

Vergaderjaar 2005–2006

29 658

## Wet toezicht accountantsorganisaties

C

### MEMORIE VAN ANTWOORD

Ontvangen 16 november 2005

De regering heeft met belangstelling kennis genomen van het voorlopig verslag van de vaste commissie voor Financiën. Bij de beantwoording is zoveel mogelijk de volgorde van het verslag aangehouden. Daarbij zijn de vragen die door de leden van de verschillende fracties zijn gesteld waar mogelijk per onderwerp samengevoegd.

#### Inleiding

*De leden van de PvdA-fractie vroegen zich af hoe het in dit wetsvoorstel voorziene vergunningstelsel zich verhoudt tot de huidige accountantswetten, de Wet RA en de Wet AA, waarin alle door de accountant verrichte werkzaamheden vallen onder deze wetten en het bij deze wetten geregelde tuchtrecht. Zij vrezden dat door de vernauwing van de publieke functie tot de controlerende taak bij vergunninghouders het brede takenpakket van de accountants in de Wet RA en de Wet AA kan worden aangetast.*

Het wetsvoorstel introduceert publiek onafhankelijk toezicht op accountantsorganisaties. Publiek onafhankelijk toezicht is een relatief ingrijpend middel. Het wetsvoorstel beoogt een proportionele en effectieve inzet van dat middel. Voor de reikwijdte van het wetsvoorstel is mede om die reden aansluiting gezocht bij het begrip wettelijke controle; kort gezegd zijn dat die werkzaamheden van de accountant waarvan de wetgever expliciet heeft vastgesteld dat sprake is van een specifiek publiek belang. De gekozen reikwijdte komt overeen met de in de nieuwe richtlijn van het Europees Parlement en de Raad van de Europese Unie betreffende de wettelijke accountantscontrole van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen en tot wijziging van de Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad (hierna: de richtlijn) gekozen afbakening.

De keuze om de reikwijdte van het onafhankelijk toezicht te beperken tot het domein van de wettelijke controle, betekent niet dat de werkzaamheden van de accountant die buiten de gekozen reikwijdte vallen geen in het maatschappelijk verkeer relevante functie hebben. Mede gegeven de wens van de Tweede Kamer, zoals deze werd omschreven in de meergenoemde motie Van Baalen c.s. van 26 maart 2002<sup>1</sup>, om ook de brede functie van de accountant te borgen, is ervoor gekozen om die functie te

<sup>1</sup> Kamerstukken II 2001/02, 28 090, nr. 3.

laten bij de bestaande beroepsorganisaties. De Wet op de Accountants-Administratieconsulenten (Wet AA) en de Wet op de Registeraccountants (Wet RA) bepalen dat binnen de eigen beroepsorganisaties wordt toegezien op de eer en de stand van het beroep. Het wetsvoorstel bepaalt, zij het niet volledig ongeclausuleerd, dat alleen Accountants-Administratieconsulenten (AA's) en registeraccountants (RA's) als externe accountant kunnen optreden. Een vernauwing van de publieke functie doet zich daardoor niet voor. Wel ontstaat er een nieuw evenwicht tussen zelfregulering waar mogelijk en passend en de inzet van het middel van een vergunningstelsel en het publieke toezicht van de AFM daar waar nodig en effectief. De wijze waarop binnen de zelfregulering zelfstandig invulling wordt gegeven aan de bredere functie van de accountant ligt primair in handen van de beroepsorganisaties en is daarmee afhankelijk van het eigen initiatief. Het wetsvoorstel doet daar niet aan af.

*De leden van de VVD-fractie hebben aangegeven van mening te zijn dat regelgeving geen «schandalen» kan voorkomen. Daarvoor is het noodzakelijk dat de top van ondernemingen het belang van de onderneming laat prevaleren boven het eigenbelang. Accountants kunnen daar een bijdrage aan leveren door integer en streng in de leer hun functie uit te oefenen.*

De regering onderkent dat regelgeving geen garantie oplevert dat schandalen kunnen worden voorkomen. De «corporate governance»-regelgeving draagt wel bij aan het voorkomen van schandalen. Tot die regelgeving behoren de Nederlandse corporate governance code (Code Tabaksblat), de voorgenomen Wet toezicht financiële verslaggeving (hierna: Wtftv) en het onderhavige wetsvoorstel. Regelgeving alleen is, zo onderkent ook de regering nadrukkelijk, niet voldoende of kent zijn beperkingen. Bij formele regels hoort dan ook een voortschrijdende bewustwording bij de personen op wie de regelgeving betrekking heeft. De Code Tabaksblat en zeker ook de snelle en verderstreckende internationale maatregelen – bijvoorbeeld de Sarbanes-Oxley Act 2002 – lijken in dit kader al veel bij te dragen.

Betrouwbare informatieverstrekking door ondernemingen behoort – zoals de leden van de VVD-fractie onderstrepen – tot de primaire verantwoordelijkheid van het bestuur en de toezichthouders (audit comité) binnen een onderneming. De accountant is niet verantwoordelijk voor de gegeven informatie. Wel controleert hij ten behoeve van belanghebbenden in het maatschappelijk verkeer en in opdracht van de primair verantwoordelijke informatieverstrekker, de getrouwheid van de financiële verantwoordingsinformatie.

Inmiddels lijken de diverse maatregelen (waaronder ook initiatieven van de zelfregulering) hun schaduw vooruit te werpen. De accountants(organisaties) lijken doordrongen van het feit dat het onafhankelijke publieke toezicht niet zonder betekenis zal zijn. Van even groot belang is dat de beroepsgroep zelf doordrongen is van de noodzaak om de cultuur van integer en streng in de leer controleren hoog in het vaandel te houden. Daar waar dit nog niet het geval mocht zijn, zal het toezicht door de Autoriteit Financiële Markten (AFM) en de borging van de kwaliteit door de beroepsorganisaties een dergelijke wenselijke cultuur kunnen onderstrepen.

*De leden van de fractie van D66 vroegen zich af of met voorliggend wetsontwerp niet te veel wordt geregeld in verhouding tot wat Europa vraagt en of er geen andere opzet mogelijk is waarbij meer gekeken wordt naar klantgroepen waarop de regelgeving zich toespitst, bijvoorbeeld beursgenoteerde ondernemingen versus de kleine winkelier. Nu wordt met name het midden- en klein bedrijf wel erg geconfronteerd met meer rompslomp waarvan het de vraag is of dat allemaal echt nodig is. Zij vroegen of daarmee niet beter zou kunnen worden ingespeeld op hetgeen*

*nodig is om goed af te dichten en hetgeen praktisch is ten behoeve van bijvoorbeeld het kleine MKB.*

Met betrekking tot de vraag of met het voorliggende wetsvoorstel niet te veel wordt geregeld in verhouding tot wat Europa vraagt, merkt de regering op dat de richtlijn en het voorliggende wetsvoorstel vooral overeenkomsten vertonen. De inhoudelijke verschillen zijn klein. Daar waar er nog verschillen (zullen) bestaan tussen beide, worden deze op een later moment geïmplementeerd in de Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta), dan wel het Besluit toezicht accountantsorganisaties (Bta). Op één onderdeel gaat het wetsvoorstel in formele termen verder dan de richtlijn, namelijk op het punt dat vóór vergunningverlening moet worden vastgesteld of het stelsel van kwaliteitsbeheersing bij het aanvragende accountantskantoor aan de eisen uit de wet voldoet. De regering verwijst op dit punt naar haar antwoord op de vraag van deze leden in het vervolg van deze memorie van antwoord.

De vraag of de reikwijdte van het wetsvoorstel kan worden beperkt tot controles bij beursgenoteerde ondernemingen is bij het uitwerken van het toezichtmodel van dit wetsvoorstel aan de orde geweest. Bepalend bij die keuze was enerzijds de reikwijdte van de richtlijn en anderzijds de notie dat de grens voor de jaarrekeningcontrole (zie artikel 396, eerste lid, van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek) het kleinbedrijf en een belangrijk gedeelte van het middenbedrijf al buiten schot houdt. In het wetsvoorstel heeft dit uiteindelijk geleid tot een differentiatie in de eisen die worden opgelegd aan accountantsorganisaties en de daaraan verbonden externe accountants.

De richtlijn kent als reikwijdte voor het onafhankelijk publieke toezicht de wettelijke controle, zoals gedefinieerd in de vierde richtlijn nr. 78/660/EEG van het Europees Parlement en de Raad van de Europese Gemeenschappen van 25 juli 1978 op de grondslag van artikel 54, lid 3, sub g, van het verdrag betreffende de jaarrekening van bepaalde vennootschapsvormen (PbEG L 222) en de zevende richtlijn nr.83/349/EEG van de Raad van de Europese Gemeenschappen van 13 juni 1983 op de grondslag van artikel 54, derde lid, sub g), van het Verdrag betreffende de geconsolideerde jaarrekening (PbEG L 193) (hierna: Vierde en Zevende Richtlijn Vennootschapsrecht). De in deze richtlijnen omschreven jaarrekeningen hebben een zodanig publiek belang dat een controle door een onafhankelijke accountant is vereist. Hieruit volgt dat het onafhankelijk publieke toezicht in het wetsvoorstel betrekking heeft op in elk geval de wettelijke controles van financiële verantwoordingen die worden genoemd in de Vierde en Zevende Richtlijn Vennootschapsrecht. De wetgever heeft deze richtlijnen geïmplementeerd in Titel 9 van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek. De richtlijn laat toe dat er extra eisen kunnen worden gesteld aan accountantsorganisaties die financiële verantwoordingen van beursgenoteerde ondernemingen («public interest entities») controleren. De richtlijn maakt dus een differentiatie mogelijk in de regels die gelden voor accountantsorganisaties, waarbij de klantgroep het onderscheidende criterium is. Zoals blijkt uit het wetsvoorstel is deze gedachte overgenomen door nadrukkelijk een differentiatie in eisen door te voeren. Daarbij is getracht de (administratieve) lasten voor de kantoren die het MKB als klant hebben waar mogelijk te beperken. Dit streven is onderstreept door in het wetsvoorstel expliciet op te nemen dat de AFM bij haar toezicht steunt op de beroepsorganisaties. In de praktijk betekent dit dat de AFM met name bij het toezicht op kantoren die niet-OOB's controleren haar toezichtinspanningen zal kunnen beperken. Daarnaast heeft de Tweede Kamer met algemene stemmen de motie aanvaard dat de vergunningkosten voor de kleinere accountantskantoren met slechts een aantal wettelijke controles beperkt moeten blijven tot € 1800,-.

*Tot slot vroegen de leden van de D66-fractie of de opmerking van staatssecretaris Wijn dat de toezichthouder op het punt van de scheiding van het controleren van jaarrekeningen van andere activiteiten, zoals fiscaal advies. «halsstarrig» en «een tikkeltje hovaardig» is, betekent dat hij de opvatting van de AFM-bestuurder niet deelt en derhalve geen regelgeving op dit punt te verwachten valt.*

De uitspraken van de staatssecretaris ondersteunen de opvatting van de regering dat niet is voorzien in voorstellen voor wettelijke bepalingen waarin sprake is van verboden zoals die door de AFM in opiniërende zin naar voren zijn gebracht.

*Naar de mening van de leden van de fracties van de ChristenUnie en de SGP is het niet helemaal duidelijk waarom in de considerans tevens wordt gesproken van «de bevordering van het vertrouwen in de financiële markten». Daaraan, zo vroegen deze leden, zal dit wetsvoorstel toch niet of nauwelijks een zelfstandige bijdrage leveren. Zij vroegen dan ook waarom dit dan toch met zoveel woorden als redengeving is vermeld.*

De kernfunctie van de accountant bestaat uit het ten behoeve van gebruikers in het maatschappelijk verkeer toevoegen van waarde aan financiële verantwoordingsinformatie in de vorm van zekerheid over de getrouwheid van die informatie. Betrouwbare informatie (of: transparantie) is essentieel voor het goed functioneren van markten in het algemeen. Daar de accountantsverklaring betrekking heeft op financiële verantwoordingsinformatie, raakt het de financiële markten in het bijzonder, zeker daar waar het gaat om accountantsverklaringen bij jaarrekeningen van ondernemingen met een zekere (minimale) omvang. Om die reden is in de considerans de nevensdoelstelling opgenomen van het bevorderen van het vertrouwen in de financiële markten.

*De leden van de fractie van de ChristenUnie en de SGP vroegen zich af of in deze wet niet teveel wordt geregeld. Het heeft hen allereerst verbaasd nergens in de tot op heden gewisselde stukken een beschouwing aan te treffen over de verhouding van het wetsvoorstel tot de beide vigerende wetten, te weten de Wet op de Registeraccountants (WRA) en de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten (WAA). In beide wetten wordt naast de goede beroepsuitoefening en het behartigen van gemeenschappelijke belangen ook «de zorg voor de eer van die accountants» als noodzaak erkend. Zij vroegen of een goede naleving van deze wetten de conclusie draagt dat in gevolge deze wetten de beroepsgroepen zelf in staat worden geacht de publieke functie van de accountantsverklaring te waarborgen. Als dit zo is waarom wordt deze waarborging dan genoemd als primair doel van deze toezichtwet?*

Van oudsher is de waarborging van de publieke functie van de accountantsverklaring overgelaten aan de accountants, verenigd in de beroepsorganisaties. De vraag of de beroepsgroepen wel of niet in staat moeten worden geacht de publieke functie van de accountantsverklaring te waarborgen, is in negatieve zin door het kabinet beantwoord naar aanleiding van de evaluatie van de accountantswetgeving. De latere internationale ontwikkelingen boden duidelijke steun aan die stellingname. De voor Nederland uiteindelijk bepalende richtlijn schrijft voor dat de accountant(-organisatie) die wettelijke controles verricht (of laat verrichten) onder publiek onafhankelijk toezicht staat. Uit de eisen die in de richtlijn worden gesteld met betrekking tot de vormgeving van het publiek onafhankelijk toezicht blijkt dat de beroepsorganisaties niet langer de eindverantwoordelijkheid kunnen blijven dragen. In het licht van het bovenstaande verliest de discussie over de wenselijkheid van toezicht in eigen kring aan relevantie. Wel veronderstelt het wetsvoorstel dat de zelfregulering – waaronder de beroepsorganisaties – in staat kan worden geacht de publieke functie van de accountantsverklaring mede te borgen. Dit verklaart de rol en positie die de zelfregulering en het eigen initiatief in

het voorgenomen stelsel innemen.

*De leden van de D66-fractie vroegen de minister enkele voorbeelden te schetsen in welke situaties bij algemene maatregel van bestuur de norm buiten toepassing zal worden verklaard dat uitsluitend registeraccountants en Accountants-Administratieconsulenten werkzaamheden mogen verrichten met betrekking tot wettelijke controleopdrachten.*

Deze bepaling borgt het principiële uitgangspunt dat het ongewenst is wettelijk verankerde monopolies te creëren of ongeclausuleerd te laten voortbestaan. Bepaalde werkzaamheden zijn in de wet voorbehouden aan de leden van de beroepsorganisaties het NIVRA en de NOvAA. Anderen dan AA's of RA's mogen geen accountantsverklaringen afgeven. Aan de beroepsorganisaties, waarin de beroepsbeoefenaren verenigd zijn, is de (mede-)behartiging van de publieke functie van de accountant opgedragen. De veronderstelling is dat de beroepsorganisaties deze publieke functie zullen borgen. Voor zover die publieke functie op niet adequate wijze wordt behartigd door de beroepsorganisaties, kan de wenselijkheid ontstaan om anderen dan de leden van de bestaande beroepsorganisaties toe te laten tot een tot op dat moment exclusief domein. Zonder deze mogelijkheid ontbreekt – ook al op voorhand – een essentiële prikkel om de beroepsorganisaties met een scherp oog voor het publiek belang te laten opereren en dit voortdurend te wegen en af te zetten tegen het mogelijke eigenbelang van de leden van de vereniging. In het geval dat de beroepsorganisaties het publiek belang te weinig zouden laten meewegen, zouden – bijvoorbeeld – grote accountantskantoren of alternatieve samenwerkingsverbanden van weer andere accountants of accountantskantoren de zelfreguleringstaak geheel of gedeeltelijk kunnen overnemen.

*De leden van de fracties van de ChristenUnie en de SGP zijn van mening dat de bepaling van artikel 3 dat bij algemene maatregel van bestuur het wettelijke regiem ook op vrijwillige controles kan worden toegepast een onvoldoende erkenning is van de fundamentele vrijheden van bedrijf en beroep.*

De keuze ook de vrijwillige controles binnen de reikwijdte van het wetsvoorstel te kunnen brengen, is vooral praktisch van aard en stoelt op het gegeven dat deze werkzaamheden van de accountant inhoudelijk gezien nagenoeg gelijk zijn aan de werkzaamheden in het kader van een wettelijke controle. Gezien deze grote overeenkomsten in werkzaamheden en de boodschap die een accountantsverklaring gebaseerd op een vrijwillige controle richting het maatschappelijk verkeer bevat, is gekozen voor een mogelijk op termijn gelijke behandeling door het wetsvoorstel. De gekozen juridische vorm van de algemene maatregel van bestuur maakt het mogelijk – mede vanuit lastenoptiek en belasting van de AFM is daar nu niet voor gekozen – in een later stadium eventueel alsnog te kiezen voor deze uitbreiding tot de vrijwillige controle.

*Voorts meenden zij dat het feit dat er in een beroepsgroep wel eens iets mis kan gaan, geen rechtvaardiging is voor een onder toezicht stellen per AMvB. En mocht dit, gelet op de bijzondere publieke betekenis van het accountantsberoep, toch noodzakelijk zijn, vroegen zij of de wetgever dit dan niet zelf behoort te regelen.*

Het voorliggende wetsvoorstel beoogt aan een reeds gereguleerde beroepsgroep het element van onafhankelijk publiek toezicht toe te voegen. Bij de reikwijdte zijn de richtlijn en de omvang van de administratieve lasten bepalend geweest. De gedachte om eventueel op een later moment de reikwijdte van het onafhankelijke publieke toezicht uit te breiden tot vrijwillige controles, impliceert niet dat daarmee een nieuwe beroepsgroep onder toezicht wordt geplaatst. De keuze voor het instrument van de algemene maatregel van bestuur vloeit mede voort uit het feit dat deze extra activiteit sterk in het verlengde ligt van de reeds

gereguleerde activiteit. Daarbij komt dat in het wetsvoorstel is voorzien in voorhangprocedures. De keuze om bij of krachtens algemene maatregel van bestuur regels te stellen of te kunnen stellen in het wetsvoorstel wordt hierbij aan de wetgever voorgelegd.

## **2. Internationale aspecten**

*De leden van de CDA-fractie vroegen de regering uiteen te zetten wat de huidige stand van zaken is met de ontwerprichtlijn COM/2004/0177 en of er nog wijzigingen te verwachten zijn die van invloed zijn op het huidige wetsvoorstel.*

Op 28 september 2005 is het Europees Parlement in eerste lezing van de medebeslissingsprocedure akkoord gegaan met de richtlijn. Vervolgens heeft de Raad van Europese ministers van economische zaken en financiën (Ecofin) op 11 oktober zonder discussie alle amendementen van het Europees Parlement op de nieuwe richtlijn aanvaard. Dit betekent dat de richtlijn, op enkele formaliteiten na, waaronder de vaststelling van de diverse taalversies, definitief is. De richtlijn zal binnen 24 maanden na inwerkingtreding moeten zijn geïmplementeerd in de nationale wetgeving. De inhoud van de definitieve richtlijn bevat geen wijzigingen die raken aan de opzet en structuur van het wetsvoorstel. Wel is er een aantal richtlijnbevestigingen dat nog zal moeten worden geïmplementeerd. Deze bepalingen zien op andere onderwerpen dan zijn geregeld in het voorliggende wetsvoorstel. De regering verwijst ook naar haar antwoord op de vraag van deze leden met betrekking tot de implementatie van de richtlijn.

*De leden van de D66-fractie vroegen of de regering kan meedelen wat deze wet nu precies meer regelt dan de in aantocht zijnde nieuwe Europese richtlijn en daarbij ook aangeven waarom ze tot zo snelle indiening is gekomen, daar waar de richtlijn nog door het Europees Parlement moet worden behandeld.*

Het Europees Parlement heeft inmiddels ingestemd met de richtlijn. De regels zoals opgenomen in het wetsvoorstel zijn materieel gelijk aan die van de richtlijn. Wel is ervoor gekozen om de regels met betrekking tot het stelsel van kwaliteitsbeheersing ook in het kader van vergunningverlening – zij het marginaal – mee te nemen. Verder bestaat er ten opzichte van de richtlijn geen verschil met de daarin opgenomen eisen voor registratie en het doorlopende toezicht.

De optie om de eis van een stelsel van kwaliteitsbeheersing niet op te nemen in het kader van vergunningverlening en alleen deel te laten uitmaken van het doorlopende toezicht, is vanuit lastenoogpunt onaantrekkelijk. De kosten van de vergunning zullen door het niet opnemen van deze eis als vergunningvereiste slechts marginaal dalen. De AFM zal voor de accountantsorganisaties met een lager risicoprofiel namelijk vooral kunnen uitgaan van een «quick scan»-benadering. Uitgangspunt hierbij is dat bij de risicoanalyse van de vragenlijst voor een belangrijk deel gebruik kan worden gemaakt van het oordeel van een eerder onder verantwoordelijkheid van de beroepsorganisaties uitgevoerde kwaliteitstoetsing (zie artikel 48 van het wetsvoorstel). Tegenover deze marginale daling van de vergunningkosten, door het verschuiven van de eis ten aanzien van een stelsel van kwaliteitsbeheersing naar uitsluitend het doorlopende toezicht, staan aanzienlijke additionele toezichtkosten. Indien niet vooraf een marginale controle op de kwaliteitssystemen heeft plaatsgehad, zal dit (al dan niet onmiddellijk) in het doorlopende toezicht dienen te gebeuren. Dit kan achteraf, als blijkt dat er tekortkomingen zijn geconstateerd, resulteren in aanvullende vragen, aanwijzingen, boetes en eventuele verdergaande ingewikkelde en dure juridische procedures die uiteindelijk kunnen uitmonden in het intrekken van de vergunning. Naast de hieruit voortvloeiende additionele administratieve lasten, die omvangrijk kunnen zijn,

brengt een dergelijk proces reputatieschade met zich mee voor zowel de AFM als ook voor het accountantsberoep. Met name dit laatste aspect is van belang gezien het doel van dit wetsvoorstel. Alles overziend lijkt het alternatief waarbij de interne systemen van kwaliteitsbeheersing vóóraf ten minste marginaal worden getoetst het minst belastend en bovendien een betere bijdrage te kunnen leveren aan een hersteld vertrouwen.

De in het wetsvoorstel opgenomen wijzigingen in de Wet RA en de Wet AA hebben betrekking op nationaal beleid (namelijk de vervanging van de Raden van Tucht door de accountantskamer en de beide examenbureaus en het curatorium door de Commissie eindtermen accountantsopleiding (CEA)). De nog te implementeren elementen uit de richtlijn zijn beperkt van aard. De richtlijn brengt, ten opzichte van de huidige Nederlandse wetgeving – met inbegrip van dit wetsvoorstel – met name aanvullende verplichtingen op het gebied van informatie-uitwisseling en corporate governance bij controlecliënten.

