

BOUWEN AAN VERTROUWEN

Evaluatie van de Wet toezicht accountantsorganisaties ('Wta')

September 2014

**E.V.A. Eijkelenboom
J.B.S. Hijink
(kernred.)**



**Instituut voor Ondernemingsrecht / IvO Center for Financial Law & Governance ('ICFG')
Erasmus School of Law
Erasmus Universiteit Rotterdam**

Dit rapport is opgesteld in opdracht van het Ministerie van Financiën. Het is uitsluitend bestemd voor deze opdrachtgever, die in overleg met de opstellers de grenzen van het onderzoek heeft bepaald en zich akkoord heeft verklaard met de gevolgde methodiek van het onderzoek. De methodologie en de resultaten van het onderzoek zijn uitvoerig toegelicht en besproken met de opdrachtgever. Het Instituut voor Ondernemingsrecht/IvO Center for Financial Law & Governance ('ICFG') heeft binnen deze context het onderzoek naar beste vermogen verricht. De in dit rapport weergegeven bevindingen zijn de bevindingen van de onderzoekers, die gevormd zijn op basis van het onderzoek en die besproken zijn met de opdrachtgever. Publicatie van dit rapport of enig gedeelte daarvan door een derde, ongeacht de vorm of het middel van publicatie, is onderworpen aan auteursrechtelijke bescherming.

Het ICFG onderzoeksteam bestaat uit de volgende personen:

Prof. Mr. J.B.S. (Steven) Hijink

Dr. A.B.M. (Aloy) Soppe

Mr. Drs. E.V.A. (Eva) Eijkelenboom

B.W. (Bart) Verhoeff MSc LLB

L. (Lars) in 't Veld BSc LLB

Mr. Drs. L.M. (Linda) Kamperman

Mr. Drs. K. H. (Karel) Boonzaaijer

Samenvatting en conclusies

Inleiding

De Wet toezicht accountantsorganisaties ('Wta') is inwerking getreden op 1 oktober 2006 tegen de achtergrond van een aantal schandalen en daarop volgende internationale initiatieven om de accountantsberoepsgroep nader te reguleren. De doelstelling die aan de Wta ten grondslag ligt, zoals volgt uit de memorie van toelichting bij de wet, is het herstel van gerechtvaardigd vertrouwen in de accountant en de accountantsverklaring. Met het oog daarop is in de Wta, en het daarop gebaseerde Besluit toezicht accountantsorganisaties ('Bta'), een stelsel ingevoerd van een vergunningplicht en doorlopende voorschriften voor accountantsorganisaties die wettelijke controles verrichten en is op deze organisaties van de beroepsgroep onafhankelijk, publiek toezicht ingevoerd. Het toezicht op basis van de Wta wordt uitgeoefend door de Autoriteit Financiële Markten ('AFM'). De Wta en het Bta bevatten daarnaast voor accountantsorganisaties die wettelijke controles uitvoeren bij organisaties van openbaar belang ('OOB's') verdergaande voorschriften. Verder bevatten de Wta en het Bta bepalingen over de wijze waarop de AFM bij de uitoefening van haar toezicht dient samen te werken met de Nederlandse beroepsorganisatie van accountants ('NBA') en een organisatorisch verband van marktpartijen waarmee een convenant is afgesloten (thans de Samenwerkende Registeraccountants en Accountants-Administratieconsulenten ('SRA'))'.

De Wta is sinds haar invoering een aantal maal gewijzigd. Een belangrijk wijziging betrof de implementatie, in juni 2008, van – kort gezegd – de Europese richtlijn betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen ('Richtlijn 2006/43/EG').¹ De structuur van de Wta bleef daarbij overigens ongewijzigd, daar bij de totstandkoming van de Wta reeds rekening was gehouden met de aanstaande Europese regelgeving. De Wta is verder onder meer aangepast door de invoering, grotendeels in 2008, van de Wet tuchtspraak accountants ('Wtra') en door de invoering van de Wet op het accountantsberoep ('Wab') per 1 januari 2013. De Wab leidde onder andere tot invoering van het verbod voor accountantsorganisaties die wettelijke controles verrichten bij OOB's om andere werkzaamheden te verrichten ('scheiding controle/advies'). Ook leidde de Wab tot invoering van de – per 1 januari 2016 in werking te treden – verplichte roulatie van accountantsorganisaties indien deze langer dan acht aaneengesloten jaren de wettelijke controle van een OOB hebben verricht ('roulatieplicht accountantsorganisaties').²

Binnen afzienbare termijn zal de Wta enige aanpassingen behoeven ten gevolge van de implementatie van Richtlijn 2014/56/EU³ – de in april 2014 vastgestelde Europese richtlijn die Richtlijn 2006/43/EG op onderdelen aanpast – en de op diezelfde datum vastgestelde Europese Audit Verordening (Verordening (EU) Nr. 537/2014).⁴

¹ Richtlijn 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad van 17 mei 2006 betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen, tot wijziging van de Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad en houdende intrekking van Richtlijn 84/253/EEG, PbEU2006, L 157/87).

² Ter opvolging van de motie De Vries (*Kamerstukken II*, 2013-2014, 32681, nr. 5) is door de minister van Financiën aangekondigd dat per 1 januari 2016 de termijn voor de roulatieplicht accountantsorganisaties zal worden aangepast naar tien jaar, in combinatie met een afkoelingsperiode van vier jaar en verplichte partnerroulatie na vijf jaar.

³ Richtlijn 2014/56/EU van het Europees Parlement en de Raad van 16 april 2014 tot wijziging van Richtlijn 2006/43/EG betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen (PbEU 2014, L 158/196).

⁴ Verordening (EU) Nr. 537/2014 EG van het Europees Parlement en de Raad van 16 april 2014 betreffende specifieke eisen voor de wettelijke controle van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang en tot intrekking van Besluit 2005/909/EG van de Commissie (PbEU 2014, L 158/77).

Opzet van de wetsevaluatie

Artikel 79 van de Wta schrijft voor dat over de doeltreffendheid van de Wta en de effecten van de Wta in de praktijk door de Minister van Financiën een verslag aan Eerste en Tweede Kamer worden gezonden. Met het oog daarop zijn de Wta en het op basis van de Wta door de AFM uitgeoefende toezicht in de periode mei 2014 – september 2014 geëvalueerd ('wetsevaluatie'). De wetsevaluatie bestond uit twee pijlers: de doeltreffendheid en effectiviteit van de Wta (pijler 1) en de doeltreffendheid en doelmatigheid van het functioneren van de AFM op basis van de Wta (pijler 2).

De evaluatie is uitgevoerd door een team van juristen en economen, verbonden aan de Erasmus School of Law, en heeft plaatsgevonden op basis van een combinatie van een drietal wetenschappelijke methoden: literatuuronderzoek, een online-survey uitgezet binnen een brede kring van stakeholders en diepte-interviews met stakeholders. Er zijn stakeholders benaderd uit de volgende groepen: (i) opstellers van regelgeving; (ii) accountantsorganisaties en haar vertegenwoordigers en adviseurs; (iii) gebruikers van jaarrekeningen en (iv) toezichthouders. Tevens maakte van de wetsevaluatie deel uit een rechtsvergelijkende studie naar regelgevende ontwikkelingen en initiatieven op het gebied van regulering van het accountantsberoep in de Verenigde Staten, een aantal grote Europese lidstaten en enkele internationale gremia vanaf 2001.

Op basis van de combinatie van de hierboven genoemde methoden is onderzocht of de Wta zijn doel heeft bereikt – het leveren van een bijdrage aan (herstel van) gerechtvaardigd vertrouwen in de accountant en de door hem afgegeven accountantsverklaring – en of het door de AFM uitgeoefende toezicht op basis van de Wta effectief en efficiënt is geweest. Dit heeft geleid tot het hierna volgende rapport dat is opgebouwd in vier delen en vergezeld gaat van een vijftiental bijlagen.

Ten aanzien van de uitkomsten van de wetsevaluatie gelden enkele methodologische beperkingen. De belangrijkste daarvan zijn dat (i) (slechts) de bijdrage van de Wta aan het gepercipieerde vertrouwen in accountants(organisaties) gemeten kan worden en (ii) de grote hoeveelheid maatschappelijke gebeurtenissen en wijzigingen van de Wta het lastig maakt de effecten te isoleren die de Wta en het toezicht op basis van de Wta hebben gehad. Een andere kanttekening die bij de uitkomsten van de wetsevaluatie in acht moet worden genomen, is dat de meerderheid van de respons op de online-survey afkomstig is uit de stakeholdergroep 'accountantsorganisaties en haar vertegenwoordigers en adviseurs'. Dit effect is in het onderzoek gemitigeerd door (i) de uitkomsten van de online-survey doorgaans uit te splitsen naar uitkomsten per stakeholdergroep en (ii) met een voldoende mate van spreiding diepte-interviews af te nemen met betrokkenen uit alle stakeholdergroepen. Met inachtneming van deze beperkingen en kanttekeningen heeft het onderzoek naar het oordeel van het onderzoeksteam geleid tot robuuste conclusies en aanbevelingen. Deze zijn hieronder (genummerd) opgenomen.

De wetsevaluatie bezien in het perspectief van actuele ontwikkelingen rondom het accountantsberoep

Zoals hierboven is opgemerkt, is de Wta in werking getreden op 1 oktober 2006. Bij het evalueren van de Wta en het op basis daarvan uitgeoefende toezicht door de AFM wordt – per definitie – teruggekeken. Daarbij kan er niet aan worden voorbij gegaan dat de accountantsberoepsgroep sinds de inwerkingtreding van de Wta door tal van incidenten in het middelpunt van de maatschappelijke belangstelling is komen te staan en ook thans nog staat. Die gebeurtenissen hebben er mede toe geleid dat een maatschappelijke discussie op gang is gekomen over (de toekomst van) het accountantsberoep. Hierdoor worden gelijktijdig met de publicatie van deze wetsevaluatie door de sector zelf voorstellen gepubliceerd over de toekomst van het accountantsberoep. Ook de AFM publiceert gelijktijdig met de publicatie van deze wetsevaluatie actuele bevindingen over de vier grootste Nederlandse vergunninghoudende accountantsorganisaties.

Hoewel de wetsevaluatie primair gericht is op de doeltreffendheid en effectiviteit van de Wta en de doeltreffendheid en doelmatigheid van het functioneren van de AFM op basis van de Wta, is het gevolg van deze maatschappelijke ontwikkelingen dat op het moment van publicatie van de wetsevaluatie tevens publicaties verschijnen die conclusies zullen inhouden over het functioneren van het accountantsberoep die (deels) buiten het regelgevend kader van de Wta liggen. Het paradoxale effect lijkt zich daarbij voor te doen dat terwijl in de maatschappelijke discussie sterke twijfels worden geuit over het functioneren van de beroepsgroep en de roep klinkt om verandering, tegelijkertijd uit de wetsevaluatie het beeld rijst – waarop hieronder in de conclusies nader wordt ingegaan – dat de invoering van de Wta en van publiek, onafhankelijk toezicht door de AFM over het algemeen als positief wordt ervaren. Ook het vertrouwen in verschillende aspecten van de accountancy is gemiddeld genomen neutraal tot positief, hoewel dat sinds de invoering van de Wta wel licht is gedaald.

Een verklaring voor deze ogenschijnlijke tegenstelling tussen de uitkomsten van de wetsevaluatie en de tendens in de maatschappelijk discussie is zeer waarschijnlijk gelegen in de belangrijke rol die omgevingsfactoren spelen die buiten de invoering van de Wta liggen. Hierboven werd reeds opgemerkt dat één van de methodologische beperkingen van de wetsevaluatie erin is gelegen dat de grote hoeveelheid maatschappelijke gebeurtenissen en wijzigingen van de Wta het lastig maakt de effecten te isoleren die de Wta en het toezicht op basis van de Wta hebben gehad. Deze nuancering beperkt zich echter niet alleen tot de (beperkingen in de) methodologie van de wetsevaluatie. Meer in het algemeen dient bij de vraag op welke wijze gewenste gedragsveranderingen – in dit geval binnen de accountantsberoepsgroep – het meest effectief bewerkstelligd kunnen worden, voor ogen te worden gehouden dat het gebruik van instrumenten als (nieuwe) wetgeving en (meer) toezicht, slechts enkele van de instrumenten vormen in de gereedschapskist van wet- en regelgevers.

Tegen de achtergrond van deze – relativiserende – opmerking over de effectiviteit van wet- en regelgeving en toezicht, heeft de wetsevaluatie geleid tot de hieronder (genummerd) opgenomen conclusies en aanbevelingen.

Conclusies en aanbevelingen ten aanzien van de werking van de Wta (deel II Rapport)

1. Invoering Wta is als positief ervaren. Lichte daling vertrouwen in beroepsgroep sinds invoering Wta. Invoering toezicht door de AFM meest positieve punt.

Uit de uitkomsten in de online-survey blijkt dat de invoering van de Wta over het algemeen – door respondenten uit alle stakeholdergroepen in overwegend gelijke mate – als positief wordt beoordeeld. Het vertrouwen in verschillende aspecten van de accountancy (in de accountantsberoepsgroep als geheel; in accountantsorganisaties; in de externe accountant en in de accountantsverklaring) is gemiddeld genomen neutraal tot positief. Wel is sinds de invoering van de Wta volgens respondenten – wederom door respondenten uit alle stakeholdergroepen in overwegend gelijke mate – het vertrouwen in de beroepsgroep licht gedaald. Dit vertrouwen is wel nog steeds neutraal tot positief. Omgevingsfactoren die buiten de invoering van de Wta liggen, zoals berichtgeving in de media, hebben daaraan volgens respondenten de grootste bijdrage geleverd. De diepte-interviews bevestigden dit beeld. Als belangrijkste positieve effect van invoering van de Wta werd in de diepte-interviews verder de invoering van onafhankelijk, publiek toezicht door de AFM genoemd. Uit het onderzoek is niet gebleken dat voorschriften opgenomen in de Wta, of bij of krachtens de Wta gesteld, kunnen worden geschrapt.

2. Reikwijdte definitie wettelijke controle als zijnde adequaat beschouwd. Niet uitbreiden dan na onderzocht te hebben of gevolgen van uitbreiding wenselijk zijn.

De reikwijdte van de definitie van wettelijke controle zoals thans opgenomen in artikel 1 van de Wta is blijkens de overgrote meerderheid van respondenten in de online-survey (> 76%) adequaat. Een aantal respondenten neemt het standpunt in dat verruiming van de definitie van

wettelijke controle wenselijk is, opdat (bijvoorbeeld) ook controles van jaarrekeningen van zorg- en onderwijsinstellingen en non-profit instellingen van een bepaalde omvang onder de definitie komen te vallen. In de diepte-interviews wordt dit ook een enkele keer genoemd. Gezien de mogelijk verstrekkende gevolgen wordt aanbevolen niet tot uitbreiding van de definitie over te gaan dan nadat de wenselijkheid van uitbreiding nader is onderzocht en ter consultatie aan marktpartijen is voorgelegd.

3. Reikwijdte definitie OOB in lijn met (huidige en toekomstige) Europese regelgeving, doch dient ten minste te worden verduidelijkt. Voorstelbaar om definitie uit te breiden tot organisaties en instellingen van bepaalde omvang die (deels) met publiek geld worden gefinancierd.

De huidige reikwijdte van de definitie van OOB zoals thans opgenomen in artikel 1 van de Wta is in lijn met de Europese regelgeving, ook zoals die zal luiden na aanpassing van Richtlijn 2006/43/EG door Richtlijn 2014/56/EU. Tegelijkertijd biedt de Europese regelgeving de mogelijkheid aan lidstaten tot verruiming van de definitie. Volgens een grote meerderheid van de respondenten op de online-survey (71%) is de huidige reikwijdte adequaat. Een tweetal kanttekeningen is hierbij echter op zijn plaats. Ten eerste blijkt uit het literatuuronderzoek dat onduidelijkheid bestaat over de precieze reikwijdte van de definitie van OOB. Deze onduidelijkheid vindt zijn oorzaak in (onduidelijkheid over) de in de Wet op het financieel toezicht ('Wft') opgenomen definitie van 'gereguleerde markt' (welk begrip deel uitmaakt van de omschrijving van OOB). Het verdient overweging de reikwijdte van het begrip 'gereguleerde markt' in de Wft te verduidelijken. Ten tweede komt in de interviews en in de opmerkingen bij de online-survey naar voren dat de reikwijdte van de OOB wel uitgebreid zou kunnen worden met zorginstellingen, woningcorporaties en semi-publieke entiteiten. Voorstelbaar is daarom om de huidige definitie van OOB uit te breiden tot organisaties en instellingen van een bepaalde omvang die (deels) met publiek geld worden gefinancierd, waarbij wordt aanbevolen de nadere gevolgen van deze uitbreiding te onderzoeken en de uitbreiding ter consultatie aan marktpartijen voor te leggen.

4. De in de Wta opgenomen mogelijkheid dat de NBA Wta-normen met beroepsregelgeving nader invult, wordt positief gewaardeerd. De kwaliteit van die regelgeving ook. Wel worden verbeterpunten genoemd voor de inhoud en het totstandkomingsproces van die regelgeving.

Uit de online-survey en de interviews volgt dat de beroepsregelgeving en de kwaliteit hiervan positief ontvangen worden. Onder accountants lijkt ook voldoende draagvlak voor de beroepsreglementering te zijn. Over het totstandkomingsproces en de inhoud van de beroepsregelgeving lopen de standpunten uiteen. Zo wordt er gepleit voor meer betrokkenheid van stakeholders tijdens het totstandkomingsproces, maar wordt meermaals opgemerkt dat de rol van de AFM in het totstandkomingsproces van beroepsregeling klein moet zijn. Over de gewenste mate van betrokkenheid van de AFM bij de totstandkoming van de beroepsregels lopen de meningen in de interviews overigens sterk uiteen.

5. Opname in de Wta van (i) aanvullende bepalingen over de governance van accountantsorganisaties en (ii) het verdienmodel bij accountantsorganisaties wordt niet nodig geacht. Ook aanpassing van de regeling voor verlening van de controleopdracht van de jaarrekening en van de verjaringstermijn in het tuchtrecht voor accountants wordt niet nodig geacht.

Uit de uitkomsten in de online-survey volgt dat de meerderheid van de respondenten van mening is dat het niet nodig is aanvullende vereisten ten aanzien van de governance en het verdienmodel van accountantsorganisaties in de Wta op te nemen. Tussen de stakeholdergroepen bestaan over deze aspecten uiteenlopende opvattingen. Onder de respondenten uit de stakeholdergroep 'accountantsorganisaties en haar vertegenwoordigers/adviseurs' zijn de minste voorstanders te vinden voor invoering van aanvullende eisen, maar ook de meerderheid van de respondenten uit

de stakeholdergroep 'toezichthouders' stelt zich op het standpunt dat niet wettelijk zou moeten worden voorgeschreven wat de vormgeving zou moeten zijn van het verdienmodel van accountantsorganisaties. Dit beeld wordt ook bevestigd in de interviews. Dat het de voorkeur verdient dat op deze aspecten de sector zelf initiatieven kan ontplooiën, wordt eveneens bevestigd in de interviews. Hoewel respondenten en geïnterviewden zich derhalve in meerderheid op het standpunt stellen dat de Wta op deze onderdelen niet hoeft te worden uitgebreid, is tegelijkertijd in de sector de ontwikkeling zichtbaar dat accountantsorganisaties zelf met maatregelen komen die deze onderwerpen adresseren.

Op de in de online-survey gestelde vraag of de huidige wettelijke regeling voor de verlening van de controleopdracht aan accountants – waarbij het primaat bij de algemene vergadering ligt, maar indien deze niet tot opdrachtverlening overgaat de raad van commissarissen of het bestuur bevoegd is – aanpassing behoeft, stelt een ruime meerderheid van de respondenten zich op het standpunt dat aanpassing niet nodig is. Hierbij kan een rol spelen dat voor Nederlandse beursvennootschappen – in de praktijk een belangrijk deel van de OOB's – de Nederlandse Corporate Governance Code een aantal bepalingen bevat waarin is voorgeschreven op welke wijze de raad van commissarissen het voortouw dient te nemen bij het doen van een voordracht voor 'benoeming' van de accountant. Aanbevolen wordt derhalve om niet tot aanpassing van de procedure over te gaan dan nadat de wenselijkheid en gevolgen van aanpassing nader zijn onderzocht en de uitkomst daarvan ter consultatie aan marktpartijen is voorgelegd.

Op de in de online-survey gestelde vraag of aanpassing van in het accountantstuchtrecht geldende verjaringstermijn – de termijn die, kort gezegd, inhoudt dat een tuchtklacht moet worden ingediend binnen drie jaar nadat de klager de gedraging heeft geconstateerd of redelijkerwijs heeft kunnen constateren, doch uiterlijk binnen zes jaar nadat de gedraging plaatsvond – antwoordt de overgrote meerderheid van de respondenten (> 75%) dat aanpassing niet nodig is. Hoewel in de beantwoording van deze vraag de opvattingen van de verschillende stakeholdergroepen uiteenlopen, vindt ook in de stakeholdergroepen waarbinnen de meeste voorstanders zijn te vinden voor aanpassing van de termijn - 'gebruikers van jaarrekeningen' en 'toezichthouders' - de meerderheid van de respondenten dat de verjaringstermijn geen aanpassing behoeft. Dit beeld wordt bevestigd in de interviews, waarbij wordt opgemerkt dat tijdens de interviews zowel werd gepleit voor verlenging als voor verkorting van de verjaringstermijn in het accountantstuchtrecht.

Conclusies en aanbevelingen ten aanzien van het door de AFM uitgeoefende toezicht (deel III Rapport)

6. Door AFM gehouden toezicht wordt als neutraal gewaardeerd. Respondenten zijn gemiddeld positiever over de bijdrage van het AFM toezicht aan de naleving van regels door accountantsorganisaties.

Zoals hiervoor onder punt 1 is opgemerkt, wordt de invoering van publiek toezicht als belangrijkste positieve punt van de invoering van de Wta beschouwd. Het door de AFM gehouden toezicht op basis van de Wta wordt gemiddeld genomen als neutraal gewaardeerd. In de interviews werd dit beeld bevestigd: over de wijze waarop de AFM het toezicht op basis van de Wta in de praktijk heeft gebracht, lopen de meningen sterk uiteen (zie ook de hierna volgende punten).

7. ***Sinds de invoering van de Wta in 2006 heeft de AFM zes formele handhavingsmaatregelen genomen jegens accountantsorganisaties. Dit – objectief gezien – kleine aantal formele maatregelen sluit aan bij de door de AFM gekozen toezichtstrategie die risico-georiënteerd is en waarbij inzet van formele handhavingsinstrumenten door de AFM als ultimatum remedium wordt gezien.***

Tot begin september 2014 heeft de AFM veertien rapportages gepubliceerd op basis van de Wta. Deze vormen een belangrijke bron om te bezien op welke wijze de AFM gebruik heeft gemaakt van haar toezicht- en handhavingsinstrumenten. In deze rapportages is door de AFM meerdere malen geconstateerd dat sprake is van tekortkomingen bij accountantsorganisaties. Door de AFM zijn sinds de inwerkingtreding van de Wta zes formele handhavingsmaatregelen genomen: eenmaal is een last onder dwangsom opgelegd; vijfmaal is een bestuurlijke boete opgelegd. In de online-survey en in een groot aantal interviews wordt de opmerking gemaakt dat de AFM haar onderzoeksbevindingen (in de media) stevig aanzet. De toonzetting van deze berichtgeving wordt als (te) negatief ervaren, waarbij een discrepantie wordt gepercipieerd tussen de toonzetting van de rapportages en het aantal formele handhavingsmaatregelen dat de AFM heeft genomen. Een bijkomend punt van aandacht is dat de AFM het instrument van het starten van een accountantstuchtprocedure eveneens als ultimatum remedium ziet, waardoor – onder meer – weinig rechtsontwikkeling plaatsvindt van de beroepsregelgeving.

8. ***Doelmatigheid en effecten van toezicht door de AFM zijn niet eenvoudig te meten, onder andere omdat de risico-georiënteerde en op ‘informele handhaving’ gebaseerde toezichtstrategie van de AFM (i) vooraf niet altijd inzichtelijk lijkt te zijn voor vergunninghoudende accountantsorganisaties en voor buitenstaanders en (ii) achteraf evenmin goed controleerbaar is vanwege verbrokkelde of inconsistente informatievervalsing over de uitkomsten van deze strategie. Aanbevolen wordt te onderzoeken hoe dit door de AFM kan worden verbeterd.***

De door de AFM gevolgde toezichtstrategie maakt het lastig de doelmatigheid van het toezicht af te leiden uit de aantallen opgelegde formele handhavingsmaatregelen omdat deze in absolute aantallen, afgezet tegen de omvang van de populatie, laag zijn. Het gebruik van ‘informele maatregelen’ en een risico-georiënteerde strategie is vanuit het oogpunt van doeltreffendheid van toezicht – zoals blijkt uit de waardering van die strategie op basis van inzichten in de literatuur - waarschijnlijk aan te raden. Ook uit de online-survey volgt dat de respondenten positief zijn over de bijdrage die de AFM levert aan de naleving van de regels door accountantsorganisaties. De wijze waarop deze toezichtstrategie thans wordt toegepast, leidt echter tot een aantal aandachtspunten, waaronder de mate van (i) inzichtelijkheid en (ii) controleerbaarheid van (de uitkomsten van toepassing van) deze strategie. Het eerste punt heeft als achtergrond dat de door de AFM gekozen toezichtstrategie niet op één duidelijke plaats (vooraf) kenbaar is voor vergunninghoudende accountantsorganisaties en voor buitenstaanders. Voor vergunninghoudende accountantsorganisaties is het hierdoor op voorhand niet altijd duidelijk waarom de AFM bepaalde informatie wenst, bepaalde onderzoeken verricht en uitkomsten presenteert met een bepaalde toonzetting. Hoewel de informatievervalsing door de AFM over de door haar toegepaste toezichtstrategie de afgelopen jaren is toegenomen – onder andere in verschillende afzonderlijke rapportages – blijft de informatievervalsing hierover verbrokkeld. Omdat ook de informatievervalsing over de uitkomsten van (toepassing van) de toezichtstrategie verbrokkeld en inconsistent is – hetgeen ook door de AFM wordt erkend, zie bijvoorbeeld Deel III paragraaf 3.3. van het rapport - is de doelmatigheid van het AFM toezicht moeilijk controleerbaar. Die moeilijke controleerbaarheid heeft als risico dat het maatschappelijke draagvlak voor deze toezichtstrategie op termijn kan eroderen, met name als het beoogde effect – herstel van gerechtvaardigd vertrouwen in de accountant en de accountantsverklaring – uitblijft, mede omdat een discrepantie lijkt te bestaan tussen de toonzetting van de AFM in haar rapportages en het - voor buitenstaanders wel kenbare - relatief lage aantal formele handhavingsmaatregelen.

9. Bij een op 'informele handhaving' gebaseerde toezichtstrategie bestaat het risico van tekortschietende rechtsbescherming voor accountants(organisaties). Aanbevolen wordt om nader te onderzoeken of daarvan sprake is en of er mogelijkheden zijn dit risico te mitigeren.

Door de AFM wordt onder 'informele handhaving' onder meer begrepen het voeren van 'normoverdragende' gesprekken. In de interviews werden daarnaast andere vormen van informele handhaving genoemd, welke telkens als belangrijkste kenmerk hebben dat door accountantsorganisaties maatregelen worden genomen waarvan het gevolg is dat door de AFM uiteindelijk geen formele handhavingsmaatregelen (behoeven te) worden genomen. Een inherent risico aan dit (toezicht)model is dat geen onafhankelijk (derden) oordeel wordt ingewonnen waaraan de AFM-bevindingen, leidende tot de informele handhavingsmaatregelen, worden voorgelegd. Op deze wijze worden nauwelijks maatregelen voorgelegd aan een rechter – zo een accountantsorganisatie daartoe al bereid zou zijn. Door verschillende geïnterviewden – en ook in een aantal reacties op de online-survey – wordt deze tekortschietende rechtsbescherming bij informele handhaving als knelpunt in het systeem beschouwd. Over de concrete mogelijkheden op welke wijze de inhoudelijke toetsing van AFM oordelen kan worden verbeterd, waren de meningen in de interviews verdeeld.

10. De samenwerking op basis van de Wta tussen de AFM en NBA/SRA bij de uitoefening van het toezicht wordt over het algemeen als positief beschouwd

In de online-survey zijn de vragen over de doeltreffendheid van de samenwerking tussen de AFM en NBA/SRA zeer verdeeld beantwoord. In de interviews werd over het algemeen een positief beeld geschetst, hoewel ook tussen de verschillende geïnterviewden zeer uiteenlopende standpunten voorkwamen. Zo werd er door de geïnterviewden opgemerkt dat het positief is voor de deskundigheid van de bij het toetsingsproces betrokken partijen dat bij de toetsing van onder meer stelsels van kwaliteitsbeheersing binnen accountantsorganisaties zowel de sector als de AFM betrokken zijn. Daarnaast werd meermaals opgemerkt dat ervoor gewaakt moet worden dat inefficiënte – dat wil zeggen: een dubbele of qua uitkomst uiteenlopende – interpretatie van de toetsingsnormen plaatsvindt. Volgens enkele geïnterviewden is dat risico binnen het huidige stelsel aanwezig omdat de toetsingsnormen door de verschillende betrokkenen uiteenlopend geïnterpreteerd kunnen worden.

Conclusies ten aanzien van het rechtsvergelijkende onderzoek naar de Wta (deel IV rapport)

11. De opzet en structuur van de Wta zijn in lijn met de wet- en regelgeving van omliggende landen. De bevoegdheden van de AFM ook. Het rechtstreeks toekennen van een toezichthoudende rol aan de gedragstoezichthouder bij het toezicht op accountantsorganisaties is een uitzondering.

De Wta is in lijn met stelsels van toezicht op accountantsorganisaties in andere grote lidstaten in de Europese Unie (het Verenigd Koninkrijk, Duitsland en Frankrijk), hoewel in deze landen de beroepsorganisaties een relatief grotere rol hebben gehouden op het gebied van de vergunningverlening en het toezicht. De Wta is ook in lijn met de initiatieven op het gebied van wet- en regelgeving die sinds 2001 zijn genomen in de Verenigde Staten van Amerika. Een opvallend aspect is dat in een groot aantal andere landen de publiekrechtelijke toezichthouder op accountants(organisaties), anders dan in Nederland, zelfstandig en/of organisatorisch gescheiden opereert van de effectentoezichthouder/gedragstoezichthouder. Deze scheiding is ook zichtbaar in de Europese context, waarbij de oprichting van een zelfstandige Europese toezichthouder op accountantsorganisaties ('de Ceaoab') heeft plaatsgevonden waarin nationale toezichthouders gaan samenwerken en dit toezicht niet is ondergebracht bij de Europese toezichthouder voor effecten en financiële markten ('ESMA'). Wel is in de onderzochte landen doorgaans informatie-uitwisseling mogelijk tussen de verschillende typen toezichthouders.

12. Invoering 'scheiding controle/advies' en 'roulatieplicht accountantsorganisaties' niet strijdig met huidige en toekomstige Europese regelgeving. Het huidige Nederlandse Wta-model met een rol voor de NBA past op hoofdlijnen binnen de nieuwe Europese regelgeving

De op 1 januari 2013 ingevoerde maatregel van 'scheiding controle/advies' en de per 1 januari 2016 in te voeren maatregel van 'roulatieplicht accountantsorganisaties' zijn niet strijdig met de huidige en toekomstige Europese regelgeving. De bepalingen zoals (beoogd te worden) ingevoerd gaan op onderdelen verder dan Europese voorschriften, maar op die onderdelen wordt aan de lidstaten ruimte geboden door de Europese regelgeving. De Audit-verordening leidt tot nieuwe voorschriften om het toezicht in de EU verder te versterken en verder te harmoniseren. De lidstaten houden wel ruimte voor een eigen specifieke invulling en het Nederlandse stelsel in de onderlinge verhouding tussen AFM, NBA en de Accountantskamer kan op hoofdlijnen worden gehandhaafd.

Summary and conclusions

Introduction

Against the background of several scandals and international initiatives the Audit Firms Supervision Act ('Wta') became effective on the 1st of October 2006 in order to further regulate the audit profession and to implement independent, public supervision on audit firms. The objective of the Wta, as can be concluded from the explanatory notes to the Wta, is to recover justifiable trust in auditors and audit reports. In order to achieve this objective, the Wta and the Audit Firms Supervision Decree ('Bta') – the Decree based on the Wta – introduces an obligatory permit system, ongoing requirements for audit firms and independent, public supervision. Starting point in the Wta are audit firms entrusted with statutory audits. Furthermore, the Wta and Bta contain requirements regarding audit firms entrusted with statutory audits at Public Interest Entities ('OOB's') The independent supervision on the basis of the Wta is executed by the Netherlands Authority for the Financial Markets ('AFM'). The Wta also contains provisions concerning the way in which the AFM when exercising her supervisory powers needs to cooperate with the Netherlands Institute of Chartered Accountants ('NBA') and an organizational context of market parties with whom covenant are concluded (at present the Netherlands Association of Chartered Accountants and Accounting Consultants ('SRA')).

Since its entering into force, several adjustments have been made to the Wta. An important adjustment concerns the implementation of the European directive on, briefly stated, statutory audits of annual accounts ('Directive 2006/43/EC') in June 2008.⁵ During the development phase of the Wta, the legislator already anticipated Directive 2006/43. Therefore the implementation of said Directive did not change the structure of the Wta. The Wta was furthermore adjusted, in 2008, due to the implementation of the Accountants Disciplinary Proceedings Act ('Wtra') and, as of the 1st of January 2013, due to the implementation of the Accountancy Profession Act ('Wab'). The Wab introduced, *inter alia*, a prohibition of executing other services than audit services at OOB's by audit firms entrusted with the statutory audit ('separation audit and advisory services') and the mandatory rotation of audit firms which are more than eight consecutive years entrusted with the statutory audit of an OOB ('rotation duty audit firms', expected to be effective as of the 1st of January 2016).

Within the foreseeable future the Wta needs to be adjusted due to the implementation of Directive 2014/56/EU⁶ - the European Directive that adjusts parts of Directive 2006/43/EC arranged in April 2014 – and the European Audit Regulation (Regulation (EU) No 537/2014).⁷

Framework of the evaluation of the Wta

Art. 79 of the Wta prescribes that a report regarding the effectiveness of the Wta and the effects of the Wta in practice should be sent to the parliament by the Minister of Finance. The Wta and the Wta-based supervision by the AFM have been evaluated between May 2014 and September 2014 (hereinafter: 'the Wta evaluation'). The Wta evaluation exists of two pillars, the effectiveness and efficiency of the Wta (pillar 1) and the effectiveness of AFM supervision based on the Wta (pillar 2).

⁵ Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council of 17 May 2006 on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts, amending Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC and repealing Council Directive 84/253/EEC, PbEU2006, L 157/87.

⁶ Directive 2014/56/EU of the European Parliament and of the Council of 16 April 2014 amending Directive 2006/43/EC on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts (PbEU 2014, L 158/196).

⁷ Regulation (EU) No 537/2014 of the European Parliament and of the Council of 16 April 2014 on specific requirements regarding statutory audit of public-interest entities and repealing Commission Decision 2005/909/EC (PbEU 2014, L 158/77).

The Wta evaluation has been performed by a team consisting of lawyers and economists at the Erasmus School of Law. The Wta evaluation combined the scientific methods of a literature review, an online-survey and in-depth interviews. Furthermore, comparative legal research into legal developments and initiatives regarding the audit profession, from 2001 onwards, with the United States, several large European member states and a few international committees was part of the Wta evaluation. Starting point for these methods was the research question whether the objective of the Wta – contributing to the recovery of justifiable trust in the auditor and in audit reports certificate – supervise has been fulfilled.

The outcome of the Wta evaluation research is described in the present report. This report consists of four parts and is accompanied by fifteen appendices. Despite some methodological limitations - of which the most important are (i) (only) the contribution of the Wta to the *perceived* trust in auditors and audit firms can be measured, and (ii) the substantial amount of socially significant events and adjustments of the Wta make it hard to isolate the specific effects the Wta and the Wta-based supervision have had – the research led to robust conclusions and recommendations.

The Wta evaluation in light of current developments

As noted above, the Wta entered into force on 1 October 2006. It cannot be ignored that since that moment, the audit profession has faced, and currently still faces, societal attention caused by numerous incidents. These events led to a public debate regarding (the future of) the audit profession. The outcomes of that discussion within the sector will simultaneously be published with the publication of this Wta valuation. Furthermore, the AFM publishes simultaneously with the publication of this Wta evaluation her current findings on the four largest Dutch licensed audit firms.

Although the Wta evaluation primarily focusses on the efficiency and effectiveness of the Wta and the effectiveness and efficiency of the functioning of the AFM based on the Wta, the result of the social developments described above, is that at the time of publication of the Wta evaluation also conclusions are published regarding the performance of the audit profession which are (partly) outside the regulatory framework of the Wta. The paradoxical effect seems thereby that while in the public debate strong doubts are expressed about the performance of the audit profession and calls for change are expressed, from the Wta evaluation the picture rises - which is further discussed below in the conclusions- that the introduction of the Wta and public, independent supervision by the AFM generally had been appreciated positively.

One explanation for this apparent contradiction between the results of the Wta evaluation and the tendency in the public debate, is very likely to be found in the important role played by environmental factors that are beyond the introduction of the Wta. As has been noted above, one of the limitations of the methodology of the Wta evaluation is that the large number of social events and changes of the Wta make it difficult to isolate the effects that the Wta and the AFM supervision based on the Wta had. More in general, regarding the question of how desired changes in behavior within the audit profession can be most effectively accomplished, it should be borne in mind that the use of instruments such as (new) legislation and (more) supervision are just some of the tools in the toolbox of legislators and regulators.

Against the background of these – relativistic – remarks on the effectiveness of legislation and supervision, the Wta evaluation led to the following (numbered) conclusions and recommendations.

Conclusions and recommendations regarding the Wta (Part II Report)

1. The implementation of the Wta is experienced positively. Slight decrease of trust in the audit profession group since implementation of the Wta. Most positive point is the implementation of AFM supervision.

The results of the online-survey show that the implementation of the Wta is, in general, appreciated positively. Trust in the different aspects of accountancy (in the profession as a whole; in audit firms; in the external auditor and in audit reports) is on average rewarded neutral to positive. According to the respondents the implementation of the Wta did cause a slight decrease of trust in the profession (still rewarded neutral – positive). According to the respondents influences outside the scope of the Wta, such as information in the media, contributed thereto the most. This outcome is confirmed in the in-depth interviews. The most important positive effects of implementation of the Wta brought forward in the in-depth interviews are the implementation of independent, public supervision by the AFM.

2. Scope definition 'statutory audit' is considered adequate. No extension until examination of the desirability of the outcome of extension.

The scope of the definition of statutory audit, currently incorporated in article 1 of the Wta, is adequate according to the vast majority of respondents in the online-survey (>76%). Some respondents are of the opinion that extension of the scope of the definition of the statutory audit is desirable, proposed examples for extension include incorporation of audits of annual reports of health care institutions, educational organizations and non-profit organizations of a particular size. These suggestions for extensions are also stated a couple of times in the in-depth interviews. Given the possible far reaching effects of extension of the scope, it is recommended to examine the desirability of extension and consult with stakeholders prior to extending the scope of the definition of the statutory audit.

3. Scope definition 'OOB' in line with (current and upcoming) European legislation, still, at least, clarification is needed. It is imaginable that organizations and institutions of a particular size which are (partially) publicly funded should be incorporated in the definition of OOB.

The current scope of the definition of the OOB as incorporated in article 1 of the Wta is not only in line with current European legislation, but also with Directive 2006/43/EG after the adjustments caused by Directive 2014/56/EU. At the same time the European legislation offers member states the opportunity to extend the definition. According to the vast majority of the respondents of the online-survey (71%) the current scope is adequate. Two comments herewith are in order. Firstly, it follows from the literature review that indistinctness exists on the exact scope of the definition of the OOB. This indistinctness is caused by (the unclarity of) the definition of 'regulated market' following from the Act on Financial Supervision ('Wft') and included in Wta description of the OOB. It is worth considering clarifying the scope of the term 'regulated market' in the Wft. Secondly it follows from in-depth interviews and remarks made in the online-survey that health care institutions, housing corporations and semi-public entities should be added to the scope of the definition of the OOB. It is imaginable to adjust the scope of the definition of the OOB by adding organizations and institutions of a certain size which are (partially) publicly funded, herewith it is recommended to examine the desirability of the extension and consult with stakeholders on the outcome of said examination prior to extending the scope of the definition of the OOB.

4. The possibility for the NBA to issue professional rules to fill in the Wta-standards is valued positively. The same goes for the quality of the NBA professional rules. Some points for improvement regarding the content and development process of the professional rules are mentioned.

The professional rules and the quality thereof is positively valued by the respondents of the online-survey and by the interviewed persons. Auditors sufficiently support the professional rules. The opinions differ with regard to the development process and the content of the professional rules. On the one hand arguments see upon the increased involvement of stakeholders during the development process,

while on the other hand is pleaded several times for reducing the role of the AFM during the development process. Opinions differ strongly about the desired amount of involvement of the AFM during the development process.

5 Insertion in the Wta of (i) additional provisions on the governance of audit firms and (ii) the revenue model within audit firms is not considered necessary. Adjustments of the regulation of the procedure for granting of the audit assignment of the annual accounts and the regulation of the limitation period of the disciplinary rules of auditors are not considered required.

The outcome of the online-survey shows that the majority of the respondents is of the opinion that it is not necessary to insert additional provisions in the Wta regarding the governance and revenue model of audit firms. The opinions differ between the various stakeholders. Respondents of the stakeholdergroup 'audit firms and her representatives/advisors' are least favorable to the implementation of additional requirements. But also the majority of the respondents from the group 'supervisors' is of the opinion that requirements regarding the revenue model of audit firms should not be incorporated in law. The interviews show similar results. The interviewed persons prefer the sector to be able to develop their own initiatives on these specific aspects. The sector currently is developing measurements which incorporate these aspects, while the majority of the respondents and interviewed persons are of the opinion that the Wta does not need to be extended on these specific points.

According to the majority of the respondents of the online-survey the current regulation regarding the procedure for granting of the audit assignment of the annual accounts to auditors – where the general meeting of members of shareholders has primacy, but in the event of not instructing, the Supervisory Board or the management board is empowered to grant the audit assignment – does not need to be adjusted. It can be of importance that supervisory board members of Dutch listed companies – in practice an important part of the population OOB's- take the lead in the recommendation of an auditor due to requirements implemented in the Dutch Corporate Governance Code. It is recommended to not adjust this procedure after research is conducted into the desirability and results of the adjustment and results of the research are consulted with stakeholders.

An overwhelming majority of respondents (> 75%) believes adjustment of the current limitation period of the disciplinary rules of auditors – this term, in short, means that the disciplinary complaint has to be filed within three years after the complainer has, or should have, detected the conduct, but not later than six year after the conduct was taking place – is not necessary. The opinions amongst the stakeholdergroups differ on this matter, but even in the stakeholdergroups with the most respondents in favor of adjustment of the limitation period – 'users of annual reports' and 'supervisors' – the majority still is against adjusting. This point of view is confirmed in the interviews. One should note however that of the interviewed persons in favor of the adjusting the limitation period some plea for extension, whilst others plea for shortening of the limitation period.

Conclusions and recommendations regarding the supervision exercised by the AFM (Part III Report)

6. The supervision exercised by the AFM is valued neutral. Respondents are on average more positive about the contribution of the AFM supervision to compliance with the law by audit firms.

The introduction of public supervision is experienced as the most positive contribution of the introduction of the Wta, as already stated at point 1. The supervision based on the Wta as exercised by the AFM is on average valued as neutral. This is confirmed in the in-depth interviews where there are various opinions about the way in which the AFM put the Wta based supervision into practice. (For more information see also the following points).

7. Since the implementation of the Wta in 2006 the AFM took six formal enforcement measures against audit firms. This – objectively seen – small amount of formal enforcement measures fits within the supervision strategy chosen by the AFM which is a risk-oriented strategy where the use of formal enforcement measures is used as last resort.

Until the beginning of September 2014 the AFM published 14 reports based on the Wta. These reports are an important source of information about the way in which the AFM makes use of her supervision and enforcement instruments. In these reports the AFM concluded various times that the performance of audit firms show shortcomings. Since the implementation of the Wta the AFM took six formal enforcement measures, of which once an incremental penalty payment was imposed, and five times an administrative fine was imposed. The remark is often made, in the online-survey as well as by a large number of the interviewed persons, that the AFM (too) strongly accentuates her findings (in the media). The tone of the AFM reports is experienced as (too) negative, and a discrepancy is perceived between the tone of the reports and the amount of formal enforcement measures taken by the AFM.

8. The efficiency and the effects of the AFM supervision are not easy to measure, due to – inter alia - the fact that the supervision strategy of the AFM is risk-oriented and based on ‘informal enforcement’. Said strategy is however (i) not always beforehand clearly described to licensed audit firms and outsiders and (ii) also difficult to evaluate afterwards due to fractionated or inconsistent reporting about the outcome of the strategy. It is recommended to conduct research into possibilities for improvement for the AFM.

The supervision strategy followed by the AFM makes it hard to derive information about the efficiency of supervision by looking at the amount of formal enforcement measures since these are, in absolute numbers, opposed to the size of the population, low. The use of ‘informal measures’ and a risk-oriented strategy is, from an efficiency point of view – as follows from the appreciation of that strategy on the base of insights from literature – probably recommendable. The contribution of the AFM to audit firms’ compliance with legislation is positive, according to the respondents from the online-survey. The way in which the supervision strategy is exercised draws special attention to the degree in which the outcome of this strategy is (i) clear and (ii) verifiable. The first punt can be seen against the background that the chosen supervision strategy of the AFM is not clearly described (beforehand) to licensed audit firms and outsiders. For licensed audit organizations it is therefore not always beforehand obvious why the AFM needs certain information; conducts certain research and presents results in a certain way. Even though the reporting by the AFM about her supervision strategy has increased over the years – *inter alia* in several separate reports – said information is still fractionated. Because the reporting about the results and (the use of) the supervision strategy is fractionated and inconsistent – which is also acknowledged by the AFM, see for example part III, paragraph 3.3. of the report – is difficult to verify the efficiency of the AFM supervision. This increases the risk that the social base of this supervision strategy erodes over time, also because a discrepancy seems to exist between the tone of the AFM reports and the – for outsiders known – relatively low amount of formal enforcement measures.

9. A supervision strategy based on ‘informal enforcement’ inhibits the risk of short falling legal protection for auditors and audit organizations. It is recommended to find out if legal protection of auditors and audit firms fails in practice and, if so, to conduct research into the possibilities to mitigate this risk.

The informal enforcement of the AFM contains, *inter alia*, of ‘norm sharing’ conversations. In the interviews other forms of informal enforcement measures were mentioned which all had in common that an audit firm takes measurements as a result of which the AFM does not (need to) take formal enforcement measures. Inherent to this supervision model is the risk that the AFM findings, which lead to the informal enforcement measures, are not judged by independent third parties. Hardly any measures are brought to court under this strategy. Several interviewed persons, and a few respondents of the online survey, mentioned the short falling of legal protection with informal enforcement as bottle neck of the system. Opinions of the interviewed persons differ on the concrete possibilities of improving this.

10. The Wta based cooperation between the AFM and NBA/SRA on the execution of supervision is on average experienced in a positive way.

In the online-survey the questions regarding efficiency and cooperation between the AFM and the NBA/SRA are answered in a divided way. The interviewed persons were on average rather positive, but between the interviewed persons the opinions differ. Interviewed persons mentioned that the professionalism of the review process, of for example, quality control systems within audit firms, increased when the audit sector as well as the AFM is involved. In addition to this it was mentioned several times one must guard against inefficient – that means: a double or qua outcome differing – interpretations of the review-norms. According to several interviewed persons is that risk present in the current system because review norms can be interpret differently by different stakeholders.

Conclusions regarding the comparative legal research into the Wta (Part IV report)

11. The fundamentals and framework of the Wta are in accordance with legislation and regulations of surrounding countries, the same goes for the competences of the AFM. The direct attribution of a supervisory role in the field of supervision on audit firms to the supervisor responsible for market conduct is an exception.

The Wta is in accordance with the systems of supervision on audit firms in other large member states of the European Union (the United Kingdom, Germany and France). The Wta is also in accordance with the legislation and regulations initiatives that are made since 2001 in the United States of America. A striking aspect is that in a large number of other countries the public supervisor on audit firms, different than in the Netherlands, is independent and/or operating separately from the securities regulator/market conduct supervisor. This separation is also visible in a European context, where an independent European supervisor on audit firms ('the CeaoB') is founded in which national supervisory authorities cooperate whereas the supervision on audit firms is not placed under the European Securities and Markets Authority (ESMA). Exchange of information is however usually possible between these supervising authorities.

12. Introduction of 'separation audit and advisory services' and 'rotation duty audit firms' in accordance with current and coming European legislation. The current Dutch Wta-model, with the role of the NBA incorporated in it, fits largely within the new European legislation.

The recently - 1st of January 2013 - implemented and the to be implemented – 1st of January 2016 – measures of 'separation audit and advisory services' and 'rotation duty audit firms' are in accordance with current and coming European legislation. These (intended) requirements are, in some aspects, more strict than European requirements, though within the European legislation member states are allowed to be more strict on these aspects. The Audit Regulation causes new requirements to further strengthen and harmonize supervision within the European Union. Since member states are allowed to maintain a specific, national design, the current Dutch framework – including the mutual cooperation between the AFM, NBA and the 'Accountantskamer' – can to a large extent remain the same..

Inhoudsopgave

| | |
|--|------|
| Samenvatting en conclusies..... | v |
| Summary and conclusions..... | xiii |
| Inhoudsopgave | 19 |
| Veelgebruikte afkortingen..... | 25 |
| Deel I Opzet en verantwoording | 29 |
| 1. Inleiding | 31 |
| 2. Achtergrond en doelstellingen van het onderzoek..... | 33 |
| 3. Opzet van het onderzoek..... | 35 |
| 3.1. Literatuur onderzoek..... | 35 |
| 3.2. Online-survey..... | 36 |
| 3.3. Diepte-interviews..... | 38 |
| 3.4. Methodologische beperkingen..... | 38 |
| Deel II Doeltreffende wetgeving en effecten in de praktijk | 41 |
| 1. Inleiding | 43 |
| 2. Kerndoelstelling Wta: (herstel van gerechtvaardigd) vertrouwen..... | 45 |
| 2.1. Historische achtergrond Wta | 45 |
| 2.2. Wetswijzigingen Wta sinds invoering..... | 47 |
| 2.2.1. Implementatie Richtlijn 2006/43/EG ‘betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen’..... | 47 |
| 2.2.2. Wtra..... | 48 |
| 2.2.3 Wijzigingen in de Wta ten gevolge van de Wet op het accountantsberoep | 48 |
| (1) ‘Scheiding controle/advies’ | 49 |
| (2) ‘Roulatieplicht accountantsorganisaties’..... | 49 |
| 2.2.4. Verruiming publicatiemogelijkheden toezichthouder | 49 |
| 2.3. Maatschappelijke gebeurtenissen sinds invoering Wta in 2006 | 50 |
| 2.4. Opvattingen respondenten over recente discussiepunten rondom accountantsorganisaties, de controleopdracht en de verjaringstermijn tuchtrecht | 51 |
| 2.4.1. Governance en verdienmodel accountantsorganisaties..... | 52 |
| 2.4.2. Aanpassen van de wettelijke bepalingen die zien op verlening van de controle-opdracht (art. 2:393 lid 2 BW)..... | 52 |
| 2.4.3. Aanpassing verjaringstermijn tuchtrecht accountants | 53 |
| 2.5. Maatschappelijke visie op Wta..... | 53 |
| 2.5.1. Positieve effecten invoering Wta | 53 |

| | |
|--|----|
| 2.5.2. Visie op vertrouwen..... | 54 |
| 3. Naleving kwaliteitseisen | 57 |
| 3.1. Overzicht kwaliteitseisen | 57 |
| 3.2. Praktijkervaringen over kwaliteitseisen | 58 |
| 4. Toepasbaarheid Wta bij definitie wettelijke controle en OOB..... | 61 |
| 4.1. Wettelijke controle | 61 |
| 4.2. Reikwijdte van definitie ‘wettelijke controle’ | 62 |
| 4.3. Reikwijdte van definitie ‘OOB’ | 63 |
| 4.4. Praktijkervaringen over de definities van wettelijke controle en OOB | 65 |
| 5. Wta en beroepsregelgeving | 67 |
| 6. Conclusie | 71 |
| Deel III Doeltreffend en doelmatig toezicht | 73 |
| 1. Inleiding | 75 |
| 2. Bevoegdheden AFM op grond van de Wta | 77 |
| 3. Gebruik toezicht- en handhavingsbevoegdheden AFM | 79 |
| 3.1. Verleende vergunningen sinds 2006 | 79 |
| 3.2 AFM onderzoeken als onderdeel van doorlopend toezicht | 80 |
| 3.3. Publieke AFM rapportages | 81 |
| 3.3.1. Bijdragemodel (Monitor accountantsorganisaties) | 81 |
| 3.3.2. Publieke AFM rapportages met uitkomsten generieke onderzoeken en themaonderzoeken | 82 |
| 3.4. Overzicht ontvangen signalen, verrichte onderzoeken en genomen maatregelen (formeel en informeel)..... | 86 |
| 3.5. Samenloop tussen tuchtrecht en toezicht AFM | 88 |
| 4. Samenwerking in het AFM toezicht | 91 |
| 4.1. Samenwerking in het toezicht tussen AFM en NBA/SRA..... | 91 |
| 4.2. Internationale samenwerking van AFM met buitenlandse toezichthouders op het accountantsberoep..... | 92 |
| 4.2.1. Samenwerking met afzonderlijke buitenlandse toezichthouders..... | 93 |
| 4.2.2. Samenwerking via internationale samenwerkingsverbanden | 93 |
| 5. Waardering AFM toezicht op basis van resultaten online-survey en interviews..... | 95 |
| 5.1. Relatie met onder toezicht staande populatie..... | 95 |
| 5.2. Vergunningstelsel | 95 |
| 5.3. Bevoegdheden | 96 |
| 5.4. Samenwerking | 96 |

| | |
|---|-----|
| 5.5. Nalevingseffecten..... | 98 |
| 5.6. Rechtsbescherming als aandachtspunt | 100 |
| 6. Waardering AFM-toezicht op basis van theoretisch perspectief | 103 |
| 6.1 Inleiding..... | 103 |
| 6.2 Inspanningsindicatoren en effect indicatoren als maatstaf voor doeltreffendheid en doelmaticheid toezicht | 103 |
| 6.3 Ontbrekende informatie als beletsel voor uitvoeren analyse op basis theoretisch perspectief | 104 |
| 6.4. Kosten AFM-toezicht op basis van de Wta | 106 |
| 7. Conclusie..... | 109 |
| Deel IV Rechtsvergelijkend onderzoek Wta | 111 |
| 1. Inleiding | 113 |
| 2. Ontwikkelingen in regulering binnen de Europese Unie en vergelijking met de Wta..... | 115 |
| 2.1. Ontwikkelingen sinds 2001 | 115 |
| 3. Initiatieven vanuit IFAC-organen..... | 119 |
| 3.1 Regelgeving vanuit IFAC-organen..... | 119 |
| 3.1.1. IAASB | 119 |
| 3.1.2. IESBA | 121 |
| 3.2. Invloed IFAC op Nederlandse en Europese regelgeving | 121 |
| 4. Initiatieven vanuit het IMF | 123 |
| 5. Ontwikkelingen in regulering in de Verenigde Staten en vergelijking met de Wta | 125 |
| 5.1. Amerikaanse regulering van toezicht op het accountantsberoep | 125 |
| 5.2. Vergelijking Amerikaanse regulering met Wta | 128 |
| 6. Ontwikkelingen in regulering in het Verenigd Koninkrijk en vergelijking met de Wta | 129 |
| 6.1. Britse regulering van toezicht op het accountantsberoep | 129 |
| 6.2. Vergelijking Britse regelgeving met Wta | 133 |
| 7. Ontwikkelingen in regulering in Duitsland en vergelijking met de Wta..... | 135 |
| 7.1. Duitse regulering van toezicht op het accountantsberoep | 135 |
| 7.2. Vergelijking Duitse regelgeving met Wta | 137 |
| 8. Ontwikkelingen in regulering in Frankrijk en vergelijking met de Wta..... | 139 |
| 8.1. Franse regulering van toezicht op het accountantsberoep | 139 |
| 8.2. Vergelijking Franse regelgeving met Wta | 140 |
| 9. Conclusie..... | 143 |
| Literatuurlijst..... | 146 |
| Bijlagen..... | 151 |

| | | |
|--------|---|-----|
| A. | Onderzoeksopzet evaluatie Wta | 153 |
| A.1. | Probleemstelling | 153 |
| A.2. | Bronnen | 156 |
| A.3 | Stakeholders | 156 |
| A. 4. | Onderzoeksvragen..... | 157 |
| A.4.1. | Pijler 1 - Doeltreffende wetgeving en effecten in praktijk..... | 157 |
| A.4.2. | Doeltreffend en doelmatig toezicht..... | 158 |
| A.5. | Uitbesteden onderzoeksopdracht..... | 159 |
| B. | Online-survey..... | 162 |
| B.0 | Responsratio en Cronbach's alpha..... | 162 |
| B.1 | Vragen online-survey..... | 163 |
| B.2 | Toelichting vragen online-survey..... | 177 |
| B.3 | Overzicht online-survey resultaten..... | 180 |
| B.3.1. | Online-survey resultaten recente ontwikkelingen uitgesplitst per rol | 188 |
| B.3.2. | Online-survey resultaten aspecten van invloed op vertrouwen uitgesplitst per rol..... | 190 |
| B.3.3. | Online-survey resultaten reikwijdte definitie wettelijke controle en OOB uitgesplitst per rol | 191 |
| B.3.4. | Online-survey resultaten beroepsregelgeving uitgesplitst per rol | 192 |
| B.3.5. | Online-survey resultaten aanvullende bevoegdheden AFM uitgesplitst per rol..... | 193 |
| B.3.6. | Online-survey resultaten combinatie AFM toezicht en zelfregulering uitgesplitst per rol | 194 |
| C. | Interviews..... | 196 |
| D. | Overzicht wetwijzigingen Wta | 198 |
| D.1 | Overzicht wijzigingen hoofdtekst Wta | 198 |
| D.2 | Overzicht wijzigingen bijlage Wta | 199 |
| E. | Bespreking AFM rapportages..... | 201 |
| E.1. | Reguliere onderzoeken | 201 |
| E.1.1. | Rapport algemene bevindingen kwaliteit accountantscontroles en kwaliteitsbewaking - 1 september 2010..... | 201 |
| E.1.2. | Rapport n.a.v. AFM onderzoek naar kwaliteit accountantscontrole en stelsel kwaliteitsbeheersing en –bewaking bij negen OOB-vergunninghouders – 21 maart 2013.... | 202 |
| E.2. | Themaonderzoeken..... | 204 |
| E.2.1. | Prikkels voor kwaliteit accountantscontrole – 6 oktober 2011 | 204 |
| E.2.2. | Themaonderzoek: niet-OOB organisaties. Deel 1: NBA-kantoren – 11 juli 2013 en themaonderzoek niet-OOB accountantsorganisaties. Deel 2: SRA-kantoren – 26 november 2013..... | 205 |

| | |
|--|-----|
| E.2.3. Naleving overgangsregeling scheiding controle en advies – 27 maart 2013..... | 206 |
| E.2.4. Rapport algemene bevindingen kredietcrisisonderzoek – 3 december 2009..... | 206 |
| E.2.5. Rapport n.a.v. AFM-onderzoek naar wettelijke controles bij woningcorporaties – 11 december 2012..... | 207 |
| E.3. AFM Monitor | 208 |
| E.3.1. Sector in beeld. Uitkomsten Wta bijdragemodel 2009 & Sector in beeld. Uitkomsten AFM monitor accountantsorganisaties 2010. | 208 |
| F. Achtergrond bij de door de AFM opgelegde bestuurlijke boetes | 211 |
| F.1. 9 november 2011: EY..... | 211 |
| F.2. 9 november 2011 & 15 februari 2012: EY & Deloitte..... | 211 |
| F.3. 21 februari 2011: KPMG | 211 |
| G. Overzicht opbouw van het bijdragemodel | 213 |
| H. Overzicht handhavingsmaatregelen AFM o.b.v. publiek beschikbare informatie | 215 |
| I. Overzicht tuchtrechtprocedures o.b.v. gegevens Tuchtrecht.nl..... | 217 |
| J. Samenwerking in het toezicht tussen AFM en NBA/SRA | 223 |
| J.1. AFM en de NBA | 223 |
| J.2. AFM en de SRA | 225 |
| K. Kosten AFM-toezicht | 227 |
| K.1 Systematiek van financiering van (AFM) toezicht | 227 |
| K.1.1 De baten – De financiering van het toezicht | 227 |
| K.1.2 De lasten – De uitvoering van het toezicht: | 227 |
| K.2. Financiering van het toezicht op basis van de Wta..... | 230 |
| K.2.1 De baten – De financiering van het Wta-toezicht..... | 230 |
| K.2.2 De lasten – De uitvoering van het Wta-toezicht:..... | 230 |
| L. Samenwerking met afzonderlijke buitenlandse toezichthouders op basis van MoU's..... | 235 |
| M. Toelichting op overzicht van wijzigingen in EU-regelgeving in 2014 en vergelijking met de Wta | 237 |
| M.1. Reikwijdte | 239 |
| M.2. 'Scheiding controle/advies' | 240 |
| M.3. 'Kantoorroulatie' | 241 |
| M.4. Partner- en controleteamroulatie | 243 |
| M.5. Joint audits..... | 243 |
| M.6. Honoraria | 244 |
| M.7. Handhaving | 244 |
| M.8. Europees toezicht | 245 |

| | |
|---|-----|
| N. Overzicht van IAASB-standaarden en bespreking ervan..... | 247 |
| O. Bespreking IMF FSAP-onderzoeken | 251 |

Veelgebruikte afkortingen

| | |
|-------------|--|
| AA | accountant-administratieconsulent |
| AFM | Autoriteit Financiële Markten |
| AMF | Autorité des Marché Financiers |
| APAK | Abschlussprüferaufsichtskommission |
| art./ artt. | artikel/ artikelen |
| AvA | algemene vergadering van aandeelhouders |
| Bta | Besluit toezicht accountantsorganisaties |
| BW | Burgerlijk Wetboek |
| CBb | College van Beroep voor het bedrijfsleven |
| CoE | Code of Ethics for Professional Accountants |
| Ceaob | Committee of European Auditing Oversight Bodies |
| CNCC | Compagnie nationale des commissaires aux comptes |
| CRCC's | Compagnies Régionale des Commissaires aux Comptes |
| EAIG | European Audit Inspection Group |
| EG | Europese Gemeenschap |
| EGAOB | European Group of Auditors' Oversight Bodies |
| EU | Europese Unie |
| FR | Tijdschrift voor Financieel Recht |
| FRC | Financial Reporting Council |
| GBR 1994 | Gedrags- en beroepsregels 1994 |
| H3C | Haut Conseil du Commissariat aux Comptes |
| IAASB | International Auditing and Assurance Standards Board |
| IESBA | International Ethics Standards Board for Accountants |
| IFAC | International Federation of Accountants |
| IFIAR | International Forum of Independent Audit Regulators |
| IMF | Internationaal Monetair Fonds |
| ISA's | International Standards on Auditing |
| ISQC | International Standard on Quality Control |

| | |
|------------|---|
| KfQK | Kommission für Qualitätskontrolle |
| MAB | Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie |
| Ministerie | Ministerie van Financiën |
| MoU | Memorandum of Understanding |
| MvT | Memorie van Toelichting |
| NBA | Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants |
| NIVRA | Nederlands Instituut van Registeraccountants |
| NOvAA | Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten |
| NV | naamloze vennootschap |
| NV COS | Nadere voorschriften controle- en overige standaarden |
| OOB | organisatie van openbaar belang |
| PCAOB | Public Company Accounting Oversight Board |
| PIOB | Public Interest Oversight Board |
| RA | registeraccountant |
| RSB | Recognised Supervisory Body |
| SEC | Securities and Exchange Commission |
| SOx | Sarbanes-Oxley Act |
| SRA | Samenwerkende Registeraccountants en Accountants-Administratieconsulenten |
| TvJ | Tijdschrift voor Jaarrekeningenrecht |
| VGBA | Verordening gedrags- en beroepsregels accountants |
| VGC | Verordening gedragscode |
| ViO | Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assuranceopdrachten |
| WAA | Wet op de accountants-administratieconsulenten |
| Wab | Wet op het accountantsberoep |
| Wft | Wet op het financieel toezicht |
| WPK | Wirtschaftsprüferkammer |
| WPO | Wirtschaftsprüferordnung |
| WRA | Wet op de registeraccountants |
| Wta | Wet toezicht accountantsorganisaties |

Wtra

Wet tuchtrechtspraak accountants

Deel I Opzet en verantwoording

1. Inleiding

In dit rapport vindt u de evaluatie van de Wet toezicht accountantsorganisaties ('Wta' of 'wet'). De aanleiding voor deze evaluatie kan gevonden worden in de Wta. In art. 79 Wta wordt bepaald dat de minister van Financiën vijf jaar na het tijdstip van inwerkingtreding van de Wta aan de Eerste en Tweede Kamer een verslag zendt over de doeltreffendheid van de wet en de effecten van de wet in de praktijk. Daarnaast kan een tweede evaluatieverplichting gevonden worden in art. 45 Wta⁸, waarin bepaald wordt dat de doeltreffendheid en doelmatigheid van het functioneren van de Autoriteit Financiële Markten ('AFM') in het kader van de Wta geëvalueerd moet worden. De evaluatie van de Wta en van het functioneren van de AFM – hierna gezamenlijk aangeduid als: 'de wetsevaluatie' - valt dus uiteen in twee pijlers. Daarbij ziet de eerste pijler, kort gezegd, op de evaluatie van de Wta en de tweede pijler op de evaluatie van het toezicht door de AFM dat op basis van de Wta is uitgeoefend. Ten behoeve van de wetsevaluatie is door het Ministerie van Financiën ('Ministerie') een onderzoeksopzet opgesteld welke opgenomen is in Bijlage A en als uitgangspunt heeft gediend voor dit onderzoek.

Dit rapport bestaat uit vier delen. Het eerste deel – dit deel – bevat de omschrijving van de opzet en verantwoording van het onderzoek. In dit deel wordt uiteengezet op welke wijze de doelstelling van de wetsevaluatie in het onderzoek is bereikt en welke methoden van onderzoek daartoe zijn gebruikt.

Het tweede deel van dit rapport beschrijft de uitkomsten van het onderzoek naar de doeltreffendheid en effectiviteit van de Wta (pijler 1). De thema's die binnen de eerste pijler worden behandeld zijn: 1) de kerndoelstelling van de Wta, het herstel van vertrouwen in de accountant en de accountantsorganisatie, 2) de naleving van kwaliteitseisen door de accountantsorganisatie, 3) de toepasbaarheid van de Wta door accountantsorganisaties bij wettelijke controles, en 4) de samenloop van de Wta en de regelgeving, zoals deze is opgesteld door de beroepsorganisaties.

Het derde deel bevat de uitkomsten van de evaluatie van het toezicht van de AFM op basis van de Wta (pijler 2). Binnen de tweede pijler richt het onderzoek zich op 1) de bevoegdheden van de AFM op grond van de Wta, 2) het gebruik van toezichts- en handhavingsbevoegdheden door de AFM, 3) samenwerkingsverbanden van de AFM, 4) waardering van het toezicht o.b.v. de online-survey resultaten en interviews en 5) waardering van het toezicht o.b.v. een theoretisch perspectief.

In deel vier van dit rapport worden de voorschriften in en op basis van de Wta in een breder perspectief geplaatst. Daarbij vindt een vergelijking plaats met Europese regelgeving en de initiatieven vanuit internationale gremia, zoals de International Federation of Accountants ('IFAC'), de International Auditing and Assurance Standards Board ('IAASB') en het Internationaal Monetair Fonds ('IMF'). Ook is een overzicht opgenomen van (wijzigingen in en vergelijking met) regelgeving uit de Verenigde Staten en enkele EU-lidstaten, te weten het Verenigd Koninkrijk, Duitsland en Frankrijk.

Als in dit rapport verwezen wordt naar een artikel uit de Wta wordt verwezen naar de Wta zoals die gold op 1 september 2014. Als er verwezen wordt naar een eerdere versie van een Wta-artikel is dit expliciet vermeld.

⁸ Artikel 45 is vervallen per 1 januari 2014, zie *Kamerstukken II*, Vergaderjaar 2012-2013, 33632, nr. 3, p.50 en *Stb.* 2013, 487 ('Wijzigingswet financiële markten 2014'). Artikel 45 Wta is vervallen omdat er aan een evaluatiebepaling in de Wta geen behoefte meer bestond doordat met ingang van 1 januari 2013 op de AFM de Kaderwet zelfstandige bestuursorganen van toepassing werd waarin dit geregeld is (zie ook. art. 1:30 Wft).

2. Achtergrond en doelstellingen van het onderzoek

De accountantscontrole is van maatschappelijk belang, omdat diverse partijen steunen op het objectieve oordeel van de accountant. Hierbij kan gedacht worden aan de waarde die de verklaring heeft voor aandeelhouders, banken en crediteuren. Het waarborgen van de kwaliteit van de organisatie waarbinnen accountants die (wettelijke) verklaringen afgeven ('externe accountants') werkzaam zijn – de accountantsorganisaties - is derhalve van belang.⁹ Voorafgaand aan de invoering van de Wta was de kwaliteitsbewaking (van het stelsel) van accountantscontroles en de belangenbehartiging van de accountantsberoepsgroep, een taak van de beroepsorganisatie. Uit de in 2000 afgeronde evaluatie van de Wet op de Registeraccountants ('WRA') en de Wet op de accountants-administratieconsulenten ('WAA')¹⁰ volgde dat kwaliteitsbewaking en belangenbehartiging binnen één beroepsorganisatie de schijn tegen heeft.¹¹ Daarnaast werden door de zogenoemde 'boekhoudschandalen' die zich ook in Nederland voordeden vanaf 2003 zwakheden bloot gelegd in de borging van de publieke functie van de accountant.¹²

Het des te meer duidelijk worden van het maatschappelijk belang bij de accountantsverklaring en van gerechtvaardigd vertrouwen daarin, alsmede de aandachtspunten die volgden uit de evaluatie WRA/WAA en de 'boekhoudschandalen' zijn aanleiding geweest voor het invoeren van de Wta in 2006. De belangrijkste wettelijke verandering die de Wta met zich bracht is invoering van het van de beroepsgroep onafhankelijke, publieke toezicht door de AFM op accountantsorganisaties.¹³ In het verlengde daarvan biedt de Wta de wetgever de mogelijkheid om actiever in te grijpen in de door de Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants ('NBA') op te stellen beroepsregelgeving.¹⁴

Met het oog op het borgen van het vertrouwen in de accountantsverklaring bevat de Wta een aantal normen, welke met name zien op de regulering van accountantsorganisaties en de aan accountantsorganisaties verbonden externe accountants. De Wta bevat daarnaast bepalingen die de uitoefening van het toezicht door de AFM betreffen. De kernonderwerpen van de Wta zijn hieronder gerangschikt in tabel 1.

⁹ T.C.B. Homan, *Wet toezicht accountantsorganisaties en Wet toezicht financiële verslaggeving*, 2007, uitgeverij Paris, Zutphen, p. 11.

¹⁰ Zie de aanbiedingsbrief van de Minister van Economische zaken van 16 oktober 2000, ez00000537.

¹¹ A. van den Berg, *Integriteitsbeoordelingen in advocatuur, notariaat en accountancy*, diss. 2012, Vrije Universiteit Amsterdam, uitgeverij BOXPress, 's Hertogenbosch, p. 54.

¹² *Kamerstukken II*, Vergaderjaar 2003-2004, 29658, nr. 3, p.2.

¹³ Zie tabel 1.

¹⁴ Zie art. 28 Wta, waarin de mogelijkheid is opgenomen om een Algemene maatregel van Bestuur op te stellen.

Tabel 1: Kernonderwerpen Wta

| Onderwerp | Toelichting | Artikelen |
|---|--|---------------|
| Toegang tot de markt | <i>iedere accountantsorganisatie dient een vergunning te hebben van de AFM om wettelijke controles te mogen verrichten</i> | 5- 12d Wta |
| Eisen aan de accountantsorganisatie | <i>o.a. deskundigheid en betrouwbaarheid van dagelijkse beleidsbepalers, stelsel van kwaliteitsbeheersing, onafhankelijkheid, integere en beheerste bedrijfsvoering, geheimhouding en partnerrotatie. Per 1 januari 2013: scheiding controle en advies, art. 24b</i> | 13 – 24b Wta |
| Eisen aan de externe accountant | <i>vakbekwaamheid, objectiviteit, integriteit, onafhankelijkheid, geheimhouding, accountantsverklaring en tuchtrecht</i> | 25 – 31 Wta |
| Rekening en verantwoording van de AFM | <i>zorgvuldige behandeling en informatie richting minister</i> | 38 – 43 Wta |
| Toezicht en handhaving | <i>doorlopend toezicht, de AFM houdt bij het toezicht o.a. rekening met de uitkomsten van de beoordeling van de werking van door accountantsorganisaties gehanteerde stelsels van kwaliteitsbeheersing door andere organisaties</i> | 47 – 56 Wta |
| Geheimhoudingsplicht | | 63a Wta |
| Samenwerking nationaal | <i>samenwerking tussen AFM en het OM, Accountantskamer, CbB en NBA</i> | 63c – 63e Wta |
| Samenwerking internationaal | <i>samenwerking tussen AFM en toezichthoudende instanties in andere staten</i> | 63f – 63k Wta |
| Openbare waarschuwing en publicatie handhavingsmaatregelen | | 64 – 71 Wta |
| Evaluatiebepaling | | 79 Wta |

Het vertrekpunt van de wetsevaluatie zoals beschreven in dit rapport is het doel van de Wta: het verbeteren van het vertrouwen in de accountant en de door hem ten behoeve van het publiek gegeven verklaringen.¹⁵ Met het oog daarop is specifiek onderzoek gedaan naar de doeltreffendheid van de Wta en de effecten van de Wta in de praktijk.¹⁶ Daarnaast is ook de doelmatigheid en doeltreffendheid van het functioneren van het toezicht¹⁷ geëvalueerd.¹⁸

¹⁵ Kamerstukken II, Vergaderjaar 2003-2004, 29658, nr. 3, p. 1.

¹⁶ Op grond van de evaluatiebepaling van art. 45 Wta. Zie hierover ook p. 65 van de MvT bij de Wta, Kamerstukken II, 2003-2004, 29 658. Artikel 45 Wta is vervallen per 1 januari 2014, zie ook noot 8.

¹⁷ Toezicht valt uiteen in publiek toezicht door de AFM – hetgeen bestaat uit preventief toezicht in de vorm van vergunningverlening en doorlopend toezicht - en zelfregulering door de NBA. De NBA heeft een regelgevende bevoegdheid. De AFM maakt in haar toezicht gebruik van het door de beroepsorganisatie gehanteerde stelsel van kwaliteitsbeheersing.

¹⁸ Op grond van de evaluatiebepaling van art. 79 Wta, zie hierover ook de MvT bij de Wta, Kamerstukken II, 2003-2004, 29 658, p. 79: “Voorgesteld wordt om dit wetsvoorstel binnen een periode van vijf jaar na de inwerkingtreding ervan te evalueren. Een evaluatie wordt om een tweetal redenen noodzakelijk geacht. Ten eerste wordt in het wetsvoorstel een nieuwe systematiek gehanteerd waarbij zoveel mogelijk gebruik wordt gemaakt van de zelfregulering van de beroepsorganisaties het NIVRA en de NOvAA. Een periode van vijf jaar – of eerder indien nodig – lijkt nodig om te beoordelen of deze systematiek voldoet naar het oordeel van de Minister van Financiën, de beroepsorganisaties, de AFM (die toezicht houdt op de naleving van de regels) en de bestuursrechter, accountantskamer en het CbB (die toetsen of de accountantsorganisaties of de externe accountants hebben gehandeld in strijd met de regels). Ten tweede zijn er zowel op Europees niveau als op internationaal niveau diverse ontwikkelingen gaande betreffende de regulering en het toezicht op accountantsorganisaties en accountants. De voorgenomen richtlijn inzake de wettelijke accountantscontrole van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen, die de Achtste Richtlijn Vennootschapsrecht zal vervangen, zal mogelijk leiden tot enige wijzigingen van de wet.”