De regering heeft gemeend tot een voortvarende indiening van het wetsvoorstel te moeten komen om gestalte te geven aan een gerechtvaardigd herstel van het vertrouwen in de accountant en de door hem ten behoeve van het publiek gegeven verklaringen. Immers de affaires die zich hebben voorgedaan (Enron, Parmalat, Ahold, etc.) toonden op overtuigende wijze aan dat verlies van vertrouwen in de door een onderneming verstrekte informatie, grote gevolgen voor die onderneming en verstreckende gevolgen voor het functioneren van de financiële markten kan hebben.

*De leden van de CDA-fractie vroegen of reeds bekend is of de PCAOB het in dit wetsvoorstel neergelegde systeem van toezicht voldoende acht om Nederlandse accountantsorganisaties en de bij hen werkzame accountants wettelijke controles bij dochterondernemingen van Amerikaanse beursgenoteerde ondernemingen te laten verrichten.*

In 2003 is een vertaling van het consultatiedocument van het onderhavige wetsvoorstel aan de PCAOB verschaft. Uit een reactie bleek niet dat het voorgenomen toezichtmodel als onvoldoende werd ervaren. Ook uit verdere contacten bleek dat de PCAOB niet voornemens was om Nederland te gaan voorschrijven hoe hier het toezicht moet worden vormgegeven.

Uiteraard dienen voor een erkenning van toezicht wel enkele basisprincipes overeen te komen. Bij het opstellen van de nieuwe richtlijn is daarom veelvuldig contact geweest tussen de Europese Commissie en de PCAOB met als uiteindelijk doel de wederzijdse erkenning van de toezichtstelsels. Uit de diverse gesprekken is gebleken dat de Verenigde Staten en de Europese Unie vergelijkbare uitgangspunten hanteren, maar hier op bepaalde punten een andere invulling aan geven. Van belang is dat de PCAOB een «principle based»-benadering, zoals de Europese richtlijn en het wetsvoorstel die kennen, erkent. Wel dienen hierbij nog enkele randvoorwaarden te worden vervuld (zie ook PCAOB rules relating to the oversight of non-U.S. public accounting firms), waarbij de robuustheid van het toezichtstelsel essentieel is. De toezichthouder dient buiten enige twijfel publiek en onafhankelijk te zijn. In dit kader is artikel 31 van de richtlijn van belang.

Uit het feit dat het voorliggende wetsvoorstel in hoofdlijnen overeenkomt met het eerdere aan de PCAOB gestuurde consultatiedocument én uit het feit dat het wetsvoorstel is geënt op de richtlijn en daarbij de AFM als verantwoordelijke toezichthouder aanwijst, trekt de regering de conclusie dat het voorgenomen toezicht op accountants de toets van de PCAOB zou moeten kunnen doorstaan.

*In de nota naar aanleiding van het verslag van 10 november 2004 vermeldt de regering dat dit wetsvoorstel niet beoogt in te breken in*

*bestaande marktstructuren en dat «aan de bestaande marktverhoudingen die een feitelijk oligopolie laten zien voor de controle van beursgenoteerde ondernemingen is niet veel te doen». Mede gezien de recente gebeurtenissen rond KPMG in Amerika, die ook volgens de pers tot de ondergang van deze firma hadden kunnen leiden, vroegen deze leden de regering of zij actief de gedachte van gedwongen splitsing van de vier grootste accountantsfirma's in de wereld bespreekbaar wil maken. Immers de goede werking van de internationale kapitaalmarkten is zeer verbonden met de beschikbaarheid van een goed en breed toegankelijk netwerk van accountantskantoren.*

In de afgelopen jaren is in de markt voor accountantsdiensten – voor het sterk internationaal georiënteerde marktsegment van de multinationale ondernemingen – een concentratie zichtbaar geweest. Die heeft geleid tot het ontstaan van de meergenoemde grote vier. Daarnaast zijn er nog zeker zes andere accountantsorganisaties in Nederland werkzaam die nu al organisaties van openbaar belang (OOB's) tot hun klantenkring kunnen rekenen. Buiten deze kring zijn nog eens accountantsorganisaties aanwezig die door middel van internationale samenwerkingsverbanden en netwerken, in staat worden geacht ook OOB's te bedienen. Onder de groep buiten de grootste vier zijn meerdere kantoren aanwezig die in staat worden geacht ook de grotere multinationale klanten te (kunnen) bedienen. Daarmee lijkt geen sprake van het onderschrijven van een kritische grens noch van het ontbreken van concurrentie op de markt voor accountantscontroles. Er zijn dus geen tekenen aanwezig dat de markt voor accountantsdiensten onvolkomen is of faalt. Pogingen van de overheid en de wetgever om in te grijpen op en bij te sturen aan dergelijke marktontwikkelingen zijn op voorhand niet direct als zinvol te bestempelen of zelfs ondoenlijk. Een dergelijk ingrijpen in marktverhoudingen en particuliere ondernemingen zou ook zonder precedent zijn. Zeker omdat een gedwongen splitsing gevolgd zou moeten worden met voorschriften die hernieuwde clustering en rationalisering aan de aanbodkant zouden moeten reguleren.

Overigens zal de Wta de markt voor accountantsdiensten transparanter maken. Met de onder de Wta verkregen vergunning in de hand kunnen accountantsorganisaties, mits zij voldoen aan de eisen terzake van het stelsel van kwaliteitsbeheersing, bij vragers naar accountantsdiensten voortaan op transparante wijze aantonen dat zij voldoen aan de basisvereisten om grote en multinationale ondernemingen te bedienen. Het is dan ook aan de gebruikers van accountantsdiensten om eens buiten de kring van de veelgenoemde «grote vier» te kijken.

### **3. Implementatie van de richtlijn**

*De leden van de CDA-fractie vroegen de regering per artikel aan te geven waarom zij heeft besloten om de artikelen 13, 25, 26, 27, 29, 36, 38, 39, 40, 41 en 47 in de ontwerprichtlijn nog niet te implementeren in deze wet en welke zij zal opnemen in de diverse AMvB's.*

Tijdens de behandeling van het wetsvoorstel in de Tweede Kamer is de toezegging gedaan dat, zodra de definitieve richtlijn er is, de regering aan de Tweede Kamer zou melden of die richtlijn nog leidt tot aanpassing van het wetsvoorstel. Er kan dan nog een open debat worden gevoerd in de Kamer (handelingen II 2004/05, nr. 44, blz. 2866 en handelingen II 2004/05, nr. 94, blz. 5642).

De regering heeft inmiddels een vergelijking gemaakt van de richtlijn met het wetsvoorstel. Een aantal artikelen uit de richtlijn dient nog te worden geïmplementeerd in de Wta. Binnen de toezegging aan de Tweede Kamer past de implementatie van deze artikelen te doen plaatsvinden gedurende de 24 maanden durende implementatietermijn van de richtlijn. De regering stelt voor hierop één uitzondering te maken en die betreft de implementatie van artikel 34 (geheimhouding en samenwerking tussen de



lidstaten). De implementatie van dit artikel is namelijk van belang om de AFM invulling te doen geven aan artikel 48 van het wetsvoorstel, waarin is bepaald dat de AFM bij het toezicht op de naleving van de Wta rekening dient te houden met de uitkomsten van de externe kwaliteitstoetsing door de beroepsorganisaties het NIVRA en de NOvAA. Het kan immers voorkomen dat de AFM vertrouwelijke informatie over een accountantsorganisatie zal willen verstrekken aan een beroepsorganisatie, opdat de beroepsorganisatie de werking van het stelsel van kwaliteitsbeheersing van de betreffende accountantsorganisatie kan beoordelen. Eveneens zal een uitzondering op de geheimhoudingsplicht van de beroepsorganisaties moeten worden gemaakt (zie artikel 2:5 van de Algemene wet bestuursrecht (Awb)) zodat zij informatie kunnen verstrekken aan de AFM. Via een nota van wijziging op het voorstel van Wet tuchtrechtspraak accountants zal de Wta worden gewijzigd. Deze nota van wijziging zal dan ook de artikelen in de Wta met betrekking tot de informatie-uitwisseling gaan bevatten. De Wta en de Wet tuchtrechtspraak accountants zullen gelijktijdig in werking treden.

Hieronder wordt met betrekking tot de door de leden van de CDA-fractie genoemde artikelen aangegeven wanneer en op welk niveau van regelgeving de implementatie zal plaatsvinden.

#### *Artikel 13- permanente educatie*

Dit artikel zal worden geïmplementeerd in de Wta en het Bta. Enerzijds bepaalt artikel 14, eerste lid, van de Wta dat de accountantsorganisatie ervoor zorg draagt dat de externe accountants die bij haar werkzaam zijn of aan haar zijn verbonden voldoen aan het bij of krachtens afdeling 3.2 bepaalde. Anderzijds volgt uit artikel 27 dat de externe accountant voldoet aan de bij en krachtens de Wet RA of de Wet AA gestelde regels. In dit geval betreft dat de Nadere voorschriften inzake permanente educatie die zijn vastgesteld ingevolge artikel 11, tweede lid, van de Gedrags- en beroepsregels.

Dit betekent dat de accountantsorganisatie er voor zorg moet dragen dat de bij haar werkzame of aan haar verbonden externe accountants vakbekwaam zijn. Dit impliceert dat zij ook er voor zorgen dat externe accountants in de gelegenheid worden gesteld hun basiskennis te onderhouden op hun vakgebied en de ontwikkelingen bij te houden.

#### *Artikel 25 – vergoedingen voor de accountantscontrole*

Onderdeel b van dit artikel maakt onderdeel uit van de normen met betrekking tot onafhankelijkheid. Onderdeel c zal worden geïmplementeerd in het Bta waarvan het ontwerp op 18 oktober jl. ter consultatie is voorgelegd aan de marktsector.

#### *Artikel 26 – standaarden voor accountantscontrole*

Dit artikel zal deels worden geïmplementeerd in de Wta en het Bta en zal voor het overige worden geïmplementeerd in de regelgeving van de beroepsorganisaties. Dit artikel komt erop neer dat de lidstaten moeten voorschrijven dat de accountantsorganisaties en de externe accountants bij het uitvoeren van wettelijke controles de internationale standaarden voor accountantscontrole in acht moeten nemen die door de Europese Commissie zijn goedgekeurd.

Het gaat hierbij om de volgende standaarden die zijn opgesteld door de International Federation of Accountants (IFAC):

- a. de Code of Ethics for Professional Accountants;
- b. de International Standards on Auditing;
- c. de International Standards on Quality Control: momenteel blijft dit beperkt tot één richtlijn voor de kwaliteitsbeheersing voor accountants-

organisaties die assurance- en daaraan verwante opdrachten uitvoeren, nl. ISQC1.

Het NIVRA is lid van de IFAC en implementeert in haar verordeningen alle IFAC-regelgeving. De NOvAA is geen lid van IFAC, maar heeft de onder a en b genoemde documenten overigens wel geïmplementeerd in haar beroepsreglementering. Naar verwachting zal op korte termijn ook de onder c genoemde standaard door de NOvAA worden geïmplementeerd. De internationale standaarden zijn of worden als volgt opgenomen in verordeningen of nadere voorschriften van de NOvAA of het NIVRA.

IFAC regelgeving	Regelgeving van de beroepsorganisaties
Code of Ethics	Verordening gedrags- en beroepscode Accountants-Administratieconsulenten 2006/registeraccountants 2006 (GBC 2006)
International Standards on Auditing	Nadere voorschriften met betrekking tot controlestandaarden
International Standards on Quality Control	Verordening terzake van de onafhankelijkheid en het stelsel van kwaliteitsbeheersing.

#### *Artikel 27 – de controle van geconsolideerde jaarrekeningen*

Dit artikel zal worden geïmplementeerd in de Wta. Uit artikel 27 van de Wta volgt dat de externe accountant voldoet aan de bij en krachtens de Wet RA of de Wet AA gestelde regels. In dit geval zijn dat de Nadere voorschriften met betrekking tot controlestandaarden (de huidige Richtlijnen voor de Accountantscontrole, RAC). In RAC 600 worden de grondslagen vastgesteld en aanwijzingen gegeven voor een accountant, die een verklaring afgeeft over een geconsolideerde jaarrekening en daarbij gebruik maakt van de werkzaamheden van een andere accountant met betrekking tot de financiële gegevens van een of meer (groeps)onderdelen die in de jaarrekening van de desbetreffende moederonderneming zijn verwerkt. Met andere woorden RAC 600 bevat eisen voor de groepsaccountant die overeenkomen met artikel 27 van de richtlijn.

#### *Artikel 29 – externe kwaliteitstoetsing*

Het basisprincipe uit dit artikel zal worden geïmplementeerd door de aanwijzing van de AFM als toezichthouder, die ook de (eind)verantwoordelijkheid draagt voor de externe kwaliteitstoetsing bij alle accountantsorganisaties die wettelijke controles verrichten. De nadere specifieke eisen uit dit artikel zullen worden geïmplementeerd in de Wta en in het Bta gedurende de implementatietermijn van 24 maanden.

#### *Artikel 36 – ontslag en terugtrekking van de accountantsorganisatie of de externe accountant*

Nagegaan zal worden of de implementatie van het eerste lid van dit artikel in het BW dan wel in de Wta moet geschieden. Het tweede lid van dit artikel zal worden geïmplementeerd in het Bta waarvan thans een ontwerp ter consultatie is voorgelegd aan de marktsector.

#### *Artikel 38 – transparantieverslag*

Dit artikel zal worden geïmplementeerd in het Bta dat thans ter consultatie is voorgelegd aan de marktsector.

#### *Artikel 39 – audit comité*

Op grond van de richtlijn is het niet verplicht om een audit comité te hebben indien er een orgaan is dat vergelijkbare functies vervult als het

audit comité en dat voldoet aan het nationale recht van de lidstaat waar de onderneming of instelling is gevestigd. In Nederland is in de Code Tabaksblad bepaald dat wanneer een raad van commissarissen besluit tot het niet instellen van een audit comité de best practice bepalingen die betrekking hebben op dat comité van toepassing zijn ten aanzien van de gehele raad. Uit de Code Tabaksblad volgt dus geen verplichting; immers de regel «pas toe of leg uit» is van toepassing.

Bezien zal worden in welke mate het basisprincipe «pas toe of leg uit» van de Code Tabaksblad – die is aangewezen als gedragscode in het Burgerlijk Wetboek<sup>1</sup> – kan worden aangemerkt als afdoende regeling van de in artikel 39 van de richtlijn vastgelegde uitzondering.

#### *Artikel 40 – onafhankelijkheid bij organisaties van openbaar belang*

Het eerste lid, onderdeel a, zal worden geïmplementeerd in het Bta. De implementatie van de onderdelen b en c van het eerste lid hangt samen met de implementatie van artikel 39 van de richtlijn.

Het tweede en derde lid van artikel 40 zal worden geïmplementeerd in artikel 24 van de Wta.

#### *Artikel 41 – externe kwaliteitstoetsing bij organisaties van openbaar belang*

Dit artikel – dat samenhangt met artikel 29 – zal moeten worden geïmplementeerd in de Wta en in het Bta gedurende de implementatietermijn van 24 maanden.

#### *Artikel 47 – de samenwerking met bevoegde autoriteiten uit andere landen*

Dit artikel zal moeten worden geïmplementeerd in de Wta en in het Bta gedurende de implementatietermijn van 24 maanden.

*De leden van de VVD-fractie vroegen de regering of de constatering juist is dat wanneer bepaalde artikelen waarin een AMvB mogelijk wordt gemaakt – zoals bijvoorbeeld in artikel 8 – niet zijn genoemd in artikel 4, dit betekent dat deze AMvB's slechts uitvoeringsvoorschriften gaan bevatten.*

Deze constatering is juist. De regering heeft hierin het advies van de Raad van State van 4 mei 2005 gevolgd waarin de Raad stelt dat niet nodig noch wenselijk is dat alle uitvoeringsmaatregelen voorgehangen worden. De voorhangprocedure zou beperkt dienen te blijven tot de maatregelen die betrekking hebben op de bepalende elementen van de Wta. Anders leidt dat voor de aanpassingen in zuivere uitvoeringsmaatregelen tot verlenging van de procedure (Kamerstukken II 2004/05, 29 658, nr. 67). Het Bta, waarvan thans een ontwerp ter consultatie aan de marktsector is voorgelegd, bevat ter uitvoering van artikel 8 uitsluitend uitvoeringsvoorschriften.

## **4. Scheiding taken**

*De leden van de PvdA-fractie vroegen of de regering van zins is de Wet RA en de Wet AA na de introductie van deze Wet toezicht accountantsorganisaties aan te passen. Zij vroegen verder in hoeverre de regering daarmee vooruitloopt op de in de Europese richtlijn voorziene stringente scheiding tussen de vier taken van de accountants:*

- A. werkzaamheden gericht op het verstrekken van accountantsverklaringen (wettelijke verklaring)*
- B. werkzaamheden gericht op het verstrekken van een bij specifieke wet vereiste accountantsverklaring*

---

<sup>1</sup> In artikel 2 van het Koninklijk Besluit van 23 december 2004 tot vaststelling van nadere voorschriften omtrent de inhoud van het jaarverslag (Stb. 2004, 747).

C. werkzaamheden van RA of AA accountants gericht op beoordeling van financiële verantwoordingen en vrijwillige controles waar tuchtspraak op van toepassing is

D. andere accountantswerkzaamheden.

Tot slot vroegen deze leden of de regering kan uiteenzetten wat de gevolgen van de nieuwe wetgeving zijn voor deze wel omschreven taken. De regering is niet voornemens de Wet RA en de Wet AA na de inwerking-treding van de Wta aan te passen. Deze wetten zijn onderdeel van het bouwwerk dat adequaat publiek toezicht mogelijk moet maken. Om de beide wetten te laten aansluiten op de uitgangspunten van de Wta zijn reeds diverse wijzigingen voorzien. Deze wijzigingen zijn opgenomen in het onderhavige wetsvoorstel («wijziging andere wetten»).

In het onderscheid in de vier taken van de accountants, waar de leden van de PvdA-fractie naar verwijzen, wordt niet voorzien door de richtlijn, maar juist door het onderhavige wetsvoorstel. De werkzaamheden in domein A vallen binnen de reikwijdte van de Wta, de overige werkzaamheden binnen de reikwijdte van de Wet RA en de Wet AA.

*De leden van de fractie van D66 vroegen de regering te reageren op de uitspraken van een bestuurder van de Financiële Autoriteit en daarbij ingaan op de vraag of bij aanvaarding van deze wet er spoedig nieuwe wetgeving te verwachten valt, die tot een verbod komt om bijvoorbeeld controle en fiscaal advies of de waardebeoordeling bij verkoop van een niet beursgenoteerde onderneming (zie artikel in FD van 22 september over BDO CampsObers Finance) niet meer in een organisatie te verenigen. Zij vroegen of de regering dit een juiste gang van zaken acht voor het Midden- en Kleinbedrijf en in het algemeen voor niet beursgenoteerde ondernemingen.*

De uitspraken hadden vooral betrekking op het aspect onafhankelijkheid. Voorop staat dat de onafhankelijkheid van de externe accountant in het wetsvoorstel is opgenomen als hoofdnorm. De reden daarvoor is dat een oordeel van een externe accountant over financiële verantwoordingsinformatie alleen van voldoende waarde is als buiten twijfel staat dat de accountant onafhankelijk heeft kunnen oordelen van degene die de desbetreffende informatie opstelt. De perceptie van gebruikers van financiële verantwoordingsinformatie beïnvloedt daarbij mede het toetsingskader. Immers, ook de op grond van een daadwerkelijk onafhankelijk oordeel tot stand gekomen accountantsverklaring is van beperkte waarde als de gebruikers aan die verklaring twijfelen op grond van vermeende afhankelijkheid. Deze notie is ook in de onafhankelijkheidsvoorschriften opgenomen waarin de toetssteen de vraag is of een geïnformeerde, onafhankelijke derde van oordeel kan zijn dat de accountant en de accountantsorganisatie voldoende onafhankelijk zijn.

De bedreigingen van de onafhankelijkheid van de accountant kunnen (in ieder geval in theorie) talrijk zijn.

Onder meer bij het verrichten van aanpalende diensten is het mogelijk dat de onafhankelijkheid van de accountant in het geding komt. Een accountant draagt zelf de verantwoordelijkheid om zijn onafhankelijkheid te onderzoeken en te bewaken. Hiertoe dient door de accountant een inschatting gemaakt te worden van alle mogelijke risico's die een onafhankelijk en onpartijdig oordeel in de weg zouden kunnen staan. Hij doet dit aan de hand van het in Europees verband ontworpen toetsings- en wegingskader zoals opgenomen in de Aanbeveling van de Europese Commissie van 16 mei 2002 inzake de onafhankelijkheid van de met de controle belaste accountant. In deze aanbeveling wordt vrij gedetailleerd beschreven welke combinaties van controle en advies niet zijn toegestaan en in welke gevallen voor wel verenigbare combinaties van diensten extra waarborgen gelden. Dit kader dient de externe accountant te gebruiken en daarnaast draagt de accountantsorganisatie mede de verantwoorde-

lijkheid dat dit toetsingskader wordt toegepast. Overeenkomstig deze lijn hanteert de Wta het uitgangspunt van de eigen verantwoordelijkheid van de accountant. Zij of hij toetst zelf of risico's aanwezig zijn voor de adequate uitoefening van de accountantstaak en zo ja, of die een belemmering vormen voor een onafhankelijk oordeel. Deze toets dient gedocumenteerd te worden. Op basis hiervan kan de toezichthouder en vooral de accountantskamer toetsen of redelijkerwijs kan worden aangenomen dat een beroepsgenoot, die onafhankelijk is (en op geen enkele andere wijze diensten verleent aan de onderneming), op een vergelijkbare wijze zou hebben gehandeld.

Het wetsvoorstel verbiedt niet zonder meer het combineren van advieswerkzaamheden en het uitvoeren van controles door één accountantsorganisatie. Een dergelijke rigide oplossing lijkt aantrekkelijk, maar leidt in de praktijk tot veel onduidelijkheden en zal een steeds verder toenemende inspanning vergen van de wetgever om in regels te duiden wat toegelaten is en wat niet. Illustratief in dat verband is de ontstaansgeschiedenis van de Sarbanes-Oxley Act 2002, waarin een oorspronkelijk verbod snel tot problemen leidde. Het toont de betrekkelijkheid en de lastige hanteerbaarheid van een dergelijk verbod. Een dergelijke bepaling zou er overigens toe leiden dat de Nederlandse wetgever zou afwijken van zowel de Europese lijn als ook de Amerikaanse lijn. In beide gevallen is immers geen sprake van een voorgeschreven scheiding van controle en advies.

## **5. Vergunningenstelsel**

*De leden van de CDA-fractie vroegen waarom individuele accountants, RA's en kwalificerende AA's, die tot nu toe volledig bevoegd zijn tot dergelijke controles nu alleen een vergunning krijgen als zij hetzij verbonden zijn aan een accountantsorganisatie of als eenmanszaak staan geregistreerd. Deze leden vroegen de regering hoe een en ander zich verhoudt tot artikel 52 van de ontwerp-richtlijn. In verband hiermee vroegen zij eveneens of de overgangsbepaling van artikel 80, die zich beperkt tot accountantsorganisaties, niet te restrictief is. Immers de nu kwalificerende accountant die op het moment van inwerkingtreding nog geen organisatie in de zin van de wet is, dient alsdan onmiddellijk met zijn wettelijke controles te stoppen.*

Met betrekking tot het begrip «accountantsorganisatie» wordt het volgende opgemerkt. De externe accountant die bedrijfsmatig wettelijke controles uitvoert en niet in een organisatorisch verband met andere externe accountants is verbonden, wordt in de Wta – bij wijze van juridische fictie – aangemerkt als een accountantsorganisatie. De nieuwe richtlijn stelt verdergaande eisen aan een accountant dan de (oude) richtlijn nr. 84/253/EEG van de Raad van de Europese Gemeenschappen van 10 april 1984 op de grondslag van artikel 54, lid 3, sub g), van het Verdrag inzake de toelating van personen, belast met de controle van boekhoudbescheiden (PbEG L 126, hierna: Achtste Richtlijn Vennootschapsrecht). De Achtste Richtlijn Vennootschapsrecht stelt eisen aan de accountant als beroepsbeoefenaar. Tot nu toe waren die eisen voldoende om als accountant wettelijke controles te mogen verrichten. De richtlijn bevat verdergaande eisen. Zo wordt in artikel 26 geregeld dat accountants moeten voldoen aan de internationale standaarden voor accountantscontrole. Hieronder valt de International Standard on Quality Control 1 die betrekking heeft op het stelsel van kwaliteitsbeheersing. Eisen die dus uitsluitend worden gesteld aan een kantooromgeving. Dit is de reden dat de eisen in het wetsvoorstel met betrekking tot de markttoegang betrekking hebben op accountantsorganisaties.

Artikel 52 van de richtlijn bevat het overgangsrecht met betrekking tot accountants en accountantskantoren dat ziet op de periode totdat de

richtlijn is geïmplementeerd. Dit artikel is opgenomen in de richtlijn om te voorkomen dat accountants(-kantoren) die nog niet zijn geregistreerd (of nog geen vergunning hebben) – bijvoorbeeld omdat de nationale wetgeving nog niet in overeenstemming is met de richtlijn – onmiddellijk zouden moeten stoppen met het uitvoeren van wettelijke controles. In de periode vóórafgaande aan de inwerkingtreding van de Wta mogen accountants(kantoren) dus wettelijke controles blijven verrichten, voor zover zij voldoen aan de Achtste Richtlijn Vennootschapsrecht. Ná inwerkingtreding van de Wta is het overgangsrecht van artikel 80 uit de Wta van toepassing. Ingevolge dit artikel dient een accountantskantoor of een accountant die bedrijfsmatig wettelijke controles verricht binnen een maand een vergunning aan te vragen bij de AFM. Het desbetreffende accountantskantoor of de desbetreffende accountant mag haar werkzaamheden vanaf het moment van de vergunningaanvraag in ieder geval voortzetten totdat de AFM onherroepelijk op de vergunningaanvraag heeft beslist.

*De leden van de fractie van D66 vroegen of de regering kan ingaan op de vrees van de NOVAA dat binnen een tiental jaren nog slechts een 60tal kantoren zullen blijven bestaan die aan de strenge eisen van de Wta kunnen voldoen. Zij vroegen of daarbij de vrees gerechtvaardigd is dat concurrentie op deze wijze toch niet zal werken zoals verwacht. Voorts vroegen zij of de regering de vrees van de NOVAA deelt dat over enige jaren vanwege kostenoverwegingen vele kleine bedrijven niet meer komen tot een adequate accountantscontrole, waardoor op zichzelf weer onvoorziene risico's ontstaan.*

*De leden van de fractie van de ChristenUnie en de SGP constateren een fors verschil van mening terzake van de bedrijfseffecten van deze regeling tussen de regering enerzijds en de NOVAA anderzijds. In de toelichting bij het wetsvoorstel (blz. 33) wordt verondersteld dat rekening moet worden gehouden met ongeveer 1400 vergunningaansvragen. Daartegenover verwacht de NOVAA dat binnen een tiental jaren het aantal vergunninghouders tot hoogstens 60 kantoren zal zijn geslonken. Dit zal, zo vreest de NOVAA, vervolgens een groot negatief effect hebben op de instroom in het accountantsberoep. Deze leden vroegen de minister om een reactie op deze zeer uiteenlopende becijferingen.*

In de memorie van toelichting zijn aantallen van 200 en 1400 vergunningaansvragen genoemd. Het aantal van 200 vergunningaansvragen heeft betrekking op de accountantskantoren die een wettelijke controle uitvoeren. Het aantal van 1400 vergunningaansvragen hing samen met de keurmerkgedachte. De veronderstelling is namelijk dat ook andere accountantskantoren, dan diegenen die een vergunning nodig hebben op basis van het feit dat zij een wettelijke controle laten uitvoeren, een vergunning zullen aanvragen. Dit omdat de vergunning wordt gezien als een kwaliteitstempel. Ten tijde van het opstellen van de memorie van toelichting heeft de regering aan de beroepsorganisaties gevraagd om een onderbouwde inschatting van het aantal kantoren dat een wettelijke controle verricht en het aantal «keurmerkaanvragen» te doen. Een dergelijke onderbouwde schatting was niet eenvoudig te maken. De aantallen van 200 en 1400 vergunningaansvragen waren dan ook een beste schatting.

Op basis van gegevens van de Kamer van Koophandel blijkt dat het aantal accountantskantoren dat een wettelijke controle verricht ongeveer 250 bedraagt.

Op basis van een recent gehouden enquête door het NIVRA onder kantoren waar RA's werkzaam zijn (hierna ook: RA-kantoren) kan een schatting voor de korte termijn worden gemaakt. Van de 824 kantoren hebben er 543 gereageerd, een respons van 65 procent. Extrapolatie van de gegevens leidt tot de conclusie dat iets meer dan 500 kantoren een vergunning zullen aanvragen. Hierbij speelt naast het keurmerkeffect ook

het kosteneffect een rol. Kantoren met wettelijke controlecliënten kunnen namelijk besluiten om geen vergunning aan te vragen, vanwege de hoge kosten die gepaard gaan met de vergunning.

Het aantal kantoren waar een AA werkzaam is (hierna ook: AA-kantoren), bedraagt volgens opgave van de NOvAA 1715. Hierbij zitten ook kantoren waar eveneens RA's werkzaam zijn. Voor de eenvoud wordt hier de veronderstelling gehanteerd dat bij alle RA-kantoren ook AA's werkzaam zijn. Dit betekent dat er nog minimaal 891 (1715 AA-kantoren – 824 RA-kantoren) kantoren overblijven waar uitsluitend AA's werkzaam zijn. Omdat de NOvAA geen vergelijkbare enquête heeft uitgevoerd kan hier verder slechts ook met veronderstellingen worden gewerkt om tot een verwacht aantal vergunningaanvragen te komen.

Waarschijnlijk echter is het percentage AA-kantoren dat momenteel een wettelijke controle uitvoert kleiner dan op basis van de RA-enquête zou kunnen worden afgeleid. Daarnaast is de verwachting dat het keurmerk-effect onder AA-kantoren groter zal zijn dan bij RA-kantoren. Een grove inschatting van het aantal AA-kantoren dat een vergunning zal aanvragen komt uit op 300–400. Het totaal aantal vergunningaanvragen komt op basis van deze veronderstelling derhalve bij – de nu beste – benadering uit op 800 tot 900.

De verwachting van de NOvAA dat het aantal vergunninghouders tot zestig zal dalen over een tiental jaar vraagt een inschatting van het keurmerkeffect en kosteneffect op de langere termijn. Uit de door de NOvAA verwachte sterke daling van het aantal vergunninghouders volgt dat het kosteneffect op de langere termijn sterk de overhand zou hebben. De inschatting van de regering is dat het kosteneffect zeker niet zo sterk zal zijn als door de NOvAA verwacht. Veel kantoren zullen juist in de beginfase geconfronteerd worden met eventuele extra kosten voortvloeiend uit de vergunningaanvraag. De Wta stelt vergelijkbare eisen als de internationale zelfregulering, maar omdat de regels uit de zelfregulering met betrekking tot kwaliteitsbeheersing relatief nieuw zijn, zullen nog niet alle kantoren deze doorgevoerd hebben. In de praktijk kan dit betekenen dat de overgang naar de eisen van de Wta voor een aantal kantoren daardoor gepaard zal gaan met initiële kosten. Nadat deze initiële kosten zijn gemaakt, zullen de kosten bestaan uit het bijhouden van het stelsel van kwaliteitsbeheersing en de kosten voor het doorlopende toezicht van de AFM. De eerstgenoemde kosten zullen naar verwachting relatief beperkt zijn. De kosten voor het doorlopende toezicht hangen samen met de toezichtinspanningen door de AFM. De AFM zal zich vooral richten op de OOB-kantoren en bij de kleinere kantoren samenwerken met de beroepsorganisaties. Voor de doorbelasting van de doorlopende toezichtkosten betekent dit zeer waarschijnlijk dat het overgrote deel van de kosten terecht zal komen bij de OOB-kantoren. De kosten voor het doorlopende toezicht zullen voor de kleinere kantoren dan ook naar verwachting niet zodanig zijn dat zij in groten getale zullen besluiten om alsnog af te zien van een vergunning. Uiteraard valt niet uit te sluiten dat desondanks een aantal kleinere kantoren zal afzien van handhaving van de vergunning. De verwachting van de regering is dat in ieder geval de grotere kantoren onverminderd waarde blijven hechten aan hun vergunning en dat ook het merendeel van de kleinere kantoren de vergunning zal continueren.

*De leden van de D66-fractie vroegen hoe snel de accountants een vergunning kunnen aanvragen. Verder vroegen zij wat het tijdsplan van de AFM is dat alle accountantskantoren die dat willen ook daadwerkelijk een vergunning hebben.*

Ingevolge artikel 80, eerste lid, kunnen accountantsorganisaties vanaf het tijdstip van inwerkingtreding van de Wta een vergunning aanvragen bij de AFM. De tijdsplanning en duur van het totale vergunningverleningsproces

zijn van een groot aantal – thans nog voor een deel onbekende – factoren afhankelijk (bijv. aantallen en «kwaliteit» van de aanvragen, opzet van het onderzoek in het kader van de beoordeling van de vergunningaanvraag, beschikbare budgetten etc.). Voor vergunningaanvragen die vallen onder de overgangsregeling gelden de termijnen van de Awb.

## **6. Het register**

*De leden van de CDA-fractie vroegen of de eis in artikel 15 lid 2 van de ontwerprichtlijn, namelijk dat het register langs elektronische weg toegankelijk is voor het publiek, wordt opgenomen in de AMvB die de regels stelt met betrekking tot het register.*

Ingevolge artikel 12 van het wetsvoorstel wordt aan een ieder kosteloos inzage verleend in het register. In de artikelsgewijze toelichting op deze bepaling is opgenomen dat, om de inzichtelijkheid te bevorderen, het register ook via de website van de AFM te raadplegen zal zijn. De regering zal artikel 15, tweede lid, implementeren via het Bta.

*Artikel 11 van het wetsvoorstel regelt in lid 6 letter c dat de inschrijving van de externe accountant wordt doorgehaald «op verzoek van de accountantsorganisatie waarbij de externe accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden». Deze leden vroegen de regering of zij met deze leden van mening is dat ter bescherming van de externe accountant een procedure zou moeten worden ontwikkeld waarbij de betrokken accountant eerst omtrent een dergelijk verzoek wordt gehoord en zo neen, waarom niet.*

Tussen de externe accountant en de accountantsorganisatie zijn diverse rechtsverhoudingen mogelijk. Voor zover sprake is van een arbeidsrechtelijke verhouding, weet de externe accountant zich – naast eventuele specifieke afspraken in de arbeidsovereenkomst – beschermd door de algemeen binnen het arbeidsrecht geldende regels en beginselen. Voor zover sprake is van een andersoortige overeenkomst (bijvoorbeeld een maatschapovereenkomst) zullen in die overeenkomst of in het algemene verbintenissenrecht, de waarborgen moeten worden gezocht. Daarmee kan de beëindigingsregeling op voorhand zo worden afgesproken dat sprake is van de benodigde zorgvuldigheid. Deze zorgvuldigheid kan en zal onder omstandigheden vereisen dat het beginsel van hoor en wederhoor wordt toegepast.

## **7. De accountantsorganisatie**

*De leden van de fractie van het CDA onderschrijven op zich het gekozen systeem van «principle based» normen, maar zij vroegen zich af of dat op het gebied van onafhankelijkheid voldoende garanties biedt aan de samenleving. Deze leden vinden de toelichting in de memorie van toelichting op dit punt te mager. Met name vroegen zij een nadere toelichting op en voorbeelden van de genoemde specifieke regels voor combinaties van opdrachten. Een en ander klemt te meer daar de ontwerprichtlijn op dit specifieke punt strikter is geformuleerd en deze leden liever opname van de in artikel 23 geformuleerde uitgangspunten in de wet hadden zien opgenomen, die vervolgens in een AMvB kunnen worden uitgewerkt.*

De invulling van de in het wetsvoorstel opgenomen norm vindt gedeeltelijk plaats in de algemene maatregel van bestuur. Verdere voorschriften zijn opgenomen in de onafhankelijkheidsvoorschriften van de beroepsorganisaties. Overigens is de norm uit de richtlijn niet strikter geformuleerd en worden dezelfde uitgangspunten gehanteerd.

*Voorts vroegen deze leden in dit verband een reactie van de regering op de uitlatingen van de heer P. Koster van de Autoriteit Financiële Markten*



*tijdens de Nordemann-lezing op 16 september 2005 in Amsterdam. Zij vroegen of de regering aan de hand van de door de heer Koster gedane suggestie nog eens wil uiteenzetten hoe zij de rolverdeling ziet tussen de regering als steller van de kaders en de AFM als toezichthouder.*

De regels die gelden voor het toezicht en de uitoefening van de bevoegdheden van de AFM liggen alle vast in het wetsvoorstel of een andere wet in formele zin, zoals bijvoorbeeld de Awb. De materiële regels die van toepassing zijn op de externe accountant en de accountantsorganisatie worden gegeven in de bij of krachtens de Wta gestelde regels. De AFM ziet toe op de naleving van de bij en krachtens de Wta gestelde regels. Aan de AFM komt geen regelgevende bevoegdheid toe. Uitzondering zijn de bevoegdheden van de AFM om enkel feitelijke en meer technische regels te stellen rondom (het proces van) vergunningverlening.

*In verband met de opgelaaide discussie over de taken van de accountant vroegen de leden van de PvdA-fractie of er naar de mening van de minister reden tot zorg is over de moraliteit van de accountant en of de minister de mening is toegedaan dat de morele waardigheid van de accountant hoger is en moet zijn dan die van bijvoorbeeld de belastingadviseur. Zij vroegen of de minister nog eens nauwkeurig zijn mening kan geven over de door de AFM bestuurder, de heer Koster, wenselijk geachte scheiding van taken; ook hoe deze in de praktijk uitwerkt, en of die scheiding van taken nog verschillend uitgewerkt voor het midden- en kleinbedrijf en het grootbedrijf c.q. naar de mening van de minister verschillend uit zou moeten werken. Voorts vroegen zij of de minister ook nog eens precies kan uiteenzetten wat onder de nieuwe wet de accountant wel mag doen en wat niet en of de minister ook kan ingaan op de situatie in andere Europese landen en op EU aanbeveling in dit kader.*

De moraliteit van de accountant staat naar de mening van de regering niet ter discussie. Met betrekking tot de onafhankelijkheid in termen van scheiding van controle en advies sluit het wetsvoorstel aan bij heersende internationale opvattingen. Het wetsvoorstel gaat uit van het principe van onafhankelijkheid zonder een verplichte scheiding voor te schrijven. Bij het verrichten van aanpalende diensten is het mogelijk dat de onafhankelijkheid van de accountant in het geding komt. Een accountant dient zelf zijn onafhankelijkheid te onderzoeken en te bewaken. Hiertoe dient door de accountant zelf een inschatting gemaakt te worden van alle mogelijke risico's die een onafhankelijk en onpartijdig oordeel in de weg zouden kunnen staan.

Voor het overige verwijst de regering naar het antwoord op vergelijkbare vraag van de leden van D66-fractie.

*De leden van de PvdA-fractie vroegen zich af of door de nieuwe wetgeving niet ook de rol van met name de AA-accountant in het MKB, wellicht onbedoeld, wordt aangetast. Zij vroegen of de regering kan uiteenzetten hoe ze de rol van de accountant ziet in met name het MKB, waar de voorliggende wetgeving zich vooral lijkt te richten op het waarborgen van de publieke functie bij de grote internationaal georiënteerde beursfondsen.*

De NOvAA blijft invulling geven aan de rol van de AA's in met name het MKB. Die rol van de NOvAA komt op verschillende manieren tot uiting. De NOvAA komt op voor het gezamenlijke belang van de AA's en ziet als beroepsorganisatie toe op de naleving van de gedrags- en beroepscode bij alle door AA's uitgevoerde werkzaamheden, alsmede de permanente educatie door AA's. De door de NOvAA ingestelde Raad van Toezicht Beroepsuitoefening AA's toetst of de kantoren aan vastgestelde vereisten voldoen, ongeacht of zij wettelijke controles uitvoeren. De NOvAA en de Raad van Toezicht houden derhalve hun brede verantwoordelijkheid voor de kwaliteitsborging van AA's.

Aan de bestaande waarborgende elementen wordt het toezicht door de

AFM toegevoegd. De richtlijn en het wetsvoorstel kennen beide de eis van onafhankelijk publiek toezicht gekoppeld aan de reikwijdte van de wettelijke controle. Ook accountants die controleren bij MKB-ondernemingen dienen dus onder het toezicht van de AFM te vallen. Zowel de richtlijn als het wetsvoorstel gaan er daarbij wel vanuit dat de regelgeving en het toezicht proportioneel moeten zijn. Daarom is er een differentiatie doorgevoerd in eisen en kosten met als doel te voorkomen dat accountantskantoren die het MKB als klant hebben door te hoge eisen of kosten uit de markt worden gedreven. Om dit nader invulling te geven is artikel 48 in het wetsvoorstel opgenomen dat de AFM verplicht rekening te houden met de uitkomsten van de beoordeling van stelsels van kwaliteitsbeheersing door de beroepsorganisaties. Bij de vergunningskosten zal de door de Tweede Kamer aangenomen motie inzake de beperking van kosten voor kleinere accountantskantoren met slechts een aantal wettelijke controles als belangrijke leidraad gelden. Op deze wijze is naar de mening van de regering een voldoende rol van de accountant voor het MKB gewaarborgd.

*De leden van de PvdA-fractie achtten het van groot belang dat de opleiding van RA en AA accountant goed blijft gewaarborgd en dat ook de interesse voor het accountantsberoep blijft gehandhaafd. Zij vroegen of de regering als gevolg van de voorliggende wetgeving en de op handen zijnde Europese regelgeving een verminderde belangstelling voorziet en zo dat het geval is, of zij van zins is zowel voor de RA- als de daarvan gescheiden AA-opleiding een stimulerend beleid te voeren.*

De Nederlandse accountantswetgeving bewilligt uitgebreid in borging van de rol van de accountant in het MKB. AA's hebben een opleidingstraject waarbij specifieke aandacht wordt geschonken aan de vragen die (kunnen) opkomen bij MKB-klanten. Daarnaast zijn de AA's verenigd in een aparte beroepsorganisatie, de NOvAA. De specifieke rol van de AA's blijft door de nieuwe regelgeving onveranderd invulbaar. Ook voor RA's bestaat een specifiek opleidingstraject en het NIVRA als beroepsorganisatie.

De nieuwe richtlijn brengt met betrekking tot de opleidingsvereisten geen materiële wijzigingen aan. Wel is het competentiegericht onderwijs als mogelijke vernieuwende onderwijsvorm impliciet erkend. Ook de voorziene wijzigingen in de Wet RA en de Wet AA bieden met de aangepaste toezichtstructuur op de opleidingen – resulterend in opzet van de CEA – scholen de kans tot vernieuwing. De CEA zal de eindtermen vaststellen waaraan de opleiding van een student dient te voldoen om in het register van een van beide beroepsorganisaties te kunnen worden ingeschreven. Aan de hand van deze eindtermen zal de Nederlands-Vlaamse accreditatie organisatie (NVAO) via het systeem van visitatie en accreditatie toetsen of door de scholen opgestelde examenprogramma's – waarin derhalve een mate van vrijheid bestaat – voldoen aan de vereisten. De AA-opleiding zal dan ook onverminderd de nadruk kunnen blijven leggen op een MKB-invalshoek, terwijl de RA-opleiding haar eigen accenten kan blijven behouden.

De indruk van de regering is dat er geen sprake is van een structureel teruglopende belangstelling van studenten voor accountantsopleidingen. Als er al een verminderde belangstelling zou zijn, dan is dit waarschijnlijk terug te voeren op de aloude waargenomen economische golfbewegingen.

*De leden van de PvdA-fractie vroegen of de minister ook kan reageren op de opvattingen van AFM bestuurder Koster en met name aangeven waar de minister dezelfde mening is toegedaan en waar hij van mening verschilt met die van AFM bestuurder.*

*Ook de leden van de VVD-fractie vroegen de visie van de minister van Financiën op de lezing van de heer Koster. Zeer benieuwd zijn die leden*

*naar de mening van de minister op de door de heer Koster bepleite loskoppeling.*

Op deze plaats wordt verwezen naar de antwoorden op de vraag van de leden van de CDA-fractie en de PvdA-fractie.

*De leden van de VVD-fractie vroegen de minister of de AFM kaders kan stellen en zo ja welke en of de AFM zelfstandig beleid mag maken. Verder vroegen zij wat de strekking is van artikel 6 lid 3 van het wetsvoorstel, waar de AFM het recht krijgt aan een vergunning voorschriften te verbinden. Zij vroegen hoe die voorwaarden in de visie van de minister worden omkaderd. Tot slot vroegen deze leden of er wel voldoende toezicht is op de toezichthouder.*

De AFM kan zelfstandig beleid maken, voor zover er beleidsruimte voortvloeit uit de bij en krachtens de Wta gestelde regels. De Wta geeft de AFM *niet* de mogelijkheid om regels te stellen. De AFM heeft alleen beleidsvrijheid om invulling te geven aan haar *eigen bevoegdheden*. Zo kan de AFM, gelet op het discretionaire karakter van de aanwijzingsbevoegdheid ook andere maatregelen nemen, zoals het opleggen van een last onder dwangsom of bestuurlijke boete of, in ernstige gevallen, het intrekken van een vergunning. Met het oog op de diverse handhavingsinstrumenten die bij overtreding van eenzelfde norm kunnen worden ingezet, is het van belang dat de AFM beleidsregels opstelt en openbaar maakt waarin wordt verhelderd in welke gevallen van welke bevoegdheid in beginsel gebruik zal worden gemaakt. Daar waar het gaat om de bevoegdheden inzake de handhaving zijn deze beperkt door de beginselen van proportionaliteit en zorgvuldigheid zoals opgenomen in de Awb.