3. Opzet van het onderzoek

In dit rapport is gebruik gemaakt van drie onderzoeksmethoden om de wetsevaluatie uit te voeren: een literatuurstudie, een online-survey en diepte-interviews.¹⁹ Het kwalitatieve (literatuur)onderzoek maakt gebruik van (wetenschappelijke) literatuur, wetteksten en toelichtingen daarop, en publiek beschikbare informatie²⁰ om tot beantwoording van de onderzoeksvragen te komen. De antwoorden die zijn gevonden in het literatuuronderzoek zijn aangevuld met de statistisch geanalyseerde resultaten van de online-survey, het tweede deel van het onderzoek. Professionele opvattingen die zijn verkregen door middel van het afnemen van 26 diepte-interviews met stakeholders complementeren het geheel. In de navolgende paragrafen zal een verdere toelichting worden gegeven op de geraadpleegde bronnen en de methoden van onderzoek van het literatuuronderzoek, de online-survey en de diepte-interviews.

3.1. Literatuur onderzoek

In het kwalitatieve literatuur onderzoek zijn met behulp van informatie uit de gezaghebbende juridische²¹, bedrijfseconomische en accountancy literatuur²² op het terrein van de Wta en accountantstoezicht²³, antwoorden geformuleerd op de onderzoeksvragen. In het literatuuronderzoek is naast wetenschappelijke literatuur ook gebruik gemaakt van publiekelijk beschikbare informatie zoals AFM-rapportages²⁴; Kamerstukken en andere parlementaire stukken²⁵; rapporten aangaande internationale ontwikkelingen in wet- en regelgeving en uitkomsten van accountantstuchtzaken.²⁶

De AFM rapportages zijn met name in Deel III van dit rapport onderwerp van onderzoek. Door middel van het analyseren van de door de AFM gepubliceerde stukken is inzicht verkregen in de wijze waarop de AFM toezicht houdt.

¹⁹ Deze driedeling stemt overeen met de onderzoeksopzet van de wetsevaluatie. Zie hiervoor de brief van de Minister van Financiën aan de Tweede Kamer. 'Onderzoeksopzet voor de evaluatie van de Wet toezicht Accountantsorganisaties', van 6 juni 2014, *Kamerstukken II*, Vergaderjaar 2013-2014, 33977, nr. 1.

²⁰ Onder deze publiek beschikbare informatie wordt verstaan een onderzoek naar: AFM-rapportages, Kamervragen en andere parlementaire stukken, internationale ontwikkelingen, en (uitspraken in) tuchtzaken van accountants.

²¹ Hierbij kan gedacht worden aan wetenschappelijke tijdschriften als *Ondernemingsrecht*, het *Tijdschrift voor Jaarrekeningenrecht* (TvJ) en het *Tijdschrift voor Financieel Recht* (FR). In deze tijdschriften zijn gedurende de totstandkoming van de Wta, en sinds de inwerkingtreding daarvan, diverse opiniërende artikelen verschenen over de (beoogde) werking van de Wta en de doeltreffendheid van het toezicht van de AFM. Voorbeelden hiervan zijn: C.M. Harmsen, 'Wta en Bta: accountantstoezicht een stap dichterbij', *Ondernemingsrecht*, 2006, 137; M.G.M. Eeuwijk en A.J.P. Tillema, 'Wet toezicht accountantsorganisaties; onafhankelijk toezicht op accountantsorganisaties in de maak', *Ondernemingsrecht*, 2005, 4; en het themanummer 'Accountants onder vuur', *Tijdschrift voor Jaarrekeningenrecht*, nummer 1, jaargang 7, maart 2012.

²² Zie bijvoorbeeld het Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie ('MAB'), NBA-geschriften waarin uiteenlopende jaren zijn verslagen, en het door de NBA uitgegeven tijdschrift 'de Accountant'.

²³ Het literatuuronderzoek beperkt zich niet tot de Nederlands(talige) literatuur. Weliswaar is over de werking van de Wta weinig buitenlandse literatuur verschenen; wel is een omvangrijke hoeveelheid Engelstalige, internationale, literatuur beschikbaar over de gevolgen van toezicht, bijvoorbeeld van de Amerikaanse *Public Company Accounting Oversight Board*. Zie bijvoorbeeld: B. Gradison and R. Boster, *The PCAOB's First Seven Years: A Retrospection, Current Issues in Auditing*, Volume 4, Issue 1, 2010, p. A9-A20.

²⁴ Bij de AFM aanwezige toezichtsinformatie (voor zover beschikbaar binnen de daarvoor geldende kaders van de Wta) en publiek beschikbaar gestelde publicaties van de AFM zoals onderzoeksrapporten en artikelen, inclusief reacties daarop uit het veld.

²⁵ Uitingen van de overheid zoals beschikbaar gesteld via www.rijksoverheid.nl onder 'documenten en publicaties' en <http://zoek.officielebekendmakingen.nl>.

²⁶ Uitspraken van de Accountantskamer, de bestuursrechter en het Cbb. AFM informatie over genomen handhavings- en toezichtmaatregelen. Uitspraken van civiele rechters over accountantsaansprakelijkheid; uitspraken van curatoren in faillissementsverslagen over het functioneren van accountants (www.rechtspraak.nl; jurisprudentietijdschriften).

De internationale ontwikkelingen in de wet- en regelgeving vormen de kern van het vierde deel van dit rapport waarin de internationale (regelgevende) ontwikkelingen en initiatieven zijn geanalyseerd en de verschillen ten opzichte van de Nederlandse Wta zijn onderzocht. Het doel van deze analyse is het achterhalen van de verschillen tussen de Wta en Europese en mondiale regelgeving.

Tuchtzaken en berispingen inzake accountants zijn in paragraaf 3.5. van deel III 'Doeltreffend en doelmatig toezicht' terug te vinden. Met invoering van de Wta heeft de AFM handhavingsbevoegdheden gekregen. Naast bestuursrechtelijke handhavingsbevoegdheden die jegens accountantsorganisaties kunnen worden uitgeoefend, kan de AFM ook individuele accountants in een tuchtprocedure betrekken.²⁷ Met de invoering van de Wet tuchtrechtspraak accountants ('Wtra') is de Accountantskamer ingesteld als bevoegd orgaan om tuchtklachten tegen accountants over de uitoefening van hun beroep te beoordelen.²⁸ Een tuchtprocedure kan door 'een ieder' (art. 22 Wtra) worden geëntameerd.

In dit onderzoek zijn alle tuchtzaken tegen individuele accountants, behandeld door de Accountantskamer te Zwolle in de periode 1 mei 2009²⁹ tot en met 31 juli 2014, aan een analyse onderworpen.³⁰ Daarbij zijn onder andere de aantallen tuchtzaken evenals de door de Accountantskamer opgelegde tuchtrechtelijke maatregelen overzichtelijk gemaakt en geanalyseerd. Naast bestuursrechtelijke procedures jegens accountantsorganisaties en tuchtrechtelijke procedures jegens individuele accountants kan ook uit civielrechtelijke (aansprakelijkheids)procedures een beeld worden gedestilleerd over het maatschappelijke inzicht omtrent het functioneren van accountants(organisaties). Dergelijke rechtspraak in de periode 2001-2014 is eveneens, daar waar relevant, geanalyseerd.

3.2. Online-survey

Ter aanvulling op het kwalitatieve onderzoek is een kwantitatief onderzoek uitgevoerd met behulp van een online enquête (online-survey). De voordelen van een online-survey heffen de nadelen³¹ van diepte-interviews op, waarbij met name het grotere aantal respondenten een fundering biedt voor het kunnen trekken van statistisch significante conclusies.

De online-survey is uitgezet in een brede kring van stakeholders om een accurate indruk te krijgen van de effecten van de Wta in de praktijk. Er zijn derhalve stakeholders benaderd uit de volgende groepen: opstellers van regelgeving, accountantsorganisaties en haar vertegenwoordigers en adviseurs, controlecliënten, gebruikers van jaarrekeningen en toezichthouders. De stakeholders hadden de mogelijkheid de online-survey in te vullen in de periode van 3 juli tot 28 juli 2014. Er is op 10 juli een herinnering verstuurd. Bij de uitnodiging tot het invullen van de online-survey is een brief van het

²⁷ Zie art. 52 - 56 Wta en art. 64 - 71 Wta.

²⁸ In de procedure bij de Accountantskamer staat met name het belang van de goede beroepsuitoefening centraal en is het doel, naast het beoordelen van de klacht, het herstellen van het vertrouwen van het maatschappelijk verkeer in het accountantsberoep, zie NBA brochure, Het klacht- en tuchtrecht voor accountants, januari 2013, www.nba.nl, zoekterm 'brochure tuchtrecht', geraadpleegd op 7 april 2014.

²⁹ De accountantskamer beoordeelt vanaf deze datum klachten over accountants ten aanzien van de uitoefening van het accountantsberoep.

³⁰ De informatie over deze tuchtzaken is verkregen van de voor het accountantstuchtrecht ingerichte pagina van Overheid.nl, zie <http://tuchtrecht.overheid.nl/zoeken-in-domein/accountants>.

³¹ Het uitsluitend afnemen van (enkele) diepte-interviews levert wetenschappelijk beperkingen op in de mogelijkheid om algemene conclusies te trekken (onder meer vanwege de mogelijkheid van – onbewust en onbedoelde – beïnvloeding van de geïnterviewde).

Ministerie van Financiën gevoegd om het belang van de online-survey te benadrukken en de respons³² zo hoog mogelijk te krijgen.³³

Voordat de online-survey met het programma 'SurveyMonkey' is verstuurd, is deze aan diverse experts uit de diverse stakeholdergroepen tijdens een diepte-interview³⁴ voorgelegd om te achterhalen of de vraagstellingen onduidelijkheden of onjuistheden bevatten. Dit maakte het mogelijk aanvullende informatie bij de online-survey te verkrijgen en tevens de vragen uit de online-survey te optimaliseren. In totaal hebben 649 respondenten op de online-survey gereageerd waarvan 479 de online-survey volledig hebben ingevuld.³⁵ De respondenten kunnen onderverdeeld worden in diverse rollen.³⁶ Alleen de groep 'de accountantsorganisatie en haar vertegenwoordigers en adviseurs' is representatief vertegenwoordigd in de steekproef. De omstandigheid dat de respons op de online-survey met name afkomstig is van de stakeholdergroep 'accountantsorganisatie en haar vertegenwoordigers en adviseurs' is in het onderzoek gemitigeerd door de uitkomsten van de online-survey doorgaans uit te splitsen naar uitkomsten per stakeholdergroep. Hoewel de resultaten die volgen uit de antwoorden van respondenten uit de overige stakeholdergroepen niet gegeneraliseerd kunnen worden, geeft dit wel een beeld van de opvattingen – zo die uiteenlopen – tussen de verschillende stakeholdergroepen.

Een compleet overzicht van de volledige resultaten van de online-survey is opgenomen in bijlage B.3. De uit de online-survey verkregen resultaten zijn statistisch geanalyseerd met het analyse programma SPSS. Enkele vragen uit de online-survey dienden respondenten te beantwoorden aan de hand van een vijfpunts Likert-schaal die bijvoorbeeld varieerde van 'geen vertrouwen' tot 'volledig vertrouwen'.³⁷ Het meest 'negatieve' antwoord, in dit voorbeeld 'geen vertrouwen' heeft de score '1' gekregen, waarna de score opliep naar het meest positieve antwoord, hier 'volledig vertrouwen' die de score '5' toebedeeld kreeg. Hierna zijn de gemiddelde scores uitgerekend en weergegeven in de resultatentabellen. Een gemiddelde score van '3' is een 'neutrale' score.

De volledige online-survey, zoals deze naar de stakeholders is verstuurd, is te vinden in bijlage B.1. De online-survey bevat de volgende onderdelen, op basis waarvan diverse aspecten van de Wta aan de orde komen:

1. Algemene gegevens
2. Reikwijdte
3. Vertrouwen
4. Effecten introductie Wta
5. Werkzaamheid van de Wta
6. Toezichts- en handhavingsbepalingen van de Wta
7. Wta-bepalingen omtrent samenwerking
8. Beroepsregelgeving
9. Recente ontwikkelingen
10. Interview

Een korte toelichting op de opbouw van de online-survey is opgenomen in Bijlage B.2.

³² Zie bijlage B.0 Voor inzage in de respons ratio van deze survey, het aantal verzonden surveys en het exacte aantal reacties verdeeld over de stakeholdergroepen. Tevens is in deze bijlage aangegeven wat de Cronbach's alpha is, voor aanvullende informatie over de gebruikte 'schaal'.

³³ In totaal hebben 649 respondenten de survey ingevuld waarvan 479 dat volledig hebben gedaan.

³⁴ Voor meer informatie over de diepte-interviews zie Deel I, paragraaf 3.3.

³⁵ In totaal heeft 73,8% van de respondenten de survey volledig ingevuld.

³⁶ Zie vraag 6 survey, bijlage B.1.

³⁷ Zie voor de exacte vraagstelling en antwoordmogelijkheden van de survey bijlage B.1.

3.3. Diepte-interviews

Door middel van het afnemen van diepte-interviews met stakeholders is aanvullende praktijkinformatie vergaard om de inzichten verworven op basis van de eerder genoemde bronnen te toetsen en aan te scherpen.

In totaal zijn er 26 interviews afgenomen in de periode van half mei tot begin september 2014. Hiervan zijn 20 stakeholders vooraf geselecteerd door het onderzoeksteam waarbij rekening is gehouden is met een evenwichtige vertegenwoordiging van elke stakeholdergroep, hetgeen (mede) als mitigerende factor kan worden gezien voor de omstandigheid dat de respons op de online-survey met name afkomstig is van de stakeholdergroep 'accountantsorganisaties en haar vertegenwoordigers en adviseurs'. Daarnaast zijn 6 respondenten uit de online-survey geselecteerd om een interview mee af te nemen.³⁸

In week 30, na het sluiten van de online-survey, zijn de door het onderzoeksteam uitgekozen stakeholders die in de online-survey aangaven bereid te zijn hun antwoorden nader toe te lichten per telefoon en e-mail benaderd voor een interview. De diepte-interviews zijn (op een enkele na) afgenomen door twee leden van het onderzoeksteam. De diepte-interviews zijn afgenomen aan de hand van de hoofdthema's uit de online-survey.

De uitkomsten van de interviews zijn vertrouwelijk behandeld en op anonieme wijze in de rapportage verwerkt. De namen van de stakeholders die zijn geïnterviewd zijn opgenomen in bijlage C.

3.4. Methodologische beperkingen

Gepercipieerd vertrouwen

Een van de doelen van de wetsevaluatie is om te onderzoeken of, ten gevolge van de invoering van de Wta, het vertrouwen in de functie van de accountants is hersteld. Vertrouwen wordt altijd gepercipieerd. Met het kwalitatieve onderzoek, de online-survey en de diepte-interviews zal dus (slechts) de bijdrage van de Wta aan het gepercipieerde vertrouwen in accountants(organisaties) gemeten kunnen worden.

Nulmeting

Voorafgaand aan de inwerkingtreding van de Wta is geen nul-meting of ex-ante evaluatie verricht naar het toenmalige vertrouwen in de accountant. Dit heeft gevolgen voor de beantwoording van de (deel)onderzoeksvragen omdat het huidige vertrouwen in de accountant niet vergeleken kan worden met het vertrouwen in de accountant zoals dat was op moment van invoering van de Wta. De mate van vertrouwen in de accountant op het moment van invoering van de Wta zal derhalve uit diverse bronnen afgeleid moeten worden. Op basis van de online-survey is ex post de ontwikkeling van het vertrouwen in accountants worden uitgevraagd. Dit geeft een inzicht in het huidige vertrouwen en geeft een beeld van de ontwikkeling van het vertrouwen, doch kent, ten opzichte van vergelijking met een op juiste wijze uitgevoerde nulmeting methodologische beperkingen.³⁹

³⁸ In de survey werd respondenten in vraag 45 de mogelijkheid geboden hun bereidheid tot medewerking aan een diepte-interview aan te geven. In totaal hebben 83 respondenten in de survey aangegeven bereid te zijn hun antwoorden nader toe te lichten. Bij de selectie van de interviews uit de survey is eveneens rekening gehouden met een evenwichtige vertegenwoordiging van de diverse stakeholdergroepen. De duur van een diepte-interview varieerde tussen één en anderhalf uur. Van de interviews zijn notities gemaakt welke na afloop van het interview zijn uitgewerkt.

³⁹ Waaronder het risico van de 'hindsight bias' bij respondenten bij vragen naar (ex post) ontwikkeling van vertrouwen.

Proxy

In wetenschappelijk onderzoek wordt (gepercipieerd) vertrouwen in de accountant doorgaans gerelateerd aan de kwaliteit van de accountantscontrole of de mate van onafhankelijkheid van een accountant. Anders gezegd: voor de mate waarin sprake is van (gepercipieerd) vertrouwen in een accountant zal sterk bepalend zijn wat de (gepercipieerde) kwaliteit van de accountantscontrole is. Om de feitelijke kwaliteit van een accountantscontrole te meten wordt in de accountancy literatuur gebruik gemaakt van proxies. Deze proxies geven een benadering van de werkelijke kwaliteit.⁴⁰ Voor de wetsevaluatie – waarbij voorop staat het meten van (gepercipieerd) vertrouwen – is het lastig een juiste proxy te vinden. Er zijn tal van omgevingsfactoren die de doeltreffendheid van de Wta en evenzeer de mate van vertrouwen in de accountant en accountantsorganisaties kunnen beïnvloeden.⁴¹

Effectiviteit en efficiëntie AFM toezicht

Een onderdeel van de wetsevaluatie is het onderzoek naar de effectiviteit en efficiëntie van het functioneren van de AFM. Voor het vormen van een gegrond oordeel over de effectiviteit – de doeltreffendheid – en, met name, de efficiëntie – de doelgerichtheid – van het toezicht van de AFM, zou vereist zijn om steekproefsgewijs een aantal individuele toezichtsdossiers van de AFM te onderzoeken en te beoordelen. Op basis daarvan kan een gefundeerd standpunt worden ingenomen over de vraag of met minder middelen of sneller vergelijkbare uitkomsten in het toezicht zouden zijn bereikt. Een dergelijke beoordeling van individuele toezichtsdossiers is om uiteenlopende redenen, waarvan de wettelijke geheimhoudingsbepalingen de belangrijkste vormt⁴², geen onderdeel van de wetsevaluatie geweest. De in dit rapport opgenomen conclusies over de effectiviteit en efficiëntie van de AFM zijn hierdoor gebaseerd op de informatie die verkregen is bij het uitvoeren van het kwalitatieve onderzoek – waaronder de begroting en jaarrekening van de AFM-, de online-survey en de diepte-interviews.

⁴⁰ Zie bijvoorbeeld M. Minuttie-Meza, Does Auditor Industry Specialization Improve Audit Quality?, *Journal of Accounting Research*, 2013, met name hoofdstuk 4 waarin proxies voor audit kwaliteit worden genoemd.

⁴¹ Een belangrijke omgevingsfactor is bijvoorbeeld de impact geweest van de financiële crisis op (de perceptie van) het functioneren van accountants(organisaties).

⁴² Art. 43 en 63a Wta staan in de weg aan het verstrekken van 'toezichtsinformatie' aan onderzoekers.

Deel II Doeltreffende wetgeving en effecten in de praktijk

1. Inleiding

Deel II van dit rapport heeft de doeltreffendheid van de wetgeving en de effecten van de Wta in de praktijk als onderwerp.⁴³ Over het begrip doeltreffendheid is in de MvT bij de Wta het volgende opgemerkt:

“Onder doeltreffendheid wordt verstaan de mate waarin het mogelijk is te komen tot een normencomplex, aangevuld met een handhavingsmodel dat waarborgt dat de accountantsorganisaties en de externe accountants daadwerkelijk voldoen aan de bij of krachtens de wet gestelde regels.”⁴⁴

Belangrijke elementen uit deze definitie van doeltreffendheid zijn ‘normencomplex’, ‘handhavingsmodel’ en ‘voldoen aan [...] de regels’. In de Wta is in de hoofdstukken 2 en 3 het normencomplex voor accountantsorganisaties en de externe accountant opgenomen. Het handhavingsmodel is te vinden in hoofdstuk 5 van de Wta. De vraag die tijdens de wetsevaluatie is gesteld, is of deze Wta-voorschriften hebben gewaarborgd dat accountantsorganisaties en externe accountants voldoen aan de bij of krachtens de wet gestelde regels. Het onderzoek heeft de Wta als vertrekpunt. Daar waar dat nodig bleek is ook een oordeel gevormd over aan de Wta gerelateerde onderwerpen.

Om te achterhalen of de Wta doeltreffend is geweest, is het onderzoek gestart op basis van een literatuurstudie. Het oordeel over de doeltreffendheid is verder gebaseerd op de resultaten uit de online-survey en de indrukken uit de diepte-interviews. De opbouw van dit deel is als volgt. Hieronder wordt eerst - in hoofdstuk 2 – ingegaan op de kerndoelstelling van de Wta: (herstel van) het vertrouwen in de accountant. Daarbij worden de historische achtergrond van de Wta en de gebeurtenissen van maatschappelijke en juridische aard die van invloed zijn op de Wta beschouwd. De kwaliteitseisen die aan een accountantsorganisatie worden gesteld in de Wta worden in hoofdstuk 3 beschreven. Hoofdstuk 4 bevat de weergave van het onderzoek naar het begrip wettelijke controle en het daarmee samenhangende begrip organisatie van openbaar belang (‘OOB’). Hierbij wordt aandacht geschonken aan de reikwijdte van deze bepalingen. De Wta en de relatie van deze wet tot de beroepsregelgeving wordt in hoofdstuk 5 belicht. Dit deel sluit, in hoofdstuk 6, af met conclusies en aanbevelingen over de doeltreffendheid van de Wta en de effecten van de wet in de praktijk.

⁴³ De specifieke onderzoeksvragen die ten grondslag liggen aan deze eerste pijler van het onderzoek zijn opgenomen in Bijlage A.4.1., vragen 1 t/m 8.

⁴⁴ *Kamerstukken II, Vergaderjaar 2003-2004, 29658, nr. 3, p.14.*

2. Kerndoelstelling Wta: (herstel van gerechtvaardigd) vertrouwen

'Hadden we het vroeger over vertrouwen dat te voet komt en te paard gaat, tegenwoordig kunnen we zeggen dat vertrouwen te paard komt en te paard gaat, misschien wel per raket.'⁴⁵

Deze uitspraak, gedaan op de accountancynieuwsdag in 2010, illustreert dat vertrouwen in de accountant – en in accountantsorganisaties – al enige jaren een actueel thema is. Dat geldt niet alleen sinds de invoering van de Wta in 2006, maar ook tijdens de totstandkoming van de Wta. Al in 2002 is het belang van het vertrouwen van de maatschappij in de accountant aangestipt door de toenmalige minister van Economische Zaken in een brief die betrekking heeft op de evaluatie van de (toenmalige) accountantswetgeving.⁴⁶ En ook werd in 2005 reeds opgemerkt dat 'Het publiek (...) het vertrouwen in accountants [heeft] verloren. (...) [D]e weg naar herstel van vertrouwen [zal] erg lang (...) zijn en misschien bereikt het beroep de ooit verworven vertrouwenspositie wel nooit meer.'⁴⁷

2.1. Historische achtergrond Wta

Dat vertrouwen een kernbegrip is in de accountantsprofessie wordt door accountants zelf al lange tijd erkend – zo moge ook blijken uit Limperg's toelichting op zijn leer van het gewekte vertrouwen:

'De accountant is verplicht om zijn arbeid zoo te verrichten, dat hij de verwachtingen, welke hij bij den verstandigen leek opwekt, niet beschaamt; en, omgekeerd, de accountant mag geen grotere verwachting opwekken dan door den verrichten arbeid gerechtvaardigd wordt. Deze eenvoudige stelling geldt onafhankelijk van den inhoud der verwachtingen; of die omvangrijk dan wel bescheiden zijn, in geen geval mag het verkeer in die verwachtingen worden teleurgesteld'⁴⁸

Alvorens de Wta in werking trad waren er in Nederland twee wetten waarin de kwaliteitseisen die aan accountants werden gesteld uiteen gezet werden: de Wet op de registeraccountants ('WRA') en de Wet op de accountants-administratieconsulenten ('WAA').

De titel registeraccountant is in 1963 ontstaan ten gevolge van de inwerkingtreding van de WRA.⁴⁹ Met invoering van deze wet werd vorm gegeven aan een accountantsregister. Alleen de in het register ingeschreven accountants mogen de titel registeraccountant voeren en de wettelijke controle uitvoeren. De invoering van een accountantsregister werd noodzakelijk geacht omdat velen zich uitgaven voor accountant die niet gekwalificeerd waren als zodanig en niet voldeden aan de kwaliteitseisen die door beroepsverenigingen aan accountants gesteld werden. Door invoering van de WRA diende de verwachtingen van het publiek met betrekking tot de accountant rechtvaardiger te worden.⁵⁰ Voor de accountant-administratieconsulenten ('AA's) is in 1972 de WAA in werking getreden.⁵¹ Met behulp van deze wet werd getracht de AA's te organiseren en tevens het examen tot AA en het voeren van de

⁴⁵ Uitspraak van de heer Dassen, de toenmalige bestuursvoorzitter van Deloitte Accountants B.V., op de accountancynieuwsdag 2010. Zie voor een verslag van de accountancynieuwsdag: redactie accountancynieuws, Roger Dassen: Vertrouwen komt te paard en gaat per raket, 12 oktober 2010, www.accountancynieuws.nl.

⁴⁶ Brief van de Minister van Economische Zaken, Evaluatie Accountantswetgeving, 19 februari 2003, *Kamerstukken II*, 2002/03, 28 090, nr. 5. Overigens is in de periode van 1 januari 2001 tot en met 30 september 2006 (slechts) een vijftal Kamerstukken te vinden waarin het vertrouwen in de accountant in de Tweede Kamer onderwerp is van discussie. Zoekactie via rijksoverheid.nl/documenten-en-publicaties over de periode van 01-01-2001 tot en met 30-09-2006 met zoekterm 'vertrouwen+ accountant'. In totaal worden 31 hits gevonden waarvan er vijf daadwerkelijk relevant zijn.

⁴⁷ Aldus A. Bindenga, Geen herstel zonder aanpak kernprobleem, in NIVRA, *Trends in Accountancy, brancheverkenning 2005-2006*, Amsterdam, Reed Business Information, p. 65.

⁴⁸ Limperg, 'De functie van de accountant en de leer van het gewekte vertrouwen III', *MAB*, 1933, p. 173.

⁴⁹ Wet van 1 juli 1963, *Stb.* 1962, 258.

⁵⁰ J. de Vries, *Geschiedenis der Accountancy in Nederland*, 1985, Van Gorcum, Assen/ zie ook A. van den Berg, *Integriteitsbeoordelingen in advocatuur, notariaat en accountancy*, diss. 2012, Vrije Universiteit Amsterdam, uitgeverij BOXPress, 's Hertogenbosch; en *Kamerstukken II*, 1959-1960, 5519, nr. 3, p.11.

⁵¹ Wet van 13 december 1972, *Stb.* 1972, 748.

titel te regelen, tevens de inschrijving in een register en het toezicht op de beroepsuitoefening. In 1992 is de WAA gewijzigd en daarmee hebben de AA's ook de bevoegdheid tot het uitvoeren van een wettelijke controle gekregen. Toezicht op de beroepsgroep kwam vanuit het Nederlands Instituut van Registeraccountants ('NIVRA') en de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten ('NovAA') de beroepsorganisaties van de registeraccountants en accountant-administratieconsulenten. Bij de evaluatie van de accountantswetgeving in Nederland door organisatieadviesbureau Berenschot in 2001 wordt de aanbeveling gegeven om het toezicht op accountants door een onafhankelijk orgaan te laten uitvoeren omdat toezicht dat door de beroepsorganisaties zelf wordt uitgeoefend de schijn tegen heeft.⁵²

Ook in de Europese Unie staat sinds het begin van dit decennium (herziening van) de regulering van het accountantsberoep op de agenda. Zo verschijnt in maart 2003 het definitieve richtlijnvoorstel van de Europese Commissie dat betrekking heeft op de wettelijke accountantscontrole.⁵³ In dit voorstel werd enerzijds het instellen van nationaal extern toezicht op accountants en, daarmee samenhangend, de samenwerking van toezichtsorganisaties op Europees en mondiaal niveau bepleit. Anderzijds werd de invoering bepleit van een kwaliteitsborgingssysteem om de verplichtingen, onafhankelijkheid en beroepsethiek voor de accountants te verduidelijken. De voorgestelde maatregelen in de Richtlijn, zo volgt uit de toelichting op het Richtlijnvoorstel, hebben het oogmerk een bijdrage te leveren aan het stimuleren van accountantscontroles van degelijke kwaliteit en daarmee het vertrouwen in een goed werkende Europese kapitaalmarkt te bevorderen. In het Richtlijnvoorstel wordt daarom het belang van internationale samenwerking tussen regelgevers en toezichthouders aangestipt.

Het Richtlijnvoorstel leidt uiteindelijk tot Richtlijn 2006/43/EG.⁵⁴ Deze Europese richtlijn ligt - mede - ten grondslag aan de Wta. Met de inwerkingtreding van Richtlijn 2006/43/EG vervalt de Achtste Richtlijn Vennootschapsrecht⁵⁵ waarin de voorwaarden voor de toelating en uitvoering van voor de uitvoering van de wettelijke controle verantwoordelijke personen tot dat moment waren vastgelegd.⁵⁶

De structuur en uitgangspunten van de Wta stemmen overeen met de opzet van Richtlijn 2006/43/EG. De elementen uit Richtlijn 2006/43 die ontbraken in de Wta, werden op 28 juni 2008 in de Wta geïmplementeerd door (kort gezegd) de Wet tot wijziging van de Wta en Boek 2 BW ter implementatie van Richtlijn 2006/43 EG.⁵⁷ De implementatie vond daarmee plaats binnen de door Richtlijn 2006/43/EG voorgeschreven implementatiedatum van 29 juni 2008.

Niet alleen op Europees, maar ook op internationaal niveau, is er in de periode vanaf 2002 aandacht geweest voor de (regulering van) accountant(s)organisaties). Zo ontwikkelt de *International Auditing and*

⁵² J.R. Storm, *Wet op de Registeraccountants*, Lexplicatie, Kluwer, 2009, p.17.

⁵³ Voorstel voor een richtlijn van het Europees Parlement en de Raad betreffende de wettelijke accountantscontrole van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen en tot wijziging van de Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad, COM(2004)177.

⁵⁴ Richtlijn 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad van 17 mei 2006 betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen, tot wijziging van de Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad en houdende intrekking van Richtlijn 84/253/EEG, PbEU, L 157, 9 juni 2006.

⁵⁵ Richtlijn 84/253/EEG (PbEU L 157) , 9 juni 2006.

⁵⁶ De Achtste Richtlijn is het eerste Europese initiatief tot regulering van de personen die het was toegestaan wettelijke controles te verrichten.

⁵⁷ Wijziging van de Wta en Boek 2 van het BW, ter implementatie van richtlijn nr. 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad van de Europese Unie van 17 mei 2006 betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen, tot wijziging van de Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad, en houdende intrekking van Richtlijn 84/253/EEG van de Raad (PbEU L 157), *Kamerstukken II*, 2007-2008; *Stb.* 2008, nr. 243, gepubliceerd op 27 juni 2008. Zie voor het volledige overzicht van wetwijzigingen van de Wta sinds inwerkingtreding, Bijlage D.

Assurance Board (IAASB), onderdeel van de *International Federation of Accountants* (IFAC)⁵⁸, internationale en nationale auditing standaarden waar de IAASB met regelmaat rapporten en consultatiedocumenten over publiceert. Op deze wijze tracht de IAASB bij te dragen aan de eenwording van accountantsstandaarden met als doel om de kwaliteit van de audit te verhogen en het vertrouwen in de accountant te herstellen.

In de Verenigde Staten van Amerika werd in 2002, kort na de 'boekhoudfraude' bij Enron de Sarbanes-Oxley Act (SOx) aangenomen, waarmee ook de Public Company Accounting Oversight Board ('PCAOB') in het leven werd geroepen.⁵⁹ In deel IV worden de internationale ontwikkelingen nader toegelicht.

Tegen de achtergrond van deze, deels internationale, ontwikkelingen wordt in Nederland in 2003 een ambtelijk concept betreffende de Wta ter consultatie aan marktpartijen voorgelegd. Op 1 juli 2004 wordt bij de Tweede Kamer het voorstel voor de Wta aanhangig gemaakt.⁶⁰ De aanleiding voor de Wta wordt kernachtig omschreven in de eerste volzinnen van de eerste pagina van de MvT:

'Een reeks aan gebeurtenissen in het recente verleden heeft het vertrouwen in de accountant ernstig ondergraven. Dit wetsvoorstel beoogt gestalte te geven aan een gerechtvaardigd herstel van het vertrouwen in de accountant en de door hem ten behoeve van het publiek gegeven verklaringen. Dit wetsvoorstel regelt toezicht op de accountantsorganisaties (...).'⁶¹

Na een parlementaire behandeling van ruim anderhalf jaar wordt het voorstel voor de Wta op 19 januari 2006 door de Eerste Kamer aangenomen en verheven tot wet.⁶² De Wta treedt uiteindelijk – behoudens enige artikelen, maar tegelijkertijd met het Bta - inwerking op 1 oktober 2006.⁶³

2.2. Wetswijzigingen Wta sinds invoering

De Wta is sinds zijn invoering in 2006 verschillende malen gewijzigd. De belangrijkste wijzigingen van de Wta worden in deze paragraaf kort toegelicht. Een overzicht van alle wijzigingen van de Wta sinds de inwerkingtreding van deze wet is opgenomen in bijlage D.

2.2.1. Implementatie Richtlijn 2006/43/EG 'betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen'.

In 2008 is de Wta op een aantal punten gewijzigd en op enkele onderdelen aangevuld ten gevolge van de inwerkingtreding – op 28 juni van dat jaar⁶⁴ – van de Wet tot implementatie van de Richtlijn

⁵⁸ In Richtlijn 2006/43/EG worden aan de accountant en de accountantsorganisatie 'principle based' normen opgelegd die door de standaarden van de International Federation of Accountants ('IFAC') verder ingevuld kunnen worden.

⁵⁹ Sarbanes-Oxley Act, Public Law 107-204, 116 Stat. 745, in werking getreden op 30 juli 2002.

⁶⁰ Kamerstukken II, 2003-2004, 29 658, nr. 2.

⁶¹ Kamerstukken II, 2003-2004, 29 658, nr. 3, p. 1.

⁶² Stb. 2006, 70.

⁶³ Op grond van het Besluit van 31 augustus 2006, houdende vaststelling van het tijdstip van inwerkingtreding van de Wta, met uitzondering van enige artikelen, en van het Besluit toezicht accountantsorganisaties, Stb. 2006, 404.

⁶⁴ Wet van 12 juni 2008, houdende wijziging van de Wta en Boek 2 van het BW, ter implementatie van richtlijn nr. 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad van de Europese Unie van 17 mei 2006 betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen, tot wijziging van de Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad, en houdende intrekking van Richtlijn 84/253/EEG van de Raad (PbEU L 157), Stb. 2008, 243; Besluit van 23 juni 2008 tot wijziging van het Besluit toezicht accountantsorganisaties en inwerkingtreding van de wet van 12 juni 2008 houdende wijziging van de Wta en Boek 2 van het BW, ter implementatie van richtlijn nr. 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad van de Europese Unie van 17 mei 2006 betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen, tot wijziging van de Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad, en houdende intrekking van Richtlijn 84/253/EEG van de Raad (PbEU L 157), Stb. 2008, 244.

2006/43/EG.⁶⁵ Als gevolg daarvan zijn onder meer artikelen toegevoegd die betrekking hebben op de samenwerking van toezichtorganisaties in binnen – en buitenland (artt. 63b t/m 63k Wta).⁶⁶

2.2.2. Wtra

Tuchtrechtspraak is gericht op het handhaven van tuchtregels, 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.⁶⁷ De versterking van het toezicht op accountantsorganisaties en de bij haar werkzame accountants door middel van de invoering van de Wta is aanleiding geweest om de bestaande tuchtrechtregels voor accountants te evalueren.⁶⁸ Deze evaluatie heeft geleid tot de Wtra van 27 juni 2008 die gefaseerd in werking is getreden.⁶⁹ Door invoering van de Wtra worden de eerdere raden van tucht uit Den Haag en Amsterdam vervangen door één van de beroepsgroep onafhankelijke⁷⁰ Accountantskamer in Zwolle.

Uit art. 22 Wtra volgt dat een ieder die een klacht heeft over de kwaliteit van de beroepsuitoefening van een accountant deze kan indienen bij de Accountantskamer. Bij een gegronde klacht kunnen diverse maatregelen opgelegd worden variërend van een waarschuwing tot de doorhaling van de inschrijving van de accountant in de registers.⁷¹ Het tuchtrecht in hoger beroep, blijft net zoals dat voor invoering van de Wtra was, bij het College van Beroep voor het bedrijfsleven ('CBb').⁷²

De Wtra is op 1 mei 2009 volledig in werking getreden. Op deze datum is in de Wta in art. 31 Wta een expliciete verwijzing naar de Wtra opgenomen. Sinds de invoering van de Wtra is er meer gebruik gemaakt van de tuchtprocedure dan aanvankelijk werd gedacht. Het aantal leden en plaatsvervangende leden diende derhalve te worden verhoogd om alle klachten te kunnen blijven behandelen.⁷³ In Deel III 'Doeltreffend en doelmatig toezicht' paragraaf 3.5. van dit rapport is meer informatie over het tuchtrecht en het gebruik ervan te vinden.

2.2.3 Wijzigingen in de Wta ten gevolge van de Wet op het accountantsberoep

Ten slotte heeft de in 2013 aangenomen Wet op het Accountantsberoep ('Wab') tot belangrijke wijzigingen in de Wta geleid. Daarbij hebben met name de invoering van de 'scheiding van controle

⁶⁵ Richtlijn 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad van 17 mei 2006 betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen, tot wijziging van de Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad en houdende intrekking van Richtlijn 84/253/EEG, *Publicatieblad van de Europese Unie*, L 157/87, 9 juni 2006. Niet alleen de Wta, maar ook het Burgerlijk Wetboek (BW) en de Bta werden gewijzigd en aangevuld om volledig aan de richtlijn te voldoen. Wetsvoorstel Wijziging van de Wta en Boek 2 van het BW, ter implementatie van richtlijn nr. 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad van de Europese Unie van 17 mei 2006 betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen, tot wijziging van de Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad, en houdende intrekking van Richtlijn 84/253/EEG van de Raad (PbEU L 157), *Kamerstukken II*, 2007-2008, 31 270, nr. 1-18; *Kamerstukken I*, 2007-2008, 31 270, nr. A-B.

⁶⁶ Zie Deel IV van dit rapport voor een uitgebreide rechtsvergelijking van de Wta met o.a. ontwikkelingen in Europese regelgeving.

⁶⁷ *Kamerstukken II*, 2005-2006, 30 397, nr. 3, p. 2.

⁶⁸ *Kamerstukken II*, 2005-2006, 30 397, nr. 3, p. 1- 2.

⁶⁹ *Stb.* 2008, 290, gefaseerde inwerkingtreding van de Wtra, zie *Stb.* 2009, 21, volledige inwerkingtreding Wtra per 1 mei 2009.

⁷⁰ De evaluatie van de WAA en WRA is bij de totstandkoming van de Wtra meegenomen. Om de onafhankelijke positie van de Accountantskamer te verstevigen werd besloten dat deze geen directe band heeft met de NOvAA en het NIVRA, *Kamerstukken II*, 2005-2006, 30 397, nr. 3, p. 8.

⁷¹ Art. 2 Wtra.

⁷² Art. 43 Wtra.

⁷³ Zie toelichting op en wijziging van art. 11 Wtra met verhoging van het aantal leden van acht naar tien en verhoging van het aantal plaatsvervangende leden van 'ten hoogste tien' tot 'ten hoogste twintig' naar aanleiding van een groter aantal zaken dan aanvankelijk werd verwacht bij invoering van de Wtra, *T Kamerstukken II*, 2011-2012, 30 025, nr. 3, p. 34 en *Stb.* 2012, 680.

en adviesdiensten' (art. 24b Wta) en de vanaf 1 januari 2016 geldende verplichting tot 'kantoorroulatie' bij OOB's (art. 23 onderdeel c Wta) grote invloed op de accountantssector hebben.⁷⁴

(1) 'Scheiding controle/advies'

De inwerkingtreding van de Wab op 1 januari 2013 heeft geleid tot invoering van art. 24b Wta. In dit artikel, waarvoor een overgangstermijn geldt van twee jaar, is geregeld dat accountantsorganisaties die een OOB controleren geen andere werkzaamheden voor die OOB mogen verrichten. Dit verbod staat ook wel bekend als 'scheiding controle/advies'.⁷⁵ Het verbod beoogt, zo blijkt uit parlementaire stukken⁷⁶, de onafhankelijkheid van de controlerend accountant te vergroten. Onafhankelijk is van belang voor kwaliteit van de wettelijke controle en een kwalitatief goede wettelijke controle draagt bij aan het vertrouwen, aldus de Minister van Financiën.⁷⁷

(2) 'Roulatieplicht accountantsorganisaties'

De roulatieverplichting houdt in dat controlecliënten die OOB zijn elke acht jaar moeten wisselen van accountantsorganisatie om de wettelijke controle te laten uitvoeren (art. 23 onderdeel c Wta). De verwachte datum van inwerkingtreding van deze verplichting is 1 januari 2016. Ondanks het feit dat de roulatieverplichting pas in 2016 van kracht zal worden, wordt deze verplichting al enige tijd bediscussieerd.⁷⁸ Ter opvolging van motie De Vries⁷⁹ zal naar verwachting de roulatietermijn in dit artikel per 1 januari 2016 worden gewijzigd naar tien jaar.⁸⁰

2.2.4. Verruiming publicatiemogelijkheden toezichthouder

Vanaf 1 januari 2014 beschikt de AFM ten gevolge van de inwerkingtreding van de Wijzigingswet Financiële Markten 2014⁸¹, op basis van art. 48a lid 5 Wta, over de bevoegdheid om op het niveau van individuele accountantsorganisaties onderzoeksresultaten te publiceren⁸² in aanvulling op de

⁷⁴ Ten gevolge van de inwerkingtreding van de Wab is ook art. 63a Wta aangepast, hetgeen ertoe geleid heeft dat de zogenoemde 'Chinese Walls' binnen de AFM – de organisatorische scheiding tussen de afdelingen die zich bezighouden met het toezicht op accountantsorganisaties op grond van de Wta, respectievelijk het toezicht op financiële verslaggeving van effectenuitgevende instellingen op grond van de Wet toezicht financiële verslaggeving – zijn opgeheven. Hierdoor is het sinds januari 2013 mogelijk om binnen de AFM informatie uit te wisselen tussen deze toezichtsafdelingen. Zie hierover ook H.K.O. Reimers, Wijzigingen in de accountantswetgeving: nadere verduidelijking gewenst, *TvJ* 2012, nr. 1, p. 18 en A.J.P. Tillema en H.K.O. Reimers, Analyse: de amendementen bij de Wet op het accountantsberoep, *Accountancynieuws.nl*, 14-12-2012, geraadpleegd op 31 juli 2014.

⁷⁵ Zie over de (voorgestelde) invoering van deze bepaling o.a. H.K.O. Reimers, Wijzigingen in de accountantswetgeving: nadere verduidelijking gewenst, *TvJ* 2012, nr. 1, p. 18.

⁷⁶ Hetgeen volgt uit de beantwoording door de Minister in een brief aan de Tweede Kamer van 23 april 2013, (*Handelingen TK*, 2012-2013, Aanhangsel, 2085) van de vragen van Kamerlid Koolmees, ingezonden 29 maart 2013, en de aanvullende vragen van Kamerlid Nijboer, ingezonden 12 april 2013, vraagnummer 2013Z06363, die betrekking hadden op de naleving van de overgangstermijn die gold voor de invoering van de 'scheiding controle/advies'.

⁷⁷ Antwoord op vraag 2 van Kamerlid Nijboer, p1, zie bijlage bij de brief van de Minister aan de Kamer van 22 april 2013, vraagnummer 2013Z06363.

⁷⁸ Zie hiervoor o.a. A.J.P. Tillema en H.K.O. Reimers, Ontwikkelingen rond de accountancy in 2012, *Ondernemingsrecht* 2013,1 en F. Barrachdi, Het ZIFO congres van 23 mei 2013: de veranderende rol van toezichthouders in de financiële sector, *Tijdschrift voor Financieel Recht* (7/8), p. 251-256. Door A.R. Roos, Roulatie van accountantskantoor of interne roulatie?, *MAB*, november, 2004, p. 472 -478, werd overigens in november 2004 reeds bepleit dat de interne roulatie van de eindverantwoordelijke accountant ten sterkste de voorkeur verdient boven de periodieke roulatie van accountantsorganisaties, vanwege de te verwachten kostenstijging en afnemende kwaliteit van de wettelijke controle die de laatste oplossing met zich zou brengen.

⁷⁹ *Kamerstukken II*, 2013-2014, 32681, nr. 5.

⁸⁰ Zoals aangekondigd in de Nota naar aanleiding van het Verslag bij de Wijzigingswet Financiële Markten 2015, *Kamerstukken II*, 2013-2014, 33918, nr.8, p.3.

⁸¹ Wet van 25 november 2013 tot wijziging van de Wet op het financieel toezicht en enige andere wetten (Wijzigingswet financiële markten 2014), *Stb.* 2013, 487.

⁸² Ingevoerd bij de Tweede nota van wijziging, Wijziging van de Wet op het financieel toezicht en enige andere wetten, *Kamerstukken II*, Vergaderjaar 2012-2013, nr. 33632, nr. 8.

onderzoeksrapporten op algemene basis die de AFM tot nu toe publiceert.⁸³ De wijziging van de Wta heeft als doel het vergroten van de transparantie over de kwaliteit van de individuele accountantsorganisaties te bevorderen. Deze verruiming van de publicatiemogelijkheden is in lijn met de voorstellen van de Europese Commissie.⁸⁴ De AFM heeft aangekondigd de eerste 'kantoor specifieke' in september 2014 te publiceren.

2.3. Maatschappelijke gebeurtenissen sinds invoering Wta in 2006

Naast de, in de vorige paragraaf besproken, wetswijzigingen van de Wta sinds de invoering van deze wet, hebben sinds 2006 andere gebeurtenissen plaatsgevonden die mogelijkwijs van invloed zijn geweest op het vertrouwen in de accountant en de accountantsverklaring. Een aantal van die ontwikkelingen wordt in deze paragraaf kort besproken.⁸⁵

Kort na invoering van de Wta, in 2008, werd de wereld opgeschrikt door een financiële crisis. Ook op de rol van accountants en accountantsorganisaties is in de nasleep van de crisis kritiek geweest.⁸⁶ In reactie op de crisis is door wet- en regelgevers veel nieuwe wet- en regelgeving aangekondigd die betrekking heeft op accountants en accountantsorganisaties en het publieke toezicht daarop. Hierbij kan onder andere gedacht worden aan het in 2010 door de Europese Commissie gepubliceerd Groenboek 'Audit Policy: 'Lessons from the crisis'. Uit dit Groenboek zijn de Europese Richtlijn 2014/56/EU – met aanpassingen van Richtlijn 2006/43/EG – en de Europese Audit Verordening voortgekomen.⁸⁷

In Nederland is op 1 januari 2013 de Wab in werking getreden. Deze resulteerde niet alleen in de (in de vorige paragraaf beschreven) invoering in de Wta van de 'scheiding controle/advies' en de 'roulatieplicht voor accountantsorganisaties', maar zag primair op het tot stand brengen van één beroepsorganisatie voor accountants: de Nederlandse Beroepsorganisatie voor accountants ('NBA').⁸⁸

Sinds de invoering van de Wta⁸⁹ – die in de sector overigens ook werd ervaren als een verzwaring van de juridische lastendruk⁹⁰ – is Nederland met enige regelmaat opgeschrikt door een schandaal waarbij accountants(organisaties) betrokken waren. Naar aanleiding van de schandalen, waaraan in de media uitvoerig aandacht is besteed, is een maatschappelijke discussie over (de toekomst van) het accountantsberoep op gang gekomen. Enerzijds wordt gezocht naar mogelijkheden om de transparantie van het accountantsberoep te vergroten, hiervoor wordt onder andere de nieuwe,

⁸³ Voorwaarden die verbonden zijn aan de kantoor specifieke rapporten zijn dat de onderzoeksbevindingen niet herleidbaar mogen zijn tot controle cliënten en dat er voorafgaan aan de publicatie van een kantoor specifiek rapport hoor en wederhoor plaatsvindt met de accountantsorganisatie in kwestie, zie p.21 van de Tweede nota van wijziging, Wijziging van de Wet op het financieel toezicht en enige andere wetten, *Kamerstukken II*, Vergaderjaar 2012-2013, nr. 33632, nr. 8.

⁸⁴ Zie 'Voorstel voor een richtlijn van het Europees Parlement en de Raad betreffende de wettelijke accountantscontrole van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen en tot wijziging van de Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad', COM (2004)177.

⁸⁵ De internationale ontwikkelingen worden besproken in Deel IV van dit rapport.

⁸⁶ Zie voor overzichten hiervan: J.B.S. Hijink 'Aansprakelijkheid van controlerend accountants', in: *Aansprakelijkheid in de financiële sector. Onderzoekscenrum Onderneming en Recht*, Deventer: Kluwer 2013, p. 833-870; en P.M van der Zanden en J.B.S. Hijink (2012). *De accountantsprofessie anno 2012. Een schets van de ontwikkelingen, kansen en bedreigingen rondom een beroepsgroep in de vuurlinie*. Tijdschrift voor jaarrekeningenrecht, 2012(1), 4 -13.

⁸⁷ http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/reform/index_en.htm

⁸⁸ Een fusie van het Nederlands Instituut van Registeraccountants ('NIVRA') en de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten ('NOvAA').

⁸⁹ Zie ook R. Bosman en R. Vergoossen, Het nieuwe institutionele raamwerk voor het openbare accountantsberoep, MAB, maart 2008 p. 98 – 107.

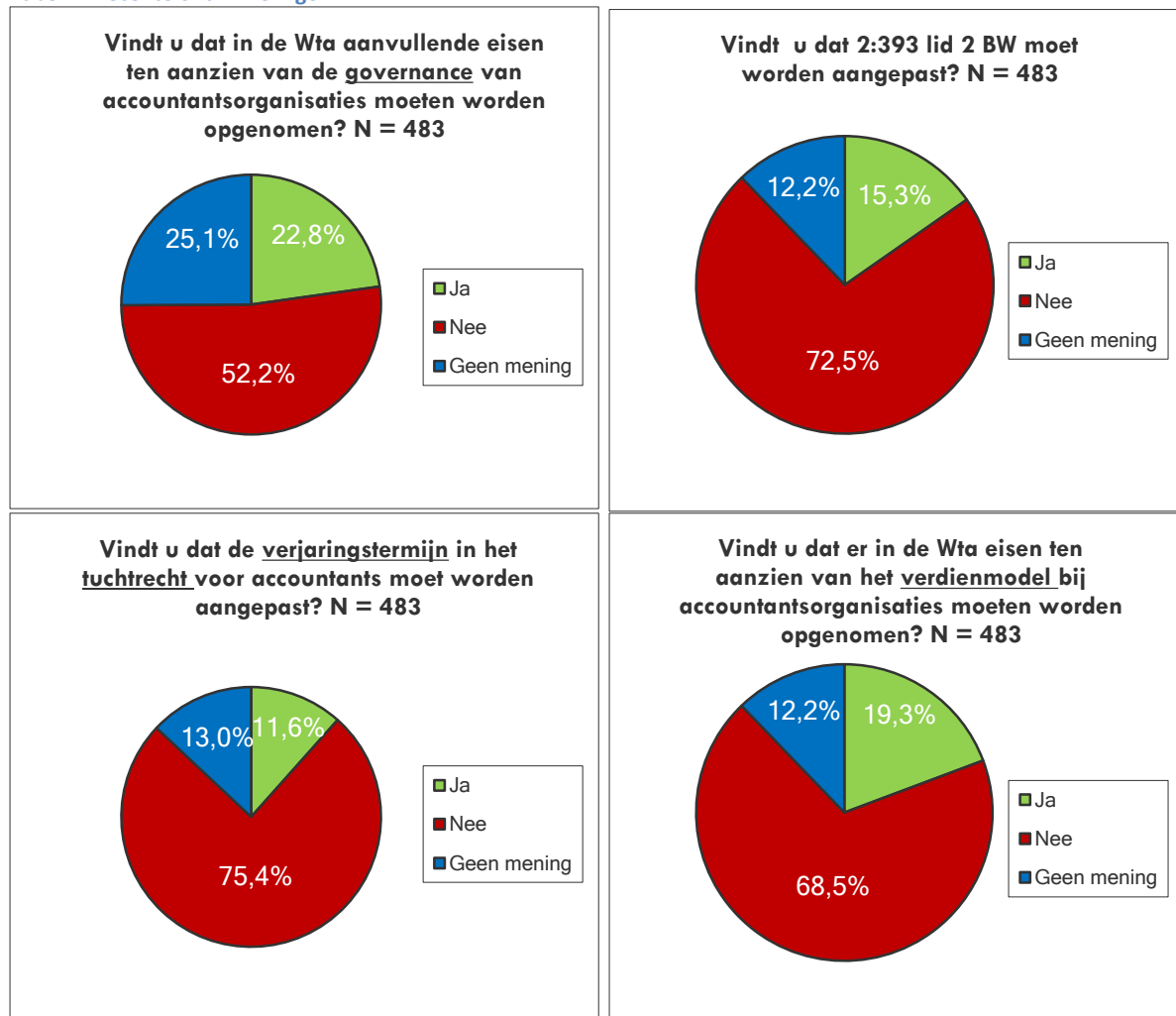
⁹⁰ Zo volgt uit de door de beroepsorganisatie uitgebrachte brancheverkenning 2006/2007, zie R. Heinsbroek (red.), *Trends in Accountancy. Brancheverkenning 2006-2007*, gezamenlijke uitgave van NIVRA en Elma Multimedia, 2007.

uitgebreidere controleverklaring aangedragen en tevens het stimuleren van een actieve participatie van de accountant in de aandeelhoudersvergadering. Anderzijds richt de discussie zich op diverse mogelijkheden om de mogelijke oorzaken van de schandalen aan banden te leggen. Recente ontwikkelingen in de discussie richten zich bijvoorbeeld op de governance van accountantsorganisaties en het verdienmodel. Vanuit het parlement is in die discussie ook aandacht gevraagd voor de huidige wettelijke vormgeving van, de verlening van opdracht tot onderzoek van de jaarrekening bij rechtspersonen – ‘de controleopdracht’ – en voor de verlenging van de verjaringstermijn bij tuchtzaken jegens accountants.

2.4. Opvattingen respondenten over recente discussiepunten rondom accountantsorganisaties, de controleopdracht en de verjaringstermijn tuchtrecht

De in de vorige paragraaf genoemde recente ontwikkelingen, zoals discussies rondom de governance van accountantsorganisaties en het verdienmodel, zijn in de online-survey aan bod gekomen.⁹¹ De resultaten zijn weergegeven in tabel 2. Een overzicht van de mening van de respondenten uitgesplitst per rol – hetgeen grotendeels samenvalt met het onderscheid in stakeholdergroepen⁹² – is te vinden in bijlage B.3.1.

Tabel 2: Recente ontwikkelingen



⁹¹ Zie bijlage B.1. vragen 41 t/m 44 uit de survey.

⁹² Deze rollen vloeien voort uit de survey en zijn: Opsteller van regelgeving, de accountantsorganisatie en haar adviseurs, controle-cliënt OOB, controle-cliënt niet-OOB, gebruiker van jaarrekeningen en toezichthouder.

2.4.1. Governance en verdienmodel accountantsorganisaties

De meerderheid van alle respondenten vindt dat aanvullende vereisten ten aanzien van de governance en het verdienmodel van accountantsorganisaties niet in de Wta opgenomen behoeven te worden (52,2% en 68,5%). De uitkomst dat niet wettelijk zou moeten worden voorgeschreven wat de vormgeving zou moeten zijn van het verdienmodel van accountantsorganisaties, wordt ook bevestigd in de interviews. Opvallend is echter het beeld dat ontstaat wanneer deze vraag wordt uitgesplitst per rol. Met name de respondenten uit de rol 'opstellers van regelgeving' zijn, meer dan respondenten uit andere rollen, (wel) voorstander aanpassing van de Wta door daarin aanvullende governance vereisten (63%) en bepalingen aangaande het verdienmodel (38%) op te nemen. Hoewel respondenten en geïnterviewden zich derhalve in meerderheid op het standpunt stellen dat de Wta op deze onderdelen niet hoeft te worden uitgebreid, is tegelijkertijd in de sector de ontwikkeling zichtbaar dat accountantsorganisaties zelf met maatregelen komen die deze onderwerpen adresseren.⁹³

2.4.2. Aanpassen van de wettelijke bepalingen die zien op verlening van de controle-opdracht (art. 2:393 lid 2 BW)

Art. 393 lid 1 van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek ('BW') bepaalt dat de opdracht tot onderzoek van de jaarrekening – de controleopdracht – wordt verleend door de rechtspersoon. In lid 2 van art. 2:393 BW is vervolgens bepaald dat tot het verlenen van de opdracht de algemene vergadering – doorgaans de algemene vergadering van aandeelhouders ('AvA') – bevoegd is. Gaat deze daartoe niet over, zo vervolgt art. 2:393 lid 2 BW, dan is de raad van commissarissen bevoegd of, zo deze ontbreekt of in gebreke blijft, het bestuur.

Op de in de online-survey gestelde vraag of de procedure voor verlening van de controleopdracht zoals hierboven omschreven aanpassing behoeft, is door een ruime meerderheid van de respondenten (72,5%) geantwoord dat dat niet nodig is. Opmerkingen uit de online-survey die pleiten voor aanpassing van art. 2:393 lid 2 BW wijzen op de mogelijkheid tot het verlenen van opdracht door een onafhankelijke/derde partij, voorbeelden die hierbij genoemd worden zijn de overheid of de AFM.⁹⁴

Voor Nederlandse beursvennootschappen⁹⁵ – in de praktijk een belangrijk deel van de OOB's – is in dit kader relevant dat de Nederlandse Corporate Governance Code een aantal bepalingen bevat waarin is voorgeschreven op welke wijze de raad van commissarissen het voortouw dient te nemen bij het doen van een voordracht voor 'benoeming' van de accountant.⁹⁶ Bedacht dient daarbij te worden dat indien bij dergelijke vennootschappen het zogenoemde 'monistisch bestuursmodel' wordt toegepast – het bestuursmodel waarbij binnen het bestuur van de rechtspersoon onderscheid wordt gemaakt tussen uitvoerende en niet-uitvoerende bestuurders – aan de niet-uitvoerende bestuurders de taken met betrekking tot het doen van een voordracht tot benoeming van de accountant is toebedacht. Reeds

⁹³ Zie in dit verband het persbericht van KPMG Accountants N.V. van 12 september 2014 met voornemens tot aanpassingen van de (governance van de) organisatie (<http://www.kpmg.com/NL/nl/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Persberichten/Pages/KPMG-wijzig-besturing-en-verandert-model-voor-partnerbeloning.aspx>, geraadpleegd op 17 september 2014).

⁹⁴ Van de 76 reacties die bij deze vraag zijn gegeven wijzen er 12 in deze richting. 33 opmerkingen geven een die toelichting op waarom het huidige model aldus hen volstaat. 20 opmerkingen geven geen specifiek antwoord op de vraag, ze wijzen bijvoorbeeld op het belang van het aanpassen van de vereisten voor de wettelijke controle. De resterende 11 opmerkingen zijn verdeeld in het wel (6) of niet (5) betrekken van het bestuur bij de verlening van opdracht

⁹⁵ Waarmee bedoeld wordt op naamloze vennootschappen naar Nederlands recht waarvan aandelen zijn toegelaten tot de handel op een gereguleerde markt of daarmee vergelijkbaar handelsplatform dat is gelegen buiten de Europese Economisch Ruimte.

⁹⁶ Zie bijvoorbeeld Principe V.2. van de Nederlandse Corporate Governance Code.

om die reden lijkt het verstandig om terughoudendheid te betrachten bij aanpassing van de huidige wettelijke procedure voor verlening van de controleopdracht.

2.4.3. Aanpassing verjaringstermijn tuchtrecht accountants

In art. 22 lid 1 Wtra is bepaald dat een tuchtklacht moet worden ingediend binnen drie jaar nadat klager de gedraging heeft geconstateerd of redelijkerwijs heeft kunnen constateren, doch uiterlijk binnen zes jaar nadat de gedraging plaatsvond. Op de in de online-survey gestelde vraag of deze termijn aanpassing behoeft, antwoordde 75,4% van de respondenten dat dat niet nodig is.⁹⁷

In enkele opmerkingen bij deze vraag wordt het nut van een verjaringstermijn ten behoeve van de rechtsbescherming van de accountant benadrukt. Tegelijkertijd wordt ook de opmerking gemaakt dat 'veel schandalen pas na de verjaringstermijn naar buiten komen' en dat 'veel terechte klachten na de verjaringstermijn worden ingediend', hetgeen zou pleiten voor verlenging van de verjaringstermijn. Een enkele opmerking ziet op het 'opzij zetten' van de verjaringstermijn in geval van ernstige overtredingen of grove tekortkomingen.

Ook in de interviews komt een divers beeld naar voren over verjaringstermijn in het tuchtrecht. Een gedeelte van de geïnterviewden ervaart de huidige verjaringstermijn als lang en pleit ervoor dat de accountant op een gegeven moment een stuk zekerheid dient te krijgen. Een ander gedeelte van de geïnterviewden meent dat de verjaringstermijn bij het accountantsberoep gelijk moet zijn aan andere beroepen als arts of advocaat.⁹⁸ De verscheidenheid in beantwoording kan ook gezien worden in de uitsplitsing van de beantwoording van vraag naar de verschillende rollen. Respondenten die de rollen 'opstellers van regelgeving' en de 'niet-OOB controlecliënten' vertegenwoordigen zijn met respectievelijk 0% en 4% de grootste voorstanders van het onveranderd laten van de verjaringstermijn. De respondenten uit de groepen 'gebruikers van jaarrekeningen' en 'toezichthouders' zijn echter met 31% en 33% het meest positief over het aanpassen van de verjaringstermijn.⁹⁹

2.5. Maatschappelijke visie op Wta

2.5.1. Positieve effecten invoering Wta

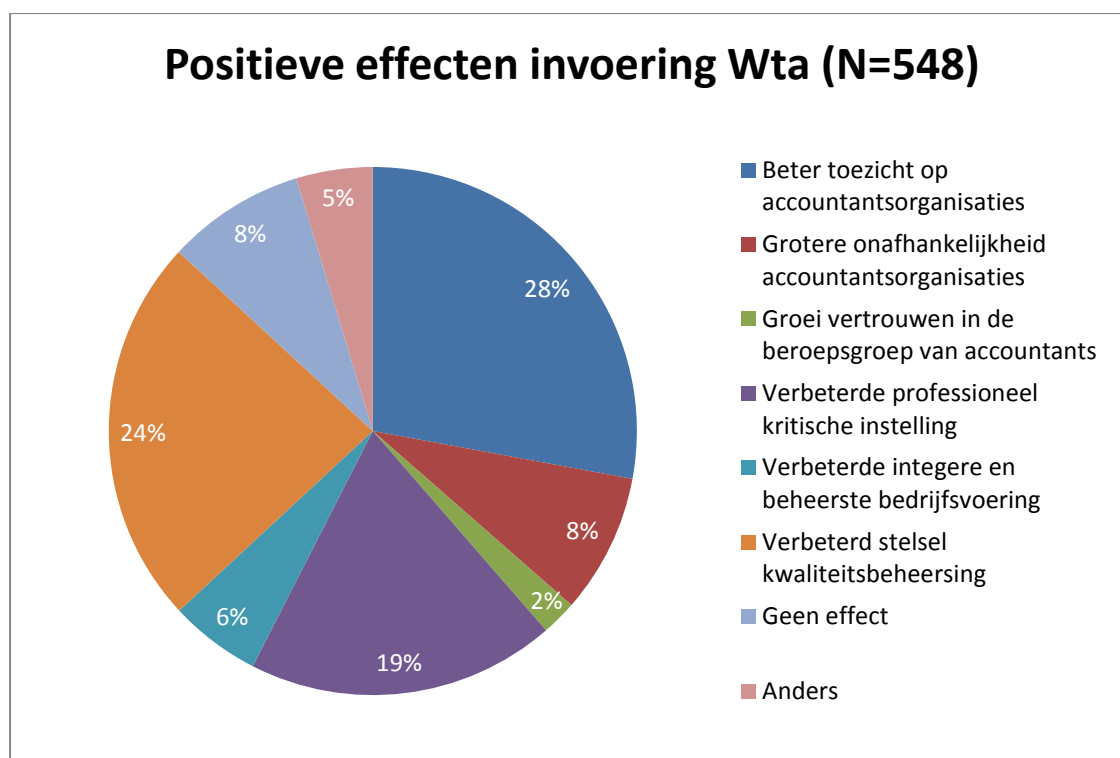
In de online-survey is gevraagd naar de mening van de respondenten met betrekking tot de positieve effecten van invoering van de Wta. De resultaten van deze vraag zijn weergegeven in figuur 1. De respondenten zien als de belangrijkste positieve effecten van de invoering van de Wta in 2006 het verbeterde toezicht op accountantsorganisaties, het verbeterde stelsel van kwaliteitsbeheersing en de een verbeterde professioneel kritische instelling van accountants.

⁹⁷ Bij deze vraag zijn 100 reacties gegeven. Hiervan zijn 35 een toelichting op de mening van respondenten dat de verjaringstermijn adequaat is. 17 opmerkingen hebben geen betrekking op deze vraag.

⁹⁸ Voor artsen en ander medisch personeel als genoemd in art. 47 lid 2 van de Wet op de beroepen in de individuele gezondheidszorg ('Wet BIG') die onder het tuchtrecht voor de gezondheidszorg vallen is de verjaringstermijn op grond van art. 65 lid 5 Wet BIG 10 jaar. Het tuchtrecht bij advocaten kent geen verjaringstermijn, klagers kunnen bij de deken een klacht indienen die hij vervolgens onderzoekt en die hij vervolgens evt. doorzet naar de Raad van Discipline, zie artt. 46c en 46 Advocatenwet.

⁹⁹ Zie bijlage B.3.1

Figuur 1: Positieve effecten invoering Wta



De respondenten hebben bij deze vraag de mogelijkheid gehad ook andere (positieve) effecten van de Wta weer te geven.¹⁰⁰ Als positieve effecten wordt gewezen op de tot stand gekomen gedragsverandering, de vergroting van de transparantie, openheid en discussie en de verhoging van de kwaliteit. Opgemerkt wordt ook dat de invoering van de Wta op de korte termijn niet geleid heeft tot een stijging van vertrouwen maar dat de invoering wel als positief ervaren wordt. Negatieve aspecten die door respondenten ervaren worden als gevolg van de invoering van de Wta zijn o.a. de, versterking van de, regels en checklist cultuur en de vergrote hoeveelheid regels en kosten voor de minder grote accountantsorganisaties.

De verscheidenheid in positieve effecten zoals die voortvloeit uit de online-survey resultaten wordt in de interviews niet bevestigd. Wel wordt ook in de interviews in het algemeen de komst van de onafhankelijke toezichthouder als een positief effect van de invoering van de Wta ervaren.

2.5.2. Visie op vertrouwen

In de online-survey is onder het kopje 'vertrouwen' gevraagd naar de mening van respondenten wat betreft vertrouwen in verschillende aspecten van de accountancy. Aan de hand van de resultaten uit de online-survey worden in deze paragraaf uitspraken gedaan over de maatschappelijke visie op vertrouwen. In tabel 3 zijn de reacties van de respondenten weergegeven.¹⁰¹

¹⁰⁰ Er zijn 52 reacties bij deze vraag gegeven waarvan er 18 een positief karakter hadden, 30 een negatief karakter en 4 opmerkingen in de categorie geen mening/overig vielen.

¹⁰¹ De scores in tabel 3 zijn weergegeven op een schaal van 1 – 5, waarbij '1' staat voor 'geen vertrouwen' en '5' voor volledig vertrouwen.

Tabel 3: Verschillende rollen en hun vertrouwen in verschillende aspecten van de accountancy

| | | Vertrouwen beroepsgroep | Verandering vertrouwen beroepsgroep sinds invoering Wta | Vertrouwen accountants organisaties | Vertrouwen externe accountant | Vertrouwen controle-verklaring |
|--|------------------|-------------------------|---|-------------------------------------|-------------------------------|--------------------------------|
| Opsteller van regelgeving (N = 9) | Gem. | 3,56 | 3,00 | 3,22 | 3,33 | 3,44 |
| | Std. afw. | 0,527 | 0,500 | 0,441 | 0,500 | 0,527 |
| De accountants organisatie en haar adviseurs (N = 421) | Gem. | 3,48 | 2,85 | 3,32 | 3,41 | 3,31 |
| | Std. afw. | 0,824 | 0,925 | 0,812 | 0,880 | 0,825 |
| Controle cliënt OOB (N = 30) | Gem. | 3,50 | 2,67 | 3,47 | 3,87 | 3,50 |
| | Std. afw. | 0,630 | 0,844 | 0,681 | 0,571 | 0,682 |
| Controle cliënt niet-OOB (N = 32) | Gem. | 3,47 | 2,94 | 3,41 | 3,66 | 3,44 |
| | Std. afw. | 0,567 | 0,878 | 0,560 | 0,602 | 0,564 |
| Gebruiker van jaarrekeningen (N = 16) | Gem. | 3,13 | 2,63 | 3,13 | 2,63 | 2,50 |
| | Std. afw. | 0,719 | 1,204 | 0,719 | 1,147 | 1,155 |
| Toezichthouder (N = 11) | Gem. | 3,45 | 2,73 | 3,09 | 3,45 | 3,27 |
| | Std. afw. | 0,688 | 1,272 | 0,831 | 0,688 | 0,647 |
| Overig (N = 38) | Gem. | 3,32 | 2,84 | 2,84 | 2,92 | 2,92 |
| | Std. afw. | 0,775 | 0,718 | 0,973 | 1,171 | 1,100 |
| Totaal (N = 557) | Gem. | 3,46 | 2,84 | 3,29 | 3,39 | 3,28 |
| | Std. afw. | 0,789 | 0,915 | 0,806 | 0,900 | 0,846 |

Opvallend is dat alleen de verandering van vertrouwen in de beroepsgroep van accountants, sinds de invoering van de Wta op 1 oktober 2006, door elke stakeholdergroep met gemiddeld minder dan '3' wordt beoordeeld. Het vertrouwen van de respondenten in de beroepsgroep van accountants is sinds de invoering van de Wta enigszins gedaald, en ligt iets onder het gemiddeld vertrouwen met een score van 2,84. De reden(en) voor deze daling lijken te zijn gelegen in aspecten die buiten de invoering van de Wta zelf liggen, zoals hieronder nader wordt besproken. De respondenten hebben overigens in het algemeen een meer dan gemiddeld vertrouwen in de beroepsgroep van accountants met een totale gemiddelde score van 3,46.

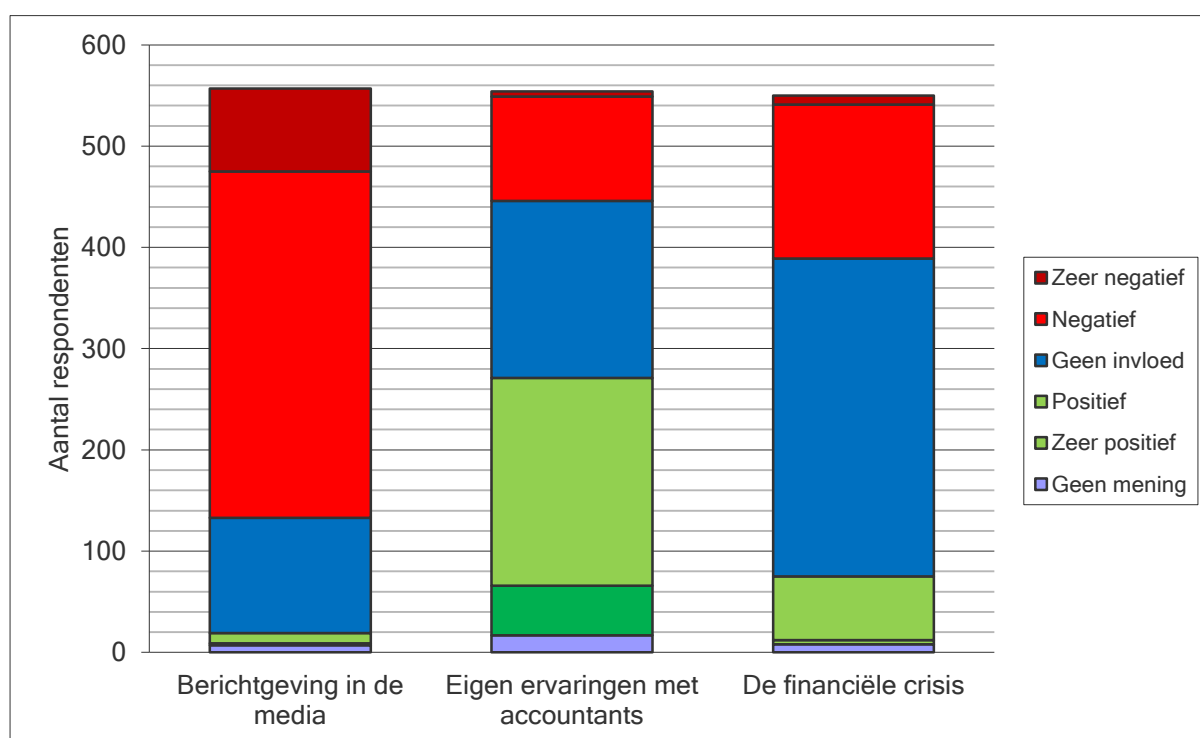
Op de respondenten uit de groep 'gebruikers van jaarrekeningen' na, beoordelen de respondenten uit elke andere stakeholdergroep het vertrouwen in de accountantsorganisatie lager dan het vertrouwen in de controlerende accountant als natuurlijk persoon. Een mogelijke verklaring hiervoor kan liggen in het feit dat de andere stakeholdergroepen meer direct contact hebben met de accountant als natuurlijk persoon en deze dus beter kennen, dan de gebruiker van de jaarrekening die de accountant slechts ziet in de AvA. Of überhaupt niet tot nauwelijks contact heeft met de accountant.

Het vertrouwen in de controleverklaring wordt door de respondenten gemiddeld genomen met een 3,28 beoordeeld. De respondenten uit de groep 'gebruikers van de jaarrekening' beoordelen hun vertrouwen in de controleverklaring als minst positief met een gemiddelde van 2,50. Overigens moet hierbij wel in acht worden genomen dat deze groep respondenten met slechts 16 respondenten beperkt in omvang is, met een standaardafwijking van 1,155. De respondenten uit de stakeholdergroep 'controle cliënt OOB' zijn het meest positief over de controleverklaring met een gemiddelde van 3,50.

In de online-survey is ook aan respondenten gevraagd welke aspecten van invloed zijn geweest op het vertrouwen in de beroepsgroep van accountants. Het merendeel van de respondenten merkt dan op (zie figuur 2) dat berichtgeving in de media een negatieve invloed heeft op hun vertrouwen in de beroepsgroep van accountants. Hierbij moet echter niet uit het oog worden verloren worden dat de respondenten een gemiddeld vertrouwen - namelijk 3,46, vergelijk tabel 3 - in de beroepsgroep van accountants stellen, zelfs na de negatieve berichtgeving in de media. Een uitsplitsing van de antwoorden van respondenten op deze vraag per rol is te vinden in bijlage B.3.2.

Respondenten konden bij deze vraag ook overige aspecten van invloed aandragen.¹⁰² Hierbij werd o.a. verwezen naar de invloed die schandalen en misstanden hebben gehad op de sector, de negatieve werking van financiële prikkels die respondenten ervaren binnen accountantsorganisaties en de eigen initiatieven die de sector neemt.¹⁰³

Figuur 2: Invloed van diverse aspecten op het vertrouwen in de beroepsgroep van accountants



Respondenten geven in de online-survey aan dat zij positief zijn over de bijdrage van de Wta aan de kwaliteit van de wettelijke controle.¹⁰⁴ Zij waarden deze bijdrage met gemiddeld een 3,66 (zie tabel 4)

Tabel 4: Bijdrage Wta aan de kwaliteit van de wettelijke controle door accountants (N = 531)

| Zeer negatieve bijdrage | Negatieve bijdrage | Geen invloed | Positieve bijdrage | Zeer positieve bijdrage | Geen mening | Gem. |
|-------------------------|--------------------|----------------|--------------------|-------------------------|--------------|------|
| 0,6% (3) | 5,6% (30) | 22,0% (117) | 62,1% (330) | 3,4% (18) | 6,2% (33) | 3,66 |

¹⁰² 54 respondenten zijn ingegaan op de vraag naar overige aspecten.