De AFM is ingevolge artikel 6, derde lid, van het wetsvoorstel bevoegd aan de vergunning voorschriften te verbinden en beperkingen te stellen. De voorschriften en beperkingen zijn nadrukkelijk niet bedoeld om een voorwaardelijke vergunning of een gedeeltelijke ontheffing te realiseren: iedere aanvrager moet aan alle vergunningeisen voldoen.

In de artikelsgewijze toelichting op artikel 6, derde lid, is aangegeven dat het bij het geven van voorschriften voornamelijk zal gaan om voorschriften betreffende het stelsel van kwaliteitsbeheersing. De situatie kan zich voordoen dat het stelsel van kwaliteitsbeheersing niet op alle aspecten voldoet aan de bij en krachtens de Wta gestelde regels en dat de AFM besluit tóch een vergunning te verlenen met daaraan bijvoorbeeld het voorschrift dat een accountantsorganisatie binnen een bepaalde periode het stelsel van kwaliteitsbeheersing op orde heeft.

Voor wat betreft het toezicht op de AFM wordt het volgende opgemerkt. De thans in het wetsvoorstel opgenomen bevoegdheden geven de minister voldoende ruimte om het beleid van de AFM te beoordelen en om – zonodig – hierover inlichtingen op te vragen (zie artikel 43 van het wetsvoorstel).

*Ook de leden van de fractie van de ChristenUnie en de SGP wilden graag het commentaar van de regering vernemen op recente uitspraken van de zijde van de beoogde toezichthouder, de Autoriteit Financiële Markten (AFM).*

*In NRC-Handelsblad van 16 september 2005 betreft een bestuurder van de AFM de stelling dat accountants alleen nog maar jaarrekeningen zouden moeten controleren en derhalve alle nevenactiviteiten zouden moeten afstoten. Ook wordt een pleidooi gehouden voor een meer uitgebreide goedkeurende verklaring van de accountant. Deze leden vroegen of deze bonte uitspraken niet het vertrouwen kunnen schenden van de te controleren beroepsgroep in het beoogde toezichtorgaan. Zij vroegen de regering of na deze uitspraken wellicht de vrees gewettigd is dat de AFM geen verdergaande controleactiviteiten zal willen of zelfs gaan verrichten dan op grond van het wetsvoorstel zal zijn toegestaan. Indien dit zal*

*gebeuren, vroegen zij hoe de beroepsgroep zich daar dan effectief tegen kan verweren Voorts vroegen zij hoe dan de verantwoordelijke minister zal kunnen reageren. Zij vroegen of de minister het gepast acht dat de AFM met deze uitspraken in feite op de stoel van de wetgever lijkt te willen gaan zitten. Zij vroegen de minister een inhoudelijk oordeel te geven over de gedane voorstellen.*

Op deze plaats wordt verwezen naar de antwoorden op de vraag van de leden van de CDA-fractie en de PvdA-fractie.

*De leden van de fractie van de ChristenUnie en de SGP vroegen of met artikel 17 en artikel 21 ook concrete bevoegdheden in het leven geroepen en zo ja, welke en door wie worden die dan uitgeoefend. Verder vroegen zij of de AFM terzake ook een bevoegdheid tot een vorm van sanctio-nering heeft en of het toezicht van de AFM zover zou kunnen gaan dat deze toezichthouder zich daadwerkelijk met het geven van concrete voorschriften mag bemoeien met de interne organisatie van de accountantsorganisatie. Tot slot vroegen zij over welke wettelijke middelen van verweer deze organisaties in dat geval beschikken.*

Met de artikelen 17 en 21 van het wetsvoorstel worden geen concrete bevoegdheden in het leven geroepen voor de AFM. Wel bevat artikel 21, tweede lid, een bevoegdheid voor de regering om bij of krachtens algemene maatregel van bestuur regels te stellen. Deze artikelen bevatten eisen waaraan een accountantsorganisatie moet voldoen. Met het toezicht op de naleving van de betreffende artikelen zijn belast de bij besluit van de AFM aangewezen personen. Dit volgt uit artikel 49, eerste lid, van het wetsvoorstel. De AFM heeft terzake van deze artikelen handhavings-instrumenten tot haar beschikking. Dit zijn de aanwijzing (artikel 52), de last onder dwangsom (artikel 53) en de bestuurlijke boete (artikel 54). Ook kan de AFM de volgende zaken ter openbare kennis brengen (artikel 64): het feit dat een accountantsorganisatie een op grond van artikel 52 gegeven aanwijzing niet heeft opgevolgd; het feit ter zake waarvan een last onder dwangsom of een bestuurlijke boete is opgelegd, het overtreden voorschrift, alsmede de naam, het adres en de woonplaats van degene aan wie de last onder dwangsom of de bestuurlijke boete is opgelegd. De bepalingen van de Awb (onder andere proportionaliteit en evenredigheid) zijn van toepassing op de AFM.

De aanwijzing verplicht een accountantsorganisatie een bepaalde gedragslijn te volgen. Het doel waarvoor deze discretionaire bevoegdheid mag worden gebruikt is het bewerkstelligen dat de accountantsorganisatie zich aan de gestelde regels houdt. Doorgaans zal aan de aanwijzing een waarschuwing of mededeling, niet zijnde een besluit in de zin van de Awb, vooraf gaan. De aanwijzing kan bijvoorbeeld behelzen dat de accountantsorganisatie bepaalde activiteiten moet staken of juist moet ontwikkelen om te voldoen aan de artikelen 17 of 21. Het toezicht van de AFM zou dus zover kunnen gaan dat de AFM zich aan de hand van een specifiek geval daadwerkelijk zal bemoeien met het geven van concrete voorschriften omtrent de interne organisatie van de accountantsorganisatie. Hierbij kan gedacht worden aan de aanscherping van een element uit het stelsel van kwaliteitsbeheersing. De bevoegdheid van de AFM strekt echter niet zover dat zij in het algemeen eisen kan stellen aan de inrichting van een accountantsorganisatie of eisen kan stellen met betrekking tot het afsplitsen van taken.

Voor wat betreft de wettelijke middelen van verweer waarover een accountantsorganisatie beschikt, verwijs ik naar de Awb. Een aanwijzing, last onder dwangsom of een bestuurlijke boete is een beschikking in de zin van artikel 1:3 van de Awb. De accountantsorganisatie kan tegen deze beschikking in verweer komen door het instellen van bezwaar (bij de AFM) en eventueel het instellen van beroep bij het College van Beroep voor het bedrijfsleven.

## 8. De externe accountant

*De leden van de CDA-fractie vroegen de regering in te gaan op de brief van Prof. J.H. Blokdijk van 8 augustus 2005 inzake artikel 26 lid 2 van het wetsvoorstel.*

*De heer Blokdijk stelt in zijn brief dat er een principiële verschil is tussen de Verordeningen op de Fraudemelding van de beroepsorganisaties en artikel 26, tweede lid, van het wetsvoorstel. Dit verschil zou erin zitten dat een bestuur onder de bestaande regelgeving een fraude kan redresseren zonder dat dit leidt tot enigerlei justitiële inmenging. Naar zijn mening leidt het voorgestelde artikel 26, tweede lid, daarom onontkoombaar tot «een politiezaak».*

De constatering van de heer Blokdijk doet geen recht aan het bepaalde in artikel 26, tweede lid, van het wetsvoorstel. Daarin wordt bepaald dat de externe accountant de fraude van materieel belang meldt aan de opsporingsambtenaar als bedoeld in artikel 141 van het Wetboek van Strafvordering *behoudens in de bij algemene maatregel van bestuur te bepalen gevallen*. De gecursiveerde tekst is van belang. In het Bta zullen namelijk de procedures en maatregelen worden beschreven die thans zijn opgenomen in de Verordening op de Fraudemelding van de beroepsorganisaties. Het principiële verschil tussen de verordeningen en artikel 26, tweede lid, van het wetsvoorstel, zal daardoor niet aanwezig zijn.

*De heer Blokdijk merkt tot slot op dat om de kans op het achterwege blijven van redres en melding te verminderen, een strafrechtelijke sanctie, ook voor de opvolgend accountant die geen redres afdwingt, veel effectiever en evenwichtiger is.* Tegen een externe accountant die handelt in strijd met artikel 26, tweede lid, van de Wta, kan een klacht worden ingediend bij de accountantskamer. De accountantskamer zal de bevoegdheid krijgen om tuchtrechtelijke sancties op te leggen. In het voorstel van Wet tuchtrechtspraak accountants is het procesrecht voor de accountantskamer vormgegeven. De maatregelen die op die wijze kunnen worden genomen, kennen een punitief karakter. De regering betwijfelt of een «strafrechtelijke» sanctie hier passend of zoveel effectiever en evenwichtiger is.

*De leden van de VVD-fractie vroegen zich af of een externe accountant, die een accountantsverklaring afgeeft op verzoek van een cliënt die het op prijs stelt dat de controle voldoet aan de normen van de wettelijke controle hoewel die cliënt niet controleplichtig is, onder deze wet valt. Volgens deze leden zou dit – gelet op het uitgangspunt van de wet het creëren van vertrouwen – het geval moeten zijn.*

Het wetsvoorstel onderkent dat (de hier bedoelde) vrijwillige controles inhoudelijk gezien vergelijkbaar zijn met de thans aangewezen wettelijke controles.

Ten eerste komt dit tot uiting in artikel 3 van het wetsvoorstel op grond waarvan bij algemene maatregel van bestuur, op voordracht van de minister van Financiën en de vakminister die het mede aangaat, vrijwillige controles kunnen worden aangewezen waarop deze wet van toepassing is. Thans heeft de regering echter nog niet het voornemen om in het Bta vrijwillige controles aan te wijzen als wettelijke controles in de zin van de Wta. Een belangrijke reden is de – ook door de Tweede Kamer gevoelde noodzaak – het toezicht niet ineens over de volle breedte van zowel de wettelijke als de vrijwillige controle toe te passen.

Ten tweede heeft de grote mate van gelijkheid tussen de wettelijk verplichte accountantscontrole en de vrijwillige accountantscontrole geresulteerd in het feit dat ook de vrijwillige accountantscontrole onder het bereik van het door de accountantskamer toe te passen tuchtrecht is gebracht. Om te voorkomen dat over inhoudelijk vergelijkbare zaken recht wordt gesproken door twee verschillende instanties zullen ook de vrij-

willige controles direct kunnen worden voorgelegd aan de accountantskamer. Met andere woorden, een eenduidige normuitleg wordt gewaarborgd.

Tot slot wordt opgemerkt dat een externe accountant die een wettelijke controle verricht aan dezelfde eisen moet voldoen als een RA of controlebevoegde AA die een vrijwillige controle verricht. Dit volgt uit de artikelen 25 (en het daarop te baseren Bta) en 27 van de Wta. De accountant zal zowel bij wettelijke controles als vrijwillige controles de normen in de regelgeving van de beroepsorganisaties moeten naleven (bijvoorbeeld de Richtlijnen voor de accountantscontrole, of: RAC).

*Verder vroegen genoemde leden zich af of een accountant, die andere verklaringen die wettelijk geëist worden, bijvoorbeeld inzake subsidies, verstrekt, eveneens onder deze wet valt. Dit zou naar de mening van de leden van de VVD-fractie het geval moeten zijn.*

Ingevolge artikel 1, eerste lid, onderdeel j, van het wetsvoorstel wordt onder een wettelijke controle verstaan een controle van een financiële verantwoording van een onderneming of instelling ten behoeve van het maatschappelijk verkeer, die verplicht is gesteld bij of krachtens de in de bijlage bij de wet genoemde wettelijke bepalingen. In de bijlage worden wettelijke bepalingen genoemd die betrekking hebben op de controle van periodieke financiële verantwoordingen, zoals jaarrekeningen en eventueel in de toekomst verplichte verantwoordingen zoals halfjaarberichten. Juist daar is het publiek belang het meest pregnant aanwezig, doordat de mogelijke belanghebbenden in het maatschappelijk verkeer niet in staat zijn de juistheid tegen aanvaardbare kosten te verifiëren. Zoals de regering in de memorie van toelichting bij de wet heeft aangegeven, zal ten aanzien van overige wettelijk voorgeschreven verantwoordingen niet worden vereist dat deze door een externe accountant zullen moeten worden gecontroleerd. Hierbij kan gedacht worden aan kwalitatieve verantwoordingen, zoals milieuverslagen en sociale jaarverslagen, aan incidentele verantwoordingen, zoals subsidieafrekeningen, alsook aan alle periodieke kwantitatieve verantwoordingen die slechts op een (deel-)activiteit van een organisatie betrekking hebben, zoals de afrekening van een sociale dienst ten behoeve van de Minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid.

De redenen voor de keuze niet alle in enige wet genoemde verklaringen van accountants te bestempelen als wettelijke controle zijn de volgende. In de eerste plaats hebben de overige wettelijk voorgeschreven verantwoordingen in veel gevallen een intern gericht doel – weliswaar ter verantwoording van publiek geld – waarbij een (of meerdere) direct belanghebbenden ofwel gebruikers in staat mag (mogen) worden geacht zelf tegen relatief aanvaardbare kosten de verantwoordingsinformatie op zijn merites te beoordelen. Het accountantsoordeel heeft dan ook niet direct gevolgen voor het in het maatschappelijk verkeer gestelde vertrouwen in de accountantsverklaring. In de tweede plaats zou een dergelijke uitbreiding aanzienlijke consequenties hebben, daar waar een belangrijk gedeelte van het eerdere debat al betreft de vermeend te ruime werking van het wetsvoorstel. In de derde plaats sluit de benadering aan op de ook in de richtlijn gevolgde reikwijdte. In de vierde plaats vallen dergelijke verklaringen geenszins buiten de boot; de staande structuur van de kwaliteitsbeheersing in eigen kring biedt hier waarborgen.

## **9. Aansprakelijkheid**

*De leden van de VVD-fractie vroegen de minister zijn visie te geven op de aansprakelijkheid en een eventuele aansprakelijkheidsbeperking van de accountant bij zijn (wettelijke) taken. Zij stellen dat onbeperkte aansprakelijkheid van accountants en accountantsorganisaties voor hun werkzaamheden betreffende de wettelijke controle, mogelijk tot maatschap-*

*pelijk onaanvaardbare gevolgen kan leiden. Zij vroegen de regering of het niet voor de hand ligt een eventuele aansprakelijkheidsbeperking in deze wet te regelen.*

Accountantsorganisaties zijn over het algemeen van mening dat een onbeperkte aansprakelijkheid – in combinatie met de beperkte verzekeraarbaarheid van aansprakelijkheidsrisico's – tot een onaanvaardbaar bedrijfsrisico leidt en niet bijdraagt aan de kwaliteit van de controle. Accountantsorganisaties zouden daardoor minder snel geneigd zijn om een risicovolle klant, zoals een beursgenoteerde onderneming, te aanvaarden. Gebleken is dat het reputatierisico in geval van een incident kan leiden tot de ondergang van een van de gevestigde kantoren. «The big five» werd «the big four». Vanuit deze gedachte wordt wel gepleit voor een vorm van beperkte aansprakelijkheid voor accountants en hun kantoren.

Daar staat de opvatting tegenover van de Europese Commissie en een groot aantal lidstaten, waaronder Nederland, dat juist een beperking van de aansprakelijkheid geen positief effect heeft op de kwaliteit van de controle. De visie is dat als een accountant goed zijn werk doet volgens de vereiste normen en standaarden hij zich in principe geen zorgen hoeft te maken over aansprakelijkheidsclaims.

## **10. Fraudemelding**

*De leden van de VVD-fractie vroegen hoe de fraudemelding in het onderhavige wetsvoorstel zich verhoudt tot de melding in het kader van de Wet MOT. Zij vroegen of er geen sprake is van een ongewenste overlapping. Tot slot vroegen zij de minister ook nog eens uiteen te zetten waarom hij de huidige regelgeving van het NIVRA en de NOvAA niet voldoende acht.*

In het Bta zal worden uitgewerkt wat wordt verstaan onder «fraude van materieel belang» in de zin van de Wta. Daarbij wordt aangesloten bij de definitie van fraude van materieel belang in de Richtlijnen voor de Accountantscontrole (RAC).

Sinds 1 juni 2003 bestaat de meldingsplicht op grond van de Wet MOT voor iedereen die beroeps- of bedrijfsmatig aangewezen adviesdiensten verleent, waaronder accountants. Onder het begrip «transactie» wordt in het kader van de Wet MOT verstaan: een handeling of samenstel van handelingen van of ten behoeve van een cliënt in verband met het afnemen van een dienst. Ten behoeve van de beoordeling of een transactie als «ongebruikelijk» moet worden aangemerkt, zijn op grond van artikel 8 van de Wet MOT zogenaamde indicatoren vastgesteld. De indicatoren worden onderscheiden in objectieve en subjectieve indicatoren. Er zijn voor de vrije beroepsbeoefenaren vier indicatoren vastgesteld, twee objectieve en twee subjectieve. Indien een situatie voldoet aan de objectieve indicatoren is melden altijd verplicht (er is geen ruimte voor een separate beoordeling door de beroepsbeoefenaar). De *objectieve indicatoren* zijn: a) een transactie die in verband met witwassen (artikel 420bis Wetboek van Strafrecht) aan politie of justitie wordt gemeld moet ook aan het Meldpunt worden doorgegeven en b) transacties boven € 15 000 (of de tegenwaarde daarvan in een andere valuta) *betaald aan, of betaald door tussenkomst van* de beroepsbeoefenaar in contanten, met cheques aan toonder of soortgelijke betaalmiddelen.

Bij een subjectieve indicator is het bestaan van een meldingsplicht in een concrete situatie afhankelijk van de oordeelsvorming door de beroepsbeoefenaar. De *subjectieve indicatoren* zijn: a) transacties waarbij aanleiding is om te veronderstellen dat ze verband kunnen houden met witwassen (artikel 420bis Wetboek van Strafrecht) en b) voorkeur van de cliënt voor transacties onder het grensbedrag van de objectieve indicator (zie hierboven) waarbij aanleiding is om te veronderstellen dat deze daarmee melding wil voorkomen.

Een fraude in de zin van het wetsvoorstel kan een ongebruikelijke transactie in het kader van de wet MOT inhouden. Er is mogelijk een overlapping bij de toepassing van de onder a) genoemde subjectieve indicator. Zo kan het vermoeden van belastingfraude onder de meldingsplicht in het kader van de Wet MOT vallen. Bij niet-gefiscaliseerd geld bestaat de aanmerkelijke kans bestaat dat dit uit misdrijf afkomstig is. Het betreffende misdrijf behoeft niet nader gespecificeerd te kunnen worden (zie de Richtsnoeren voor de interpretatie van de Wet identificatie bij dienstverlening en de Wet melding ongebruikelijke transacties voor belastingadviseurs en openbare accountants, maart 2005, blz. 34).

Met betrekking tot de vraag van de leden van de VVD-fractie waarom de minister de huidige regelgeving van het NIVRA en de NOvAA niet voldoende acht, wordt het volgende opgemerkt. Artikel 26 sluit nauw aan bij de bestaande praktijk van de fraudeverordeningen van de beroepsorganisaties. De afweging van alle belangen heeft in het kader van het opstellen van de fraudeverordeningen plaatsgevonden. Deze verordeningen blijven van toepassing op de accountant die andere werkzaamheden verricht dan wettelijke controles. De voornaamste wijziging zoals die ontstaat door opneming van artikel 26, is dat de regel naar het niveau van de wet wordt getild. Materieel verandert de norm niet. Zeker is wel dat door opneming in de wet, het voorschrift wint aan kracht en helderheid; ook in de relatie tussen de accountant en zijn controlecliënt. Relevant is dat het wetsvoorstel de externe accountant en de functie van de accountantsverklaring meer uitgesproken in het perspectief plaatst van de functie van die verklaring in het maatschappelijk verkeer. Een werkbare vertrouwensrelatie met de controlecliënt is essentieel voor het werk van de externe accountant. Daarbij kan evenwel niet uit het oog worden verloren dat zijn bijzondere status nauw verwant is aan het belang dat in het maatschappelijk verkeer wordt gesteld in de accountantsverklaringen. De vertrouwensrelatie tussen de accountant en zijn cliënt is daarmee instrumenteel aan de functie van de accountantsverklaring in het maatschappelijk verkeer. Onder omstandigheden heeft de vertrouwensrelatie te wijken voor het – hogere – publieke belang. Dit is ook de reden dat de accountant geen verschoningsrecht toekomt. Wel voorziet het wetsvoorstel in geheimhoudingsbepalingen. Dit is in lijn met hetgeen de Europese richtlijn voorschrijft. Op dit beginsel van geheimhouding vormt artikel 26, tweede tot en met vierde lid, weer een uitzondering. In dat licht is het niet onlogisch dat op grond van een wettelijk voorschrift wordt afgeweken van het in de wet verankerde beginsel van geheimhouding en in de wet een meldingsplicht wordt gecreëerd.

*De leden van de fractie van de ChristenUnie en de SGP stelden de vraag of een meldplicht voor een externe accountant in het geval van een vermoeden van fraude in deze wettelijke regeling thuishoort, omdat het met toezicht immers weinig te maken heeft. Zij vroegen of het niet meer in de rede gelegen had een dergelijke plicht op te nemen in de Wet op de Registeraccountants respectievelijk de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten. Voorts vroegen zij hoe nu de verhouding van deze nieuwe wettelijke plicht tot de vigerende verordening op de fraudemelding van het Nivra is en of de zin aan die verordening nu is komen te ontvallen. Ook vroegen zij of het de bedoeling van de minister is om via het nieuwe artikel 26 aan de praktijk van het redresseren van een fraude een einde te maken. Zij vroegen de minister of dat in tal van gevallen niet zal leiden tot het schieten met een kanon op een mug en dus tot een onnodige belasting van de opsporingsautoriteiten. Tot slot vroegen zij of terzake ook het oordeel van de minister van Justitie is gevraagd?*

De fraudemeldplicht voor een externe accountant is opgenomen in afdeling 3.2. van het wetsvoorstel. Deze afdeling bevat de eisen waaraan de externe accountant moet voldoen. De regering verwijst naar het



bovenstaande antwoord op de vraag van de leden van de VVD-fractie voor wat betreft de keuze om de meldplicht voor de externe accountant in de Wta op te nemen. Aan de praktijk van het redresseren van een fraude wordt geen einde gemaakt. Overeenkomstige bepalingen als in de fraudeverordeningen zullen worden opgenomen in het Bta. Tot slot wordt opgemerkt dat afstemming met de Minister van Justitie heeft plaatsgevonden.