¹⁰³ Hiernaast wordt bijvoorbeeld ook gewezen op de positieve effecten van reviews, toetsingen, codes en opleiding (6x) en de negatief werkende effecten van de 'Big-4' kantoren op de perceptie van de kleinere accountantsorganisaties (4x), de regelgeving die belemmerend werkt voor de ontwikkeling (3x) en de invloed van de AFM en de NBA (14x).

¹⁰⁴ Dit betreft vraag 17 uit de survey, zie ook bijlage B.1.

3. Naleving kwaliteitseisen

3.1. Overzicht kwaliteitseisen

Reeds voorafgaand aan de invoering van de Wta werden kwaliteitseisen aan accountants gesteld. Deels waren deze te vinden in beroepsregelgeving, waarbij onder andere gedacht kan worden aan de kwaliteitseisen onpartijdigheid, geheimhouding en onafhankelijkheid die in de Verordening Gedrags- en beroepsregels 1994 (GBR 1994) uitgewerkt werden.¹⁰⁵ Deze zijn opgevolgd door de Verordening Gedragscode (RA's) ('VGC')¹⁰⁶ die op 1 januari 2014 vervangen is door de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants ('VGBA').¹⁰⁷

Bij de invoering van de Wta zijn kwaliteitseisen in de Wta opgenomen waarbij het vernieuwend is dat er naast kwaliteitseisen aan accountants in de Wta eveneens kwaliteitseisen aan accountantsorganisaties worden opgelegd. De achtergrond van deze kwaliteitseisen is gelegen in het richtlijnvoorstel dat uiteindelijk leidde tot Richtlijn 2006/43/EG. Uit deze richtlijn vloeit voort dat de ethische gedragscode van de International Federation of Accountants (IFAC) als uitgangspunt genomen dient te worden maar dat er daarnaast nog aanvullende regels aan de accountant gesteld mogen worden.¹⁰⁸ Dit heeft uiteindelijk geleid tot de vereisten die te vinden zijn in hoofdstuk 3 van de Wta 'De accountantsorganisatie en de externe accountant'. In dit hoofdstuk zijn, zoals de titel al vermeld, kwaliteitseisen opgenomen die aan accountantsorganisaties¹⁰⁹ en externe accountants¹¹⁰ gesteld worden. De kwaliteitseisen die in de Wta vermeld staan worden verder uitgewerkt in het Besluit toezicht accountantsorganisaties ('Bta'). Een bondig overzicht van de kwaliteitseisen en wettelijke vindplaats is opgenomen in de tabellen 5 en 6.

Tabel 5: Kwaliteitseisen accountantsorganisaties

| Kwaliteitseisen accountantsorganisaties | Artikel |
|---|--|
| Zorgplicht | Art. 14 Wta |
| Betrouwbaarheid | Art 15 Wta, artt 5 – 7 Bta |
| Deskundigheid en vakbekwaamheid | Art. 16 Wta |
| Zeggenschapsstructuur | Art. 16a en 17 Wta |
| Stelsel van kwaliteitsbeheersing | Art. 18 Wta en 22 Wta* jo. Hoofdstuk 5 Bta |
| Onafhankelijkheid | Art. 19 Wta en 23 – 24b Wta*, H6 Bta |
| Geheimhoudingsplicht | Art. 20 Wta |
| Beheerste en integere bedrijfsvoering | Art. 21 Wta, art. 32 – 34 Bta |

* Alleen van toepassing op accountantsorganisatie met een OOB-vergunning

¹⁰⁵ Zie voor deze begrippen de artt. 9, 10 en 24 GBR 1994.

¹⁰⁶ NIVRA, 14 december, 2006, *Stcrt.*, 2006, 252. Voor de wijzigingen van de Verordening zie: *Stcrt.*, 2008, 253; *Stcrt.*, 2009, 20420 en *Stcrt.*, 2010, 21098.

¹⁰⁷ De VGBA is opgesteld door de NBA en in werking getreden op 4 januari 2014 met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2014, *Stcrt.*, 2014, 163.

¹⁰⁸ Toelichting bij COM(2004)177 'Wettelijke accountantscontrole van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen', p. 6.

¹⁰⁹ artt. 13 – 24b Wta

¹¹⁰ artt. 25 – 31 Wta

Tabel 6 Kwaliteitseisen voor externe accountants

| Kwaliteitseisen externe accountants | Artikel |
|---|---|
| Vakbekwaamheid, objectiviteit, integriteit en onafhankelijkheid | Art. 25, 25a Wta jo. art. 35 Bta |
| Geheimhoudingsplicht | Art. 26 lid 1 Wta |
| Meldingsplicht bij fraude | Art. 26 lid 2 – 5 Wta, artt. 36 – 38b Bta |
| Beroepsregels | Art. 19 Wab |
| Controleverklaring | Art. 29 Wta |
| Tuchtrechtsgeding | Art. 30 en 31 Wta |
| Afkoelperiode | Art. 29a Wta |

3.2. Praktijkervaringen over kwaliteitseisen

In de online-survey zijn enkele vragen opgenomen die betrekking hebben op de kwaliteitseisen, zoals deze zijn opgenomen in de Wta. Ook zijn in de online-survey vragen opgenomen die zien op de bijdrage aan de kwaliteit van de wettelijke controle door accountants van de in de Wta opgenomen kwaliteitseisen.¹¹¹ De resultaten van deze vragen uit de online-survey zijn opgenomen in tabel 7.

Tabel 7: Wta-aspecten en hun bijdrage aan de kwaliteit van de wettelijke controle

| | | Zorgplicht | Organisatorische eisen | Extra eisen voor controle OOB | Scheiding controle advies ¹¹² |
|--|------------------|-------------|------------------------|-------------------------------|--|
| Opsteller van regelgeving (N = 9) | Gem. | 3,67 | 3,67 | 3,67 | 3,67 |
| | Std. afw. | 0,50 | 0,50 | 0,50 | 1,00 |
| De accountants organisatie en haar adviseurs (N = 400) | Gem. | 3,46 | 3,54 | 3,25 | 3,29 |
| | Std. afw. | 0,96 | 0,93 | 1,33 | 1,09 |
| Controle cliënt OOB (N = 28) | Gem. | 3,25 | 3,18 | 3,21 | 3,36 |
| | Std. afw. | 1,08 | 1,16 | 0,96 | 1,13 |
| Controle cliënt niet-OOB (N = 32) | Gem. | 3,41 | 3,56 | 3,09 | 2,69 |
| | Std. afw. | 1,04 | 0,88 | 1,49 | 1,40 |
| Gebruiker van jaarrekeningen (N = 15) | Gem. | 3,53 | 3,60 | 3,07 | 3,33 |
| | Std. afw. | 1,06 | 1,12 | 1,40 | 1,59 |
| Toezichthouder (N = 11) | Gem. | 3,64 | 3,73 | 3,64 | 3,64 |
| | Std. afw. | 0,67 | 0,47 | 1,36 | 1,03 |
| Overig (N = 36) | Gem. | 3,31 | 3,31 | 3,28 | 3,53 |
| | Std. afw. | 1,26 | 1,24 | 1,32 | 1,16 |
| Totaal (N = 531) | Gem. | 3,45 | 3,51 | 3,25 | 3,28 |
| | Std. afw. | 0,99 | 0,96 | 1,32 | 1,14 |

Uit tabel 7 volgt dat de respondenten de in de Wta opgenomen kwaliteitseisen neutraal tot positief waarderen, waarbij met name de in de Wta opgenomen organisatorische kwaliteitseisen die aan de accountantsorganisaties gesteld worden positief gewaardeerd worden. De 'scheiding controle/advies' heeft volgens de respondenten, van de in de online-survey bevroegde kwaliteitseisen, de minste invloed gehad op de kwaliteit van de wettelijke controle. In de interviews komt ook naar voren dat deze maatregel niet door alle geïnterviewden als noodzakelijk ervaren wordt. Wel wordt door de

¹¹¹ Dit betreft de vragen 19 t/m 22 uit de survey. Zie bijlage B.1. voor meer informatie.

¹¹² Hierbij past de kanttekening dat de 'scheiding controle/advies' eerst per 1 januari 2013 is ingevoerd en de effecten daarvan wellicht nog niet goed waarneembaar zijn.

geïnterviewden erkend dat dit voorschrift een heldere boodschap geeft aan het maatschappelijk verkeer.

In de online-survey is de 'roulatieplicht accountantsorganisaties' niet aan bod gekomen omdat deze verplichting op het moment van uitvoeren van de wetsevaluatie nog geen deel uitmaakte van de Wta. In de interviews kwam dit onderwerp wel met regelmaat terug. Een aantal geïnterviewden heeft zich tijdens het interview kritisch uitgelaten over deze verplichting, door bijvoorbeeld op te merken dat zij van mening zijn dat de kwaliteit van de controle hierdoor in de eerste jaren na invoering achteruit zal gaan. Daarnaast zal de roulatieverplichting, volgens enkele respondenten, met name voor de kleinere accountantsorganisaties een grote last zijn waarbij de extra kosten niet zullen opwegen tegen de potentiële positieve effecten.

4. Toepasbaarheid Wta bij definitie wettelijke controle en OOB

4.1. Wettelijke controle

De Wta maakt, in art. 1, een onderscheid tussen 'vrijwillige controle' (art. 1 lid 1 onder o Wta) en 'wettelijke controle' (art. 1 lid 1 onder p Wta). Onder een 'vrijwillige controle' wordt verstaan 'een niet bij of krachtens de [Wta] verplichte controle van financiële verantwoordingen van ondernemingen of instellingen die inhoudelijk overeenkomt met een wettelijke controle.'

De wettelijke controle wordt op grond van art. 1 lid 1 onder p Wta als volgt gedefinieerd: 'een controle van een financiële verantwoording van een onderneming of instelling ten behoeve van het maatschappelijk verkeer, die verplicht is gesteld bij of krachtens de in de bijlage bij de Wta genoemde wettelijke bepalingen.'

De bijlage bij de Wta geeft inzicht in de ondernemingen of instellingen die verplicht zijn financiële verantwoording af te leggen. Een bekend voorbeeld uit de bijlage is de wettelijke controle op grond van art. 2:393 lid 1 BW. Dit artikel verplicht middelgrote en grote rechtspersonen¹¹³ tot het laten uitvoeren van een onderzoek van de jaarrekening door een geregistreerd accountant of door een organisatie waarbinnen dergelijke accountants samenwerken.

Art. 3 van de Wta schept de mogelijkheid om bij algemene maatregel van bestuur vrijwillige controles aan te wijzen waarop het bepaalde in de Wta eveneens van toepassing is. Een dergelijke algemene maatregel van bestuur is tot op heden niet uitgevaardigd.

Een ander belangrijk onderscheid binnen de Wta is het onderscheid tussen (wettelijke controles bij) een OOB en bij andere organisaties. Een OOB is, in art. 1 lid 1 onder l Wta, gedefinieerd als:

1. *Een in Nederland gevestigde rechtspersoon naar Nederlands recht waarvan effecten zijn toegelaten tot de handel op een gereguleerde markt als bedoeld in artikel 1:1 van de Wet op het financieel toezicht;*
2. *Een bank met zetel in Nederland als bedoeld in artikel 1:1 van de Wet op het financieel toezicht waaraan een vergunning is verleend ingevolge die wet;*
3. *Een centrale kredietinstelling met zetel in Nederland als bedoeld in artikel 1:1 van de Wet op het financieel toezicht waaraan een vergunning is verleend ingevolge die wet;*
4. *Een herverzekeraar, levensverzekeraar of schadeverzekeraar met zetel in Nederland als bedoeld in artikel 1:1 van de Wet op het financieel toezicht waaraan een vergunning is verleend ingevolge die wet;*
5. *Een onderneming, instelling of openbaar lichaam, behorende tot een van de ingevolge artikel 2 aangewezen categorieën.'*

Art. 2 Wta bepaalt in het verlengde daarvan dat 'Bij of krachtens algemene maatregel van bestuur (...) categorieën van ondernemingen, instellingen of openbare lichamen [worden] aangewezen wier omvang of functie in het maatschappelijk verkeer van zodanige aard is dat een ondeugdelijk uitgevoerde wettelijke controle van de financiële verantwoording een aanmerkelijke invloed kan hebben op het vertrouwen in de publieke functie van de accountantsverklaring.'

¹¹³ Uit art. 2:396 BW volgt dat een rechtspersoon is vrijgesteld van de plicht een wettelijke controle te laten verrichten als hij op twee achtereenvolgende balansdata aan tenminste twee van de volgende vereisten voldoet:

- Waarde van de activa is niet meer dan € 4,4 miljoen;
- Netto-omzet bedraagt niet meer dan € 8,8 miljoen;
- Gemiddeld aantal werknemers is niet meer dan 50.

Kort gezegd is een OOB dus een Nederlandse beursvennootschap¹¹⁴, Nederlandse bank of Nederlandse verzekeraar. In art. 1 lid 1 onder l sub 5 Wta wordt de mogelijkheid geboden om via art. 2 Wta categorieën te creëren die andere ondernemingen, instellingen of openbare lichamen als OOB aanwijzen. Tot op heden is dat niet gebeurd.

Om een wettelijke controle te mogen verrichten moet de accountantsorganisatie en de bij haar werkzame externe accountant voldoen aan de in de Wta gestelde vereisten. De algemene vereisten die gesteld worden aan de accountantsorganisatie bij het uitvoeren van een wettelijke controle zijn te vinden in de artt. 14 t/m 21 Wta. Ook aan de externe accountant worden eisen gesteld met betrekking tot de uitvoering van de wettelijke controle, zie artt. 25 t/m 31 Wta. Voor de wettelijke controle van de OOB gelden voor de accountantsorganisatie aanvullende vereisten. Deze zijn te vinden in de artt. 21a t/m 24b Wta. Daarnaast kunnen voor de OOB zelf, waarbij een wettelijke controle wordt verricht, aanvullende verplichtingen gelden.¹¹⁵

4.2. Reikwijdte van definitie ‘wettelijke controle’

Art. 1 van de Wta is sinds de invoering in 2006, zoals weergegeven in bijlage D, verschillende malen gewijzigd. De inhoud van de definitie van wettelijke controle is daarbij woordelijk gelijk gebleven, wel is deze definitie enkele keren vernummerd.¹¹⁶

Een van de vraagpunten die is gerezen in het kader van de evaluatie van de Wta, is of de reikwijdte van de definitie van ‘wettelijke controle’ nog toereikend is. Om dit te achterhalen is gekeken naar de redenen voor formulering bij het opstellen van de definitie in 2006. Uit de MvT¹¹⁷ bij de Wta volgt dat bij de definiëring van de wettelijke controle in de Wta aansluiting gezocht is bij de Achtste Richtlijn Vennootschapsrecht en de Aanbeveling Europese Commissie inzake de onafhankelijkheid van de met de controle belaste accountant van 16 mei 2002.¹¹⁸

Er is gekozen om in de definitie van de wettelijke controle te verwijzen naar een bijlage waarin de wettelijke bepalingen worden opgenomen die zien op de controle van periodieke financiële verantwoordingen, bijvoorbeeld jaarrekeningen, waarbij de externe accountant een accountantsverklaring verstrekt. In de Memorie van Toelichting (‘MvT’) bij de Wta wordt al aangehaald dat in de toekomst er wellicht andere periodieke financiële verantwoordingen zijn die dan eveneens in de bijlage kunnen worden opgenomen.¹¹⁹ De bijlage betreft een limitatieve opsomming van wettelijk voorgeschreven verantwoordingen waarvoor een externe accountant een verklaring dient af te geven. De wettelijke controle ziet expliciet op de externe controle, dit is in de definitie opgenomen door de tekst ‘ten behoeve van het maatschappelijk verkeer’, waarmee bedoeld wordt op het openbare karakter van de accountantsverklaringen die, veelal, ter inzage worden gelegd en toegevoegd aan de jaarrekening. De interne controle, de verantwoording ten behoeve van een specifieke (toezichhoudende) instelling of orgaan wordt hiermee dus uitgesloten.

¹¹⁴ Opgemerkt wordt dat over de precieze reikwijdte van ‘beursvennootschap’ onduidelijkheid bestaat als gevolg van de verwijzing naar het begrip ‘gereguleerde markt’ als bedoeld in art. 1:1 Wft. Verwezen wordt naar paragraaf 4.3 van dit deel.

¹¹⁵ Voorbeelden daarvan zijn de in art. 2:393 lid 1 BW opgenomen verplichting voor rechtspersonen als bedoeld in dat artikel om mededeling te doen aan de AFM van de beoogde accountant die de wettelijke controle gaat uitvoeren alvorens tot opdrachtverlening over te gaan, alsmede de verplichting voor sommige OOB’s om een auditcommissie in te stellen (voortvloeiend uit art. 1 van het Besluit uitvoering EG-richtlijn wettelijke controles jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen (Stb. 2008,323)).

¹¹⁶ Bij inwerkingtreding van de Wta in 2006 was de definitie van de wettelijke controle te vinden in art. 1 lid 1 onder j Wta, thans – 1 september 2014 - in art. 1 lid 1 onder p Wta. Voor de tijdstippen van wijziging, zie bijlage D.

¹¹⁷ Kamerstukken II, vergaderjaar 2003-2004, 29658, nr. 3, p.12, p. 45.

¹¹⁸ Aanbeveling van de Commissie van de Europese Gemeenschappen van 16 mei 2002 inzake de onafhankelijkheid van de met de wettelijke controle belaste accountant in de EU: basisbeginselen (PbEG L 191).

¹¹⁹ Kamerstukken II, vergaderjaar 2003-2004, 29658, nr. 3.

De reikwijdte van art. 1 lid 1 onder p Wta wordt niet alleen bepaald door de tekst van het artikel, zoals al eerder aangestipt, maar veeleer door de omvang van de bijlage waarnaar in het artikel wordt verwezen. Het is derhalve interessant om te kijken hoe de bijlage veranderd is en of deze sinds 2006 ruimer is geworden. Een overzicht van alle wijzigingen van de bijlage bij de Wta sinds inwerkingtreding van de Wta is te vinden in Bijlage D.2 van deze evaluatie.

In 2006 bestond de bijlage uit 33 wettelijke bepalingen welke, kort gezegd, onderverdeeld kunnen worden in de volgende categorieën: middelgrote en grote rechtspersonen, gemeentes en provincies, zorg, pensioenen, toezicht op de financiële sector en infrastructuur en milieu. In 2014 kunnen nog steeds deze categorieën onderscheiden worden. Door wijzigingen van andere wetten, bijvoorbeeld de invoering van de Wet op het financieel toezicht ('Wft'), zijn veranderingen in de bijlage bij de Wta noodzakelijk geweest. De reikwijdte van de 'wettelijke controle' zoals volgt uit de bijlage bij de Wta is sinds 2006 niet wezenlijk veranderd.

Na invoering van de Wta zijn in de literatuur enige malen kritische kanttekeningen geplaatst bij de reikwijdte van de definitie van wettelijke controle.¹²⁰

4.3. Reikwijdte van definitie 'OOB'

Over de reikwijdte van het begrip 'OOB' is in de MvT bij de Wta opgemerkt dat dit organisaties zijn die 'een zodanige omvang dan wel functie binnen het maatschappelijk verkeer vervullen dat zij grotere groepen van belanghebbenden raken'.¹²¹ Aangaande de omvang van de organisatie, zo volgt uit de MvT, kan worden gedacht aan de 'geconsolideerde omzet, het geconsolideerde balanstotaal of het geconsolideerde aantal werknemers'.¹²² Anders gezegd: van organisaties met een bepaalde omvang wordt geacht dat deze binnen het maatschappelijk verkeer een grote groep belanghebbenden raakt waardoor kwalificatie als OOB gerechtvaardigd is. Bij de functie van bepaalde organisaties, zo volgt eveneens uit de MvT, 'kan worden gedacht aan organisaties die weliswaar (relatief) klein zijn gemeten in absolute getallen, doch een publieke rol vervullen en vele individuele belangen kunnen raken en schaden (...).¹²³ Als voorbeelden van OOB's worden in de MvT onder meer genoemd 'alle beursgenoteerde ondernemingen waar een wettelijke controle moet worden toegepast (...) kredietinstellingen, verzekeringsmaatschappijen en beleggingsinstellingen (...).¹²⁴

De Nederlandse definitie van OOB zoals thans opgenomen in art. 1 lid 1 onder l Wta is in lijn met definitie zoals deze oorspronkelijk was opgenomen in art. 2, onderdeel 13, van Richtlijn 2006/43/EG, alsook met de aanpassing van deze definitie in Richtlijn 2006/43/EG.¹²⁵ In de MvT bij het voorstel voor de Wet tot wijziging van de Wta en Boek 2 BW ter implementatie van Richtlijn 2006/43 EG is opgemerkt dat de definitie van een OOB tenminste beursvennootschappen, bedrijven met specifieke bedrijfsactiviteiten (bijvoorbeeld verzekeraars, banken) en bedrijven van een bepaalde omvang omvat.¹²⁶ Hieraan is toegevoegd dat deze definitie desgewenst door de lidstaten uit te breiden is waarbij pensioenfondsen en zorginstellingen als mogelijke aanvullingen genoemd worden.¹²⁷ De Nederlandse wetgever heeft er echter voor gekozen de definitie van de OOB gelijk te houden aan de definitie zoals opgenomen in Richtlijn 2006/43/EG. Tegelijkertijd voorziet de Wta wel reeds in de

¹²⁰ Ch. den Houting en A. Lok, Reikwijdte Wta onlogisch, *De Accountant*, vol. 112, mei, 2006, p. 53.

¹²¹ *Kamerstukken II*, 2003-2004, 29 658, nr. 3, p.12 en p. 46.

¹²² *Kamerstukken II*, 2003-2004, 29 658, nr. 3, p. 46.

¹²³ *Kamerstukken II*, 2003-2004, 29 658, nr. 3, p. 46.

¹²⁴ *Kamerstukken II*, 2003-2004, 29 658, nr. 3, p. 46.

¹²⁵ Ten gevolge van art. 1, onderdeel f, Richtlijn 2014/56/EU.

¹²⁶ Toelichting bij COM(2004)177 'Wettelijke accountantscontrole van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen', p. 4.

¹²⁷ Toelichting bij COM(2004)177 'Wettelijke accountantscontrole van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen', p. 5.

mogelijkheid om de definitie op relatief eenvoudige wijze uit te breiden, als gevolg van de in art. 2 Wta opgenomen mogelijkheid om bij of krachtens algemene maatregel van bestuur categorieën ondernemingen, instellingen of openbare lichamen aan te wijzen als OOB.

In de Wta is de definitie van de OOB sinds invoering van de Wta in 2006 enkele malen gewijzigd. De aanpassingen betreffen veelal vernummering van het artikel en bijvoorbeeld wijzigingen ten gevolge van de invoering van de Wft.¹²⁸

Anders dan de definitie van de wettelijke controle, is de definitie van de OOB ten gevolge van deze aanpassingen inhoudelijk gewijzigd. Zo is thans onder sub 1 van de definitie van de OOB de term rechtspersoon opgenomen in plaats van de oorspronkelijk gebruikte term 'naamloze vennootschap' ('NV').¹²⁹

Een andere aanpassing in de definitie van OOB betreft het vervangen van de term 'effectenbeurs' als bedoeld in de (toenmalige) Wet toezicht effectenverkeer 1995 door de term 'gereguleerde markt' als bedoeld in art. 1:1 van de Wft.¹³⁰ Vervolgens is in de Wft per 31 oktober 2007 de definitie van 'gereguleerde markt' gewijzigd.¹³¹ Tot die datum werd onder een 'gereguleerde markt' in de Wft verstaan een 'een markt als bedoeld in artikel 1, onder 13, van de richtlijn beleggingsdiensten'.¹³² Een gereguleerde markt is op grond van de richtlijn beleggingsdiensten – en ook op grond van de de MiFID-richtlijn; de opvolger van de richtlijn beleggingsdiensten - per definitie gelegen binnen de EU/EER. Sinds de wijziging van de Wft op 31 oktober 2007 is gereguleerde markt in art. 1:1 Wft omschreven als een 'multilateraal systeem dat meerdere koop- en verkoopintenties van derden met betrekking tot financiële instrumenten – binnen dit systeem en volgens de niet-discretionaire regels van dit systeem – samenbrengt of het samenbrengen daarvan vergemakkelijkt op zodanige wijze dat er een overeenkomst uit voortvloeit met betrekking tot financiële instrumenten die volgens de regels en de systemen van die markt tot de handel zijn toegelaten, en dat regelmatig en overeenkomstig de geldende regels inzake de vergunningverlening en het doorlopende toezicht werkt'. In deze omschrijving is – derhalve - niet langer een territoriale begrenzing opgenomen tot (binnen) de EU/EER (gelegen 'effectenmarkten'). Als gevolg hiervan kan de vraag worden opgeworpen of (hierdoor ook) de reikwijdte van de definitie van OOB is verruimd.

Algemeen – zowel in de literatuur als in de rechtspraak¹³³ - wordt aangenomen dat de wetgever met de aanpassing van de definitie van 'gereguleerde markt' niet heeft beoogd de reikwijdte van dat begrip te verruimen de 'effectenmarkten' die gelegen zijn buiten de Europese Economische Ruimte. Ook uit art. 13 van de Verordening inzake de onafhankelijkheid bij assurance-opdrachten ('ViO') volgt dit. Desalniettemin verdient het aanbeveling dat de wetgever in art. 1:1 Wft verduidelijkt dat een gereguleerde markt per definitie beperkt is tot 'effectenmarkten' die zijn gelegen binnen de

¹²⁸ Wet op het financieel toezicht, inwerkingtreding 1 januari 2007, invoering 28 september 2006. Verwijzingen naar definities die waren opgenomen in de voormalige sectorale toezichtswetten werden hierdoor vervangen door verwijzingen naar definities als bedoeld in de Wft.

¹²⁹ Het begrip 'rechtspersoon' is meer omvattend dan het begrip 'NV'. Zie art. 1 lid 1 Boek 2 BW; art. 2 lid 1 Boek 2 BW en art. 3 Boek 2 BW voor de opsomming van rechtspersonen en art. 64 Boek 2 BW voor de definitie van NV.

¹³⁰

¹³¹ Ten gevolge van de inwerkingtreding van, kort gezegd, de Wet tot wijziging van de Wft in verband met de implementatie van de MiFID (*Stb.* 2007, 408).

¹³² De richtlijn beleggingsdiensten is de voorloper van de MiFID ('Markets in Financial Instruments Directive').

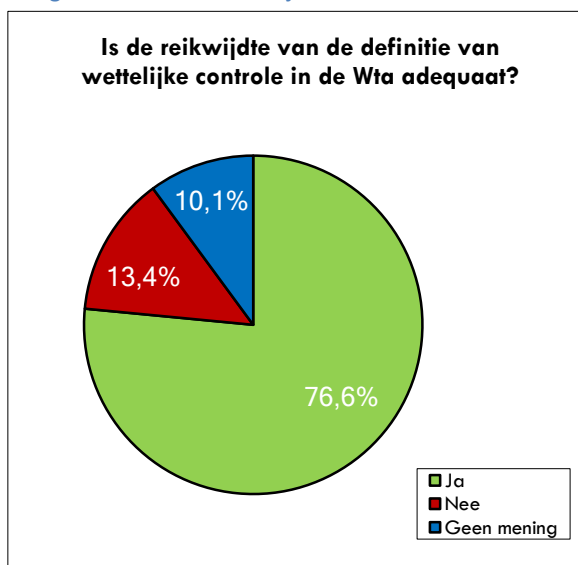
¹³³ Zie in die zin: M.W. Josephus Jitta, 'De pijn van de 'gereguleerde markt'; gedeelde smart is geen halve smart maar dubbele smart', *Ondernemingsrecht* 2010/25. en C.M. Grundmann-van de Krol, 'Reactie vanuit historisch perspectief: waar ligt een 'gereguleerde markt'', *Ondernemingsrecht* 2010/26, en A.A. Bootsma en J.B.S. Hijink, *De beurs-NV in den vreemde*, *Ondernemingsrecht* 2014/15.

EER, opdat ook over de (territoriale) reikwijdte van het begrip OOB – en de toepasselijkheid van de in de Wta opgenomen bepalingen die aanknopen bij de wettelijke controles van OOB's – geen discussie ontstaat.

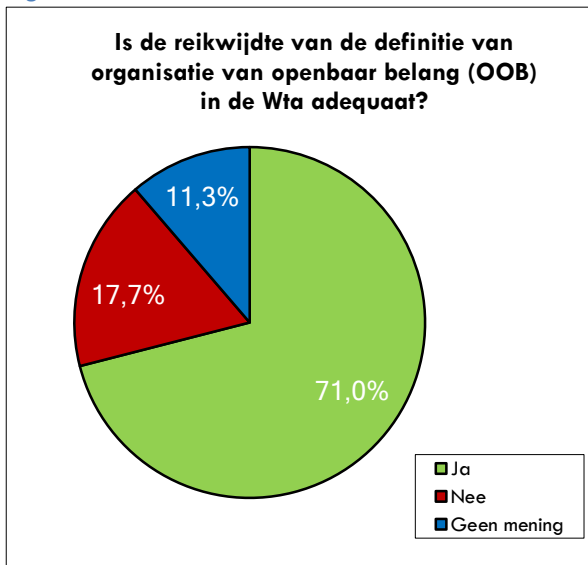
4.4. Praktijkervaringen over de definities van wettelijke controle en OOB

In de online-survey en diepte-interviews is getracht te achterhalen wat de mening van respondenten is met betrekking tot de reikwijdte van deze begrippen. De resultaten van de online-survey zijn weergegeven in figuur 3 en 4. De tabellen met uitsplitsing van de meningen van de respondenten per rol zijn weergegeven in Bijlage B.3.3.

Figuur 3: Definitie wettelijke controle in Wta



Figuur 4: Definitie OOB in Wta



Een overgrote meerderheid van de respondenten, 76,6%, merkte op de reikwijdte van de wettelijke controle zoals deze wordt gedefinieerd in de Wta adequaat te vinden. Uit de uitgesplitste reacties volgt dat met name de respondenten uit de rollen niet-OOB controlecliënten, OOB controlecliënten en gebruikers van jaarrekeningen hierover bovengemiddeld positief zijn.¹³⁴ Ook de reikwijdte van de definitie van OOB vond 71,0% van de respondenten adequaat. Wederom waren de respondenten uit de online-survey die de rollen controlecliënten OOB en niet-OOB vertegenwoordigen van alle rollen het meest positief over de adequaatheid van de reikwijdte van de definitie van de OOB.¹³⁵ Bij deze twee vragen werd in de online-survey de respondenten de mogelijkheid geboden om toe te lichten welke veranderingen zij wenselijk achten.

Er zijn in de online-survey 86 reacties gegeven op de vraag naar de reikwijdte van de definitie van de wettelijke controle en 106 reacties op de vraag naar de reikwijdte van de definitie van de OOB. Een groot gedeelte van de reacties¹³⁶ met betrekking tot de wettelijke controle pleit voor verkleining van reikwijdte van de wettelijke controle waarbij toelichtingen worden gegeven als:

¹³⁴ De reikwijdte van de definitie van de wettelijke controle is adequaat volgens 100% van de respondenten uit de groep controle cliënten niet-OOB, 90% van de respondenten uit de groep controle cliënten OOB en 88% van de respondenten uit de groep gebruikers van jaarrekeningen. Zie voor meer informatie de volledige tabel in Bijlage B.3.3.

¹³⁵ De reikwijdte van de definitie van de OOB is adequaat volgens 84% van de respondenten uit de groep controlecliënten OOB en 82% van de respondenten uit de groep controlecliënten niet-OOB. Zie voor meer informatie de volledige tabel in Bijlage B.3.3.

¹³⁶ Het gaat hierbij om 47% van de reacties (40 van de 86 reacties).

“De grenzen voor controle zijn te laag. Veel grote MKB-ondernemingen uit de dga-praktijk zijn hierdoor controleplichtig, zonder dat dit veel toegevoegde waarde heeft.”

en verregaander:

“beperken tot de OOB's, verder geen wettelijke plicht tot controle”

Er is ook een aantal respondenten¹³⁷ dat pleit voor een vergroting van de reikwijdte van de definitie van de wettelijke controle. Concrete voorbeelden die worden genoemd zijn het toevoegen van zorg- en onderwijsinstellingen maar ook ministeries, non profit instellingen worden genoemd. De meningen uit de diepte-interviews komen overeen met het beeld wat voortvloeit uit de online-survey, de reikwijdte van de definitie van de wettelijke controle is adequaat.

Daarnaast kan er ook een categorie reacties onderscheiden¹³⁸ worden die met name ziet op de onduidelijkheden die respondenten ervaren op enerzijds het tekstuele vlak en anderzijds bij de toepassing van dit wetsartikel.

Een overgrote meerderheid¹³⁹ van de reacties die is gegeven op de definitie van de OOB, behelst een pleidooi voor uitbreiding van deze definitie. Concrete voorstellen die daarbij worden gedaan zijn dat de organisaties van openbaar belang ook daadwerkelijk meer aan het openbaar of maatschappelijk belang gerelateerd zouden moeten zijn. Dus niet alleen Nederlandse banken, verzekeraars en beursvennootschappen maar bijvoorbeeld ook gemeentes, waterschappen, zorginstellingen, woningbouwcorporaties, onderwijsinstellingen, pensioeninstellingen en instellingen die grotendeels door de overheid gesubsidieerd zijn. Binnen deze categorie zijn ook voorstanders te vinden voor verbreding van de definitie van de OOB door elke wettelijke controle als een OOB-controle te behandelen of door heel grote bedrijven als OOB aan te laten merken.¹⁴⁰

Het beeld dat oprijst uit de diepte-interviews is niet anders. Ook een groot deel van de geïnterviewden is van mening dat de reikwijdte van de definitie van de OOB uitgebreid zou kunnen worden met zorginstellingen, woningbouwcorporaties en semi-publieke entiteiten. Daarnaast merkt een enkele geïnterviewde op dat het in de praktijk niet uit zou moeten maken of een controlecliënt een OOB of een niet-OOB is, het gaat om het afleveren van een goede controleverklaring voor elke organisatie. Het door de Wta geïntroduceerde onderscheid tussen OOB en niet-OOB wordt om deze reden door een geïnterviewde als 'niet zinvol' aangeduid.

Uit de opmerkingen bij de online-survey en de interviews komt aangaande de adequaatheid van de definitie van OOB derhalve een genuanceerder beeld naar voren dan in eerste volgt uit de resultaten van de online-survey. Voorstelbaar is daarom om de huidige definitie van OOB uit te breiden tot organisaties en instellingen van een bepaalde omvang die (deels) met publiek geld worden gefinancierd, waarbij wenselijk lijkt de nadere gevolgen van deze uitbreiding te onderzoeken en de uitbreiding ter consultatie aan marktpartijen voor te leggen.

¹³⁷ Het gaat hierbij om 14% van de reacties (12 van de 86 reacties).

¹³⁸ Het gaat hierbij om 22% van de reacties (19 van de 86 reacties).

¹³⁹ Het gaat hier om 71% van de reacties (75 van de 106 reacties).

¹⁴⁰ Ook in de literatuur is er geschreven over de reikwijdte van de OOB. Zo is onder meer gesteld dat de reikwijdte van de OOB in de publieke sector tekort zou schieten omdat woningcorporaties, universiteiten en zorginstellingen hier niet onder vallen. Zie bijvoorbeeld Ch. Den Houting en A. Lok en, Reikwijdte Wta onlogisch, *De Accountant*, vol. 112, mei, 2006, p. 53.

5. Wta en beroepsregelgeving

De accountantsorganisatie en de bij haar werkzame accountants moeten zich houden aan een groot aantal regels. De wettelijke regels die gesteld worden aan accountantsorganisaties kunnen gevonden worden in de Wta en zijn verder uitgewerkt in de Bta. Naast dit wettelijk kader gelden voor accountants die zijn ingeschreven in het accountantsregister van de NBA ook de beroepsregels van toepassing die door de NBA worden opgesteld. De bevoegdheid van de NBA om beroepsregels op te stellen vloeit voort uit art. 19 jo art. 3 Wab. Regels die de beroepsorganisatie heeft opgesteld zijn onder andere de VGBA, de Nadere voorschriften controle- en overige standaarden (NV COS) en de ViO.

Met inwerkingtreding¹⁴¹ van de ViO is het belang van onafhankelijkheid voor accountants en accountantsorganisaties onderstreept.¹⁴² Zo zijn er in de ViO regels te vinden die, in het belang van de onafhankelijkheid, de accountantsorganisatie verbieden de verantwoordelijke entiteit te sponsoren als zij daar een assurance-opdracht uitvoert.¹⁴³ Ook worden in de ViO aan accountants beperkingen opgelegd terzake het ontvangen en verstrekken van persoonlijke uitingen van gastvrijheid¹⁴⁴.

Uit de online-surveyresultaten (tabel 8) volgt dat een ruime meerderheid van de respondenten – uit alle stakeholdergroepen in overwegend gelijke mate – het feit dat de NBA de normen uit de Wta nader invult door middel van beroepsregelgeving als positief ervaart.¹⁴⁵ Daarnaast wordt ook de kwaliteit van de beroepsregelgeving positief beoordeeld, 46,6% van de respondenten ervaart de kwaliteit als hoog en 10,3% als zeer hoog. De resultaten van de online-survey zijn in overeenstemming met de resultaten uit de interviews. Sommige geïnterviewden merkten op dat het passend is in het stelsel van wet- en regelgeving dat de NBA beroepsregels opstelt. Deze voorschriften worden door deze geïnterviewden ook van hoge kwaliteit beschouwd. Wel wordt door een aantal geïnterviewden de kanttekening geplaatst dat de omvang van de beroepsregelgeving wel groot is. In de opmerkingen bij de online-survey komt deze waarneming ook vaak terug. Een enkel afwijkend geluid over de kwaliteit – en over de wenselijkheid van de rol van de NBA bij de totstandkoming van beroepsregels – is echter ook te horen. Onder de respondenten van de online-survey is de beroepsgroep van accountants in voldoende mate vertegenwoordigd in de om te kunnen concluderen dat er onder de accountants voldoende draagvlak is voor de door de NBA opgestelde beroepsregelgeving.¹⁴⁶

¹⁴¹ 1 januari 2014

¹⁴² Eerder werd onafhankelijkheid in de beroepsregels gezien als een uitwerking van objectiviteit, zie: H.K.O. Reimers en A.J.P. Tillema, *Nieuwe Europese en nationale regelgeving voor accountancy, Ondernemingsrecht*, 2014, 97, p.4.

¹⁴³ Art. 37 ViO.

¹⁴⁴ Art. 27 ViO.

¹⁴⁵ 58,7% van de respondenten ervaart de nadere invulling van de Wta-normen door de NBA als positief. Van de respondenten ervaart 15,6% dit zelfs als zeer positief.

¹⁴⁶ Zie bijlage B.3.4. voor de uitsplitsing van de beantwoording van deze vraag naar rol te vinden.

Tabel 8: Beroepsregelgeving (N = 487)

| Wat vindt u van het feit dat verschillende normen uit de Wta nader worden ingevuld in beroepsregelgeving door de NBA? | | | | | | |
|---|--------------|----------------|----------------|---------------|--------------|------|
| Zeer negatief | Negatief | Neutraal | Positief | Zeer positief | Geen mening | Gem. |
| 1,0% (5) | 4,5% (22) | 15,6% (76) | 58,7% (286) | 15,6% (76) | 4,5% (22) | 3,87 |
| Wat vindt u van de kwaliteit van deze beroepsregelgeving? | | | | | | |
| Zeer laag | Laag | Neutraal | Hoog | Zeer hoog | Geen mening | Gem. |
| 0,6% (3) | 4,9% (24) | 32,9% (160) | 46,6% (227) | 10,3% (50) | 4,7% (23) | 3,64 |

Het totstandkomingsproces van de beroepsregelgeving kan volgens 23,6% van de respondenten beter (zie figuur 5).¹⁴⁷ In de online-survey wordt meermaals opgemerkt dat de betrokkenheid van stakeholders bij het totstandkomingsproces van de beroepsregelgeving vergroot zou moeten worden.¹⁴⁸ Specifieke stakeholders die genoemd worden zijn vertegenwoordigers en accountants van het midden- en kleinbedrijf (MKB), gebruikers en toezichhouders. Hierbij wordt wel opgemerkt dat er al mogelijkheid is voor accountants om mee te denken maar dat hier weinig gebruik van wordt gemaakt.¹⁴⁹ Het consulteren van de markt in brede zin tijdens het proces van totstandkoming wordt ook als mogelijkheid aangedragen voor het vergroten van de betrokkenheid. In de interviews geeft een enkeling aan dat er wellicht bij de inbreng van accountants tijdens het totstandkomingsproces wel rekening gehouden moet worden met het takenpakket (OOB, niet-OOB) van de accountant, waarbij het een idee is deze groepen te splitsen zodat eenieder meer invloed kan uitoefenen op zijn eigen gebied. Daarnaast wordt opgemerkt dat er een duidelijke scheiding van machten moet zijn waarbij enkele respondenten daarbij specifiek opmerken dat de AFM volgens hen te veel betrokken is bij de totstandkoming van de beroepsregelgeving.¹⁵⁰ Over de gewenste mate van betrokkenheid van de AFM bij de totstandkoming van de beroepsregels lopen de meningen in de interviews overigens sterk uiteen. Een enkele geïnterviewde bepleit juist een sterkere rol voor de AFM. Ook betrekken van wetgevingsjuristen bij het ontwerpen van de beroepsregelgeving kan bijdragen aan verbetering van het totstandkomingsproces van beroepsregelgeving volgens enkele respondenten.¹⁵¹

¹⁴⁷ In bijlage B.3.4. is de uitsplitsing van de beantwoording van deze vraag naar rol te vinden.

¹⁴⁸ Er zijn 118 reacties op deze vraag gekomen waarvan er 28 (23,7% van de reacties) zien het vergroten van de betrokkenheid van stakeholders bij het totstandkomingsproces.

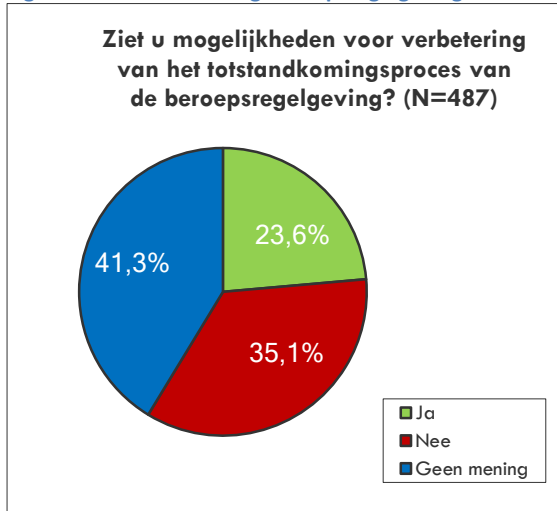
¹⁴⁹ Een respondent doet hierbij de suggestie om de bereidheid tot medewerking van accountants te vergroten door een tegemoet te komen in het aantal te behalen PE-punten bij actieve medewerking.

¹⁵⁰ 8 van de 118 reacties zagen op de scheiding van machten.

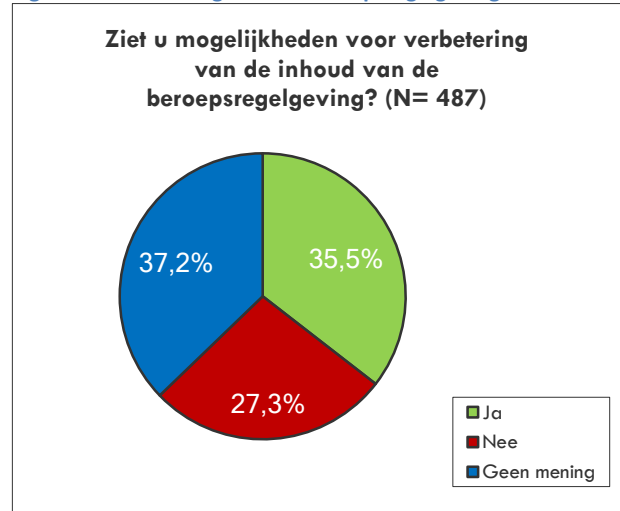
¹⁵¹ 3 van de 118 reacties zagen op het gebruik van wetgevingsjuristen.

Hoewel de inhoudelijke kwaliteit van de beroepsregelgeving als goed ervaren wordt ziet 35,5% van de respondenten wel mogelijkheden tot verbetering van de inhoud. (zie figuur 6)¹⁵² Een gedachte die in dat verband werd geopperd in de diepte-interviews was het kiezen voor een meer principle based benadering van de beroepsregelgeving met name voor de kleinere accountantsorganisaties.

Figuur 5: Totstandkoming beroepsregelgeving



Figuur 6: Verbetering inhoud beroepsregelgeving



¹⁵² In bijlage B.3.4. is de uitsplitsing van de beantwoording van deze vraag naar rol te vinden.

6. Conclusie

De periode 2006 – 2014 is een tijd geweest met gebeurtenissen die voor (het vertrouwen in) accountants en accountantsorganisaties verstrekken gevolgen hebben gehad. De financiële crisis, de totstandkoming van belangrijke wetten op het terrein van het accountantsberoep en een aantal ('boekhoud')schandalen die hebben geleid tot berichtgeving in de media met een rol voor accountants(organisaties). Tegelijkertijd is de Wta na de inwerkingtreding in 2006 diverse keren gewijzigd, zoals is beschreven in paragraaf 2.2, van Deel II 'Doeltreffende wetgeving en effecten in de praktijk'. Een aantal van deze wijzigingen in de Wta, waaronder de sinds 1 januari 2013 ingevoerde 'scheiding controle en advies', heeft grote invloed (gehad) op het accountantsberoep. Deze grote hoeveelheid gebeurtenissen en wetswijzigingen maakt het lastig de effecten te isoleren die de Wta heeft gehad.

Uit de uitkomsten in de online-survey blijkt dat de invoering van de Wta over het algemeen als positief wordt beoordeeld. Het vertrouwen in verschillende aspecten van de accountancy (in de accountantsberoepsgroep als geheel; in accountantsorganisaties; in de externe accountant en in de accountantsverklaring) is gemiddeld genomen neutraal tot positief. Wel is sinds de invoering van de Wta volgens respondenten het vertrouwen in de beroepsgroep licht gedaald (hoewel nog steeds neutraal tot positief). Omgevingsfactoren die buiten de Wta liggen, zoals berichtgeving in de media, hebben daaraan volgens respondenten de grootste bijdrage geleverd. De diepte-interviews bevestigden dit beeld. Als belangrijkste positieve effect van invoering van de Wta werd in de diepte-interviews de invoering van onafhankelijk, publiek toezicht door de AFM genoemd.

De invloed van de in de Wta opgenomen kwaliteitseisen op de kwaliteit van de wettelijke controle wordt door de respondenten positief gewaardeerd waarbij met name de in de Wta opgenomen organisatorische vereisten positief beoordeeld worden.

De reikwijdte van de definitie van wettelijke controle zoals thans opgenomen in art. 1 van de Wta is blijkens de overgrote meerderheid van respondenten in de online-survey (> 76%) adequaat. Een aantal respondenten neemt het standpunt in verruiming van de definitie van wettelijke controle wenselijk is, opdat (bijvoorbeeld) ook controles van jaarrekeningen van zorg- en onderwijsinstellingen en non-profit instellingen van een bepaalde omvang onder de definitie komen te vallen. In de diepte-interviews wordt dit ook een enkele keer genoemd. Gezien de mogelijk verstrekken gevolgen wordt aanbevolen niet tot uitbreiding van de definitie over te gaan dan nadat de wenselijkheid van uitbreiding nader is onderzocht en de uitkomst daarvan ter consultatie aan marktpartijen is voorgelegd.

De huidige reikwijdte van de definitie van OOB zoals thans opgenomen in art. 1 van de Wta is in lijn met de Europese regelgeving, ook zoals die zal luiden na aanpassing van Richtlijn 2006/43/EG door Richtlijn 2014/56/EU. Tegelijkertijd biedt de Europese regelgeving de mogelijkheid aan lidstaten tot verruiming van de definitie. Blijkens een grote meerderheid van de respondenten op de online-survey (71%) is de huidige reikwijdte adequaat. Een tweetal kanttekeningen is hierbij echter op zijn plaats. Ten eerste blijkt uit het literatuuronderzoek dat onduidelijkheid bestaat over de precieze reikwijdte van de definitie van OOB. Deze onduidelijkheid vindt zijn oorzaak in (onduidelijkheid over) de in de Wft opgenomen definitie van 'gereguleerde markt' (welk begrip deel uitmaakt van de omschrijving van OOB). Het verdient overweging de reikwijdte van het begrip 'gereguleerde markt' in de Wft te verduidelijken. Ten tweede komt in de interviews en in de opmerkingen bij de online-survey komt naar voren dat de reikwijdte van de OOB wel uitgebreid zou kunnen worden met zorginstellingen, woningcorporaties en semi-publieke entiteiten. Voorstelbaar is daarom om de huidige definitie van OOB uit te breiden tot organisaties en instellingen van een bepaalde omvang die (deels) met publiek geld worden gefinancierd, waarbij wordt aanbevolen de nadere gevolgen van deze uitbreiding te onderzoeken en de uitbreiding ter consultatie aan marktpartijen voor te leggen.

Uit de online-survey en de interviews volgt het beeld dat de beroepsregelgeving en de kwaliteit hiervan positief ontvangen worden. Onder accountants lijkt ook voldoende draagvlak voor de beroepsreglementering te zijn. Over het totstandkomingsproces en de inhoud van de beroepsregelgeving is het beeld verdeeld. Zo wordt er gepleit voor meer betrokkenheid van stakeholders tijdens het totstandkomingsproces, maar wordt meermaals opgemerkt dat de rol van de AFM in het totstandkomingsproces van beroepsregeling klein moet zijn. Over de gewenste mate van betrokkenheid van de AFM bij de totstandkoming van de beroepsregels lopen de meningen in de interviews overigens sterk uiteen.

Deel III Doeltreffend en doelmatig toezicht

1. Inleiding

Op basis van de Wta heeft de AFM tot taak gekregen toezicht te houden op naleving door accountantsorganisaties van de bij of krachtens de Wta gestelde voorschriften. De Wta kent de AFM met het oog daarop een aantal bestuursrechtelijke toezicht- en handhavingsbevoegdheden toe. Ook kan de AFM, op basis van de Wtra, jegens externe accountants een tuchtprocedure starten bij de Accountantskamer.

In dit onderdeel wordt de doeltreffendheid en doelmatigheid van het toezicht door de AFM op accountantsorganisaties onderzocht. Doeltreffend toezicht is daarbij gedefinieerd als toezicht dat bijdraagt aan het beschermen van een vooraf gedefinieerde publieke waarde.¹⁵³ De publieke waarde die de AFM met het toezicht op accountantsorganisaties beoogt te beschermen, vloeit voort uit de Wta en de wetgeschiedenis daarbij. Onafhankelijk toezicht op accountantsorganisaties die wettelijke controles uitvoeren, moet bijdragen aan het vertrouwen in de accountant en de accountantsverklaring.¹⁵⁴ Dit vertrouwen is onontbeerlijk voor goedwerkende financiële markten. Doelmatig toezicht is daarbij gedefinieerd als toezicht dat op kostenefficiënte wijze wordt uitgevoerd, waardoor de ingezette toezichtmiddelen in redelijke verhouding staan tot de publieke waarde die wordt beschermd.

Bij het beoordelen van de mate waarin het toezicht door de AFM op accountantsorganisaties doeltreffend is, dient derhalve te worden vastgesteld welke bijdrage het toezicht de afgelopen jaren heeft geleverd aan het versterken van het vertrouwen in de accountant en de accountantsverklaring. Dit is geen eenvoudige opgave. ‘Vertrouwen’ is per definitie een lastig te vatten begrip. Daarnaast is het denkbaar dat het effect van het toezicht dat de AFM sinds de inwerkingtreding van de Wta heeft uitgevoerd pas later zichtbaar wordt: korte termijn resultaten kunnen anders zijn dan het langere termijn effect. Een voorbeeld hiervan is het opleggen en publiceren van een bestuurlijke boete aan een accountantsorganisatie wegens het handelen in strijd met een bepaling uit de Wta. Het is aannemelijk dat de ruchtbaarheid die aan deze maatregel wordt gegeven er aanvankelijk toe leidt dat het vertrouwen in de betreffende accountantsorganisatie en wellicht ook de beroepsgroep als geheel afneemt. Op langere termijn kan de boete er echter toe leiden dat accountantsorganisaties haar gedrag aanpassen, de kwaliteit van de accountantsverklaring een positieve impuls krijgt en daarmee het vertrouwen in accountantsorganisaties toeneemt.

In dit deel zal in hoofdstuk 2 uiteengezet worden welke toezichts- en handhavingsbevoegdheden de AFM op grond van de Wta heeft gekregen. In hoofdstuk 3 volgt een overzicht van het gebruik van de toezichts- en handhavingsmaatregelen door de AFM, in beginsel op basis van publiek beschikbare bronnen. De samenwerking van de AFM met de NBA en de Samenwerkende Registeraccountants en Accountants-Administratieconsulenten (‘SRA’) komt in hoofdstuk 4 aan bod. Op basis van de survey-resultaten en afgenomen interviews worden in hoofdstuk 5 uitspraken gedaan over de waardering van de toezichthouder waarbij o.a. het gebruik van de toezichtsbevoegdheden, de samenwerking van de AFM en de effecten van het toezicht onder de aandacht gebracht worden. In hoofdstuk 6 wordt een waardeoordeel geveld over het door de AFM uitgeoefende toezicht vanuit een theoretisch perspectief. Hoofdstuk 7 waarin de conclusies zijn opgenomen, vormt de afsluiting van dit deel.

¹⁵³ De publieke waarde die een toezichthouder beoogt te beschermen, vloeit voort uit zijn taak, die haar basis vindt in de Wta. Zie voor een kader in de literatuur waarin beschreven wordt waaruit voor toezicht bestaat (het beschermen van publieke waarde door belangrijke risico’s te identificeren, te analyseren en aan te pakken): The regulatory craft: controlling risks, solving problems, and managing compliance, M.K. Sparrow. The Brookings Institution, Washington D.C. 2000.

¹⁵⁴ Kamerstukken II, Vergaderjaar 2003-2004, 29658, nr. 3, p.1.

2. Bevoegdheden AFM op grond van de Wta

Met de inwerkingtreding van de Wta in oktober 2006 is de AFM aangewezen als onafhankelijke publieke toezichthouder die toezicht dient te houden op de naleving van de aan de accountantsorganisatie - en de aan haar verbonden externe accountants die belast zijn met het uitvoeren van de wettelijke controle - gestelde eisen. Uit de MvT bij de Wta volgt dat het de bedoeling van de wetgever was om het toezicht vooral preventief van aard te laten zijn.¹⁵⁵

Om wettelijke controles te mogen uitvoeren dienen accountantsorganisaties een vergunning bij de AFM aan te vragen.¹⁵⁶ De accountantsorganisaties met een vergunning - en de aan die organisaties verbonden externe accountants belast met de wettelijke controle - worden in een door de AFM gehouden register ingeschreven.¹⁵⁷ Dit register vormt de basis voor het toezicht van het AFM.¹⁵⁸

De Wta bevat voor de AFM bestuursrechtelijke handhavinginstrumenten om, indien nodig, repressief te kunnen ingrijpen.¹⁵⁹ De formele handhavinginstrumenten, zoals die voortvloeien uit de Wta, welke de AFM kan gebruiken indien een accountantsorganisatie niet voldoet aan de gestelde normen zijn opgenomen in tabel 9.

Tabel 9: Formele handhavinginstrumenten van de AFM

| Formele handhavinginstrumenten van de AFM | Artikel |
|--|--------------------|
| Het vorderen van inlichtingen | Art. 51 lid 1 Wta |
| Het geven van een aanwijzing | Art. 52 Wta |
| Het opleggen van een last onder dwangsom | Art. 53 Wta |
| Het opleggen van een bestuurlijke boete | Art. 54 t/m 56 Wta |
| Het uitvaardigen van een openbare waarschuwing en het publiceren van handhavingmaatregelen | Art. 64 t/m 71 Wta |
| Een vergunning intrekken of beperken | Art. 10 Wta |

Accountantsorganisaties kunnen, indien de AFM jegens hen gebruik maakt van de in de Wta opgenomen bevoegdheden, in bezwaar bij de AFM en daarop volgend in beroep gaan bij de bestuursrechter in Rotterdam. Daarna staat eventueel hoger beroep open bij het CBB. Tevens kan de AFM een klacht indienen tegen een externe accountant bij de Accountantskamer.¹⁶⁰

Het uitgangspunt van het handhavingbeleid van de AFM is dat het inzetten van handhavinginstrumenten als ultimum remedium wordt beschouwd.¹⁶¹ Die zienswijze is ook te vinden in de parlementaire geschiedenis en in de literatuur: in beginsel wordt de AFM geacht gebruik te maken van minder vergaande bevoegdheden om een accountantsorganisatie aan te sporen om de gewenste maatregelen te treffen.¹⁶²

Naast de uit de Wta voortvloeiende handhavinginstrumenten – hierna ook wel aangeduid als formele handhavinginstrumenten – maakt de AFM gebruik van informele beïnvloedingsinstrumenten, zoals het

¹⁵⁵ Kamerstukken II, Vergaderjaar 2003-2004, 29658, nr. 3, p.15.

¹⁵⁶ Zie Hoofdstuk 2 Wta 'Toegang tot de markt', artt. 5 t/m 12 Wta.

¹⁵⁷ Art. 11 lid 1 Wta.

¹⁵⁸ Kamerstukken II, Vergaderjaar 2003-2004, 29658, nr. 3, p.15.

¹⁵⁹ Zie ook art. 5:15 – 17 Awb waarin de AFM bevoegdheden als betreden van plaatsen en vorderen van inlichtingen, worden toebedeeld om bestuursrechtelijke handhaving mogelijk te maken.

¹⁶⁰ Zie art. 31 Wta. De externe accountant is ten aanzien van zijn beroepsmatig handelen onderworpen aan tuchtspraak ter zake van enige handelen of nalaten in strijd met de Wta.

¹⁶¹ Zie het Handhavingbeleid van de AFM en DNB te vinden via de volgende link: <http://www.afm.nl/~media/files/wetten-regels/beleid/handhavingbeleid-afm-dnb-100708.ashx>

¹⁶² Kamerstukken II, Vergaderjaar 2003-2004, 29658, nr. 3, p.16. en p. 48. Zie verder I. Ayres & J. Braithwaite, *Responsive regulation. Transcending the deregulation debate*. New York: Oxford University Press, 1992.

geven van guidance, het publiceren van opiniërende artikelen en het geven van interviews, om (te trachten) gewenst gedrag te bereiken. Ook kan de AFM een 'normoverdragend gesprek' voeren met de accountantsorganisatie indien de AFM heeft geconstateerd dat deze niet voldoet aan de vereisten die bij of krachtens de Wta zijn gesteld. In een dergelijk gesprek zal de AFM de accountantsorganisatie die een overtreding heeft begaan niet alleen wijzen op de toepasselijke norm en uitleggen hoe zij die norm interpreteert maar tevens aandringen op toekomstige naleving van de norm.¹⁶³

¹⁶³ Rapport algemene bevindingen kredietcrisisonderzoek, 3 december 2009, p. 9. Een normoverdragend gesprek kan worden gecombineerd met een aanwijzing (art. 52 Wta) of worden gevolgd door een aanwijzing.

3. Gebruik toezicht- en handhavingsbevoegdheden AFM

Waar in de vorige paragraaf is beschreven welke (toezicht- en handhavings)bevoegdheden in de Wta zijn toegekend aan de AFM, staat in deze paragraaf een bespreking van het gebruik van deze bevoegdheden door de AFM centraal. Een belangrijk bron om te achterhalen op welke wijze de AFM sinds de inwerkingtreding van de Wta gebruik heeft gemaakt van haar toezicht- en handhavingsbevoegdheden, wordt gevormd door de rapportages die de AFM op grond van de Wta publiceert. Deze worden hieronder daarom kort genoemd.

Tot 1 september 2014 zijn er sinds 2006 door de AFM veertien rapportages gepubliceerd. Naar verwachting zal de AFM eind september 2014 rapportages publiceren over de individuele 'Big-4' kantoren. Deze rapportages zijn opgesomd in tabel 10 en worden verder besproken in paragraaf 3.3 hieronder.¹⁶⁴

Tabel 10: Overzicht publieke rapportages AFM

| Jaar | Rapportage |
|------|---|
| 2007 | Evaluatie eerste 89 uitgevoerde OTP's bij niet-OOB vergunningaanvragers |
| 2008 | Vergunningverlening Wta leidt tot kwaliteitsverbetering |
| 2009 | Rapport algemene bevindingen kredietcrisisonderzoek |
| 2010 | Rapport algemene bevindingen kwaliteit accountantscontrole en kwaliteitsbewaking |
| 2010 | Sector in beeld. Uitkomsten Wta bijdragemodel 2009 |
| 2011 | Prikkels voor kwaliteit accountantscontrole; een verkenning |
| 2011 | Sector in beeld. Uitkomsten AFM monitor accountantsorganisaties 2010 |
| 2011 | Toenemende aandacht voor toezicht niet OOB accountantskantoren |
| 2012 | Rapport n.a.v. AFM- onderzoek naar wettelijke controles bij woningcorporaties |
| 2013 | Thema onderzoek niet-OOB accountantsorganisaties. Deel 1: NBA-kantoren |
| 2013 | Rapport n.a.v. AFM onderzoek naar kwaliteit accountantscontrole en stelsel van kwaliteitsbeheersing en -bewaking bij negen OOB vergunningshouders |
| 2013 | Themaonderzoek niet- OOB accountantsorganisaties. Deel 2: SRA- kantoren |
| 2013 | Themaonderzoek niet- OOB accountantsorganisaties. Samenvatting onderzoeksbevindingen |
| 2013 | Naleving overgangsregeling scheiding controle en advies |
| 2014 | Verwacht AFM rapport 1-meting. Vervolg op rapport algemene bevindingen kwaliteit accountantscontrole en kwaliteitsbewaking |

Uit de rapportages kan worden afgeleid welke maatregelen de AFM heeft genomen met het oog op het afdwingen van naleving van de bij of krachtens de Wta gestelde voorschriften. Daarnaast geven de rapportages inzicht in het perspectief van de AFM ten aanzien van het functioneren van accountantsorganisaties, en in het bijzonder betreffende (de uitvoering van) wettelijke controles.

3.1. Verleende vergunningen sinds 2006

Het toezicht van de AFM richt zich op accountantsorganisaties en de bij haar werkzame externe accountants die een vergunning hebben om wettelijke controles te mogen verrichten.¹⁶⁵ Accountantsorganisaties dienen aan de in de Wta gestelde eisen te voldoen, alvorens een vergunning voor het uitvoeren van wettelijke controles wordt verkrijgen. Er zijn twee soorten vergunningen¹⁶⁶. De eerste soort vergunning is vereist voor de wettelijke controles die verricht worden bij niet-OOB's. De

¹⁶⁴ De informatie in deze rapportages kan niet herleid worden tot individuele personen of specifieke accountantsorganisaties. Sinds november 2013 is het, door de invoering van art. 48a Wta, de AFM echter wel toegestaan om specifieke informatie per accountantsorganisatie te publiceren. De eerste rapportage waarin dit gebeurd zal worden gepubliceerd in september 2014, gelijktijdig met de publicatie van de wetsevaluatie.

¹⁶⁵ Art. 5 Wta.

¹⁶⁶ Art. 6 Wta.

tweede soort vergunning, waarop aanvullende vereisten van toepassing zijn, wordt verleend aan accountantsorganisaties die OOB's willen controleren.¹⁶⁷

Door de invoering van de Wta dienden accountantsorganisaties voor 1 november 2006 een vergunning aan te vragen bij de AFM. Ruim 700 aanvragen tot vergunningverlening van accountantsorganisaties zijn voorafgaand aan de inwerkingtreding van de Wta ingediend bij de AFM. Hiervan hadden 20 verzoeken betrekking op een zogenaamde OOB- vergunning.¹⁶⁸ Alvorens de AFM een besluit nam ten aanzien van de vergunningaanvraag bezocht de AFM een groot aantal accountantsorganisaties om na te gaan of op de juiste wijze invulling werd gegeven aan de in de Wta gestelde normen. Enkel de accountantsorganisaties en de aan haar verbonden externe accountants die aan konden tonen te voldoen aan alle van toepassing zijnde voorschriften van de Wta, kregen een vergunning van de AFM.¹⁶⁹ Een overzicht van het aantal afgewezen, verleende en (vrijwillig) ingetrokken vergunningen is weergegeven in tabel 11.

Tabel 11: Vergunningen overzicht

| Jaar | Afwijzingen vergunningaanvraag | Verleende vergunningen | Ingetrokken vergunningen (vrijwillig) |
|------|--------------------------------|------------------------|---------------------------------------|
| 2006 | n.v.t. | n.v.t. | n.v.t. |
| 2007 | 7 | 15 | - |
| 2008 | 24 | 472 | 4 |
| 2009 | - | 18 | 22 |
| 2010 | - | 22 | 29 |
| 2011 | - | 18 | 16 |
| 2012 | - | 12 | 30 |
| 2013 | - | 11 | 27 |

3.2 AFM onderzoeken als onderdeel van doorlopend toezicht

Accountantsorganisaties waaraan door de AFM een vergunning is toegewezen komen automatisch onder doorlopend toezicht van de AFM te staan¹⁷⁰. In het kader van het (doorlopend) toezicht dat de AFM houdt op accountantsorganisaties voert de AFM tevens regelmatig onderzoeken uit. De AFM onderscheidt daarbij – zo blijkt uit door de AFM aangeleverde informatie - een vijftal verschillende typen onderzoeken. Dit zijn (i) 'reguliere onderzoeken'; (ii) 'themaonderzoeken'; (iii) 'incidentonderzoeken'; (iv) 'Joint inspections met de PCAOB' en (v) 'overige onderzoeken'. Een overzicht – op basis van door de AFM aangeleverde gegevens – van het aantal uitgevoerde onderzoeken in de periode 31 oktober 2006 - 31 december 2013 is opgenomen in tabel 14.

Niet alle onderzoeken leiden tot zelfstandige, publieke rapportages. Zo leiden incidentenonderzoeken in het algemeen niet tot een zelfstandig publiek rapport, maar kunnen deze wel leiden tot formele maatregelen (bijvoorbeeld het indienen van een tuchtklacht) of informele maatregelen (het houden van een zogenoemd 'normoverdragend gesprek'). Onderzoeken kunnen (daarnaast) meer verkennend van aard zijn of plaatsvinden naar aanleiding van incidenten in de markt.

¹⁶⁷ Voor de vereisten die aan de accountantsorganisatie worden gesteld zie paragrafen 3.1.2. en 3.1.3 en afdeling 3.2 van de Wta.

¹⁶⁸ Persbericht AFM d.d. 1 november 2006. Organisaties die voor 1 november 2006 een verzoek tot een vergunning hadden ingediend, maar deze nog niet toegewezen hadden gekregen konden een beroep doen op het overgangsregime van de Wta. Hierdoor konden vergunning-aanvragers wettelijke controles uit blijven voeren en nieuwe opdrachten aannemen. Zie voor meer informatie de AFM 'Vergunningwijzer Wta', Vergunningplicht, september 2006. Vanaf de tweede maand na inwerkingtreding van de Wta kon er geen gebruik meer gemaakt worden van de overgangsregeling.

¹⁶⁹ Het staat de AFM overigens vrij om aan het verlenen van een vergunning voorschriften te verbinden en /of beperkingen te stellen, art. 10 Wta. Hier is in de praktijk geen gebruik van gemaakt.

¹⁷⁰ Artt. 47- 56 Wta.

3.3. Publieke AFM rapportages

Door middel van het publiceren van rapportages heeft de AFM de afgelopen jaren getracht handvaten te bieden aan de praktijk ter invulling van de normen van de Wta.¹⁷¹ Tot de onderzoeken die tot openbare AFM rapportages hebben geleid, behoren onder andere de verkennende onderzoeken. Deze hebben betrekking op verschillende aspecten van de wettelijke controle zoals het beleid dat de accountantsorganisatie voert ten aanzien van het stelsel van kwaliteitsbeheersing en -bewaking, de competenties van de externe accountant, het naleven van de zorgplicht of meer algemeen, naar aanleiding van problemen die zich voordoen in de markt.¹⁷² Binnen de verkennende onderzoeken kan een onderscheid worden gemaakt tussen (i) de rapportages op basis van het bijdragemodel (de 'Monitor accountantsorganisaties') en (ii) rapportages met uitkomsten van reguliere onderzoeken en rapportages naar aanleiding van themaonderzoeken.

3.3.1. Bijdragemodel (Monitor accountantsorganisaties)

Een van de instrumenten die de AFM gebruikt voor het uitvoeren van het doorlopend toezicht is het bijdragemodel - ook wel de Monitor accountantsorganisaties genoemd.¹⁷³ De Monitor accountantsorganisaties heeft enkele keren geresulteerd in een publieke AFM rapportage.

De Monitor accountantsorganisaties bestaat uit een vragenlijst die aan de accountantsorganisaties wordt voorgelegd en waarin hen wordt gevraagd informatie te verstrekken over zichzelf en over de door hen uitgevoerde wettelijke controles. Deze informatie wordt uitdrukkelijk niet door de AFM geverifieerd.¹⁷⁴ Een overzicht van de opbouw van het bijdragemodel is opgenomen als bijlage G.

De AFM heeft over de uitkomsten van de Monitors van 2009 en 2010 publieke rapporten uitgebracht. In het voorwoord van de rapportages over het bijdragemodel in 2009 en 2010 beschrijft de AFM dat de meeste vragen in de enquête zijn gerelateerd aan het Wta-normenkader.¹⁷⁵ De AFM heeft over uitkomsten van de Monitor 2011 wel een rapport opgesteld, maar deze uitsluitend aan alle vergunninghoudende accountantsorganisaties gemaïld. Dit rapport is verder niet openbaar gemaakt door bijvoorbeeld een publicatie op de website. De redenen daarvoor – kort gezegd dat reeds een veelheid aan, mogelijk onderling tegenstrijdige, informatie over en door accountantsorganisaties wordt gepubliceerd - heeft de AFM vermeld in een e-mail naar de vergunninghoudende accountantsorganisaties.¹⁷⁶ Sindsdien heeft de AFM vanwege dezelfde redenen er voor gekozen om

¹⁷¹ AFM rapport: 'Prikkel voor kwaliteit accountantscontrole; Een verkenning', 6 oktober 2011, p. 40.

¹⁷² Zie AFM rapport: 'Rapport algemene bevindingen kredietcrisisonderzoek', 3 december 2009 en 'Rapport naar aanleiding van AFM- onderzoek naar wettelijke controles bij woningcorporaties', 11 december 2012.

¹⁷³ AFM rapporten: 'Sector in beeld; Uitkomsten Wta Bijdragemodel 2009', 2010. & 'Sector in beeld; Uitkomsten AFM Monitor Accountantsorganisaties' 2010, 2011. Aan deze rapporten in deze paragraaf enige aandacht besteed, nu het bijdragemodel – naar het oordeel van de AFM – bijdroeg aan het in kaart brengen van de sector (met name in de eerste jaren van het toezicht op basis van de Wta). Hierover ook: M. van Opijnen en F. Pouw, 'AFM: Eerste bijdragemodel geeft inzicht in markt', Accountancynieuws, 2010-12, p.1 (http://www.accountancynieuws.nl/actueel/accountancymarkt/afm-eerste-bijdragemodel-geeft-inzicht-in-markt.92929.lynkx?PostedField%5Bkeyword%5D=eerste+bijdragemodel&Confirmed=Zoeken#.U9VkwPI_ua9).

1

¹⁷⁴ AFM rapport: 'Sector in beeld; Uitkomsten Wta Bijdragemodel 2009', 2010, p.30. Het doel van de AFM is om door middel van de vragenlijst informatie te verzamelen over de toezichtpopulatie (zowel individuele accountantsorganisaties als de markt als geheel) en dit te gebruiken voor het uitvoeren van effectief en efficiënt toezicht. Door op regelmatige basis deze vragenlijst uit te zetten kunnen er door de jaren heen trends, best practices en/ of benchmarks worden geïdentificeerd. Bovendien wordt de vragenlijst meegenomen in de risicoanalyse van de AFM. De rapportages bevatten de informatie die de accountantsorganisaties zelf hebben verstrekt.

¹⁷⁵ AFM rapporten: 'Sector in beeld; Uitkomsten Wta Bijdragemodel 2009', 2010. & 'Sector in beeld; Uitkomsten AFM Monitor Accountantsorganisaties' 2010, 2011.

¹⁷⁶ De AFM merkt daarover het volgende op in haar e-mail: "In de eerste plaats zien de gegevens in de Monitor op het laatst afgesloten boekjaar van accountantsorganisaties. Voor sommige accountantsorganisaties is dat het gebroken boekjaar eindigend medio 2011, voor de meeste accountantsorganisaties is dat het kalenderjaar

ook niet meer een rapport over de uitkomsten van de Monitor naar de vergunninghoudende accountantsorganisaties toe te zenden.

Tabel 12: Overzicht gepubliceerde bijdragemodellen

| Bevindingen | Vervolgstappen AFM |
|--|--|
| Sector in beeld. Uitkomsten Wta bijdragemodel 2009 & Sector in beeld. Uitkomsten AFM monitor accountantsorganisaties 2010 | |
| <ul style="list-style-type: none"> - De accountantsorganisaties met een OOB- vergunning hebben in 2009 en 2010 ongeveer evenveel OKB's uitgevoerd bij niet-OOB controles; - Bij accountantsorganisaties zonder OOB-vergunning is het aantal OKB van 59% naar 39% gezakt; - In vergelijking met 2009 zijn er in 2010 meer schendingen geregistreerd. Voor OOB- kantoren is deze stijging 13%, voor niet-OOB kantoren 56%; - Het aantal accountantsorganisaties dat te maken had met een redelijk vermoeden van fraude is met 44% gedaald in 2010 t.o.v. 2009; - Van de accountantsorganisaties die zijn getoetst door het toezichtsorgaan ontving in 2009 6% een negatief oordeel. - Van de accountantsorganisaties die zijn getoetst door het toezichtsorgaan ontving in 2010 4% een negatief oordeel. | <p>Het doel van de AFM is om door middel van de vragenlijst informatie te verzamelen over de toezichtspopulatie (zowel individuele accountantsorganisaties als de markt als geheel) en dit te gebruiken voor het uitvoeren van effectief en efficiënt toezicht. Door op regelmatige basis deze vragenlijst af te nemen kunnen er door de jaren heen trends, best practices en/ of benchmarks worden geïdentificeerd.</p> |

3.3.2. Publieke AFM rapportages met uitkomsten generieke onderzoeken en themaonderzoeken

De hoofdlijnen van de publieke rapportages met uitkomsten van generieke onderzoeken en van de rapportages met uitkomsten van themaonderzoeken zijn in de hiernavolgende overzichtstabel, tabel 13, op chronologische wijze weergegeven.

In dit kader wordt opgemerkt dat in tabel 13 de rapportage met uitkomsten van het reguliere onderzoek van de AFM naar de grootste vier accountantsorganisaties over in 2012 verrichte wettelijke controles – de rapportage die gelijktijdig met dit onderzoek over de wetsevaluatie wordt gepubliceerd – niet is opgenomen. Verder wordt opgemerkt dat in tabel 13 (slechts) een selectie is opgenomen van de bevindingen van de AFM en de door betrokkenen (accountantsorganisatie dan wel AFM) genomen vervolgstappen. Een uitgebreidere bespreking van de rapportages en de daarin opgenomen bevindingen en vervolgstappen is opgenomen in Bijlage E.

2010, eindigend op 31 december 2010. Dit heeft onder andere tot gevolg dat de gegevens inmiddels gedateerd zijn en niet voor alle accountantsorganisaties betrekking hebben op dezelfde periode en dus niet zonder meer opgeteld kunnen worden. Ten tweede zijn in 2011 nog steeds niet alle vragen door alle accountantsorganisaties volledig ingevuld. Bij meer dan een derde van de vragen heeft een aantal accountantsorganisaties, variërend van 1 tot meer dan 170, aangegeven dat de gevraagde informatie niet beschikbaar is. Dit betekent dat voor de verschillende onderdelen van de Monitor geen informatie beschikbaar is van een constant aantal accountantsorganisaties. Er is steeds meer informatie van en over accountantsorganisaties publiek beschikbaar, onder andere in jaarverslagen, transparantieverslagen en trendanalyses. Indien wij de uitkomsten van de Monitor zouden publiceren, worden deze uitkomsten vergeleken met de overige beschikbare publieke informatie. Vanwege bovenstaande beperkingen van de uitkomsten van de Monitor, bestaat de kans dat hierbij onjuiste of onterechte conclusies aan de uitkomsten worden verbonden.”