## **11. Autoriteit Financiële Markten**

*De leden van de CDA-fractie gaan ervan uit dat de interne functiescheiding in verband met de diverse taken van AFM zoals voorgesteld in het wetsvoorstel, afdoende is. Echter daar waar dit wetsvoorstel ten aanzien van accountantsorganisaties en de externe accountants hoge eisen stelt die gericht zijn op vertrouwensherstel van het publiek, is het van groot belang om als overheid zelf niet in allerlei discussies te belanden als het om de schijn van belangenvermenging gaat. Tegen die achtergrond verzoeken deze leden de regering een overzicht te verschaffen van de diverse taken van AFM en de wijze waarop dat in een aantal belangrijke landen (Amerika, Frankrijk, Duitsland, Engeland) is geregeld.*

### *Nederland*

De AFM heeft op verschillende terreinen de taak gekregen om toe te zien op de gedragingen van verschillende ondernemingen die actief zijn op de financiële markten. Het toezicht door de AFM heeft onder meer betrekking op financiële ondernemingen (beleggingsinstellingen, kredietinstellingen, et cetera) en accountantsorganisaties. De Wet toezicht financiële verslaggeving stelt voor ook het toezicht op de financiële verslaggeving in de toekomst tot het takenpakket van de AFM te gaan rekenen. Met name de verwachte samenloop tussen toezicht op accountantsorganisaties en toezicht op de financiële verslaggeving heeft al meerdere vragen opgeroepen. Naar aanleiding hiervan is in de memorie van toelichting al aangegeven op dat de AFM met betrekking tot deze twee taken een organisatorische en procedurele scheiding zal aanbrengen om niet alleen misbruik van informatie, maar ook de schijn daarvan te voorkomen. De enige ingang voor de AFM tot een jaarrekeningprocedure is uiteindelijk het overtuigen van de Ondernemingskamer dat op grond van *publieke* informatie of andere externe bronnen, c.q. de desgevraagd verkregen informatie, aanleiding bestaat tot twijfel omtrent de toepassing van verslaggevingstandaarden. De AFM kan informatie uit het accountants-toezicht niet rechtstreeks in het kader van toezicht op de financiële verslaggeving aanwenden. Wel zal worden geregeld dat, indien het accountantstoezicht leidt tot een procedure bij de accountantskamer met betrekking tot de behandeling van een individueel controledossier, de externe accountant dit de onderneming moet melden. Een dergelijke mededeling zal bij een beursgenoteerde vennootschap mogelijk als koersgevoelige informatie moeten worden beschouwd die de onderneming vervolgens publiek moet maken. Desondanks zal de AFM bij een nader onderzoek in het kader van toezicht op de financiële verslaggeving niet zonder meer de informatie uit het toezicht op accountants mogen betrekken.

Door de aangebrachte scheiding binnen de AFM zijn mogelijke bezwaren tegen de samenloop van de taken toezicht op financiële verslaggeving en toezicht op accountantsorganisaties ondervangen. Bij de vergelijking met de wijze waarop de diverse toezichttaken in het buitenland vorm zijn gegeven is gekozen voor een focus op de mogelijke samenloop van toezicht op de financiële verslaggeving en toezicht op accountantsorganisaties. Voor de volledigheid dient voor de te maken vergelijking nog vermeld te worden dat de AFM bij de uitvoering van het toezicht op accountantsorganisaties zal steunen op de beroepsorganisaties het NIVRA

en de NOvAA. Onderstaand zal blijken dat in de meeste landen één instantie de eindverantwoordelijkheid draagt voor beide toezichttaken. Verschillen treden wel op bij de uitwerking van de dagelijkse uitvoering.

#### *De Verenigde Staten*

In de Verenigde Staten is de Securities and Exchange Commission (SEC) belast met verschillende vormen van toezicht. De SEC bestaat uit vier divisies, nl. Corporation Finance, Market Regulation, Investment Management en Enforcement. De divisie Corporation Finance ziet toe op de openbaarmaking van belangrijke informatie naar het investerende publiek. Het gaat hier onder andere om prospectussen en jaarrekeningen. Het toezicht op verslaggeving valt derhalve onder deze divisie. De divisie Market Regulation stelt standaarden op voor efficiënte marktwerking en handhaaft deze normen. De divisie Investment Management heeft tot doel om de publicatie van informatie te verbeteren en hierbij de risico's voor ondernemers te minimaliseren en onnodige kosten te voorkomen. De divisie Enforcement heeft verschillende onderliggende «offices». Een van daarvan is de «Office of the Chief Accountant». Dit is de voornaamste adviseur van de SEC op het gebied van accountancy. De Office of the Chief Accountant werkt nauw samen met onder andere de Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), die in de dagelijkse praktijk het toezicht op accountants uitoefent.

#### *Het Verenigd Koninkrijk*

In het Verenigd Koninkrijk is de Financial Reporting Council (FRC) de onafhankelijke toezichthouder voor «corporate reporting and governance». De FRC is verantwoordelijk voor de kwaliteit van de verslaggeving door ondernemingen, de kwaliteit van de accountantscontrole, de naleving van de hoge standaarden met betrekking tot corporate governance en de integriteit, vakbekwaamheid en transparantie in het accountantsberoep. De FRC ziet duidelijke verbanden tussen de onderwerpen verslaggeving, accountantscontrole en corporate governance. De FRC is daarom van mening dat haar effectiviteit toeneemt als gevolg van de breedte van haar verantwoordelijkheden.

De FRC heeft haar diverse taken ondergebracht bij verschillende uitvoeringsorganen. De Accounting Standards Board (ASB) stelt verslaggevingstandaarden op. De Auditing Practices Board (APB) is verantwoordelijk voor de standaarden van de accountantscontrole. De Professional Oversight Board for Accountancy (POBA) houdt toezicht op de accountantscontrole, terwijl de Financial Reporting Review Panel (FRRP) toeziet op naleving van de verslaggevingsregels.

#### *Frankrijk*

In augustus 2003 is in Frankrijk een significante wijziging doorgevoerd met betrekking tot de toezichthouders. Twee bestaande financiële toezichthouders – de «Commission des opérations de Bourse» en de «Conseil des marchés financiers» – gingen op in een nieuwe toezichthouder, de Autorité des marchés financiers (AMF). De AMF is op verschillende manieren vergelijkbaar met de AFM. Een van de verschillen daarentegen is de volgende. Met betrekking tot toezicht op accountantsorganisaties en toezicht op de financiële verslaggeving heeft de AMF de bevoegdheid om diepgaand nader onderzoek te verrichten als dit nodig lijkt op basis van uit hoofde van de taak van de AMF verkregen informatie. Deze informatie kan mede voortkomen uit activiteiten van andere (ook zelfregulerende) instanties die betrokken zijn bij het toezicht.

#### *Duitsland*

In Duitsland zijn er recent wijzigingen voorgesteld en zullen nog aanvullende wijzigingen nodig zijn als gevolg van de nieuwe Europese richtlijn. Het toezicht op de financiële verslaggeving kent een tweetrapsbenadering.

In eerste instantie zal een zelfregulerend comité toezien op de kwaliteit van de gepubliceerde jaarrekeningen. Indien nodig, dan zal vervolgens de «Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht» (BaFin) nadere actie ondernemen en daarbij eventuele aanpassingen afdwingen. Het toezicht op accountants is nu nog in handen van de Duitse variant van het NIVRA, de «Wirtschaftsprüferkammer». De keuze voor zelfregulering is gemaakt op basis van de argumenten dat zo de ervaring en kennis van accountants met betrekking tot standaarden inzake de accountantscontrole optimaal benut kunnen worden. Als gevolg van de nieuwe Europese richtlijn zal hier een aanpassing noodzakelijk zijn.

*Kan de minister toelichten hoe de verhouding is tussen de wetgeving en de toezichthouder, zo vragen de leden van de PvdA-fractie. Is het niet zo dat de wetgever hier het kader stelt en dat de toezichthouder binnen die kaders moet opereren? Of is er zoveel ruimte dat de toezichthouder als het ware over de wetgever heen nog aanvullende «pseudo-kaders» kan stellen? Met andere woorden wat is de verhouding tussen de normsteller en de normhandhaver? Is het wel duidelijk hoe de AFM de normhandhaving, het toezicht, wil inrichten? Is er nog wel sprake van een vruchtbare verhouding tussen toezichthouder en onder toezichtstaande accountant-bureaus gezien de scherpe reactie die uit de accountantwereld kwam?* Het is inderdaad zo dat de wetgever de eisen en de regels stelt en de toezichthouder binnen die kaders heeft te opereren. Het wetsvoorstel bevat de hoofdnormen. Die hoofdnormen worden gedeeltelijk verder uitgewerkt in het Bta. In eerste instantie gebeurt dat terughoudend. Immers, de door de beroepsorganisaties gestelde verordeningen – die zijn gebaseerd op de internationaal gangbare en gedetailleerde regels – vullen het merendeel van de materiële regels in. Binnen dit stelsel bestaat geen behoefte, noodzaak of ruimte voor de toezichthouder om op welke wijze dan ook de regels in te vullen. De wijze waarop de AFM het toezicht wil inrichten behoort – binnen het bij of krachtens het wetsvoorstel gestelde kader – tot de bevoegdheden en de verantwoordelijkheden van de AFM. Zoals ook in artikel 48 van het wetsvoorstel is opgenomen, steunt de AFM bij het toezicht waar mogelijk op kwaliteitsborging in eigen kring. Inmiddels hebben de AFM en de beroepsorganisaties overigens besloten – op grond van onder meer de gewisselde argumenten en uitleg over en weer over de ingenomen standpunten – verder te gaan met de inrichting van het toezicht.

## **12. Tuchtrechtspraak**

*De leden van de CDA-fractie vroegen de regering of zij, gezien het karakter van de te verwachten zaken, overweegt om leden en plaatsvangende leden van de Ondernemerskamer in te schakelen als lid van de Accountantskamer. Zij vroegen de regering voorts om een nadere toelichting waarom een bepaalde activiteit uit Domein D, namelijk mededelingen bij prospectussen gericht op emissies, niet tot die werkzaamheden behoren waarbij de accountantskamer recht zal spreken. Immers de wetgeving is met name van belang voor het goed functioneren van de kapitaalmarkt.* Bij de inrichting van de accountantskamer wordt gekeken naar deskundigheid op het terrein van de tuchtrechtspraak. De specifieke kennis inzake accountancy wordt in hoofdzaak ingebracht via deskundige leden. Daarnaast kan de accountantskamer getuige-deskundigen op het terrein van accountancy inschakelen. Uit de artikelen 11 en 12 van het voorstel van Wet tuchtrechtspraak accountants volgt dat de accountantskamer een voorzitter, acht leden, een secretaris en tien plaatsvervangende leden heeft. Daarvan zijn de voorzitter, vier leden en zes plaatsvervangende leden (waaronder de plaatsvervangend voorzitters) rechterlijk ambtenaar met rechtspraak belast. De overige vier leden en vier van de plaatsvervan-

gende leden zijn accountant of deskundig ter zake van werkzaamheden die accountants verrichten. Met de Raad voor de rechtspraak en de rechtbank Zwolle-Lelystad is afgestemd dat ondersteuning in principe vanuit de rechtbank Zwolle-Lelystad plaatsvindt. Bij deze rechtbank zijn rechters werkzaam die deskundig zijn op het terrein van het tuchtrecht. De regering acht het echter niet uitgesloten dat leden en plaatsvervangend leden van de Ondernemingskamer worden ingeschakeld.

Bij de vraag van de leden van de fractie van het CDA waarom mededelingen bij prospectussen gericht op emissies die tot domein D behoren, niet tot die werkzaamheden behoren waarbij de accountantskamer recht zal spreken, is het van belang stil te staan bij het punt of mededelingen in prospectussen en dergelijke zozeer verweven zijn met het accountantsberoep dat zij onder het bereik van de onafhankelijke en wettelijk gewaarborgde tuchtrechtspraak zouden dienen te vallen. De regering is van oordeel dat dit niet het geval is. Het doen van mededelingen bij of in prospectussen betreft een activiteit die ook door andere personen dan accountants wordt verricht. In dit verband acht de regering het niet wenselijk voor accountants op dit terrein via het wettelijk tuchtrecht een vorm van een indirect wettelijk monopolie te creëren. Zoals beschreven in het nader rapport bestaan er ook andere mechanismen op grond waarvan accountants verantwoording kunnen afleggen. Voor de werkzaamheden van accountants die binnen domein D vallen, is wel voorzien in een wettelijke klachtenregeling met een mogelijkheid van doorverwijzing naar de Accountantskamer. Een falen van een accountant en de negatieve uitstraling daarvan op het vertrouwen in de beroepsgroep kan onverkort worden bestreden. Op deze wijze acht de regering het maatschappelijk belang voldoende geborgd en worden accountants niet via het tuchtrecht in een bevoorrechte positie gebracht ten opzichte van andere beroepsbeoefenaren die werkzaamheden van vergelijkbare aard verrichten. De regering verwijst in dit verband ook de reactie in het nader rapport op punt 10 van advies van de Raad van State inzake het wetsvoorstel (kamerstukken II 2003/04, 29 658, nr. 4) en de brief d.d. 17 mei 2005 (kamerstukken II 2004/05, 29 658, nr. 66).

*De leden van de PvdA-fractie vroegen verder in hoeverre de regering van mening is dat een stringente scheiding wordt doorgevoerd tussen klachtrecht en tuchtrecht.*

Via de voorgestelde regeling zal het mogelijk zijn klachten tegen accountants bij de accountantskamer aanhangig te maken voorzover de klachten betrekking hebben op werkzaamheden van accountants die de wetgever bij uitsluiting van anderen aan hen heeft opgedragen. Gezien de grote mate van gelijkheid tussen de wettelijk verplichte accountantscontrole, de vrijwillige accountantscontrole en de beoordelingsverklaring is ook de vrijwillige accountantscontrole onder het bereik van de accountantskamer gebracht. In aansluiting hierop kunnen ook klachten die betrekking hebben op het bepaalde in verordeningen die zien op de voornoemde werkzaamheden aan de accountantskamer worden voorgelegd. Klachten ten aanzien van de overige werkzaamheden van accountants, werkzaamheden die evenzeer door tal van andere beroepsbeoefenaren worden uitgeoefend, kunnen aan de klachtencommissie worden voorgelegd. Indien de gedraging van een accountant waarover een klacht is ingediend bij de klachtencommissie afbreuk doet aan het publiek vertrouwen in het accountantsberoep kan, na afhandeling van een zaak bij de klachtencommissie, een zaak aanhangig worden gemaakt bij de accountantskamer.

Op grond van het thans voorliggende wetsvoorstel wordt derhalve een onderscheid gemaakt in klachten die direct aan de accountantskamer kunnen worden voorgelegd en klachten die eerst aan de klachtencommissie

sie worden voorgelegd. Het blijft uiteindelijk ten aanzien van alle gedragingen mogelijk dat de tuchtrechter over de zaak oordeelt. In die zin is derhalve geen sprake van een stringent onderscheid tussen klachtrecht en tuchtrecht.

*De leden van de D66-fractie merkten op dat in domein D ook werkzaamheden kunnen worden uitgevoerd door personen die niet zijn aangesloten bij de beroepsorganisaties. Zij vroegen of deze personen wel gehouden zijn aan enige klachtenregeling of geschillenregeling, of dat zij hier buiten vallen.*

In domein D worden ook werkzaamheden uitgevoerd door andere personen dan accountants. Hierbij kan gedacht worden aan ondermeer het verzorgen van de boekhouding en het geven van belastingadviezen, automatiseringsadviezen en juridische adviezen. Dergelijke adviezen worden ook gegeven door boekhouders, administratiekantoren, belastingdeskundigen, fiscalisten, automatiseerders, ICT-specialisten en juridisch adviseurs. Deze personen vallen vanzelfsprekend niet onder de klachtenregeling of geschillenregeling van de NOvAA of het NIVRA. Indien een zodanige persoon met betrekking tot werkzaamheden in domein D fouten maakt, zal hij zich moeten verantwoorden tegenover de gewone burgerlijke rechter of strafrechter, dan wel voor een klachten- of geschillencommissie binnen de eigen beroepsgroep. Voor de verschillende beroepsgroepen die zich eveneens met activiteiten bezig houden in domein D, is bijgaand een indicatie opgenomen van organisaties waarbij zij zijn aangesloten en de wijze waarop klachten kunnen worden behandeld. Een groot aantal belastingadviseurs is aangesloten bij de Nederlandse federatie van Belastingadviseurs. Deze organisatie kent voor de leden een vorm van verenigingstuchtrecht en een geschillencommissie. Daarnaast is een groot aantal belastingadviseurs aangesloten bij het Nederlands College van belastingadviseurs. Dit college kent eveneens een vorm van verenigingstuchtrecht. Veel organisatie-adviesbureaus zijn aangesloten bij de Raad van Organisatie-Adviesbureaus. Veel organisatieadviseurs zijn aangesloten bij de Orde van organisatieadviseurs. De Raad en de Orde hebben samen een gedragscode opgesteld. De leden van beide organisaties hebben deze gedragscode onderschreven. Bij overtreding van de gedragscode kunnen klachten worden voorgelegd aan de commissie van toezicht. Deze commissie fungeert als klacht annex tuchtinstantie voor zowel de Raad als de Orde. De commissie kan sancties opleggen die variëren van berisping tot geldboetes. Tegen uitspraken van de commissie van toezicht staat beroep open bij de Raad van beroep. Ook hier is sprake van verenigingstuchtrecht annex klachtrecht. Voor juridisch adviseurs als zodanig bestaat er geen brancheorganisatie. Deze categorie is vrij breed. Enkel voor advocaten geldt wettelijk tuchtrecht. Voor boekhouders is geen specifieke brancheorganisatie bekend.

*Tot slot vroegen deze leden op welke wijze (dan wel: met welke maatregelen) de minister denkt de verwarring (dan wel: onduidelijkheid) die in het maatschappelijk verkeer kan ontstaan naar aanleiding van het instellen van twee wegen om te klagen over de dienstverlening van een accountant (tuchtrecht en klachtrecht) weg te nemen.*

Gezien de wijziging van het accountantsprocesrecht kan het in de beginfase voorkomen dat het voor gebruikers van accountantsdiensten niet op voorhand helder is waar zij met een klacht terecht kunnen. Uiteraard kunnen de beroepsorganisaties, de klachtencommissie en de accountantskamer hierbij behulpzaam zijn. Ook zal in de fase kort voor en na invoering van het wetsvoorstel informatie worden verstrekt teneinde de gebruikers op dit punt te faciliteren. Voor het geval een gebruiker van accountantsdiensten onverhoopt toch ten onrechte een klacht bij de accountantskamer indient of bij de klachtencommissie (of vice versa) heeft dit voor hem geen nadelige gevolgen. In het voorstel van Wet

tuchtrechtspraak accountants zullen bepalingen worden opgenomen die ertoe strekken dat de klacht wordt doorgezonden naar de bevoegde instantie.

### **13. Commissie eindtermen accountantsopleiding (CEA)**

*De leden van de CDA-fractie vroegen of de regering kan toezeggen dat bij de samenstelling van de commissie eindtermen ook leden worden opgenomen met specifieke kennis van het beroep van de AA-accountant. De CEA richt zich bij het formuleren van de eindtermen mede op de beroepsprofielen die de beroepsorganisaties opstellen. Deze beroepsprofielen garanderen daarmee een kader voor de aansluiting van de werkzaamheden van de CEA bij de eisen die aan de AA-opleiding worden gesteld. Bij de samenstelling van de CEA zal zeker rekening worden gehouden met de verschillende achtergronden van de beroepsorganisaties en opleidingen. De NOvAA en het NIVRA zijn gehoord over de profielen die ten grondslag liggen aan de keuze van de leden van de CEA.*

*De leden van de fractie van D66 vroegen waarom de regering heeft gekozen voor het vaststellen van de eindtermen en de bewaking hiervan door een zelfstandig bestuursorgaan in plaats van door de beroepsorganisaties. Zij vroegen of het niet juist de beroepsorganisaties zijn die kunnen weten wat een accountant moet kunnen om in de praktijk aan de slag te gaan.*

De bepalingen omtrent de twee examenbureaus en het curatorium zullen komen te vervallen in de Wet RA en de Wet AA. Deze zelfstandige bestuursorganen worden vervangen door een nieuw zelfstandig bestuursorgaan, namelijk de CEA. Uitgangspunt voor deze keuze is dat de minister wel invloed wenst te houden op de uiteindelijke kwaliteitscriteria voor de (externe) accountant, zonder zich tegelijkertijd in het gedetailleerde en technische werkterrein van de eindtermen voor het onderwijs te mengen. Borging van de eindtermen op het niveau van de ministeriële verantwoordelijkheid en distantie ten aanzien van de uitwerking van de eindtermen, kan alleen worden vormgegeven in de vorm van een zelfstandig bestuursorgaan.

Zoals bij de vorige vraag aangegeven biedt het door de beroepsorganisaties op te stellen beroepsprofiel de basis voor de verdere uitwerking van de eindtermen voor het onderwijs. Daarmee bestaat een uitstekende waarborg voor de inbreng van de beroepsorganisaties.

*Deze leden vroegen verder of de in de memorie van toelichting opgenomen aanduiding dat de CEA individuele accountantsorganisaties bezoekt teneinde te beoordelen of de praktijkopleiding voldoet aan de eindtermen, betekent dat de CEA niet alleen detail toezicht gaat houden op hogeschoolen (zijnde niet bachelor- of masteropleidingen) maar ook op kantoren.*

De opzet van de CEA is om waar mogelijk te steunen op bestaande toetsingskaders. Mede om deze reden is gekozen voor een aansluiting bij het stelsel van visitatie en accreditatie door de NVAO op basis van door de CEA opgestelde eindtermen. De overgang naar accreditatie door de NVAO betekent overigens dat de hogescholen en universiteiten meer vrijheid krijgen om – binnen de door de CEA vastgestelde eindtermen – invulling te geven aan het opleidingsprogramma.

Het stelsel van visitatie en accreditatie dekt het overgrote deel van de opleidingen tot RA en AA. Op een tweetal punten echter zal aanvullende actie nodig zijn. Het post-bacheloronderdeel van de AA-opleiding en de praktijkopleiding kunnen op deze wijze niet worden getoetst. Hiervoor dient de CEA andere toetsingskaders te hanteren, waarbij zeer waarschijnlijk gebruik kan worden gemaakt van bestaande structuren. Ook de huidige examenbureaus dienen immers inzicht te verkrijgen in het niveau van de praktijkopleiding. Hiervoor is een stelsel opgezet dat naar tevren-

denheid functioneert. De verwachting is dat de CEA deze werkwijze zal voortzetten.

*Tot slot vroegen deze leden of de regering van oordeel is dat op grond van deze wet en wellicht nog komende regelgeving de opleiding tot accountant aanpassing behoeft. Met name doelden zij op modules die nu de fiscaliteit en de advisering behandelen. En als het antwoord hierop bevestigend is, vroegen zij of dit dan niet problematisch is voor het Midden- en Kleinbedrijf.*

De wens en de idee om fiscaliteit en advisering als afzonderlijke modules aan te bieden, sluit aan bij de kennelijk aanwezige behoefte en vraag in het midden- en kleinbedrijf. De mogelijkheden blijven aanwezig om in het beroepsprofiel dergelijke accenten aan te brengen. De beroepsorganisaties hebben derhalve een zekere mate van vrijheid bij het opstellen van de onderscheidende beroepsprofielen. Als randvoorwaarden voor het op te stellen opleidingsprogramma gelden hierbij wel de algemene eisen ten aanzien van de studeerbaarheid van de opleidingen én de minimum opleidingsvereisten uit de richtlijn voor zover het betreft het afgeven van accountantsverklaringen op grond van een wettelijke controle.