Tabel 13 – Hoofdlijnen (overige) publieke AFM rapportages

| Bevindingen | Vervolgstappen accountantsorganisaties | Vervolgstappen AFM |
|---|--|--|
| Evaluatie eerste 89 uitgevoerde OTP's bij niet-OOB vergunningaanvragers – 13 april 2007 | | |
| <p>- Van de 699 vergunningaanvragen zijn er 463 toegewezen;</p> <p>- 80% van de bezochte accountantsorganisaties voldoet (nog) niet aan de vereisten.</p> | <p>Een aantal accountantsorganisaties waaraan een vergunning is geweigerd, heeft de weigering aangevochten bij de bestuursrechter.¹⁷⁷</p> | <p>Accountantsorganisaties met vergunning komen onder doorlopend toezicht van de AFM te staan.</p> |
| Themaonderzoek: Rapport algemene bevindingen kredietcrisisonderzoek - 3 december 2009 | | |
| <p>- Van de 18 wettelijke controles voldoen er 11 niet aan de eisen;</p> <p>- Aandacht voor kwetsbaarheden:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Groepsaccountant dient zich aantoonbaar actief op te stellen; • Waardering van de financiële activa moet voldoende kritisch gedaan worden; • Toelichting op onzekerheden in de jaarrekening moet voldoende kritisch en begrijpelijk zijn; • Het controledossier moet op heldere en inzichtelijke wijze worden vormgegeven; <p>- Accountantsorganisaties dienen maatregelen te nemen die waarborgen dat haar accountants voldoende kritisch zijn.</p> | <p>- De accountantsorganisaties gaven aan aanvullende controlewerkzaamheden uit te voeren en waar nodig fouten te herstellen;</p> <p>- Daarnaast zullen de accountantsorganisaties indien nodig maatregelen treffen op organisatorisch vlak.</p> | <p>- De conceptrapporten zijn besproken met de betreffende accountantsorganisaties;</p> <p>- AFM heeft n.a.v. de reacties van de accountantsorganisaties geconstateerd dat de gebreken in de praktijk worden erkend en tot verbeteringen hebben geleid of zullen leiden;</p> <p>- Bij enkele accountantsorganisaties heeft de AFM aangedronken op follow-up maatregelen;</p> <p>- Met enkele accountantsorganisaties heeft de AFM normoverdragende gesprekken gevoerd;</p> <p>- De AFM heeft aangegeven deze accountantsorganisaties te controleren op het nemen van de vereiste maatregelen</p> |

¹⁷⁷ Zie onder andere: Rb. Rotterdam 28 april 2008, JOR 2008/234, m. nt. J.F. de Groot, Rb. Rotterdam 26 februari 2009, JOR 2009/113, m. nt. P.M. van der Zanden, Rb. Rotterdam 9 juli 2010, LJN BN0766, Rb. Rotterdam 30 november 2009, LJN BK4740 (bevestigd in hoger beroep: CBb 23 december 2011, LJN BU9582) en Rb. Rotterdam 2 september 2010, LJN BN5938 en Rb. Rotterdam 7 april 2011, JOR 2011/186, m. nt. V.H. Affourtit.

Regulier onderzoek: Rapport algemene bevindingen kwaliteit accountantscontrole en kwaliteitsbewaking – 1 september 2010

| | | |
|---|---|---|
| <ul style="list-style-type: none"> - Bij ieder van de 7 uitgevoerde incidentonderzoeken heeft de AFM geconstateerd dat er een incidentmelding had moeten plaatsvinden; - Bij meerdere 'Big-4' kantoren is er sprake van onvoldoende kritische en onvoldoende diepgaande OKB's; - De interne review vertoonde bij verschillende accountantsorganisaties tekortkomingen; - De invulling van de compliance functie vertoonde bij verschillende accountantsorganisaties op materieel vlak gebreken; - Van de reguliere onderzoeken bij 46 accountantsorganisaties vertoonden 29 accountantsorganisaties tekortkomingen op het gebied van de vereiste professioneel- kritische houding, het voldoende uitvoeren van waarderingen van financiële activa en voldoende uitvoeren van werkzaamheden m.b.t. de omzet; - 8 van de 11 onderzoeken bij financiële instellingen vertoonden gebreken op het gebied van toereikende controle- informatie, de vereiste kritische houding van de groepsaccountant en de onafhankelijkheid; - In het kader van de interne kwaliteitsbewaking heeft de AFM moeten constateren dat de betrokken accountantsorganisaties niet uit eigen beweging actie ondernamen. | <ul style="list-style-type: none"> - Tijdens de bespreking van de conceptrapporten gaven de betrokken accountantsorganisaties aan in zekere mate de gebreken te herkennen. | <ul style="list-style-type: none"> - Resultaten waren aanleiding voor de AFM om normoverdragende gesprekken te voeren met de betrokken accountantsorganisaties; - De AFM heeft aangegeven deze accountantsorganisaties te controleren op het nemen van de vereiste maatregelen; - In een aantal gevallen had de AFM het voornemen om ook formele maatregelen te treffen; - Uiteindelijk heeft de AFM vier boetes opgelegd¹⁷⁸ |
|---|---|---|

¹⁷⁸ Zie paragraaf 3.4. en Bijlage F voor een uitgebreide toelichting.

| | | |
|--|---|--|
| Themaonderzoek: Prikkel voor kwaliteit accountantscontrole; een verkenning - 6 oktober 2011 | | |
| <ul style="list-style-type: none"> - De AFM heeft in dit onderzoek situaties geformuleerd waarin de onafhankelijkheid van de accountant in het geding kan komen; - De meerderheid van de accountantsorganisaties betrof de kwaliteit van de uitgevoerde controles in het beleid omtrent benoemen, beoordelen en beloning; - Over het algemeen bleek dat de accountantsorganisaties zich hielden aan de geboden en verboden inzake onafhankelijkheid. De normstelling bevatte echter lacunes waardoor in vergelijkbare situaties niet automatisch ook gelijk gehandeld werd. | | <ul style="list-style-type: none"> - Uit dit onderzoek is gebleken dat een meer restrictieve regelgeving op het gebied van benoemen, beoordelen, belonen en sanctioneren gewenst is; - Een en ander heeft geleid tot een aanscherping van gedrags- en beroepsregels en de Wab waarin de combinatie van controle en advies verboden werd en de verplichte 'kantoorroelatie' zijn intrede deed. |
| Themaonderzoek: Rapport n.a.v. AFM- onderzoek naar wettelijke controles bij woningcorporaties - 11 december 2012 | | |
| <ul style="list-style-type: none"> - Bij 3 van de 4 accountantsorganisaties is gebleken dat de interne dossieronderzoeken door de kantoren voldoende kritisch uitgevoerd zijn en indien dat nodig was de juiste maatregelen zijn getroffen; - Een terugkerend element blijkt de vakbekwaamheid en de professioneel- kritische instelling van de externe accountant te zijn. | <ul style="list-style-type: none"> - Naar aanleiding van de door de accountantsorganisaties zelf geconstateerde tekortkomingen hebben de kantoren actie ondernomen ter verbetering van de kwaliteit. | <ul style="list-style-type: none"> - De AFM is een tuchtprocedure gestart naar aanleiding van de problematiek bij Vestia; - Bij de accountantsorganisatie waarbij de interne dossieronderzoeken niet naar behoren waren uitgevoerd heeft de AFM nader onderzoek ingesteld; - De AFM heeft nadrukkelijk aangegeven dat de verantwoordelijkheid voor de kwaliteit bij de accountantsorganisatie ligt en niet enkel bij de individuele accountant. |
| Regulier onderzoek: Rapport n.a.v. AFM onderzoek naar kwaliteit accountantscontrole en stelsel van kwaliteitsbeheersing en –bewaking bij negen OOB vergunninghouders - 21 maart 2013 | | |
| <ul style="list-style-type: none"> - In 35 van de 47 gevallen is gebleken dat de accountantscontrole met onvoldoende controle- informatie was onderbouwd; - Alle 9 OOB - vergunninghouders zijn tekortgeschoten in hun zorgplicht;¹⁷⁹ - Het stelsel van kwaliteitsbeheersing en –bewaking schoot bij alle 9 accountantsorganisaties op onderdelen tekort; | | <ul style="list-style-type: none"> - De AFM heeft de OOB-vergunninghouders verzocht gepaste herstelmaatregelen te treffen ten aanzien van de bevonden tekortkomingen; - De betrokken accountantsorganisaties zijn verzocht maatregelen te treffen om in de toekomst vergelijkbare gebreken te voorkomen; - De vergunninghouders zijn gevraagd een oorzakenanalyse te maken van de geconstateerde gebreken. |

¹⁷⁹ Het onderzoek heeft de 'Big-4' kantoren buiten beschouwing gelaten en het onderzoek is toegespitst op: Accon avm controlepraktijk B.V., Baker Tilly Berk N.V., BDO Audit & Assurance B.V., Grant Thornton Accountants en Adviseurs B.V., HLB Schippers Beheer N.V., HLB van Daal & Partners N.V., Maatschap P.K.F. Wallast, Mazars Paardekooper Hoffman Accountants N.V., SMA Accountants N.V. Zie AFM rapport: 'Rapport naar aanleiding van AFM- onderzoek naar kwaliteit accountantscontrole en stelsel van kwaliteitsbeheersing en –bewaking bij negen OOB- vergunninghouders', 21 maart 2013, p.5.

| | | |
|--|---|---|
| Themaonderzoek: Naleving overgangsregeling scheiding controle en advies - 27 maart 2013 | | |
| - Uit onderzoek is gebleken dat alle vier de 'Big-4' kantoren accountantsorganisaties contracten hebben afgesloten die in strijd zijn met de gedachte achter de overgangsregeling in verband met de invoering van de Wab. | - De accountantsorganisaties hebben aangegeven zich niet te herkennen in de resultaten van de AFM; | - De AFM heeft de accountantsorganisaties verzocht de contracten die in strijd waren met de overgangsregeling opnieuw te beoordelen en zo nodig te beëindigen; - De AFM heeft aangegeven in de komende jaren bijzondere aandacht te schenken aan de naleving van de overgangsregeling |
| Thema onderzoek: niet-OOB accountantsorganisaties. Deel 1: NBA-kantoren – 11 juli 2013 & Themaonderzoek: niet- OOB accountantsorganisaties. Deel 2: SRA- kantoren – 26 november 2013 | | |
| - In 80% van de gevallen is gebleken dat de uitvoering van de wettelijke controle van onvoldoende kwaliteit was. Dit had met name betrekking op het gebruik van onvoldoende en geen geschikte controle informatie; - De bevonden kwaliteit bij de niet-OOB vergunninghouders ligt lager dan de kwaliteit van de controles uitgevoerd oor OOB-vergunninghouders; - Bij de niet- OOB vergunninghouders bleken basale controletechnieken niet of verkeerd toegepast te zijn; - De geconstateerde tekortkomingen hadden in voorkomende gevallen betrekking op verslaggevingsregels die recentelijk waren gewijzigd. | | - De AFM heeft naar aanleiding van dit rapport harder aangedrongen bij de accountantsorganisaties op het nemen van maatregelen; - De AFM heeft in dit kader uitdrukkelijk met de besproken wat er veranderd diende te worden; - 42 niet- OOB vergunninghouders zijn door de AFM gevraagd een oorzakenanalyse uit te voeren. |
| Themaonderzoek: Rapport n.a.v. AFM- onderzoek naar wettelijke controles bij woningcorporaties - 11 december 2012 | | |
| - Bij drie van de vier accountantsorganisaties is gebleken dat de interne dossieronderzoeken door de kantoren voldoende kritisch uitgevoerd zijn en indien dat nodig was de juiste maatregelen zijn getroffen; - Een terugkerend element blijkt de vakbekwaamheid en de professioneel- kritische instelling van de externe accountant te zijn. | - Naar aanleiding van de door de accountantsorganisaties zelf geconstateerde tekortkomingen hebben de kantoren actie ondernomen ter verbetering van de kwaliteit. | - De AFM is een tucht procedure gestart n.a.v. de problematiek bij Vestia; - Bij de accountantsorganisaties waarbij de interne dossieronderzoeken niet naar behoren waren uitgevoerd heeft de AFM nader onderzoek ingesteld; - De AFM heeft nadrukkelijk aangegeven dat de verantwoordelijkheid voor de kwaliteit bij de accountantsorganisatie ligt en niet enkel bij de individuele accountant. |

3.4. Overzicht ontvangen signalen, verrichte onderzoeken en genomen maatregelen (formeel en informeel)

Onderstaande tabel geeft een totaaloverzicht van het aantal signalen dat de AFM in het kader van het toezicht op basis van de Wta heeft ontvangen; het aantal onderzoeken dat de AFM heeft ingesteld en het aantal maatregelen dat de AFM heeft ingezet ter handhaving van de normen van de Wta. De maatregelen zijn in de tabel onderverdeeld in de informele en de formele maatregelen.

Tabel 14 – Totaal overzicht ontvangen signalen, onderzoeken en informele en formele maatregelen

| Jaar | Ontvangen signalen | Onderzoeken | | | | | | Informele maatregelen | Formele maatregelen | | | |
|------|--------------------|---------------------------|-----------------------|-------------------|------------------------|--------------------------------|---------------------|--|---------------------|-----------------------|--------|-------------------------------------|
| | | Totaal aantal onderzoeken | Reguliere onderzoeken | Thema onderzoeken | Incidenten onderzoeken | Joint inspections met de PCAOB | Overige onderzoeken | Aantal norm overdragende gesprekken/ brieven | Aanwijzingen | Lasten onder dwangsom | Boetes | Vergunning-intrekkingen (maatregel) |
| 2006 | n.v.t. | n.v.t. | n.v.t. | n.v.t. | n.v.t. | n.v.t. | n.v.t. | n.v.t. | n.v.t. | n.v.t. | n.v.t. | n.v.t. |
| 2007 | 392 | - | - | - | - | - | - | 1 | - | 1 | - | - |
| 2008 | 369 | 12 | - | 4 | 6 | - | 2 | - | - | - | - | - |
| 2009 | 401 | 26 | 15 | - | 11 | - | - | 4 | - | - | - | - |
| 2010 | 443 | 15 | 1 | - | 7 | - | 7 | 6 | - | - | - | - |
| 2011 | 504 | 20 | 2 | 15 | 3 | - | - | 3 | - | - | 5 | - |
| 2012 | 368 | 45 | 8 | 22 | 13 | 2 | - | 10 | - | - | - | - |
| 2013 | 265 | 48 | 5 | 37 | 4 | 2 | - | 3 | - | - | - | - |

De gegevens uit tabel 14 zijn verstrekt door de AFM.¹⁸⁰ In Bijlage H is een tabel opgenomen met eenzelfde opbouw die is samengesteld op basis van publiek beschikbare informatie, waaronder met name afkomstig uit de jaarverslagen van de AFM. De gegevens opgenomen in tabel 14 en in de tabel opgenomen in Bijlage H lopen uiteen.¹⁸¹

Signalen en joint inspections

Uit de tabel kan afgeleid worden dat het aantal signalen dat de AFM heeft ontvangen een stijgende trend vertoonde tot en met 2011. Na 2011 is het aantal ontvangen signalen verminderd, met in 2013 het laagste aantal ontvangen signalen (265) sinds 2006. Het aantal door de AFM onderzochte accountantsorganisaties is in 2012 en 2013 het hoogst. In 2012 en 2013 zijn voor het eerst joint inspections met de PCAOB uitgevoerd.

Gebruik formele maatregelen

De AFM heeft in de Wta een aantal formele bevoegdheden toegekend gekregen. Van deze formele bevoegdheden heeft de AFM twee typen maatregelen gebruikt, te weten de last onder dwangsom en de bestuurlijke boete. In 2007 is er één last onder dwangsom opgelegd en in 2011 zijn er vijf bestuurlijke boetes opgelegd. Deze boetes zijn opgelegd aan Ernst & Young Accountants LLP (2 keer); Deloitte Accountants B.V. (1 keer) en KPMG Accountants N.V. (2 keer). Voor een beschrijving van de omstandigheden die hebben geleid tot oplegging van de bestuurlijke boetes wordt verwezen naar Bijlage F. De AFM heeft geen gebruik gemaakt van de formele maatregel van het geven van een aanwijzing of het intrekken van een vergunning.

¹⁸⁰ Ter toelichting bij de in tabel 14 opgenomen aantallen onderzoeken wordt opgemerkt dat het vermelde aantal onderzoeken ziet op het aantal onderzochte accountantsorganisaties ten behoeve van het desbetreffende type onderzoek. Zo is, ter illustratie, in 2008 bij vier vergunninghouders accountantsorganisaties onderzoek gedaan in het kader van een themaonderzoek.

¹⁸¹ De reden voor deze verschillen, zo berichtte de AFM, is dat in de jaarverslagen van de AFM niet altijd op consistent wijze is gerapporteerd over de door de AFM genomen maatregelen.

Verzoek om handhaving

Belangenorganisaties kunnen de AFM verzoeken om handhavend op treden in een specifiek geval. Zo heeft de Vereniging van Effectenbezitters (VEB) in maart 2012 de AFM verzocht handhavingsmaatregelen te nemen vanwege het handelen van Deloitte Accountants B.V. en (meer specifiek) de aan haar verbonden externe accountant de heer Dassen.¹⁸² De AFM laat in een reactie aan de VEB weten dat zij de brief van de VEB zal betrekken in de uitoefening van haar toezicht.¹⁸³

3.5. Samenloop tussen tuchtrecht en toezicht AFM

Op grond van art. 31 Wta jo. art. 22 Wtra kan de AFM jegens een externe accountant een tuchtklacht indienen bij de Accountantskamer bij een vermoeden van handelen of nalaten in strijd met, onder andere, het bij of krachtens de Wta bepaalde. Tevens houdt de AFM een register bij waarin de tuchtrechtelijke maatregelen die zijn opgelegd jegens een externe accountant zijn vermeld.¹⁸⁴

Naast het toezicht van de AFM op accountantsorganisaties kan ook het accountantstuchtrecht bijdragen aan het verbeteren van de kwaliteit van accountantscontroles en daarmee het herstel van het gerechtvaardigd vertrouwen in de accountant en de controleverklaring dienen.

Sinds de invoering van de Wta heeft de AFM vier tuchtklachten jegens externe accountants ingediend bij de Accountantskamer. Deze klachten betreffen (i) de externe accountant verbonden aan Ernst & Young Accountants LLP in verband met de afgifte van de controleverklaring over 2008 bij DSB Bank N.V.¹⁸⁵; (ii) de externe accountant verbonden aan KPMG Accountants N.V. in verband met Stichting Philips Pensioenfonds¹⁸⁶; (iii) de externe accountant verbonden aan Ernst & Young Accountants LLP in verband met Van der Moolen Holding N.V.¹⁸⁷ en (iv) de externe accountant verbonden aan KPMG Accountants N.V. in verband met de afgifte van de accountantsverklaring over 2010 bij de Stichting Vestia Groep ('Vestia'). Vestia¹⁸⁸. De door de AFM ingediende klachten zijn allen (deels) gegrond verklaard en hebben geleid tot een berisping dan wel waarschuwing

Het aantal door de AFM ingediende tuchtklachten bij de Accountantskamer is, sinds de Accountantskamer per 1 mei 2009 als tuchtrechtelijke instantie de klachten tegen accountants beoordeelt, relatief klein. Over de mogelijkheid voor de AFM om jegens externe accountants een tuchtklacht in te dienen is in de MvT bij de Wta opgemerkt dat '[h]andhaving door de AFM van de eisen die worden gesteld aan de externe accountant(...) een ultimum remedium [is]. In eerste instantie zal de AFM de accountantsorganisatie aansporen om maatregelen te treffen jegens een aan haar verbonden accountant die bij het uitvoeren van werkzaamheden betreffende de totstandkoming of de uitvoering van een opdracht tot het verrichten van wettelijke controles handelt of heeft gehandeld in strijd met de normen (zie artikel 12, eerste lid). Het is een zorgplicht voor de accountantsorganisatie om de randvoorwaarden te creëren voor het adequaat functioneren van de externe accountant en om maatregelen te treffen, indien dit functioneren niet langer strookt met de gestelde eisen.'¹⁸⁹ Daarop

¹⁸² Brief van de VEB d.d. 26 juni 2012 betreffende: 'Tuchtklacht inzake het handelen van de heren prof. Dr. R.J.M. Dassen RA, J. Dalhuisen RA en C.J.G.M. de Boer Ra, bestuurders van Deloitte Accountants B.V. in februari 2008'. Referentie: 2012034 JMS/ GK. De VEB verzoekt de AFM in dit kader handhavend op te treden waaronder valt het opleggen van een bestuurlijke boete aan Deloitte Accountants B.V. en het voorleggen van een klacht aan de accountantskamer.

¹⁸³ Bijlage 2 bij brief van de VEB d.d. 26 juni 2012 betreffende: 'Tuchtklacht inzake het handelen van de heren prof. Dr. R.J.M. Dassen RA, J. Dalhuisen RA en C.J.G.M. de Boer Ra, bestuurders van Deloitte Accountants B.V. in februari 2008'. Referentie: 2012034 JMS/ GK.

¹⁸⁴ Art. 11 lid 4 Wta.

¹⁸⁵ Beslissing van 23 november 2012. Zaaknummer: 11/1300 Wtra AK.

¹⁸⁶ Beslissing van 21 december 2012. Zaaknummer: 11:1266 Wtra AK.

¹⁸⁷ Beslissing van 26 juli 2013. Zaaknummer 12/1463 Wtra AK.

¹⁸⁸ Beslissing van 19 augustus 2013. Zaaknummer: 12/2221 Wtra AK.

¹⁸⁹ *Kamerstukken II*, 2003-2004, 29 658, nr. 3, p. 16.

volgens wordt in de MvT bij de Wta echter ook opgemerkt dat '[e]n ieder (...) in beginsel tegen de externe accountant een klacht [kan] indienen bij de accountantskamer. De AFM zal dit in de voorkomende gevallen in ieder geval doen.'¹⁹⁰

In de gehouden interviews wordt door verschillende geïnterviewden (verdeeld over uiteenlopende groepen van betrokkenen) de opmerking gemaakt dat, hoewel in de MvT bij de Wta de mogelijkheid voor de AFM om tuchtklachten in te dienen als 'ultimum remedium' wordt genoemd, de AFM in de praktijk van die mogelijkheid te weinig gebruik maakt. Het gevolg daarvan is dat – onder meer - weinig rechtsontwikkeling plaatsvindt van de beroepsregelgeving.

Indien de vier door de AFM ingediende klachten bij de Accountantskamer worden afgezet tegen het totaal aantal klachten dat is ingediend, dan rijst het volgende beeld. Sinds 1 mei 2009 zijn 608 klachten, niet bestaande uit de zogeheten PE-zaken¹⁹¹ ingediend (instroom). Hiervan zijn in deze periode 581 klachten behandeld (uitstroom). Vervolgens zijn 249 van deze door de Accountantskamer behandelde klachten (i.e., 43% van de uitstroom) (gedeeltelijk) gegrond verklaard. Een summier overzicht hiervan is opgenomen in tabel 15.

Tabel 15: Het aantal klachten op basis van de gegevens van de Accountantskamer

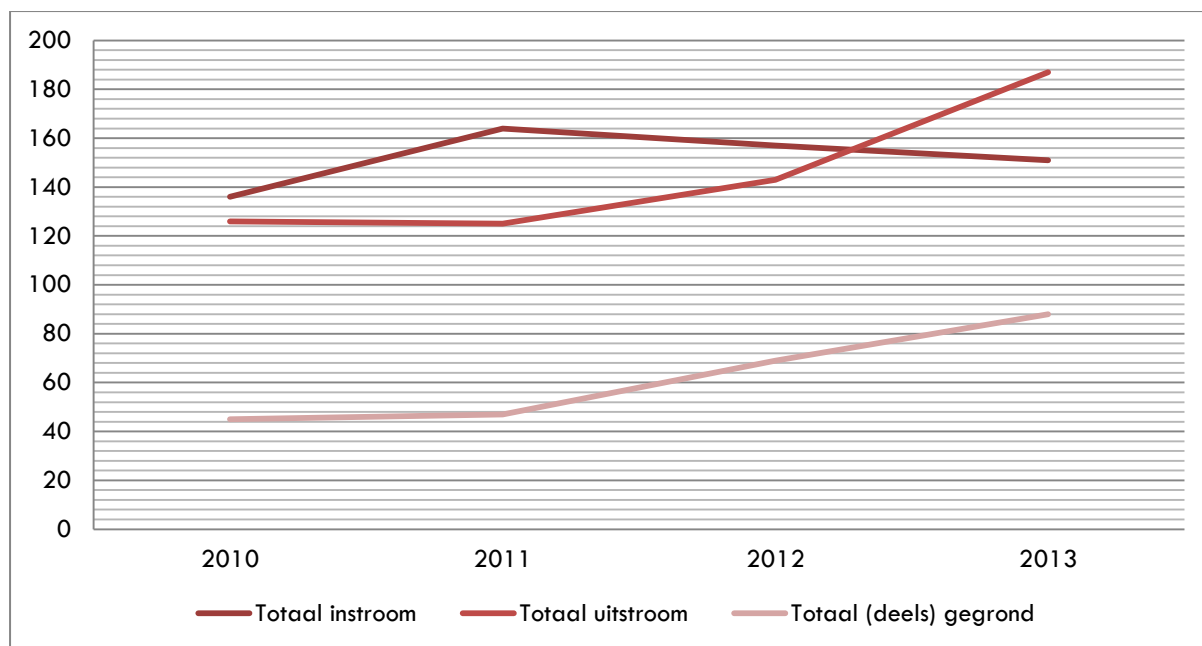
| | | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | Totaal |
|--------------------|--|---------------------------|---------------------------|---------------------------|---------------------------|-----------------------------------|
| Totaal | Instroom (ex PE) | 136 | 164 | 157 | 151 | 608 |
| | Uitstroom (ex PE) | 126 | 125 | 143 | 187 | 581 |
| Uitspraak | Niet gegrond (Ongegrond, niet-ontvankelijk dan wel ingetrokken) | 81 (64% van uitstroom) | 78 (62% van uitstroom) | 74 (52% van uitstroom) | 99 (53% van uitstroom) | 332 (57% van uitstroom) |
| | (Deels) Gegrond | 45 (36% van uitstroom) | 47 (38% van uitstroom) | 69 (48% van uitstroom) | 88 (47% van uitstroom) | 249 (43% van uitstroom) |
| Maatregelen | Geen | 5 (11% van gegrond) | 7 (15% van gegrond) | 8 (12% van gegrond) | 14 (16% van gegrond) | 34 (14% van gegrond) |
| | Waarschuwing | 13 (29% van gegrond) | 15 (32% van gegrond) | 27 (39% van gegrond) | 20 (23% van gegrond) | 75 (30% van gegrond) |
| | Berisping | 13 (29% van gegrond) | 9 (19% van gegrond) | 11 (16% van gegrond) | 24 (27% van gegrond) | 57 (23% van gegrond) |
| | Boete (als enige maatregel) | 0 (0% van gegrond) | 0 (0% van gegrond) | 2 (3% van gegrond) | 1 (1% van gegrond) | 3 (1% van gegrond) |
| | Tijdelijke doorhaling | 8 (18% van gegrond) | 3 (6% van gegrond) | 10 (15% van gegrond) | 8 (9% van gegrond) | 29 (12% van gegrond) |
| | Voorlopige doorhaling | 0 (0% van gegrond) | 1 (2% van gegrond) | 1 (1% van gegrond) | 0 (0% van gegrond) | 2 (1% van gegrond) |
| | Doorhaling | 6 (13% van gegrond) | 12 (26% van gegrond) | 10 (14% van gegrond) | 21 (24% van gegrond) | 49 (20% van gegrond) |

De ontwikkeling van het totaal aantal ingediende klachten, zowel de in- als uitstroom, en het gedeelte wat daarvan (deels) gegrond is verklaard is weergegeven in figuur 7.

¹⁹⁰ Kamerstukken II, 2003-2004, 29 658, nr. 3, p. 16.

¹⁹¹ Met 'PE-zaken' wordt bedoeld op klachten die betrekking hebben op accountants die niet voldoen aan hun persoonlijke educatie verplichting.

Figuur 7: De Accountantskamer – overzicht klachten



Een meer uitvoerig overzicht van de ontwikkeling van het aantal ingediende tuchtklachten is opgenomen in Bijlage I. Daarin is naast de door de Accountantskamer verstrekte gegevens, ook een overzicht – met een meer gedetailleerde uitsplitsing - opgenomen van de tuchtrechtprocedures op basis van openbare informatie die ontleend is van Tuchtrecht.nl, de specifiek voor het tuchtrecht ingerichte pagina op Overheid.nl.¹⁹²

¹⁹² Uit deze overzichten blijkt welke gevolgen aanpassing van de verjaringstermijn voor tuchtprocedures zou hebben gehad voor het aantal niet-ontvankelijke verklaarde klachten. Verwezen wordt naar tabel 30 in Bijlage I.

4. Samenwerking in het AFM toezicht

4.1. Samenwerking in het toezicht tussen AFM en NBA/SRA

De wettelijke grondslag voor samenwerking in het toezicht op accountantsorganisaties tussen de AFM enerzijds en de NBA en de SRA anderzijds is gelegen in art. 48 Wta. In dat artikel is bepaald dat de AFM bij de naleving van de Wta rekening dient te houden met de uitkomsten van de beoordeling van andere organisaties ten aanzien van de werking van door accountantsorganisaties gehanteerde stelsels van kwaliteitsbeheersing. In dit artikel worden deze organisaties niet nader gespecificeerd, maar wel is bepaald dat daaronder – onder meer – worden bedoeld de openbare lichamen NIVRA en NOvAA, de rechtsvoorgangers van de huidige NBA.¹⁹³

De AFM maakt in het doorlopend toezicht op vergunninghoudende accountantsorganisaties in beginsel geen onderscheid tussen zogenoemde 'OOB-kantoren' (accountantsorganisaties waaraan een vergunning is verleend om wettelijke controles te verrichten bij OOB's) en zogenoemde 'niet-OOB-kantoren' (accountantsorganisaties waaraan een vergunning is verleend om wettelijke controles te verrichten bij andere instellingen dan OOB's).¹⁹⁴ Ten aanzien van het toezicht op de laatstgenoemde categorie, heeft de AFM met zowel de NBA als de SRA convenanten gesloten.¹⁹⁵ De NBA is de publiekrechtelijke beroepsorganisatie die op grond van de Wab diverse taken heeft toebedeeld gekregen.¹⁹⁶ De SRA biedt de aangesloten kantoren praktische en strategische ondersteuning, waarvan het uitvoeren van kwaliteitstoetsingen een onderdeel is.

De convenanten bevatten afspraken over samenwerking op het gebied van kwaliteitstoetsing en het gebruik van de NBA- en SRA-toetsingsuitkomsten door de AFM. Beide convenanten zien uitsluitend op het toezicht op accountantsorganisaties die wettelijke controles verrichten die buiten het OOB-segment vallen. Het onderdeel van toezicht op accountantsorganisaties dat betrekking heeft op controles binnen het OOB-segment wordt uitsluitend door de AFM zelf verricht.¹⁹⁷ Binnen de groep van niet-OOB-accountantsorganisaties is een onderscheid te maken tussen NBA-kantoren en SRA-kantoren. De SRA voert daarbij, namens de NBA op grond van een daartoe strekkende accreditatie, kwaliteitstoetsingen uit op de kantoren die bij haar zijn aangesloten ('de SRA-kantoren').¹⁹⁸ De overige accountantsorganisaties – accountantsorganisaties derhalve die niet behoren tot de 'OOB-kantoren' en niet aangesloten zijn bij de SRA - worden rechtstreeks door de NBA getoetst ('de NBA-kantoren').¹⁹⁹ Hoewel de SRA en de AFM op grond van deze convenanten gemachtigd zijn tot toetsing van de 'niet-OOB-kantoren', blijft uiteindelijk de AFM verantwoordelijk voor het verrichten van de algehele

¹⁹³ In art. 48 lid 1 Wta wordt ten onrechte nog gesproken over 'de openbare lichamen, bedoeld in artikel 1, eerste lid, van de Wet op de Registeraccountants, en artikel 2, eerste lid, van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten'. Aanbevolen wordt om dit te wijzigen in 'de Nederlandse beroepsorganisaties van accountants, bedoeld in artikel 2 van de Wet op het accountantsberoep.'

¹⁹⁴ Werkzaamheden of diensten, niet bestaande uit het verrichten van wettelijke controles, vallen niet onder het toezicht van de AFM. De NBA houdt op deze werkzaamheden en diensten toezicht.

¹⁹⁵ De (geldende) convenanten tussen enerzijds de AFM en anderzijds de NBA en SRA zijn gesloten op respectievelijk 6 september 2012 en 13 december 2011. Beide convenanten hebben een looptijd dat eindigt op 31 december 2014 en deze looptijd wordt behoudens tijdelijke opzegging telkens met twee jaar stilzwijgend verlengd op grond van respectievelijk artikel 13, eerste lid, en artikel 14, eerste lid. Jaarlijks worden beide convenanten geëvalueerd.

¹⁹⁶ Zie artikel 3 Wab.

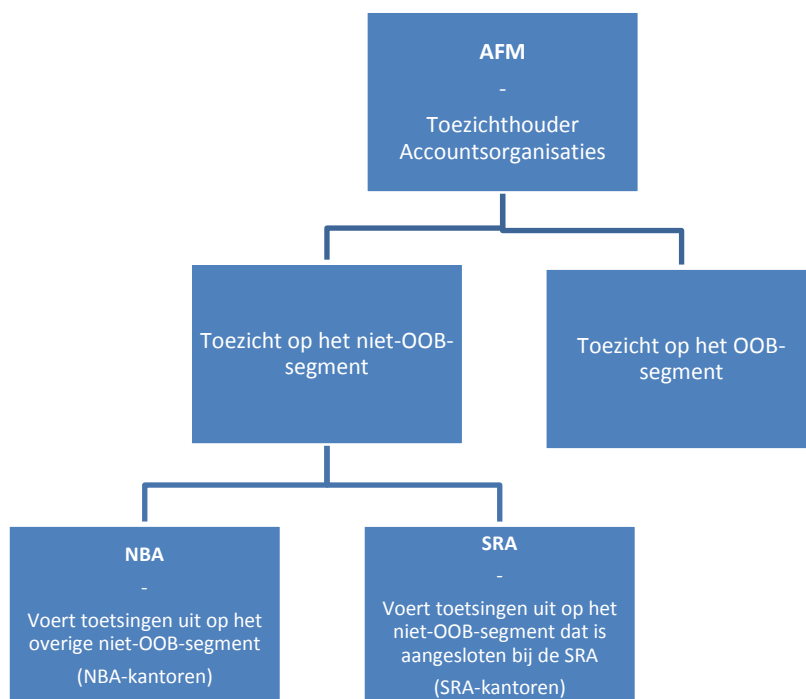
¹⁹⁷ Volgens het register accountantsorganisaties, te vinden op de website van de AFM, is er op 1 september 2014 aan 11 accountantsorganisaties een vergunning toegekend op basis waarvan wettelijke controles bij OOB's mogen worden verricht.

¹⁹⁸ Op 1 september 2014, spreekt de SRA over 370 aangesloten SRA-accountantsorganisaties (zie <https://www.sra.nl/over-sra>).

¹⁹⁹ Volgens het register accountantsorganisaties op de website van de AFM zijn er op 1 september 2014 in totaal 421 accountantsorganisaties die buiten het OOB-segment vallen. Op basis van deze gegevens zijn er dus (421 – 370 =) 51 NBA-accountantsorganisaties.

toezichtstaak. De verhoudingen tussen de AFM en de beroepsorganisaties zijn in figuur 8 schematisch weergegeven.

Figuur 8: Schematisch overzicht AFM en beroepsorganisaties



Een meer uitvoerige bespreking van de inrichting van de samenwerking tussen de AFM en respectievelijk de NBA en SRA, op basis van de tussen deze partijen gesloten convenanten, is opgenomen in Bijlage J.

4.2. Internationale samenwerking van AFM met buitenlandse toezichthouders op het accountantsberoep

Naast de samenwerking op nationaal vlak met de NBA en de SRA, werkt de AFM samen met toezichthoudende instanties uit het buitenland. De wettelijke grondslag daarvoor is opgenomen in hoofdstuk 5c van de Wta.²⁰⁰ Dit hoofdstuk ziet onder meer op de samenwerking met toezichthouders van andere EU-lidstaten²⁰¹ en toezichthoudende instanties van niet EU-staten.²⁰² Ten aanzien van de intracommunautaire samenwerking tussen toezichthouders kan de AFM zowel vertrouwelijke gegevens of inlichtingen die nodig zijn voor de vervulling van de taak van de buitenlandse toezichthouder verstrekken²⁰³ alsook op verzoek van een buitenlandse toezichthouder in Nederland een onderzoek verrichten.²⁰⁴ Ten aanzien van de samenwerking met toezichthouders uit staten buiten de EU zijn enkel bepalingen betreffende de uitwisseling van vertrouwelijke gegevens of inlichtingen opgenomen.²⁰⁵

²⁰⁰ Voor een uitvoerige bespreking van de wettelijke regeling van internationaal toezicht en internationale samenwerking tussen toezichthouders op het accountantsberoep en de invloed van EU-regelgeving daarop, zie: J.F.M. Pouw & S. Maijoor, 'Accountantstoezicht in toekomstig perspectief. Van nationaal naar internationaal toezicht', MAB 2008-3, p. 108-117. In hoofdstuk 5 van deel 4 van dit rapport wordt nader ingegaan op het toezicht door de PCAOB.

²⁰¹ Artt. 63f t/m 63i Wta.

²⁰² Artt. 63j en 63k Wta.

²⁰³ Art. 63f lid 2 Wta

²⁰⁴ Zie art. 63h lid 1 Wta, De buitenlandse toezichthouder kan evt. ook bij onderzoek aanwezig zijn.

²⁰⁵ Zie art. 63j Wta. Daarbij kan de AFM uitsluitend vertrouwelijke gegevens en inlichtingen verstrekken indien wordt voldaan aan de in art. 63j lid 2 Wta opgenomen eisen. Het gaat er daarbij onder meer om of de

4.2.1. Samenwerking met afzonderlijke buitenlandse toezichthouders

Overeenkomsten die de AFM sluit met toezichthouders uit het buitenland worden vastgelegd in een 'Memorandum of Understanding' (MoU).²⁰⁶ Ten aanzien van het accountantstoezicht heeft de AFM inmiddels met vier buitenlandse toezichthouders – allen uit landen van buiten de EU – schriftelijke afspraken gemaakt: i. op 17 januari 2012 met de (PCAOB) uit de Verenigde Staten; ii. op 2 juli 2012 met de Canadian Public Accountability Board (CPAB) uit Canada; iii. op 22 november 2012 met de Federal Audit Oversight Authority (FAOA) uit Zwitserland; en iv. op 11 juni 2014 met de Financial Services Agency/Certified Public Accountants and Auditing Oversight Board (JFSA/CPAAOB) uit Japan. Zie voor een nadere bespreking van de inhoud van deze MoU's Bijlage L.