Section 806 van de Sarbanes-Oxley Act 2002 (Protection for employees of publicly traded companies who provide evidence of fraud) bevat een klokkenluiderregeling. De leden van de CDA-fractie hebben aangegeven graag het oordeel over een dergelijke regeling voor werknemers van beursvennootschappen te vernemen. In relatie tot het onderhavige wetsvoorstel vroegen deze leden of de regering voornemens is in een dergelijke regeling te voorzien bij de nadere vormgeving van regels op het gebied van integriteit.

Section 806 van de Sarbanes-Oxley Act 2002 ziet op bescherming van werknemers van beursgenoteerde ondernemingen die besluiten de «klok te luiden». Een dergelijke bepaling is naar de mening van de regering zeker van belang bij corporate governance. Het wetsvoorstel maakt deel uit van corporate governance-regelgeving in bredere zin, maar regelt het toezicht op accountantsorganisaties en is daarom niet de geëigende plek om algemene regelgeving inzake beursgenoteerde ondernemingen op te nemen. De Code Tabaksblad richt zich wel specifiek tot beursgenoteerde ondernemingen. In «best practice» II.1.6 van de Code Tabaksblad is een klokkenluiderbepaling opgenomen. Zoals bekend hanteert de Code Tabaksblad de regel van «pas toe of leg uit». Beursgenoteerde vennootschappen zijn verplicht elk jaar in hun jaarverslag gemotiveerd uit te leggen of en zo ja waarom en in hoeverre zij afwijken van de «best practice»-bepalingen van de corporate governance code. De klokkenluiderregeling is daarom dus geen verplichting voor beursgenoteerde ondernemingen. Uit een onderzoek van KPMG (Bron: De AccountingWEB Nieuwsbrief – Nummer 263, 21 oktober 2005) blijkt dat de helft van de beursgenoteerde ondernemingen nog geen klokkenluiderregeling heeft. De commissie Frijns (de Monitoring Commissie Corporate Governance Code) ziet toe op de naleving door de beursgenoteerde ondernemingen van de regel van «pas toe of leg uit» .

## **15. Algemeen**

*Tot besluit vroegen de leden van de VVD-fractie het commentaar van de minister op de brief van de vier directeuren van gemeentelijke accountants.<sup>1</sup>*

De directeuren van de gemeentelijke accountantsdiensten (GAD's) beargumenteren dat invulling van het toezicht op de GAD's door lokale rekenkamers bepaalde nadelen kent. De lokale rekenkamers zouden over onvoldoende deskundigheid beschikken, waardoor inhuur van expertise

<sup>1</sup> Ter inzage gelegd op het CIP (griffienummer 133 570.4).

bij openbare accountantskantoren nodig zou zijn. Daarnaast is sprake van een diffuse verhouding tussen opdrachtgever en opdrachtnemer. Lokaal ontwikkeld beleid door de rekenkamers kan leiden tot rechtsongelijkheid. Bovendien ontbreekt een beroepsmogelijkheid. De directeuren van de GAD's bepleiten dan ook om het toezicht op de GAD's onveranderd de verantwoordelijkheid te laten zijn van het NIVRA.

Het is overigens een misverstand dat het NIVRA de verantwoordelijkheid draagt voor het toezicht op de GAD's. Het NIVRA draagt wel de verantwoordelijkheid voor de individuele accountants (voor zover het RA's betreft) die bij een GAD werkzaam zijn. Dit verandert door het onderliggende wetsvoorstel niet.

Gemeenten kunnen op basis van de Gemeentewet de keuze maken om hun jaarcijfers door een externe accountant, dan wel door een GAD – die onafhankelijk is van de Raad – te laten toetsen. Het merendeel van de gemeenten heeft gekozen om gebruik te maken van de optie de controle over te laten aan een van buiten komende accountant. Verklaringen van (door de gemeenteraad aangewezen van buiten de gemeente komende) externe accountants die zijn afgegeven ten behoeve van gemeenten vallen onder het toezicht van de AFM. Een viertal gemeenten heeft een GAD ingesteld, waarbij tegelijkertijd een lokale rekenkamer in het leven is geroepen. De lokale rekenkamer heeft tot taak om toe te zien op de kwaliteit van de werkzaamheden van de GAD (inclusief de controle van de jaarrekening). De gemeente Rotterdam vond dit geen wenselijk scenario en heeft er daarom onlangs voor gekozen om de taken van haar GAD te beperken en de externe controle uit te besteden. De regering heeft bewust niet gekozen voor toezicht van de AFM op andere overheidsinstanties – zoals de GAD's –, vanwege de impliciete politieke verantwoordingsvraagstukken. De gemeenten die er blijvend voor kiezen om de controle van hun jaarrekening te laten uitvoeren door de GAD's dragen ook de verantwoordelijkheid voor een adequaat toezicht door de lokale rekenkamer. Het is aan de lokale rekenkamer om verdere invulling te geven aan deze verantwoordelijkheid.

## **ARTIKELSGEWIJS**

*De leden van de VVD-fractie constateerden dat in diverse artikelen – waarschijnlijk door de diverse wetsaanpassingen bij de nota's van wijziging – wordt verwezen naar verkeerde artikelen, zoals in artikel 35, leden 4 en 5, artikel 50 en artikel 64 letter b.*

Voor zover er als gevolg van de aanpassingen van het wetsvoorstel naar de verkeerde artikelen wordt verwezen, zal dit worden hersteld via het voorstel van Wet tuchtrechtspraak accountants. Via een nota van wijziging op het voorstel van Wet tuchtrechtspraak accountants zal de Wta worden gewijzigd. Zoals eerder in deze memorie van antwoord uiteengezet, zal deze nota van wijziging met name de artikelen in de Wta met betrekking tot de informatie-uitwisseling gaan bevatten. Dit betekent dat door de leden van de VVD-fractie geconstateerde verkeerde verwijzingen, op het moment van inwerkingtreding van de Wta zullen zijn hersteld. De Wta en de Wet tuchtrechtspraak accountants zullen gelijktijdig in werking treden.

### *Artikel 1*

*De leden van de fractie van de ChristenUnie en de SGP was het niet ontgaan dat in de behandeling in de Tweede Kamer veel aandacht is gegeven aan de zogenaamde organisatie van openbaar belang. Dit heeft geleid tot een aanpassing van artikel 1, onderdeel h. Daarin is nu een aantal bedrijfstypen met zoveel woorden vermeld, die worden aangemerkt als organisaties van openbaar belang. Het gaat dan om ondernemingen die op grond van de tekst van het oorspronkelijke wetsvoorstel*



*zonder twijfel ex artikel 2 zouden zijn aangewezen als organisaties van openbaar belang. Deze leden vroegen of de regering derhalve de conclusie van deze leden onderschrijft dat de uitbreiding van artikel 1, onderdeel h, voornamelijk van visuele betekenis is, maar nauwelijks een relevantie heeft voor de reikwijdte van de wettelijke regeling.*

Ten tijde van het opstellen van het wetsvoorstel en op het moment van indienen bij de Tweede Kamer was er nog volop discussie over de richtlijn. Een van de discussiepunten bij de richtlijn was de precieze reikwijdte van het begrip »public interest entities«. Om deze reden is in het oorspronkelijke door de regering ingediende wetsvoorstel gekozen voor de optie om het begrip in nadere regelgeving uit te werken. Ook tijdens de behandeling van de Wta in de Tweede Kamer bleek de reikwijdte van het begrip »organisatie van openbaar belang« aanleiding tot debat. Omdat inmiddels – na de aanvaarding door de Europese Raad – duidelijkheid was ontstaan over de Europese afbakening van het begrip »public interest entities« was het naar de mening van de regering beter om in het wetsvoorstel aan te geven welke ondernemingen in ieder geval aangemerkt dienen te worden als organisatie van openbaar belang. De doorgevoerde wijziging is in de visie van de regering meer dan van visuele betekenis. Het feit dat op dit moment deze ondernemingen zijn opgenomen en geen andere ondernemingen dient namelijk in een eventueel vervolgdebat over de reikwijdte van het begrip OOB als richtinggevend gezien te worden.

*Vervolgens vroegen deze leden of de bevoegdheid, neergelegd in het tweede lid, om de bij deze wet gevoegde bijlage bij AMvB te wijzigen uitsluitend benut zal kunnen worden in het geval er in de wetten die zijn opgesomd in de bijlage een wijziging is doorgevoerd, beogen de controletaak van de accountant te schrappen. Ook vroegen zij of de onderhavige regeling nog noodzaakt tot aanpassing in enigerlei vorm van de wetten vermeld in de bijlage. Zo bevat artikel 1h van de Bestrijdingsmiddelenwet in het vierde lid de bevoegdheid van de minister van Landbouw, Natuurbeheer en Visserij tot een vorm van toezicht op het werk van de accountant. Ligt het in de rede deze bevoegdheid te schrappen als zijnde obsoleet of zelfs verwarringwekkend na het in werking treden van deze wettelijke regeling? Vergelijkbare vragen zijn wellicht ook relevant bij andere in de bijlage vermelde wetten.*

De bevoegdheid om bij algemene maatregel van bestuur de bijlage te wijzigen zal inderdaad benut kunnen worden om daaruit wetten te schrappen indien daar de controletaak van de accountant is komen te vervallen. Anderzijds zullen aan de bijlage wetten worden toegevoegd indien daarin een nieuwe controletaak voor de accountant is opgenomen. Met betrekking tot het voorbeeld dat de leden van de ChristenUnie en de SGP aanhalen merkt de regering het volgende op. Ingevolge artikel 1h van de Bestrijdingsmiddelenwet kan de minister van Landbouw, Natuur en Voedselkwaliteit zijn departementale accountantsdienst belasten met het onderzoek naar de controlewerkzaamheden van de externe accountant. Het gaat daarbij om onderzoek naar het *product* van deze accountant. Dit is van een andere orde dan het toezicht van de AFM op de accountantsorganisatie waarbij de desbetreffende externe accountant werkzaam is dan wel waaraan deze is verbonden. Het doorlopende toezicht van de AFM heeft voornamelijk betrekking op het stelsel van kwaliteitsbeheersing van een accountantsorganisatie.

Voor zover het vierde lid van artikel 1h van de Bestrijdingsmiddelenwet verwarringwekkend is, volgt dat niet uit het wetsvoorstel.

*Bijlage bij artikel 1, eerste lid, onderdeel j, van de wet*

*De leden van de CDA-fractie vroegen de regering of zij de opvatting deelt dat het duidelijk zou zijn geweest als aan artikel 393, eerste lid, van Boek 2*

van het Burgerlijk Wetboek zou zijn toegevoegd «Artikel 396, eerste en zesde lid, van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek is van overeenkomstige toepassing».

De regering deelt deze opvatting niet. In de bijlage bij artikel 1, eerste lid, onderdeel j, van het wetsvoorstel worden de wetsbepalingen opgenomen waarin wordt bepaald dat de controle van de jaarrekening dient te worden verricht door een accountant (RA of AA). Hieronder valt de verplichting die is opgenomen in artikel 393, eerste lid, van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek. In artikel 396, eerste en zesde lid, van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek wordt bepaald in welke gevallen de wettelijke controle, bedoeld in artikel 393, eerste lid, van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek *niet* hoeft te worden verricht. Deze bepaling zegt iets over de *reikwijdte* van de betreffende wettelijke controle. Het doel van de bijlage bij de Wta is uitsluitend om wettelijke controles aan te wijzen; de reikwijdte van die controle wordt door de desbetreffende wettelijke regeling bepaald. Het is daarom niet nodig om die bepaling van overeenkomstige toepassing te verklaren.

#### *Artikel 16*

*Waarom bevat artikel 16 een dubbele eis ten aanzien van personen, die het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie bepalen? De leden van de VVD-fractie achtten het gestelde in lid 2 van genoemd artikel overbodig en «betuttelend».*

De regering deelt de visie van de VVD-fractie niet dat het tweede lid overbodig en betuttelend is. De bepalingen in artikel 16 vertonen gelijkenis, maar dienen wel degelijk een ander doel. Volgens het eerste lid dienen alle personen die het dagelijkse beleid bepalen deskundig te zijn met betrekking tot het stelsel van kwaliteitsbeheersing. Voor het doen uitvoeren van een controle op kwalitatief niveau is een goed functionerend stelsel van kwaliteitsbeheersing essentieel, waarbij tekortkomingen in dit stelsel hun weerslag kunnen hebben op de reputatie en daarmee mogelijkwerwijs het voortbestaan van de accountantsorganisatie. Van dagelijkse beleidsbepalers mag derhalve verwacht worden dat zij inzicht hebben in hoe het stelsel werkt en op welke wijze eventuele tekortkomingen op hoofdlijnen hersteld zouden kunnen worden. Het tweede lid vloeit voort uit de richtlijn en schrijft voor dat de meerderheid van de dagelijkse beleidsbepalers daarnaast vakbekwaam is met betrekking tot de daadwerkelijke accountantscontrole. In de Nederlandse praktijk betekent dit dat de meerderheid van de dagelijkse beleidsbepalers RA of AA moet zijn. Een dergelijke eis is om meerdere redenen te verdedigen. Het opzetten van een stelsel van kwaliteitsbeheersing binnen een organisatie vereist natuurlijk ook inzicht in de eigenlijke werkzaamheden waarvoor de kwaliteit geborgd moet worden. Ervaring met het uitvoeren van accountantscontroles draagt hier aan bij. Gegeven de mogelijk grote gevolgen – in financiële of immateriële zin – voor de accountantsorganisatie als er een onjuiste accountantsverklaring wordt afgegeven, is het daarnaast van belang dat de dagelijkse beleidsbepalers zich bij eventuele complexe of anderszins verstrekkende kwesties een inhoudelijk oordeel kunnen vormen. Omdat ook zij de gedrags- en beroepscode van de beroepsorganisaties dienen na te leven, impliceert dit bovendien dat alle internationaal aanvaarde standaarden voor het uitvoeren van een controle tot op het hoogste niveau binnen een accountantsorganisatie voldoende aandacht krijgen. Het kan dus niet zo zijn dat de dagelijkse beleidsbepalers uitsluitend vanuit strategisch of commercieel oogpunt hun keuze bij bedoelde kwesties bepalen.

## Artikel 24

*In artikel 24 is een regeling opgenomen betreffende ongewenste opvolgende activiteiten van de externe accountant. Niet geregeld is de situatie, dat de externe accountant in de in het artikel genoemde periode in een andere hoedanigheid – bijvoorbeeld als interne accountant – werkzaamheden bij een OOB heeft verricht. Is hier sprake van een omissie, zo vroegen de leden van de VVD-fractie.*

De richtlijn en het wetsvoorstel zijn «principle based» van aard. Het basisprincipe met betrekking tot de onafhankelijkheid van de accountant is simpel: «Bij de uitvoering van een wettelijke controle is de accountant onafhankelijk.» Aan deze onafhankelijkheid is een zelftoets gekoppeld die dient te worden gedocumenteerd. Bij deze zelftoets analyseert een accountant welke risico's er bij de uitvoering van de wettelijke controle zijn met betrekking tot zijn onafhankelijkheid en op welke wijze deze risico's kunnen worden gemitigeerd. Als het eindoordeel is dat de onafhankelijkheid van de accountant gewaarborgd is, dan kan een controle worden uitgevoerd. Deze benadering sluit aan bij de vijftig pagina's tellende aanbeveling van de Europese Commissie inzake de onafhankelijkheid van de accountant. In deze aanbeveling zijn diverse voorbeelden van mogelijke risico's onderkend en op welke wijze de risico's zouden kunnen worden gemitigeerd. Ondanks het beschrijven van deze voorbeelden geldt dat het *principe* van de onafhankelijkheid in de aanbeveling het leidende uitgangspunt blijft.

Een «rule based»-benadering heeft namelijk als mogelijk nadeel dat een van de mogelijke of noodzakelijke uitsluitingen wordt vergeten, waardoor met andere woorden een «gat in de wet» kan ontstaan. Desondanks is er in de Europese richtlijn voor gekozen om een aantal specifieke omstandigheden op voorhand niet toe te staan. Het risico op afhankelijkheid wordt in deze situaties zodanig groot geacht dat ongeacht de maatregelen die worden getroffen het eindoordeel altijd zal moeten zijn dat de onafhankelijkheid niet in voldoende mate kan worden gewaarborgd.

Als een accountantsorganisatie het voornemen heeft om een externe accountant als verantwoordelijke te benoemen voor een controle bij een OOB, terwijl deze accountant voorafgaand aan deze opdracht reeds als interne accountant was verbonden aan deze controlecliënt, zal de accountantsorganisatie eerder de conclusie trekken dat de betrokken persoon in onvoldoende mate zijn onafhankelijkheid kan garanderen. Een mogelijk ander voorbeeld met verhoogd risico is dat een externe accountant gedurende vijf jaar verantwoordelijk is voor een controle bij een niet-OOB, waarna de controlecliënt doorgroeit naar de categorie OOB's. Andere voorbeelden met een vergelijkbaar afhankelijkheidsrisico zijn denkbaar. De eenduidigheid van regelgeving wordt in de visie van het kabinet dan ook het best gewaarborgd door uit te gaan van een principebenadering: de accountant dient zijn onafhankelijkheid te allen tijde te kunnen waarborgen.

## Artikel 26

*De leden van de fractie van de ChristenUnie en de SGP stelden, in aanvulling op in het algemene gedeelte reeds gestelde vragen, de vraag waarom de in artikel 26 neergelegde meldplicht bij fraude alleen komt te rusten op de externe accountant. Er is toch geen redelijk argument om de openbare accountant en de interne accountant deze meldplicht niet op te leggen?*

De regering is het eens met de stelling van de leden van deze fractie dat er geen redelijk argument is om de openbare accountant en de interne accountant de meldplicht bij fraude niet op te leggen. Thans is deze meldplicht ook van toepassing op de openbare accountant en de interne accountant via de regelgeving van de beroepsorganisaties. De regering

verwijst voor het overige naar haar antwoord op de in het algemene gedeelte gestelde vragen door de leden van de fractie van de Christen-Unie en de SGP.

*De redactie van het eerste lid doet vermoeden dat een externe accountant slechts verplicht is tot melden als hij «tijdens het verrichten van een wettelijke controle» op een vermoeden van fraude stuit. Waarom deze beperking, zo vroegen deze leden. Ligt het niet veel meer in de rede een dergelijke meldplicht voor alle gevallen van een vermoeden van fraude van toepassing te doen zijn. Wordt ook de kwetsbaarheid van de accountant niet vergroot wanneer hij in sommige gevallen niet en in andere gevallen weer wel verplicht is tot melden?*

Verwezen wordt naar het eerdere antwoord op de vraag van de leden van de VVD-fractie of de minister kan uiteenzetten waarom hij de huidige regelgeving van het NIVRA en de NOvAA niet voldoende acht.

*Naar de mening van de leden van de VVD-fractie is sprake van een enerzijds erg open norm – materieel belang – en anderzijds een strak omkaderde norm – ten aanzien van de financiële verantwoording –. De voorbeelden die de minister heeft genomen tijdens de plenaire behandeling, passen naar de mening van de leden van de VVD-fractie niet binnen het strakke wettelijke kader. Tevens heeft hij een aantal voorbeelden genoemd die zaken van niet materieel belang betreffen. De leden van de VVD-fractie vroegen de minister een nadere explicatie over de kaders van de te melden fraude.*

In het Bta zal worden uitgewerkt wat wordt verstaan onder fraude van materieel belang. Uit artikel 26, tweede lid, van het wetsvoorstel volgt dat een externe accountant bij een redelijk vermoeden van fraude van materieel belang, dit meldt aan een opsporingsambtenaar. In het Bta wordt uitgewerkt in welke gevallen een melding achterwege kan blijven (redresseren van de fraude). Van een redelijk vermoeden is sprake als dit vermoeden is bevestigd in een door de externe accountant ingesteld onderzoek naar een aanwijzing betreffende fraude. De regering verstaat onder fraude een opzettelijk handelen of nalaten waarbij misleiding wordt gebruikt om een wederrechtelijk voordeel te behalen. Deze fraude is materieel van aard indien de beslissingen die in het maatschappelijk verkeer worden genomen op grond van de financiële verantwoording van de controlecliënt zouden kunnen worden beïnvloed door die misleiding.

*In lid 4 wordt geregeld dat de externe accountant in principe niet aansprakelijk gesteld kan worden voor de schade die een derde ingevolge een melding lijdt. Dient hier niet ook bepaald te worden dat de accountantsorganisatie, waarvoor de accountant werkzaam is, niet aansprakelijk gesteld kan worden?*

Het artikel over de melding van fraude heeft als normadressaat de externe accountant. Op de accountantsorganisatie berust de plicht om ervoor te zorgen dat de externe accountant de procedure voor de melding van fraude volgt. De melding van fraude zelf is echter grotendeels afhankelijk is van de persoonlijke inschatting van de eindverantwoordelijke externe accountant. Daarom is alleen met betrekking tot de externe accountant geregeld dat deze in principe niet aansprakelijk kan worden gesteld voor de schade die een derde ingevolge een melding lijdt.

Aan een melding door een accountant omtrent een vermoeden van fraude bij de controlecliënt gaat een heel proces van overwegingen en afwegingen vooraf. Deze overwegingen zullen vooral samenhangen met de uitgevoerde controle. Bij de uitvoering van een controle komen geregeld vragen op met betrekking tot de financiële verantwoording van de controlecliënt. Het feit dat een vraag opkomt, betekent niet automatisch dat de financiële verantwoording – zoals opgesteld door de controlecliënt

– niet klopt. Daar waar de vraag niet meteen beantwoord kan worden is nader onderzoek op zijn plaats, hetgeen in overleg kan leiden tot een aanpassing van de verantwoording. Bij een dergelijk nader onderzoek kan de accountant ook tot de conclusie komen dat er meer aan de hand is dan alleen een onbedoelde fout in de financiële verantwoording. Pas dan komt de vraag op of er sprake is van fraude, die overigens niet meteen van materieel belang hoeft te zijn. Als de fraude van dien aard is, dat de getrouwheid van de jaarrekening hierdoor niet in het geding is, dan kan dit een reden zijn om de fraude niet als materieel te betitelen en behoeft de accountant geen melding te doen. Ook als er wel sprake is van een fraude die materieel van aard is, volgt niet automatisch een melding aan de betreffende instanties. De accountant kan de controlecliënt de mogelijkheid bieden om binnen een redelijke termijn op basis van een schriftelijk plan de fraude ongedaan te maken. De accountant dient in zijn dossier vast te leggen dat een dergelijk plan is opgesteld en dat dit naar het oordeel van de accountant volstaat. Zo niet, dan dient een fraudemelding te volgen. Kortom: aan een melding van fraude gaat een uitgebreid proces vooraf dat nadrukkelijk samenhangt met de *uitvoering* van de controle. De externe accountant draagt de verantwoordelijkheid voor de uitvoering van de controle. Om deze reden is opgenomen dat de externe accountant niet aansprakelijk gesteld kan worden voor eventuele schade die voort zou kunnen vloeien uit een fraudemelding. Dit om hem niet in een onmogelijke positie te plaatsen.

Op basis van artikel 14 van het wetsvoorstel heeft de accountantsorganisatie de plicht er zorg voor te dragen dat de accountant de aan hem gestelde eisen naleeft. Dit impliceert dat de accountantsorganisatie ook in haar stelsel van kwaliteitsbeheersing een procedurebeschrijving moet opnemen welke stappen een accountant moet doorlopen bij een vermoeden van fraude. Gegeven het feit dat de daadwerkelijke fraudemelding een onderdeel uitmaakt van de uitvoering van de controle waarvoor de verantwoordelijkheid expliciet belegd is bij de externe accountant – getuige ook het feit dat hij hiervoor tuchtrechtelijk aansprakelijk gesteld kan worden – kan niet van de accountantsorganisatie verwacht worden dat een fraudemelding vooraf door de accountantsorganisatie getoetst wordt. De verantwoordelijkheid van de accountantsorganisatie gaat niet verder dan de bewaking van de naleving van de door haar opgestelde procedure. De eigenlijke fraudemelding blijft de verantwoordelijkheid van de externe accountant. Het is dan ook niet nodig om een bepaling op te nemen dat de accountantsorganisatie niet aansprakelijk gesteld kan worden voor schade voortvloeiend uit een melding door een accountant omtrent een vermoeden van fraude.

#### *Artikel 30*

*Naar de mening van de leden van de VVD-fractie dient in artikel 30 voor alle duidelijkheid gesproken te worden van «de betrokken controlecliënt c.q. controlecliënten» in plaats van «betrokken controlecliënten».*

De regering onderschrijft de mening van de leden van de VVD-fractie. Artikel 30 van het wetsvoorstel zal worden gewijzigd via het voorstel van Wet tuchtrechtspraak accountants.

#### *Artikel 32*

*De leden van de fractie van de ChristenUnie en de SGP constateerden dat instemming met de begroting door de minister kan worden onthouden «wegens strijd met het recht of het algemeen belang». Stelt deze formulering de minister ook in staat een generieke korting, bijvoorbeeld voor ZBO's, af te dwingen? Valt dat dan onder de grond «algemeen belang»? Artikel 32 ziet op de begroting van de AFM inzake het toezicht op accountantsorganisaties. Iedere onthouding van instemming met de*

begroting dient dan ook betrekking te hebben op hetzelfde (voorgenomen) toezicht. De instemming van de minister strekt ertoe dat hij er politiek de verantwoordelijkheid voor neemt dat de uitoefening van de wettelijke taken door de AFM langs de in de begroting aangegeven lijnen zal verlopen tegen de daarin begrote kosten. Een onthouding van instemming wegens strijd met het algemeen belang kan pas aan de orde zijn wanneer de bezwaren tegen de instemming overwegend van aard zijn (zie Kamerstukken II 1994/95, 23 700, nr. 3, blz. 187). Voordat de door de ChristenUnie en de SGP bedoelde generieke korting op grond van het algemeen belang afgedwongen zou kunnen worden, dient er sprake te zijn van een ernstig tekortschieten van de toezichthouder(s).

#### *Artikel 36*

*Naar de mening van de leden van de CDA-fractie zal in artikel 36, tweede lid, de verwijzing naar artikel 38 een verwijzing naar artikel 41 zijn bedoeld.*

Voor zover er als gevolg van de aanpassingen van het wetsvoorstel naar de verkeerde artikelen wordt verwezen, zal dit worden hersteld via het voorstel van Wet tuchtrechtspraak accountants. Via een nota van wijziging op het voorstel van Wet tuchtrechtspraak accountants zal de Wta worden gewijzigd. Zoals eerder in deze memorie van antwoord uiteengezet, zal deze nota van wijziging met name de artikelen in de Wta met betrekking tot de informatie-uitwisseling gaan bevatten. Dit betekent dat door de leden van de VVD-fractie geconstateerde verkeerde verwijzingen, op het moment van inwerkingtreding van de Wta zullen zijn hersteld. De Wta en de Wet tuchtrechtspraak accountants zullen gelijktijdig in werking treden.

#### *Artikel 40*

*De leden van de fractie van de ChristenUnie en de SGP vonden de constructie van het overlegorgaan nogal hybride. Dat er overleg, bijvoorbeeld over de begroting, dient plaats te vinden met ambtenaren van de minister ligt voor de hand. De vraag was of daarvoor een aparte wettelijke bepaling in het leven moet worden geroepen. Belangrijker is dat een verplicht overleg tussen toezichtorgaan en gecontroleerde snel ten koste kan gaan van de zelfstandigheid van de eerste. Voor de laatste kan overleg snel tot frustraties leiden. Immers, enigerlei vorm van zeggenschap wordt niet gegeven. Dat betekent dat men wel mag meepraten over relevante kosten, maar geen middelen heeft om kennelijk onredelijke kosten tegen te gaan. Graag ontvangen deze leden commentaar van de minister.*

Het overlegorgaan heeft een tweeledig doel. In de eerste plaats wordt voor de onder toezicht staande accountantsorganisaties de mogelijkheid gecreëerd om invloed uit te oefenen op de financiële huishouding van de AFM. Dit is met name van belang omdat de toezichtkosten voor een deel in rekening zullen worden gebracht bij de accountantsorganisaties. In de tweede plaats kan het overleg de AFM nuttige inzichten verschaffen inzake de financiële gevolgen, waaronder administratieve lasten en overige nalevingskosten, die het toezicht voor accountantsorganisaties met zich mee brengt. Het overleg is voor de AFM niet vrijblijvend. Zo regelt het vierde lid dat de AFM de resultaten van het overleg in de vorm van een verslag openbaar maakt. De bevindingen van de individuele deelnemers zijn daar uiteraard ook onderdeel van. Van de plicht tot openbaarmaking gaat een disciplinerende werking uit. De AFM zal bevindingen die openbaar zijn gemaakt niet zomaar terzijde kunnen schuiven. Daar komt nog bij dat het in artikel 39 vervatte zorgvuldigheidsbeginsel in de regel zal meebrengen dat de AFM wanneer zij in haar verdere handelen afwijkt van de bevindingen van het overlegorgaan, dit afwijken zal moeten kunnen onderbouwen.

Door de aanwezigheid van ambtenaren bij het overlegorgaan krijgt de minister informatie die van belang is voor de uitoefening van zijn eigen bevoegdheden, zoals de bevoegdheid tot instemming met de begroting. Ten slotte wordt opgemerkt dat de gekozen systematiek ook tegemoet komt aan de eis uit de richtlijn dat de bekostiging van het toezicht onafhankelijk dient te zijn van de onder toezicht staande accountants. Dit legt beperkingen op aan de mate van directe invloed van accountantsorganisaties op de (hoogte van de) kosten.

#### *Artikel 41*

*De leden van de VVD-fractie achtten het beter het woord «ondernemingen» in artikel 41, vierde lid, te vervangen door het woord «accountantsorganisaties».*

De regering onderschrijft de mening van de leden van de VVD-fractie. Artikel 41, vierde lid, van het wetsvoorstel zal in overeenstemming met de suggestie van deze leden worden gewijzigd via een nota van wijziging op het voorstel van Wet tuchtrechtspraak accountants.

#### *Artikel 42*

*De leden van de fractie van de ChristenUnie en de SGP vroegen waarom de redactie van artikel 42 zo is gekozen dat de AFM kennelijk alleen «desgevraagd» inlichtingen aan de minister kan verstrekken. Zij vroegen voorts wat er op tegen is om de AFM ook de vrijheid te geven de minister «ongevraagd» te dienen met relevant commentaar.*

De redactie van artikel 42, tweede lid, sluit – uit het oogpunt van consistentie en eenheid van recht – aan bij de bepalingen inzake informatieverstrekking die gelden op basis van de bestaande financiële toezichtwetten en de voorgenomen Wet op het financieel toezicht. Het artikel regelt de verplichting voor de AFM om op verzoek van de minister gegevens of inlichtingen te verschaffen die nodig zijn voor het in artikel 42, tweede lid, omschreven doel. Natuurlijk heeft de AFM de vrijheid om de minister ongevraagd te voorzien van relevant commentaar; het is niet nodig deze vrijheid vast te leggen in een wettelijke bepaling.

#### *Artikel 45*

*In artikel 45 is een evaluatie van het functioneren van de AFM geregeld. In artikel 35, lid 5, is bepaald dat de accountant van de AFM een verklaring over de doelmatigheid bij zijn verklaring voegt. De minister verleent in principe jaarlijks zijn instemming aan de jaarrekening van de AFM. De leden van de VVD-fractie vroegen hoe genoemde artikelen zich verhouden. Daarenboven achtten deze leden het gewenst dat de Eerste Kamer eveneens het verslag als bedoeld in artikel 45 ontvangt.*

Artikel 35 bepaalt dat er voor de AFM jaarlijks niet alleen een moment bestaat van waarop geld wordt gevraagd om haar taken te kunnen uitvoeren – het indienen van de begroting –, maar ook een moment waarop verantwoording moet worden afgelegd over de in het afgelopen jaar uitgevoerde werkzaamheden en de daarmee gepaarde gaande kosten en eventuele opbrengsten- het opstellen van de jaarrekening. Deze verantwoording geschiedt overigens niet alleen aan de minister, maar via openbaarmaking ook aan de onder toezicht staande organisaties. De jaarlijkse verantwoording heeft tot doel om de kosten van het toezicht – mede voortvloeiend uit de wettelijke bepalingen – in het oog te kunnen houden, en waar mogelijk gezien de wettelijke bepalingen voor de komende jaren te doen bijstellen. Significante afwijkingen van de jaarrekening ten opzichte van de begroting zullen resulteren in nader overleg tussen de AFM en de minister. Het hangt geheel af van de aard van de afwijkingen welke consequenties hieraan verbonden worden,

waarbij uiteraard de bevoegdheden van de minister en toezichthouder gescheiden blijven. De minister zal zich niet tot in detail met het toezicht kunnen gaan bemoeien.

Artikel 45 bepaalt dat na een periode van vijf jaar een evaluatie van de wet wordt uitgevoerd. Wordt het beoogde doel bereikt of zijn er eventueel aanpassingen in de wet nodig? Een voorbeeld zou kunnen zijn dat de toezichtkosten gedurende een periode van vijf jaar erg hoog zijn gebleken, maar dat gegeven de bepalingen in de wet er feitelijk geen mogelijkheden bestaan om de toezichtkosten te beperken. Dit zou tot de conclusie kunnen leiden dat de wet op dit punt aangepast zou moeten worden. Kortom: artikel 35 vereist een verantwoording van de toezichthouder van de uitgevoerde werkzaamheden binnen de wettelijke kaders zonder deze wettelijke kaders ter discussie te stellen. Ingevolge de evaluatie voortvloeiend uit artikel 45 zou eventueel wel een discussie over de wettelijke kaders kunnen ontstaan.

Als het verslag dat voortvloeit uit artikel 45 daadwerkelijk leidt tot een discussie over de wettelijke kaders en resulteert in een voorstel van wet, dan wordt de Eerste Kamer hierover geïnformeerd via het normale wetgevingstraject.

#### *Artikel 53 en 54*

*In de artikelen 53 en 54, leden 1 wordt verwezen naar een groot aantal artikelen. Kan de minister meedelen waarom niet in beide artikelen naar dezelfde artikelen wordt verwezen, zo vragen deze leden.*

In overleg met de Minister van Justitie is besloten dat ter zake van een overtreding van de artikelen 16 en 17 van het wetsvoorstel de AFM geen bevoegdheid krijgt tot het opleggen van een bestuurlijke boete. De reden is dat bij een overtreding van de betreffende artikelen sprake is van een doorlopend delict. De AFM zal dan altijd een aanwijzing of last willen opleggen aan de accountantsorganisatie om zo te bewerkstelligen dat een einde wordt gemaakt aan de zich voordoende situatie.

Als gevolg van de aanpassingen van het wetsvoorstel wordt ten onrechte naar «20, tweede lid» in artikel 54, eerste lid, verwezen. Dit zal worden hersteld via een nota van wijziging op het voorstel van Wet tuchtrecht-spraak accountants.

#### *Artikel 66*

*De leden van de VVD-fractie vroegen of, gelet op de volgende wets-artikelen, in artikel 66, eerste lid, niet gesproken moet worden van een kennisgeving bij beschikking.*

Uit onder meer artikel 67 van het wetsvoorstel blijkt dat het in artikel 66, eerste lid, gaat om een beschikking. Hierover kan naar de mening van de regering geen misverstand bestaan.

*Het wetsvoorstel, zoals dat is ingediend bij deze Kamer, heeft de NOvAA, het NIVRA, dat een spoedige invoering toejuicht, en prof. J.H. Blokdijk ertoe gebracht in een brief aandacht van de leden van deze Kamer voor bepaalde punten van het wetsvoorstel te vragen. De leden van de VVD-fractie verzoeken de minister gedetailleerd op genoemde brieven te reageren.*

Op de brief van Prof. J.H. Blokdijk is reeds in het bovenstaande ingegaan. In het vervolg van deze memorie van antwoord gaat de regering in op de brieven van de NOvAA en het NIVRA.

*Volgens de NOvAA lijkt de minister uit de volgende passage in de inleiding van het wetsvoorstel (voorafgaand aan artikel 1) «het met het oog op de waarborging van de publieke functie van de accountants-verklaring ... wenselijk is dat regels worden gesteld aan accountants-*



*organisaties en accountants die wettelijke controles verrichten en dat onafhankelijk publiek toezicht wordt gehouden op de naleving van deze regels.», aan te geven dat de publieke functie van de accountantsverklaring thans niet gewaarborgd zou zijn. De NOvAA stelt dat dit volledig onjuist is; bij of krachtens de wet (Wet AA en Wet RA) is deze verklaring voldoende gewaarborgd.*

Verwezen wordt naar het antwoord op de gelijklopende vraag van de leden van de fracties van de SGP en de Christen-Unie.

*De NOvAA stelt dat het wetsvoorstel voor de Wta een aantal sterk concurrentiebeperkende effecten heeft. Deze zijn volgens de NOvAA:*

- het aanbod van controlediensten zal sterk verminderen. Op dit moment bieden circa 10 000 personen (AA's en RA's) werkzaamheden tot het verrichten van controle aan in circa 2 860 accountantskantoren. De minister gaat er in zijn wetsvoorstel vanuit dat er circa 1400 kantoren met een vergunning zullen overblijven. De NOvAA gaat er vanuit dat het aantal vergunninghouders binnen een tiental jaren zal zijn geslonken tot hoogstens 60 kantoren.*
- als gevolg van het hierboven geschetste effect zal het aanbod van studenten die voor accountant willen studeren sterk teruglopen. Een gebrek aan aanbieders van stageplaatsen (van 2 860 naar uiteindelijk 60 kantoren) en het gebrek aan toekomstperspectief (wel studeren voor een controlebevoegdheid en die niet krijgen dan wel mogen uitoefenen) zal de instroom in het accountantsberoep naar verwachting van thans circa 750 personen per jaar terugbrengen naar ten hoogste enkele tientallen.*

*Deze forse concurrentiebeperking zal de prijzen van de dienstverlening sterk verhogen. Gevolg zal zijn dat afnemers (daar waar het vrijwillige controles betreft) uit kostenoverwegingen van het gebruik van deze diensten zullen afzien. Hier is het maatschappelijk verkeer niet mee gediend.*

Voor de verwachting omtrent het aantal vergunningaanvragen en de verwachting van de NOvAA dat het aantal vergunninghouders na een periode van tien jaar zal zijn gedaald tot zestig verwijst de regering naar het antwoord op de vragen van de leden van de D66-fractie alsmede van de fracties van de ChristenUnie en de SGP.

De beide beroepsorganisaties eisen met betrekking tot de praktijkopleiding niet dat het kunnen aanbieden van stageplaatsen is gekoppeld aan het verrichten van een wettelijke controle of het hebben van een vergunning. Ook als een kantoor alleen vrijwillige controles verricht kan een stageplaats worden aangeboden. Onder voorwaarden kunnen ook kantoren die geen wettelijke en vrijwillige controles verrichten, maar bijvoorbeeld wel beoordelingsverklaringen opstellen, een stageplaats aanbieden. Door de inwerkingtreding van de Wta zal dit niet veranderen. Het aantal stageplaatsen zal dan ook niet zo drastisch dalen dat dit directe gevolgen heeft voor de instroom van studenten. Een effect dat wel kan optreden is dat kantoren met een vergunning aantrekkelijker zullen zijn voor studenten als stageplaats. Wellicht zou hier een (gering) remmend effect op het aantal stageplaatsen van uit kunnen gaan. Overigens zullen studenten ook in de huidige situatie de kantoren met wettelijke controles interessanter vinden als stageplaats.

De inschatting van de regering is derhalve dat de concurrentiebeperkende effecten zullen meevallen. Desondanks valt niet uit te sluiten dat accountantsorganisaties de kosten van de vergunning zullen doorberekenen, waardoor het prijskaartje van een wettelijke controle voor de controlecliënt zal stijgen. Bij die accountantsorganisaties die zowel wettelijke controles als vrijwillige controles verrichten zal dit – als gevolg van een spreiding van de integrale kosten over alle opdrachten – ook kunnen leiden tot een hogere kostprijs voor de vrijwillige controle. Kantoren die

alleen vrijwillige controles verrichten, die dus ook geen toezicht- en vergunningkosten hoeven te verrekenen – kunnen de vrijwillige controle tegen een lagere kostprijs blijven aanbieden. Als er dus al sprake zou zijn van concurrentiebeperkende en kostprijsverhogende effecten voortvloeiend uit dit wetsvoorstel, dan is dit slechts binnen het domein van de wettelijke controle. Gegeven het gelijke speelveld met betrekking tot de voor iedereen gelijke regels, zullen die effecten niet leiden tot scheefgroei in de markt voor accountantsdiensten. Overigens, de regering verwacht ook niet dat controlecliënten in de toekomst in groten getale zullen afzien van de vrijwillige controles of andere soorten dienstverlening.

*Verder gaf de NOvAA in haar brief aan van mening te zijn dat de wet vooruit loopt op Europese regelgeving. Hoewel het voorstel voor een nieuwe Europese richtlijn voor de wettelijke controle nog door het Europees Parlement behandeld moet worden, wordt in de Wta een voorschot genomen op het richtlijnvoorstel. De regering wijkt daarmee af van een recente uitspraak van de Raad van State, waarin hij de Nederlandse regering waarschuwt niet te veel vooruit te lopen op aanstaande Europese regelgeving. Hiermee loopt de regering bewust het risico dat er hiaten vallen tussen de Wta en de aanstaande Europese richtlijn. Dit zal op zijn minst wederom een aanpassing van de nationale wetgeving kunnen inhouden, waardoor maatschappelijke onrust kan ontstaan. Reeds nu kan geconstateerd worden dat de Wta verder gaat dan de Europese richtlijn voorschrijft: de Europese richtlijn is in beginsel beperkt tot die controles die worden voorgeschreven door het gemeenschapsrecht. Het voorstel voor de Wta kent in zijn bijlage een veel ruimer toepassingsgebied.* Inmiddels is – zoals hierboven beschreven – de Europese richtlijn in gezamenlijke eerste lezing aanvaard en door de Raad van Ministers (Ecofin). Rest nog het proces van de vertaling voordat de richtlijn officieel zal worden gepubliceerd. Zoals met de Tweede Kamer is afgesproken, zal de minister van Financiën een volledig overzicht opstellen van de bepalingen uit de richtlijn die nog niet zullen zijn geïmplementeerd via het thans voorliggende wetsvoorstel en het Bta. De regering verwijst ook naar haar elders in deze memorie gegeven antwoord op vragen van de leden van de CDA-fractie.

De reikwijdte van de richtlijn is de wettelijke controle zoals deze onder andere is voorgeschreven door de Vierde en Zevende Richtlijn Vennootschapsrecht. In Nederland zijn deze richtlijnen geïmplementeerd in Titel 9 van Boek II van het Burgerlijk Wetboek. In het wetsvoorstel is de reikwijdte – zoals feitelijk bepaald door de artikelen 2:360 en 2:396 BW – vertaald in een bijlage waar expliciet de betreffende wettelijke controles zijn opgesomd. Deze opsomming betekent niet dat de reikwijdte is verbreed ten opzichte van de richtlijn, maar dat deze voor de gebruiker van de wet inzichtelijk is gemaakt.

*Accountants zijn, zo stelt de NOvAA, op grond van de huidige (uit 1993 daterende) wetgeving bevoegd tot het verrichten van wettelijke controles. Die bevoegdheid wordt bij het invoeren van de Wta genegeerd: er worden aanvullende eisen gesteld aan de inschrijving als extern accountant. Het besluit om de controlebevoegdheid 12 jaar na aanpassing van de accountantswetten weer terug te draaien, is inconsequent van de wetgever. Veel logischer zou zijn geweest om, bij wijze van overgangsmaatregel, alle accountantsorganisaties waar certificeringsbevoegde accountants werkzaam zijn, automatisch een vergunning te verstrekken.* Er is inderdaad sprake van een wijziging. Van oudsher werden eerst en vooral eisen gesteld aan de persoon van de beroepsbeoefenaar. Op die leest is – evenals de Achtste richtlijn – ook de huidige uit 1993 daterende wetgeving geschoeid. Inmiddels gaan de richtlijn, de internationale zelfregulering in de vorm van ISQC I en ook het wetsvoorstel over tot het stellen van eisen aan de organisatie waarin accountants werkzaam zijn.

Deze eisen zijn overigens in overwegende mate niet nieuw. Iedere accountantsorganisatie waarbij het stelsel van kwaliteitsbeheersing adequaat functioneert en die voldoet aan de gangbare en in de zelfregulering opgestelde standaarden, kan dan ook zonder onoverkomelijke problemen een vergunning verkrijgen. Daarmee wordt naar de mening van de regering aan bestaande accountantsorganisaties en de daar werkzame accountants voldoende waarborg geboden in termen van continuering en overgang naar het in het wetsvoorstel vervatte nieuwe systeem.

*De NOvAA constateert dat er tot dusverre geen signalen zijn die erop wijzen dat de Raden van Tucht niet naar behoren functioneren. De NOvAA vroeg of de oordeelsvorming van de accountantskamer in lijn zal zijn met die uit het verleden (Raad van Tucht) en of het oordeel in een tuchtrecht-procedure (voor de domeinen A, B en C) en een klachtenprocedure (voor domein D) tot eenzelfde uitkomst voor de ondernemer en de accountant zal leiden.*

De versterking van het toezicht op accountants door de regels die zijn vervat in dit wetsvoorstel heeft regering aanleiding gegeven de regeling van het tuchtrecht nader te bezien. Dit heeft tot het oordeel geleid dat het gewenst is het tuchtrecht voor accountants te stroomlijnen en de onafhankelijke positie van het tuchtrecht met het oog op het maatschappelijk vertrouwen te versterken. Deze versterking van de onafhankelijke positie komt tot uiting in de wijze waarop de accountantskamer samengesteld zal zijn. Wanneer de accountantskamer zitting heeft zal de meerderheid van de leden uit rechters bestaan. Accountants maken wel deel uit van de accountantskamer, maar vormen geen meerderheid meer. Voorts hebben wij na raadpleging van de Raad voor de rechtspraak besloten dat de rechtbank Zwolle-Lelystad de accountantskamer zal ondersteunen.

Voor wat betreft de vraag of de oordeelsvorming van de accountantskamer in lijn zal zijn met die van de raden van tucht is een terughoudende opstelling gepast. De accountantskamer is een onafhankelijk college met rechtspraak belast. Vanuit de professionele autonomie zal dit college op basis van de geldende regels tot een oordeel komen. De regering kan geen voorspelling doen over toekomstige uitspraken van de accountantskamer. Voor wat betreft de klachten die de klachtencommissie zal behandelen past evenzeer een terughoudende opstelling. Ook deze commissie oordeelt vanuit de eigen professionele autonomie en zal op basis van de deskundigheid tot een oordeel komen. Ook ten aanzien van toekomstige uitspraken van de klachtencommissie kan de regering geen voorspelling doen.

*Volgens de NOvAA is de opleiding niet afgestemd op de beroepskenmerken. Artikel 53 van de Wet AA vermeldt dat de opleiding die bij AMvB vast te stellen vakgebieden omvat die voor de bij of krachtens de wet vereiste controles van financiële verantwoordingen van belang zijn. Gelet op de positionering van de commissie eindtermen accountantsopleiding (CEA) in de Wet RA (in plaats van in de Wta) bestaat het gevaar dat in de toekomstige opleiding het aspect controle centraal komt te staan. Dit betekent dat vakgebieden als fiscaliteit en advisering uit het opleidingsprofiel dreigen te verdwijnen en dat de eindtermen van de AA-opleiding dreigen te worden afgestemd op die van de RA-opleiding, waardoor de relatie met het beroepsveld wordt uitgehold. Het eigen specifieke karakter van de AA-opleiding, gericht op de behoefte van het mkb, verdwijnt daardoor naar de achtergrond.*

*De NOvAA is van mening dat één commissie geen recht doet aan onderwijsontwikkelingen. Opleidingen (bachelor en master) binnen reguliere opleidingsinstituten (HBO's en universiteiten) gericht op accountancy*

*worden geaccrediteerd door het NVAO. Hierbij zijn RA-opleidingen meer theoretisch ingericht. Toetsing en examinering in dit kader past bij het denken in eindtermen. De AA-opleidingen daarentegen zijn competentiegericht ingericht. De toetsing krijgt hierdoor een andere invulling. De opzet van de AA-opleidingen past niet meer bij het denken in eindtermen en niet meer bij eindtermen die worden voorgeschreven door één commissie. Deze opzet is strijdig met de ontwikkelingen in het HBO. Als al gekozen wordt voor een CEA dan dient logischerwijze ook gekozen worden voor een commissie eind-termen AA-opleiding.*

De door de beroepsorganisaties op te stellen beroepsprofielen kunnen – binnen de eisen van studeerbaarheid van opleidingen – in voldoende mate rekening houden met bijzondere kennis of accenten in de opleiding. De CEA zal zich bij het vaststellen van de eindtermen – waarbij een onderscheid zal worden gemaakt tussen de benodigde kwalificaties voor de RA-titel, resp. de AA-titel – baseren op de minimumeis voor de wettelijke controle en daarbij de profielen van de beroepsorganisaties als uitgangspunt voor het gewenste onderscheid nemen. Een afzonderlijke «commissie eind-termen AA-opleiding» is dan ook niet nodig.

*De NOvAA stelt dat het niet duidelijk is waarom voor de domeinen B en C (waarvoor geen vergunning vereist is, en waarop de AFM geen toezicht houdt) er wel een publiek belang is dat wettelijk geregeld tuchtrecht rechtvaardigt.*

Tuchtrechtspraak is gericht op het handhaven van regels, die speciaal gericht zijn op de goede uitoefening van een bepaald beroep, en het handhaven van de eer en goede naam van een bepaalde beroepsgroep. Gelet op de aard van het tuchtrecht onthoudt de overheid zich in de regel van het treffen van een regeling. De overheid kan tot regeling bij wet van het tuchtrecht overgaan als het algemeen belang betrokken wordt geacht bij de regeling van het tuchtrecht of als de overheid de voorziene tuchtstraffen van zeer zware aard acht (artikel 113, eerste lid, van de Grondwet).

Accountants verrichten tal van werkzaamheden. Het is de vraag of bij elk van deze werkzaamheden direct een algemeen belang betrokken is. Het algemeen belang is aan de orde waar de accountant werkzaamheden verricht in de uitoefening van zijn publieke functie. Dit is bijvoorbeeld het geval als de accountant optreedt als controleur van de financiële verantwoordingen. Als enige functionaris is de accountant door de wetgever bevoegd verklaard om dergelijke controles te verrichten. Handhaving van de standaarden en eisen die aan de uitoefening van die werkzaamheden worden gesteld, dienen dan ook direct een algemeen belang. Met het oog hierop zijn deze werkzaamheden direct onder het bereik van het tuchtrecht gebracht. Omdat de vrijwillige controle en de beoordelingsverklaring inhoudelijk gezien veel gelijkenis vertonen met de wettelijke controle, zijn ook werkzaamheden van de accountant in dit kader direct onder het bereik van het tuchtrecht gebracht. De uitstralingseffecten op het vertrouwen in de wettelijke controle in geval van fouten door een accountant bij een vrijwillige controle of een beoordelingsverklaring zijn zo groot dat een dergelijke uitbreiding van het domein van tuchtrecht geacht wordt bij te dragen aan het algemeen belang.

Anders dan de NOvAA lijkt te suggereren is het tuchtrecht derhalve niet gekoppeld aan de vraag of een activiteit van een accountant al dan niet aan een vergunningplicht is onderworpen dan wel of de AFM op deze activiteit toezicht houdt.

*De NOvAA stelt dat voor kleinere kantoren een «dubbele registratie» is vereist. Alleenwerkende accountants kunnen (op grond van een juridische fictie in de Wta) als accountantsorganisatie worden aangemerkt. Op grond*

*van deze fictie kunnen zij een vergunning verkrijgen. Het gevolg van deze fictie is dus wel dat deze personen, om een wettelijke controle te mogen uitvoeren, zowel over een registratie als persoon (in het AA- of RA-register) als over een registratie als accountantsorganisatie dienen te beschikken. Naar de mening van de NOvAA is een dergelijke dubbele registratie niet de insteek van de nieuwe Europese richtlijn.*

Het wetsvoorstel biedt – evenals de richtlijn – de mogelijkheid aan individueel opererende accountants om wettelijke controles uit te voeren. Wel moet een accountant – ook ingevolge de richtlijn – kunnen aantonen dat hij voldoet aan onder meer de eisen die worden gesteld met betrekking tot het stelsel van kwaliteitsbeheersing. Dergelijke aspecten worden bij samenwerkende accountants op kantoorniveau geregeld. In de internationale zelfregulering blijkt dat aan het belang van dergelijke kantooraspecten steeds meer waarde wordt gehecht, getuige de recent door de IFAC uitgebrachte standaard met betrekking tot kwaliteitscontrole (ISQC 1).

De richtlijn biedt de mogelijkheid om individuele accountants die voldoen aan de opleidingsvereisten direct toe te laten tot het domein van de wettelijke controles, waarna vervolgens in het doorlopende toezicht het stelsel van kwaliteitsbeheersing wordt getoetst. Op grond van het wetsvoorstel dient een (kantoor)vergunning te zijn verkregen voordat daadwerkelijk een wettelijke controle mag worden verricht. Dit betekent niet dat de dubbele registratie voortvloeit uit de kantoorvergunning. De dubbele registratie is het gevolg van de gekozen opzet van het toezichtstelsel, waarin het publieke onafhankelijke toezicht een dimensie toevoegt aan de bestaande kwaliteitsborgingsstelsels van de beroepsorganisaties. Omdat de beroepsorganisaties tot taak hebben om de kwaliteit van de brede beroepsuitoefening te borgen, kennen zij een bredere reikwijdte dan het toezicht ingevolge de Wta. De dubbele registratie hangt derhalve samen met de breedgedragen wens om bij het toezicht van de AFM waar mogelijk te (kunnen) steunen op de werkzaamheden van de beroepsorganisaties.

*De NOvAA constateert dat blijkens artikel 1, eerste lid, onderdeel d, van de Wta een controlecliënt de onderneming of instelling is die aan een accountantsorganisatie een opdracht tot wettelijk verplichte controle geeft. O.a. in artikel 2:393 lid 1 BW staat «De rechtspersoon verleent opdracht tot onderzoek van de jaarrekening aan een registeraccountant of aan een Accountant-Administratieconsulent». Naar de mening van de NOvAA is onduidelijk of dit betekent dat de ondernemingen of instellingen die de opdracht aan een natuurlijke persoon (de AA of RA) verstrekt, geen controlecliënt zijn en dat derhalve de bepalingen die over controlecliënten gaan, niet op deze onderneming of instelling van toepassing zijn. Ondernemingen of instellingen kunnen uitsluitend een opdracht tot het verrichten van een wettelijke controle verstrekken aan een natuurlijke persoon die vergunninghouder is in de zin van de Wta. Het wetsvoorstel gaat uit van de fictie dat een RA of AA die een onderneming drijft, wordt aangemerkt als een accountantsorganisatie.*

Met betrekking tot de bepaling in artikel 2:393 lid 1 BW waarin is opgenomen dat de rechtspersoon een opdracht tot onderzoek van de jaarrekening aan een RA of aan een AA verleent, merkt de regering het volgende op. In Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek (alsook andere wetten) zijn bepalingen opgenomen die regelen in welke gevallen een onderneming of instelling de jaarrekening moet laten controleren door een accountant. Deze bepalingen bevatten een wettelijke verplichting voor de betreffende onderneming of instelling. Daarin wordt echter niets geregeld over de *bevoegdheid* van de accountant om een controleopdracht te aanvaarden. Thans bevatten de Wet RA en de Wet AA de regels die van toepassing zijn op de opdrachtaanvaarding in het algemeen door de accountant. De Wta zal bijzondere regels gaan bevatten over de

aanvaarding van een opdracht tot het verrichten van een wettelijke controle.

Doordat artikel 2:393 lid 1 BW is opgenomen in de bijlage bij artikel 1, eerste lid, onderdeel j, van het wetsvoorstel, wordt de daarin geregelde controle een wettelijke controle in de zin van de Wta. Dit betekent dat de Wta, als *lex specialis*, van toepassing is op deze controle.

Ingevolge artikel 5 van het onderhavige wetsvoorstel is het verboden zonder een vergunning van de AFM een wettelijke controle te verrichten. Daaruit volgt dat uitsluitend een vergunninghoudende accountantsorganisatie in de zin van de Wta (dit kan dus ook een natuurlijke persoon zijn die een onderneming drijft of een organisatie van accountants) een opdracht tot het verrichten van een wettelijke controle mag aanvaarden.

*Verder vroeg de NOvAA, uitgaande van de veronderstelling dat de opdracht tot wettelijk verplichte controle is verstrekt aan de accountantsorganisatie, hoe zich dit verhoudt tot:*

- a) *de situatie waarin de desbetreffende accountantsorganisatie niet bevoegd is om de accountantsverklaring naar aanleiding van die wettelijk verplichte controle af te geven (in artikel 29 Wta wordt immers bepaald «De externe accountant geeft de accountantsverklaring af ....»).*
- b) *de bepaling van artikel 2 Wta, waarin nadrukkelijk wordt weergegeven dat het doel van de Wta zich in belangrijke mate concentreert op het vertrouwen in de publieke functie van de accountantsverklaring (een verklaring die dus door het object van de Wet toezicht accountantsorganisaties, de accountantsorganisatie zelf, niet mag worden afgegeven).*

Met betrekking tot de onder a) gestelde vraag merkt de regering op dat ingevolge artikel 29 van het wetsvoorstel de verklaring te allen tijde wordt afgegeven door een bij de accountantsorganisatie werkzame of daaraan verbonden *externe accountant*. De accountantsorganisatie is ingevolge de Wta niet bevoegd de verklaring af te geven. De externe accountant ondertekent op eigen naam en meldt daarbij de accountantsorganisatie waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden. De externe accountant dient als persoon de verantwoordelijkheid te nemen voor de accountantsverklaring, omdat deze verklaring de uitkomst is van een proces van overwegingen en afwegingen die uiteindelijk door een persoon worden gemaakt. Omdat de externe accountant bij het maken van deze afwegingen de op hem van toepassing zijnde regelgeving dient na te leven, zal hij hierop moeten kunnen worden aangesproken. Met het ondertekenen van de accountantsverklaring neemt de externe accountant de verantwoordelijkheid.

Met betrekking tot de onder b) gestelde vraag merkt de regering op het wetsvoorstel regels introduceert voor de accountantsorganisatie, in het bijzonder regels met betrekking tot het stelsel van kwaliteitsbeheersing. Dit stelsel heeft tot doel de bevordering van de *kwaliteit* van de wettelijke controles die onder de verantwoordelijkheid van een externe accountant worden verricht. Als de kwaliteit van de wettelijke controle omhoog gaat, zal het vertrouwen in de publieke functie van de accountantsverklaring kunnen groeien.

*De NOvAA stelt dat het wetsvoorstel niet bijdraagt aan herstel van vertrouwen in de accountant en de accountantsverklaring. Naar de mening van de NOvAA neemt dit wetsvoorstel geen relevante maatregelen om de positie van de accountant ten aanzien van het management van beursgenoteerde ondernemingen te versterken. In plaats van de accountant bij beursgenoteerde ondernemingen als object van deze wettelijke regeling te nemen, zoals in de motie Van Baalen was aangegeven, kiest de Wta voor het regelen van de wettelijke controle. De NOvAA citeert de Commissie Stevens: «Maatregelen om boekhoudfraudes tegen*

*te gaan dienen zich primair te richten op beursgenoteerde ondernemingen. Vanzelfsprekend omdat daar waar sprake is van scheiding van leiding en eigendom en daar waar de mate van succes van de leiding en veelal dan ook de hoogte van de beloning wordt bepaald door de ontwikkeling van de beurskoers van het aandeel, de verleiding kan bestaan de slecht of niet geïnformeerde kapitaalsverschaffers door boekhoudfraudes te misleiden. Ondernemers in het MKB wensen niet de rekening te betalen voor een verderstrekkend toezicht op de accountants».* De Wta heeft tot doel om het vertrouwen in de accountantsverklaring te herstellen en daarbij zo weinig mogelijk administratieve lasten op te leggen. De lasten dienen bovendien een evenredige druk met zich mee te brengen voor accountantsorganisatie die wettelijke controles verrichten bij OOB's en de overige accountantsorganisaties. De keuze voor de reikwijdte van de wettelijke controle hangt samen met twee aspecten. Allereerst heeft de Tweede Kamer in het kader van de Parlementaire Enquêtecommissie Bouwnijverheid geconstateerd dat ook buiten het domein van de beursgenoteerde ondernemingen vragen gesteld konden worden over het functioneren van de accountant. Daarnaast stelt de Europese richtlijn de reikwijdte van de wettelijke controle centraal. De versterking van de positie van de accountant ten opzichte van de controlecliënt moet in een breder kader worden bekeken. De Code Tabaksblad bevat verschillende bepalingen die als doel hebben om de onafhankelijke positie van de accountant te versterken. Hierbij kan gedacht worden aan het feit dat de externe accountant op voordracht van het audit comité door de algemene vergadering van aandeelhouders wordt benoemd. Ook het feit dat de externe accountant verantwoording moet afleggen aan de vergadering van aandeelhouders, draagt hier aan bij.

Om er voor te zorgen dat het MKB niet de kosten draagt voor de in verhouding hogere toezichtkosten bij beursgenoteerde ondernemingen, kent het wetsvoorstel een gedifferentieerd stelsel. De differentiatie in eisen zal leiden tot een differentiatie in de kosten van de vergunning én de kosten van het doorlopende toezicht. Voor de kleinere accountantsorganisaties met slechts een beperkt aantal wettelijke controles zullen de vergunningkosten – mede als gevolg van de moties van de Tweede Kamer (Kamerstukken II 2004/05, 29 658, nrs. 70 en 71) – beperkt blijven. Bij de verdeling van de doorlopende toezichtkosten zal nadrukkelijk gekeken worden naar de toezichtinspanningen die de AFM verricht voor de accountantsorganisaties die OOB's controleren (OOB-kantoren) respectievelijk de accountantsorganisaties die geen OOB's controleren (niet-OOB-kantoren). Gezien het feit dat de AFM zich vooral zal richten op de OOB-kantoren en de beroepsorganisaties vooral zullen toezien op de kwaliteitsborging bij de niet-OOB-kantoren, zullen de kosten van het doorlopende toezicht van de AFM voor de kleinere accountantsorganisaties relatief beperkt kunnen blijven. Het streven om de kosten in een redelijke verhouding aan de onder toezicht gestelden op te leggen, krijgt zo naar het oordeel van de regering op goede wijze vorm. De regering merkt op dat niet alleen daar waar eigendom en leiding zijn gescheiden of de beloningen hoger uitvallen, boekhoudfraudes voorkomen. De bevindingen van de parlementaire enquêtecommissie Bouwnijverheid spreken wat dat betreft boekdelen. Ten slotte, de bekende boekhoudfraudes hebben weliswaar momentum opgeleverd voor internationaal gedragen maatregelen ten opzichte van ondernemingen, hun bestuur en de accountant. Niet uit het oog mag worden verloren dat de accountant en daarmee het toezicht op zijn functioneren, een bredere rol kent dan de beperktere context van de fraudes bij beursgenoteerde ondernemingen. Immers, juist in die bredere functie vinden ook de beroepsorganisaties hun bestaansrecht.

*De NOvAA meent dat het wetsvoorstel het accountantsberoep in zijn kern aantast. De huidige accountantswetten (de Wet AA en de Wet RA) richten zich op de brede beroepsuitoefening van de accountant: alle door de openbaar accountant verrichte werkzaamheden vallen in beginsel onder deze wetten en het bij deze wetten geregelde tuchtrecht. Dit brede accountantsberoep wordt in het voorstel inzake de Wta niet langer als een publiek belang beschouwd: slechts de wettelijke controlefunctie is volgens de Wta nog een publieke zaak. Deze controlefunctie mag in de toekomst nog slechts worden uitgeoefend indien de organisatie waar de accountant werkzaam is, in het bezit is van een vergunning. De controle-bevoegdheid, zoals die geregeld is in de beide accountantswetten (AA en RA), wordt daardoor een loze bevoegdheid.*

De brede dienstverlening van de accountant vertegenwoordigt in het economisch verkeer een nuttige functie en wordt door betrokkenen ook als zodanig gewaardeerd. De Wet AA en de Wet RA bevatten regels om de kwaliteit van de door de openbaar accountant verrichte werkzaamheden te waarborgen. Het enkele feit dat de beroepsorganisaties als publiekrechtelijke beroepsorganisatie het bredere belang voor hun rekening (hebben te) nemen, logenstraft de stellingname dat alleen de wettelijke controle (domein A) als een publieke zaak wordt gezien.

*Het NIVRA merkt op dat de AFM nog niet of nauwelijks heeft aangegeven hoe zij haar toezicht wil gaan inrichten en hoe ook overigens de administratieve lasten door haar binnen de perken zullen worden gehouden. Het NIVRA ziet geen principieel bezwaar tegen een bekostigingsstructuur waarbij de accountantssector zelf opdraait voor de toezichtkosten, maar meent wel dat harde garanties nodig zijn dat de AFM te allen tijde een toezichtmodel kiest dat binnen de doelstellingen van de wet het meest kostenefficiënt is. Het NIVRA wijst er met nadruk op dat het gekozen stelsel géén natuurlijke rem kent op de ontwikkeling van de directe toezichtkosten of de overhead van de AFM. Zij vraagt of de Minister, met het NIVRA, meent dat het accountantsberoep in Nederland fundamenteel goed functioneert, waardoor geen grote verzwarende lasten is te verantwoorden.*

De AFM dient voorafgaand aan een boekjaar haar begroting ter goedkeuring voor te leggen aan de Minister van Financiën. Na afloop van het boekjaar dient de AFM vervolgens in een jaarverslag verantwoording af te leggen. Daarnaast krijgen de beroepsorganisaties en accountantsorganisaties de mogelijkheid om via een overlegorgaan hun inzichten met betrekking tot de besteding van kosten kenbaar te maken. De AFM dient het verslag van het overleg openbaar te maken en dient gemotiveerd af te wijken van de aangedragen oplossingen. Op deze wijze worden kosten gekoppeld aan voornemens en de eigenlijke realisatie. Hierbij is het bovendien het streven om in een afstemmingsmodel met de beroepsorganisaties tot een kostenefficiënt toezicht te komen. Op voorhand levert dit geen garanties op dat de gekozen toezichtstructuur achteraf gezien ook het meest kostenefficiënt blijkt te zijn. Het hangt namelijk mede af van de bevindingen tijdens de uitvoering van het toezicht of de op voorhand gekozen structuur ook daadwerkelijke bijdraagt aan rationalisering van de kosten.

In de komende jaren zal gezocht moeten worden naar een goede balans. Wel biedt de gekozen oplossing, waarbij zelfregulering invulling geeft waar passend en dus kan worden gebouwd op bestaande kwaliteiten en capaciteiten, de mogelijkheid om toe te groeien naar beheerste en rationele kostenniveaus.

*Het NIVRA stelt dat de normstelling door wetgever en beroepsorganisaties zich dient te conformeren aan de internationale (kwaliteits)standaarden, zodat «eilandvorming», onnodige lastenverzwarende en*



*mogelijke verzwakking van de internationale concurrentiepositie van het Nederlandse bedrijfsleven worden voorkomen.*

Bij de keuze voor het toezichtmodel is er voor gekozen om de normstelling bijna uitsluitend te baseren op internationale (kwaliteits)standaarden. Overigens zijn ook de nu geldende voorschriften van het NIVRA en de NOvAA ook grotendeels gebaseerd op die internationale standaarden. Wel is het streven om de bestaande internationale regelgeving, die inhoudelijk kwalitatief hoogstaand van aard is, meer bruikbaar te maken voor een toezichtkader. Veel van de International Standards on Auditing – en vergelijkbare regelgeving – laten in hun formulering relatief veel vrijheid aan de accountant. Daarmee levert dat niet altijd een heldere of eenduidige norm op. Daar waar een onafhankelijke toezichthouder gaat toezien op de naleving van deze normen, dienen zij ook duidelijk afdwingbaar en zoveel mogelijk voor een uitleg vatbaar te zijn. Dit brengt een zekere juridisering van de formulering met zich mee, terwijl er inhoudelijk of materieel gezien geen wijzigingen worden doorgevoerd. Een vergelijkbare aanpassing is ook voor toezichthouders in andere lidstaten van belang. Mede daarom hebben verschillende lidstaten er bij de Europese Commissie op aangedrongen om gezamenlijk richting het IFAC het standpunt in te nemen dat haast gemaakt dient te worden met het «Clarity project». Het doel van dit «Clarity project» is om alle vastgestelde standaarden opnieuw onder de loep te nemen en waar mogelijk aan te scherpen. De normstelling door de wetgever zoals opgenomen in het onderhavige wetsvoorstel en in het ontwerp van het Bta leidt derhalve niet tot «eilandvorming» of tot een verzwakking van de Nederlandse concurrentiepositie.

De Minister van Financiën,  
G. Zalm