4.2.2. Samenwerking via internationale samenwerkingsverbanden

Binnen de Europese Unie werkt de AFM ten aanzien van het accountantstoezicht met de buitenlandse toezichthouders samen via twee organisaties. De Europese Commissie heeft eind 2005 de *European Group of Auditors' Oversight Bodies* (EGAOb) opgericht ter bevordering van de samenwerking tussen de accountantstoezichthouders van de lidstaten en ten behoeve van advisering van de Europese Commissie.²⁰⁷ De EGAOb bestaat uit een hooggeplaatste vertegenwoordiger van de toezichthoudende instantie van iedere EU-lidstaat en wordt voorgezeten door de Europese Commissie. Eind 2009 heeft de EGAOb een leidraad uitgebracht betreffende de samenwerking tussen toezichthouders binnen de EU.²⁰⁸ Dit document bevat onder andere richtlijnen ten aanzien van vrije uitwisseling van vertrouwelijke informatie, de (condities voor) de samenwerking bij inspecties en onderzoek en een verbod op de overdracht van verkregen informatie aan een toezichthouder uit een derde land en op het zonder toestemming overdragen van deze informatie aan de toezichthouder van een andere EU-lidstaat. Het op te richten Europese toezichtsorgaan *Committee of European Auditing Oversight Bodies* (Ceaob) (zie Bijlage M.8) zal in voorkomende gevallen alle bestaande en lopende taken van de EGAOb overnemen.²⁰⁹

In 2011 hebben de diverse Europese toezichthouders bovendien de *European Audit Inspection Group* (EAIG) opgericht, een onafhankelijke groep zonder directe verbinding met de Europese Commissie of de EGAOb.²¹⁰ De EAIG is een samenwerkingsverband van Europese toezichthouders op het accountantsberoep en wordt gevormd door de toezichthouders van de EU-lidstaten, de landen van de Europese Economische Ruimte (EER) en Zwitserland. De AFM is naast lid van de EAIG, ook lid van de Steering Group van de EAIG – samen met de Britse, Duitse en Franse toezichthouders – en zit uit dien hoofde met regelmaat de vergaderingen voor. Momenteel zijn de toezichthouders uit dertig

overdracht van persoonsgegevens geschiedt overeenkomstig de Wet bescherming persoonsgegevens (sub c) en of de AFM met deze toezichthouder op basis van wederkerigheid een overeenkomst heeft gesloten over de gegevensverstrekking (sub d). Ook is relevant of de desbetreffende buitenlandse toezichthouder voldoet aan door de Europese Commissie gestelde eisen (sub b), hetgeen inhoudt dat de Europese Commissie een adequaat-verklaring moet hebben verstrekt. Zie bijvoorbeeld ten aanzien van de PCAOB en de SEC: Besluit 2013/280/EU, Uitvoeringsbesluit van de Commissie van 11 juni 2013 betreffende de adequaatheid van de bevoegde autoriteiten van de Verenigde Staten van Amerika overeenkomstig Richtlijn 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad (PbEU 2013, L 161/4).

²⁰⁶ De MoU's die de AFM heeft vastgelegd kunnen worden geraadpleegd op <http://www.afm.nl/nl/over-afm/werkzaamheden/internationale-samenwerking/mou.aspx>.

²⁰⁷ Besluit 2005/909/EG van de Commissie van 14 december 2005 tot oprichting van een groep van deskundigen om de Commissie van advies te dienen en de samenwerking tussen stelsels voor de uitoefening van publiek toezicht op externe accountants en accountantsorganisaties te bevorderen (PbEU 2005, L 329/38). De Europese Commissie publiceert op een overzichtspagina de documenten over en vergaderverslagen van de EGAOb, te raadplegen op http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/egaob/index_en.htm.

²⁰⁸ European Group of Auditors' Oversight Bodies (EGAOb), *Guidance Paper on the Cooperation Between Competent Authorities within the EU*, 8 December 2009, geraadpleegd op http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/reasons/08122009_egaob_report_en.pdf.

²⁰⁹ Art. 30 lid 10 Verordening (EU) Nr. 537/2014.

²¹⁰ Zie voor nadere informatie www.eaigweb.org.

verschillende landen bij de EAIG aangesloten. In een *Terms of Reference* zijn bepalingen opgenomen ten aanzien van de bijeenkomsten, activiteiten en verantwoordelijkheden van de EAIG en ten aanzien van de betrouwbaarheid van de uitgewisselde gegevens – waarbij is bepaald dat vertrouwelijke informatie ook niet met de Europese Commissie en de EGAOB zal worden gedeeld.²¹¹ Eind 2013 heeft de EAIG een niet-openbare database gelanceerd waarin de aangesloten toezichthouders hun toezichtbevindingen²¹² verzamelen en delen.²¹³ De toezichthouders kunnen deze database gebruiken ter bevordering van consistente interpretatie van toezichtbevindingen en een uniforme werkwijze en de EAIG gebruikt de database in haar dialoog met specifieke accountantsnetwerken en met de opstellers van controlestandaarden.²¹⁴ In 2014 heeft de EAIG plannen gelanceerd voor een gemeenschappelijke toezichtmethodologie (*Common Audit Inspection Methodology*) en zijn bijeenkomsten gestart met de grootste Europese netwerken van accountantsorganisaties om inzicht te verkrijgen in hun werkwijze, structuur en procedures.²¹⁵

Ook op mondiaal niveau is er met het in 2006 opgerichte *International Forum of Independent Audit Regulators* (IFIAR) een samenwerkingsverband voor toezichthouders op accountantsorganisaties.²¹⁶ De AFM is bij het IFIAR aangesloten en wisselt binnen dit verband met de toezichthouders uit 49 andere landen kennis, informatie en ervaringen uit.²¹⁷ In 2011 zijn, ter bevordering van toezichtconvergentie op internationaal niveau, de IFIAR *Core Principles* gepubliceerd, die aangeven waaraan goed accountantstoezicht moet voldoen.²¹⁸

²¹¹ Terms of Reference of the European Audit Inspection Group (EAIG), Version dated 24 June 2013, geraadpleegd op http://www.eaigweb.org/pdf/EAIG_Terms_of_Reference.pdf.

²¹² Met betrekking tot onderzoeken naar controlewerkzaamheden door de tien grootste Europese accountantsorganisaties bij OOB's.

²¹³ Autoriteit Financiële markten, *Europese database met bevindingen uit toezicht op accountantsorganisaties gelanceerd*, Amsterdam: AFM 2013, geraadpleegd op <http://www.afm.nl/nl/nieuws/2013/dec/european-audit-inspection-group.aspx>.

²¹⁴ Reimers en Tillema werpen de vraag of deze vorm van samenwerking past binnen de ruimte die de Wta daar nu voor geeft, in: H.K.O. Reimers & A.J.P. Tillema, 'Nieuwe Europese en nationale regelgeving voor accountancy', *Ondernemingsrecht* 2014-10/11, 97.

²¹⁵ Autoriteit Financiële markten, *Europese accountantstoezichthouders gaan dialoog aan met netwerken van accountantsorganisaties*, Amsterdam: AFM 2014, geraadpleegd op <http://www.afm.nl/nl/nieuws/2014/juli/dialoog-accountantscontroles.aspx>.

²¹⁶ Zie voor nadere informatie www.ifiar.org.

²¹⁷ De AFM leverde van medio 2009 tot medio 2011 de voorzitter van het IFIAR in de persoon van voormalig AFM-directeur Steven Maijoor.

²¹⁸ International Forum of Independent Audit Regulators, *Core Principles for Independent Audit Regulators*, te raadplegen op <https://www.ifiar.org/IFIAR/media/Documents/General/Final-Core-Principles.pdf>.

5. Waardering AFM toezicht op basis van resultaten online-survey en interviews

5.1. Relatie met onder toezicht staande populatie

Over de wijze waarop het toezicht dat de AFM op basis van de Wta heeft uitgeoefend moet worden beoordeeld, zijn in de online-survey verschillende vragen gesteld. Een van die vragen betreft de – generieke – vraag naar de waardering van het toezicht van de AFM op grond van de Wta.²¹⁹ De resultaten van deze surveyvraag zijn weergegeven in tabel 16. Gemiddeld genomen wordt het door de AFM gehouden toezicht door de respondenten neutraal gewaardeerd met een 3,02. Een groot aantal respondenten dat bij deze vraag een toelichting heeft gegeven, merkt op dat zij het als positief ervaren dat er onafhankelijk toezicht is.²²⁰ Tegelijkertijd wordt hierbij door een aantal respondenten opgemerkt dat zij in de uitvoering van het toezicht mogelijkheden voor verbetering zien.²²¹ Zo wordt er door meerdere respondenten gewezen op de door hen ervaren toonzetting van de AFM rapportages en de manier van communiceren in de media door AFM, waarbij een negatiever beeld over de sector zou worden geschetst dan uit de onderzoeksbevindingen zou blijken.²²² Dit beeld wordt in de interviews wordt verschillende geïnterviewden beaamd. Een aantal respondenten op de online-survey is van mening dat de toezichthouder zelf te weinig affiniteit met de beroepsgroep van accountants heeft.²²³ Ook wordt er door enkele respondenten aandacht gevraagd voor de wenselijkheid van het maken van een onderscheid tussen grote en kleinere accountantsorganisaties.²²⁴ Door één van de geïnterviewden wordt verder opgemerkt dat het toezicht van de AFM zich (meer) zou moeten toespitsen op de uitkomst van accountantscontroles (is deze goed of niet goed) en minder op het proces van de accountantscontrole (is de accountantscontrole goed opgezet).

Tabel 16: Waardering toezicht AFM op grond van Wta (N=548)

| Zeer negatief | Negatief | Neutraal | Positief | Zeer positief | Geen mening | Gem. |
|---------------|----------------|----------------|----------------|---------------|--------------|------|
| 5,5% (30) | 22,1% (121) | 37,0% (203) | 27,4% (150) | 4,0% (22) | 4,0% (22) | 3,02 |

Met betrekking tot de relatie met de onder toezicht staande populatie is door enkele geïnterviewden opgemerkt dat de relatie tussen de toezichthouder en de onder toezicht staande populatie een meer open karakter zou mogen krijgen.

5.2. Vergunningstelsel

Een deelaspect van het AFM toezicht betreft de bijdrage die de invoering van het stelsel van – door de AFM te verlenen – vergunningen heeft geleverd aan de kwaliteit van de wettelijke controle. Deze bijdrage wordt door de respondenten van de online-survey positief gewaardeerd met een gemiddelde van 3,74.²²⁵ Dit beeld wordt bevestigd in de interviews waarbij ook de geïnterviewden de komst van het vergunningstelsel als positief ervaren.

²¹⁹ Dit betreft vraag 16 uit de survey, zie bijlage B.1.

²²⁰ Er zijn 156 respondenten die op vraag 16 een toelichting hebben gegeven. Van deze 156 respondenten hebben 41 respondenten aangegeven dat het goed is dat er toezicht is.

²²¹ 29 van de 41 respondenten (zie noot 220) die hebben opgemerkt positief te zijn over toezicht, hebben tevens opgemerkt dat zij mogelijkheden tot verbetering zien.

²²² Respectievelijk 15 en 12 van de 156 respondenten.

²²³ 8 van de 156 respondenten

²²⁴ Door 8 van de 156 respondenten wordt opgemerkt dat het wenselijk is om onderscheid te maken tussen grote en kleinere accountantsorganisaties. Hierbij wordt o.a. aangegeven dat er te weinig aandacht is voor specifieke aspecten van het MKB waardoor het toezicht niet als gelijkwaardig ervaren wordt.

²²⁵ Dit betreft vraag 18 uit de survey, zie bijlage B.1.

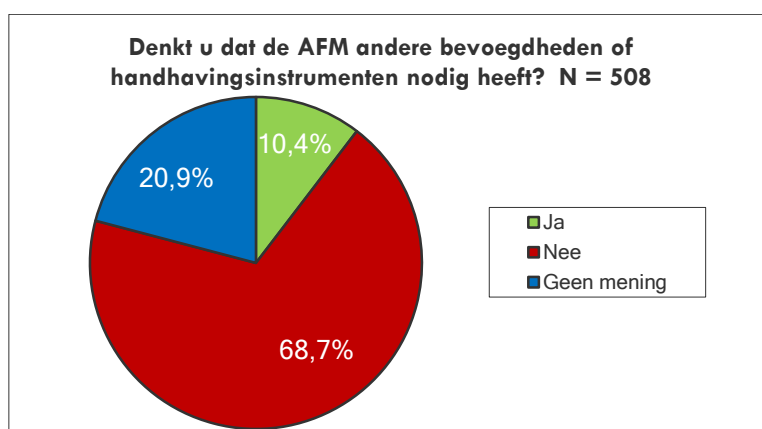
Tabel 17: Bijdrage vergunningenstelsel aan kwaliteit wettelijke controle door accountants (N=531)

| Zeer negatieve bijdrage | Negatieve bijdrage | Geen invloed | Positieve bijdrage | Zeer positieve bijdrage | Geen mening | Gem. |
|-------------------------|--------------------|----------------|--------------------|-------------------------|--------------|------|
| 0,2% (1) | 5,6% (30) | 20,9% (111) | 58,8% (312) | 8,7% (46) | 5,8% (31) | 3,74 |

5.3. Bevoegdheden

Aan de AFM is in de Wta een aantal toezicht- en handhavingsbevoegdheden toegekend. Deze bevoegdheden, en de mate waarin de AFM daarvan gebruik heeft gemaakt, zijn in de hoofdstukken 2 en 3 van dit deel toegelicht. Aan de respondenten is in de online-survey de vraag voorgelegd of zij van mening zijn dat de AFM, naast de bevoegdheden die voortvloeien uit de Wta, nog andere bevoegdheden of handhavingsinstrumenten nodig heeft.²²⁶ Het antwoord op deze vraag is weergegeven in figuur 9. Een uitsplitsing van de antwoorden op deze vraag naar rol is te vinden in bijlage B.3.5.

Figuur 9: Aanpassing bevoegdheden of handhavingsinstrumenten AFM



Een meerderheid van de respondenten, 68,7% van de respondenten, is van mening dat de AFM geen andere bevoegdheden nodig heeft. Bij deze vraag is door een groot aantal respondenten opgemerkt dat de huidige bevoegdheden van de AFM volstaan, waarbij een enkeling aantekent dat het succes van de bevoegdheden afhangt van de mate, en het moment, van inzetten ervan.²²⁷ Ideeën voor andere bevoegdheden lopen sterk uiteen. Zo wordt er onder andere gepleit voor aanvullende strafmaatregelen (zoals gevangenisstraffen)²²⁸; het kunnen opleggen van sancties aan de individuele accountant individu in plaats van aan de accountantsorganisatie²²⁹ en het opleggen van hogere bestuurlijke boetes.²³⁰

5.4. Samenwerking

Over de in de Wta opgenomen bepalingen die zien op de mogelijkheden voor de AFM om samen te werken op nationaal en internationaal niveau²³¹, is in de online-survey een aantal vragen

²²⁶ Zie vraag 32 uit de survey bijlage B.1.

²²⁷ Op deze vraag hebben 140 respondenten een reactie gegeven. In 58 van deze reacties werd aangegeven dat de huidige hoeveelheid bevoegdheden volstaat.

²²⁸ Door 2 respondenten van de 140 aangegeven.

²²⁹ Door 2 respondenten van de 140 aangegeven.

²³⁰ Door 3 respondenten van de 140 aangegeven.

²³¹ Verwezen wordt naar de bespreking in hoofdstuk 4 hiervoor.

opgenomen.²³² Zo is aan respondenten gevraagd wat hun mening is over de bijdrage van nationale en internationale samenwerking van de AFM aan de kwaliteit van de wettelijke controle door accountants. De resultaten op deze vraag zijn weergegeven in tabel 18. De respondenten oordelen over beide aspecten positief met een gemiddelde score van 3,45 ten aanzien van nationale samenwerking en 3,44 ten aanzien van internationale samenwerking. Een aantal maal werd tijdens de interviews opgemerkt dat de wijze waarop door de PCAOB onderzoeken worden verricht – waarbij na grondig dossieronderzoek de meest urgente onderzoeksbevindingen aan de accountantsorganisatie worden medegedeeld - tot voorbeeld zouden kunnen strekken voor de AFM .

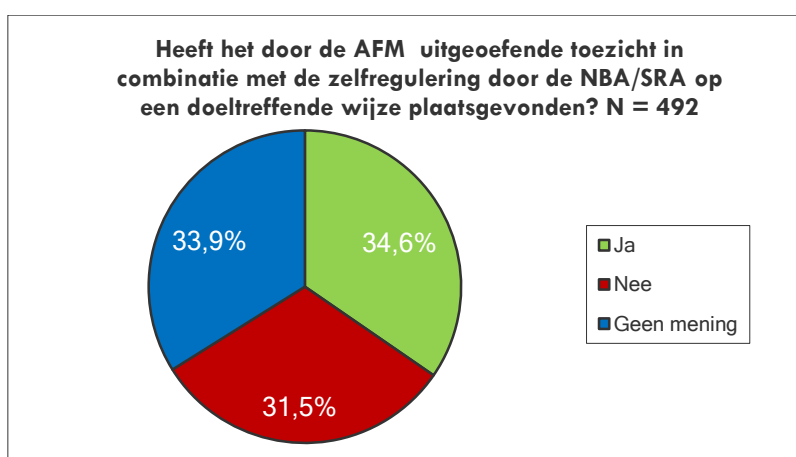
Tabel 18: Bijdrage aspecten Wta aan de kwaliteit van de wettelijke controle door accountants (N = 492)

| Zeer negatief | Negatieve bijdrage | Geen invloed | Positieve bijdrage | Zeer positief | Geen mening | Gem. |
|---|--------------------|----------------|--------------------|---------------|----------------|------|
| Wta-bepalingen ten aanzien van de nationale samenwerking | | | | | | |
| 0,0% (0) | 2,6% (13) | 40,2% (198) | 37,0% (182) | 0,8% (4) | 19,3% (95) | 3,45 |
| Wta-bepalingen ten aanzien van de internationale samenwerking. | | | | | | |
| 0,0% (0) | 1,6% (8) | 41,1% (202) | 30,7% (151) | 1,8% (9) | 24,8% (122) | 3,44 |

Voortbouwend op deze algemene vraagstelling over samenwerking, is in de online-survey specifiek gevraagd naar de combinatie van AFM-toezicht en zelfregulering van de NBA. De antwoorden van de respondenten hierop zijn weergegeven in figuur 10. De tabel met de beantwoording uitgesplitst naar rol is te vinden in bijlage B.3.6.

De vraag is zeer verdeeld beantwoord en heeft geleid tot drie groepen van ongeveer gelijke grootte. Uit de interviews komt een minder verdeeld beeld naar voren. Geïnterviewden geven aan dat de samenwerking tussen de AFM en de NBA en SRA over het algemeen als positief ervaren wordt.

Figuur 10: AFM toezicht en zelfregulering NBA/SRA



De respondenten uit de online-survey reageren overwegend positief (45,1% positief; 19,7% zeer positief) op het feit dat de NBA en de SRA naast de AFM ook niet-OOB accountantsorganisaties toetsen (tabel 19). Ook de geïnterviewden zijn hierover in overwegende mate positief, hoewel ook tussen de verschillende geïnterviewden zeer uiteenlopende standpunten voorkwamen. Zo wordt er

²³² De vragen 33 t/m 36 uit de survey zien op de Wta-bepalingen omtrent samenwerking, zie bijlage B.2.

opgemerkt dat het positief is voor de deskundigheid van de bij het toetsingsproces betrokken partijen dat bij de toetsing van onder meer stelsels van kwaliteitsbeheersing binnen accountantsorganisaties zowel de sector als de AFM betrokken zijn. Daarnaast wordt meermaals opgemerkt dat ervoor gewaakt moet worden dat inefficiënte – dat wil zeggen: dubbele of qua uitkomst uiteenlopende – interpretatie van de toetsingsnormen plaatsvindt. Volgens enkele geïnterviewden is dat risico binnen het huidige stelsel aanwezig omdat de toetsingsnormen door de verschillende betrokkenen uiteenlopend geïnterpreteerd kunnen worden. Een enkele geïnterviewde plaatste overigens kritische kanttekeningen bij de mate van diepgang van toetsing door de NBA en SRA.

Tabel 19: Toetsing niet-OOB-accountantsorganisaties door NBA, SRA en AFM

| Zeer negatief | Negatief | Neutraal | Positief | Zeer positief | Geen mening | Gem. |
|---------------|---------------|---------------|----------------|---------------|--------------|------|
| 3,9% (19) | 12,2% (60) | 13,4% (66) | 45,1% (222) | 19,7% (97) | 5,7% (28) | 3,69 |

5.5. Nalevingseffecten

In de online-survey is verder aan respondenten gevraagd wat hun mening is over de bijdrage van de aan de AFM in de Wta toegekende toezicht- en handhavingsbevoegdheden aan de kwaliteit van de wettelijke controle.²³³ Tevens is aan respondenten gevraagd in hoeverre zij vinden dat het toezicht van de AFM heeft bijgedragen aan de naleving van de regels door de accountantskantoren.²³⁴

Het door de AFM uitgeoefende toezicht wordt, zoals besproken is in paragraaf 5.1. van dit deel, door de respondenten neutraal gewaardeerd. Respondenten zijn echter gemiddeld positiever over de bijdrage van het AFM toezicht aan de naleving van regels door accountantsorganisaties (tabel 20).

Tabel 20: Bijdrage toezicht AFM op grond van Wta aan naleving Wta door accountantsorganisaties (N=508)

| Zeer negatief | Negatieve bijdrage | Geen invloed | Positieve bijdrage | Zeer positief | Geen mening | Gem. |
|---------------|--------------------|---------------|--------------------|---------------|--------------|------|
| 0,8% (4) | 8,3% (42) | 15,6% (79) | 63,0% (320) | 7,7% (39) | 4,7% (24) | 3,72 |

De mate waarin de AFM van de verschillende typen toezichts- en handhavingsbevoegdheden gebruik heeft gemaakt, is in hoofdstuk 2 en 3 van dit deel aan bod gekomen. In tabel 21 is weergegeven hoe de respondenten uit de verschillende rollen de verschillende bevoegdheden en hun bijdrage aan de kwaliteit van de wettelijke controle waarderen.

²³³ Dit betreft de vragen 24 t/m 30 uit de survey.

²³⁴ Dit betreft vraag 23 uit de survey.

Tabel 21: Toezichts- en handhavingsbevoegdheden en hun bijdrage aan de kwaliteit van de wettelijke controle

| | | Beoordeling door AFM | Vorderen inlichtingen | Geven aanwijzing | Last onder dwangsom | Bestuurlijke boete | Intrekken vergunning | Publicatie |
|--|------------------|----------------------|-----------------------|------------------|---------------------|--------------------|----------------------|-------------|
| Opsteller van regelgeving (N = 9) | Gem. | 3,00 | 2,33 | 3,22 | 2,67 | 2,44 | 3,11 | 2,78 |
| | Std. Afw. | 0,87 | 1,41 | 1,48 | 1,41 | 1,33 | 1,17 | 1,56 |
| De accountants-organisatie en haar adviseurs (N = 383) | Gem. | 3,28 | 2,99 | 3,16 | 2,82 | 2,88 | 3,39 | 3,17 |
| | Std. afw. | 1,12 | 1,24 | 1,34 | 1,36 | 1,34 | 1,43 | 1,36 |
| Controlecliënt OOB (N = 28) | Gem. | 3,18 | 2,61 | 2,82 | 2,36 | 2,54 | 3,25 | 3,00 |
| | Std. afw. | 1,19 | 1,55 | 1,52 | 1,70 | 1,64 | 1,35 | 1,49 |
| Controle cliënt niet-OOB (N = 29) | Gem. | 3,21 | 2,97 | 3,31 | 2,93 | 2,72 | 3,38 | 3,28 |
| | Std. afw. | 1,15 | 1,35 | 1,28 | 1,62 | 1,71 | 1,45 | 1,44 |
| Gebruiker van jaarrekeningen (N = 14) | Gem. | 3,57 | 3,07 | 3,43 | 2,93 | 2,64 | 3,29 | 3,00 |
| | Std. afw. | 1,28 | 1,73 | 1,55 | 1,73 | 1,60 | 1,54 | 1,66 |
| Toezichthouder (N = 11) | Gem. | 4,09 | 3,64 | 3,64 | 3,27 | 3,36 | 3,82 | 3,64 |
| | Std. afw. | 0,54 | 0,67 | 1,43 | 1,56 | 1,63 | 1,33 | 1,03 |
| Overig (N = 34) | Gem. | 2,97 | 2,74 | 3,18 | 3,00 | 2,82 | 3,53 | 3,06 |
| | Std. afw. | 1,57 | 1,60 | 1,64 | 1,71 | 1,77 | 1,54 | 1,56 |
| Totaal (N = 508) | Gem. | 3,27 | 2,96 | 3,17 | 2,82 | 2,85 | 3,39 | 3,16 |
| | Std. afw. | 1,16 | 1,31 | 1,38 | 1,44 | 1,42 | 1,43 | 1,39 |

In deze tabel valt op dat de respondenten uit de rol 'toezichthouder' het effect van iedere toezichts- en handhavingsbevoegdheid het meest positief waarderen. Gemiddeld genomen zijn de respondenten neutraal in hun beoordeling van de verschillende bevoegdheden. Het minst positief, met een waardering van 2,82 en 2,85, zijn de respondenten over AFM bevoegdheden om een last onder dwangsom en de bestuurlijke boete op te leggen. De respondenten uit de groep 'opstellers van regelgeving' waarderen het effect van drie van de zes bevoegdheden - te weten het vorderen van inlichtingen, de bestuurlijke boete en het intrekken van een vergunning - het laagst. Gemiddeld genomen zijn de respondenten het meest positief over de bijdrage van de bevoegdheid tot het intrekken van een vergunning met een gemiddelde totale score van 3,39.

De AFM heeft sinds de invoering van de Wta van (slechts) twee typen formele bevoegdheden gebruik gemaakt.²³⁵ Het effect van de formele toezichts- en handhavingsbevoegdheden wordt door respondenten van de online-survey als neutraal gewaardeerd. Respondenten waarderen de toezichts- en handhavingsbevoegdheden met een gemiddelde score die varieert tussen 2,82 en 3,39 (tabel 21).

In de online-survey werd de respondenten de mogelijkheid geboden om een toelichting te geven op de door hen eerder geuite mening over de toezichts- en handhavingsbevoegdheden. Sommige reacties richten zich specifiek op een bepaalde bevoegdheid.²³⁶ Zo wordt aangaande de mogelijkheid tot het

²³⁵ Zie Deel III, paragraaf 3.3.1. Er is eenmaal een last onder dwangsom en vijfmaal een bestuurlijke boete opgelegd.

²³⁶ In totaal zijn er 102 reacties op deze vraag gegeven. Een groot gedeelte van de reacties ging niet in op de handhavingsbevoegdheden maar op de Wta en het toezicht in brede zin, voorbeelden hiervan zijn de door

intrekken van een vergunning opgemerkt dat dit zeer effectief zou kunnen zijn maar als nadeel heeft dat, zeker indien dit aangaande een van de grote accountantsorganisaties gebeurt, het de concurrentieverhoudingen zou verstoren.²³⁷ Een aantal respondenten merkt op dat de boetebedragen te laag zijn waardoor het opleggen van een bestuurlijke boete niet effectief zou zijn.²³⁸ Een groep respondenten gaat ook in op de publicatie van maatregelen. Gemiddeld genomen zijn de respondenten hierover positief (3,16) maar de reacties hierop zijn erg verdeeld.²³⁹ Enerzijds wordt opgemerkt dat het als positief wordt als de publicaties genuanceerd en specifiek zijn, waarbij door een aantal respondenten wordt opgemerkt dat zij het rapporteren op kantoonniveau positief tegemoet zien.²⁴⁰ Anderzijds wordt de publicatie van maatregelen door enkele respondenten als negatief ervaren, bijvoorbeeld omdat dit gezien kan worden als een dubbele sanctie. De publicatie zal, naast het betalen van de bestuurlijke boete of last onder dwangsom ook leiden tot (nog) verregaander reputatieschade.

5.6. Rechtsbescherming als aandachtspunt

Een zowel in de reacties op de online-survey²⁴¹ als tijdens de interviews vaak terugkerend thema betreft de mogelijkheden voor vergunninghoudende accountantsorganisaties – en de daaraan verbonden accountants – om zich te verweren tegen door de AFM genomen toezichtsmaatregelen en – met name ook – om zich te verweren tegen uitkomsten de door de AFM gevoerde toezichtstrategie. Deze opmerkingen moeten worden gezien tegen de achtergrond van de door de AFM gemaakte keuze om risico-georiënteerd toezicht te houden waarbij de inzet van formele handhavingsinstrumenten als ultimum remedium wordt gezien.²⁴² De uitkomst van deze strategie blijkt uit het – in de vorige hoofdstukken besproken - kleine aantal genomen formele handhavingmaatregelen door de AFM. Sinds de inwerkingtreding van de Wta is zes keer gebruik gemaakt van een formele handhavingbevoegdheid (eenmaal is een last onder dwangsom opgelegd en vijf keer een bestuurlijke boete). Daarnaast is viermaal een tuchtklacht bij de Accountantskamer ingediend.

Door de AFM wordt onder ‘informele handhaving’ onder meer begrepen het voeren van ‘normoverdragende’ gesprekken. In de interviews worden daarnaast andere vormen van informele handhaving genoemd, welke telkens als belangrijkste kenmerk hebben dat door accountantsorganisaties maatregelen worden genomen waarvan het gevolg is dat door de AFM uiteindelijk geen formele handhavingmaatregelen (behoeven te) worden genomen. Een inherent risico aan dit (toezicht)model is dat geen onafhankelijk (derden) oordeel wordt ingewonnen waaraan de AFM bevindingen, leidende tot de informele handhavingmaatregelen, worden voorgelegd. Door verschillende geïnterviewden – en ook in een aantal reacties op de online-survey – wordt deze tekortschietende rechtsbescherming bij informele handhaving als knelpunt in het systeem beschouwd. Daarbij speelt, zoals in een aantal interviews is aangekaart, ook een rol dat juridische procedures die de regulering van het accountantsberoep betreffen - voor zover deze plaatsvinden – worden gevoerd bij verschillende entiteiten: de Accountantskamer en het CbB indien het tuchtklachten betreft aangaande individuele accountants en de bestuursrechter en het CbB indien het AFM maatregelen

respondenten ervaren mogelijkheden tot verbetering van het toezichtproces, de aanbeveling voor de toezichthouder om vaker van het tuchtrecht gebruik te maken en het, door enkele respondenten, ervaren te grote takenpakket van de toezichthouder.

²³⁷ 9 van de 102 reacties heeft betrekking op de vergunning.

²³⁸ Dit betreft 7 van de 102 reacties.

²³⁹ Er zijn 18 reacties die zien op de publicatie van maatregelen.

²⁴⁰ De eerste rapportage op organisatieniveau wordt verwacht in september 2014.

²⁴¹ Dit is o.a. bij vraag 16 en 23 in de online-survey naar voren gebracht.

²⁴² “Sancties worden bij dat stimuleren van verandering niet prominent ingezet. [...] De AFM wil geen boetemachine zijn [...] Natuurlijk doen wij aan handhaving. We marchanderen niet, de lat ligt hoog. Maar als we alleen maar tuchtklachten indienen en boetes opleggen, verliezen we draagvlak binnen de sector en schieten we ons doel voorbij.” aldus Van der Zijde in een interview opgetekend door H. Vlaming, AFM wil geen boetemachine zijn, *Accountant*, juni 2014, p. 30.

jegens accountantsorganisaties betreft. Niet alleen herbergt deze versnippering in zich dat geen eenduidige (rechterlijke toetsing van) de normstelling plaatsvindt. Ook wordt door verschillende geïnterviewden opgemerkt dat de inherent aan bestuursrechtelijke toetsing verbonden 'marginale' toetsing van AFM besluiten door de bestuursrechter de ontwikkeling van beroepsregelgeving in de weg staat en rechtsbescherming (verder) onder druk kan zetten.

Deze knelpunten lijken overigens niet eenvoudig op te lossen. Zoals door een van de geïnterviewden wordt opgemerkt is het belangrijkste product van accountants(organisaties) het 'verkopen van vertrouwen'. Zodra daarover met de toezichthouder – in de openbaarheid - een discussie ontstaat, zal dit vertrouwen eroderen. Zelf als, op een later moment, de vergunninghoudende accountantsorganisatie door een rechter in het gelijk wordt gesteld, is dit vertrouwen reeds verdwenen. Accountants(organisaties) hebben daardoor geen belang bij het – in de openbaarheid – voeren van discussie met de toezichthouder, zo merkt deze geïnterviewde op. Een andere geïnterviewde doet de suggestie om in de openbare bevindingen van de AFM niet de inhoudelijke discussiepunten met de vergunninghoudende accountantsorganisaties te bespreken, maar alleen een 'ranking' te geven. De inhoudelijke discussie zou dan in beslotenheid kunnen plaatsvinden. Weer andere geïnterviewden doen suggesties om een inhoudelijk deskundige derde te betrekken indien door de AFM overwogen wordt (informele) handhavingsmaatregelen te nemen. Daarbij werd onder meer genoemd het introduceren van de mogelijkheid om de Accountantskamer een rol te geven in het handhavingsproces bij (informele) AFM maatregelen. Naast verbetering van de rechtsbescherming van de accountants(organisatie) zou hierdoor ook op meer structurele basis rechtsontwikkeling van de beroepsregelgeving plaatsvinden. Onderzocht zou daarbij kunnen worden of het uit het regeerakkoord van het tweede kabinet Rutte voortvloeiende voornemen om het CBb samen te voegen met het rechtsprekende deel van de Raad van State (RvS) in de RvS, niet mede aanleiding zou moeten vormen om de rechtspleging bij procedures die het accountantsberoep betreffen anders te organiseren. Enkele geïnterviewden zijn overigens principieel tegenstander van het betrekken van een derde bij het handhavingsproces van de AFM, omdat dat de autoriteit van de toezichthouder zou (kunnen) ondergraven.

6. Waardering AFM-toezicht op basis van theoretisch perspectief

6.1 Inleiding

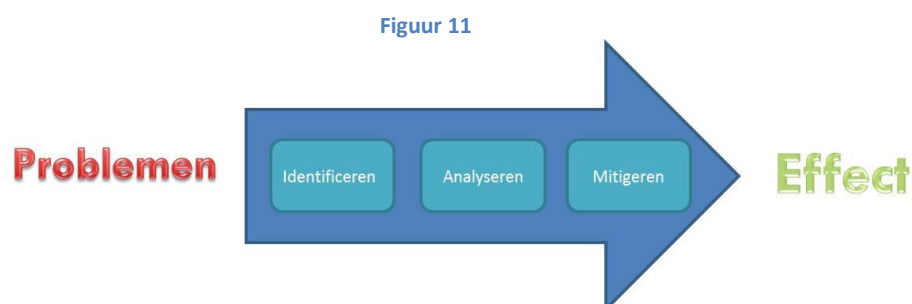
In de voorgaande hoofdstukken is een schets opgenomen van de aan de AFM toegekende toezicht- en handhavingsbevoegdheden; de mate waarin de AFM daarvan sinds de inwerkingtreding van de AFM gebruik heeft gemaakt en waardering daarvan op basis van de meningen van respondenten in van de online-survey en in de interviews. Een andere benadering om tot een waardering van de doeltreffendheid van het door de AFM uitgeoefende toezicht te komen, is door de wijze waarop de AFM het toezicht heeft uitgevoerd af te zetten tegen de wijze waarop de – door de toezichthouder zelf bepaalde - toezichtstrategie in de praktijk is gebracht.

Hoewel door de AFM geen document is gepubliceerd waarin zij haar toezichtstrategie met betrekking tot de Wta uiteenzet, is deze strategie indirect afleidbaar uit een aantal van de door de AFM gepubliceerde rapportages. Ook in de wetenschappelijke literatuur zijn aanknopingspunten te vinden over de wijze waarop toezichthouders in de praktijk doeltreffende toezicht kunnen houden.²⁴³ Het vertrekpunt daarbij is het bedrijfsproces van de toezichthouder. Dit bedrijfsproces van de toezichthouder gaat, kort gezegd, uit van het identificeren, analyseren en aanpakken van belangrijke risico's die afbreuk doen aan de publieke waarde die een toezichthouder beoogt te beschermen. De publieke waarde die de AFM met het toezicht op accountantsorganisaties beoogt te beschermen, vloeit voort uit de Wta en de wetgeschiedenis daarbij. Onafhankelijk toezicht op accountantsorganisaties die wettelijke controles uitvoeren, moet bijdragen aan het vertrouwen in de accountant en de accountantsverklaring.²⁴⁴ Dit vertrouwen is onontbeerlijk voor goed werkende financiële markten.

6.2 Inspanningsindicatoren en effect indicatoren als maatstaf voor doeltreffendheid en doelmatigheid toezicht

Op basis van het hierboven geschetste theoretische kader kan doelmatig toezicht worden omschreven als toezicht dat op kostenefficiënte wijze wordt uitgevoerd, waardoor de ingezette toezichtmiddelen in redelijke verhouding staan tot de publieke waarde die wordt beschermd.

Hiervan uitgaande bestaat het primaire proces van een toezichthouder kort gezegd uit de stappen die worden weergegeven in figuur 11.



²⁴³ Zie voor een kader in de literatuur waarin beschreven wordt waaruit voor toezicht bestaat (het beschermen van publieke waarde door belangrijke risico's te identificeren, te analyseren en aan te pakken): The regulatory craft: controlling risks, solving problems, and managing compliance, M.K. Sparrow. The brookings institution, Washington D.C. 2000).

²⁴⁴ De AFM formuleert daarbij in haar rapportages ook een aantal aandachtspunten ten behoeve van de bewaking van de kwaliteit van de accountantscontrole. Voorbeelden hiervan zijn de invulling door de accountantsorganisatie van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling ('OKB'), de interne review en de compliance functie, de professioneel- kritische instelling op het niveau van de externe accountant en de invulling - zowel op niveau van de accountantsorganisatie, als ook op het niveau van de externe accountant - van de (in art. 14 Wta opgenomen) zorgplicht

Vanuit het perspectief van het bedrijfsproces van de toezichthouder kunnen daarbinnen enerzijds inspanningsindicatoren (effort indicators) en anderzijds effect indicatoren (effect indicators) worden onderscheiden die het mogelijk maken om een uitspraak te doen over de doeltreffendheid en doelmatigheid van toezicht. Figuur 12 geeft dit een theoretisch model weer.

Figuur 12

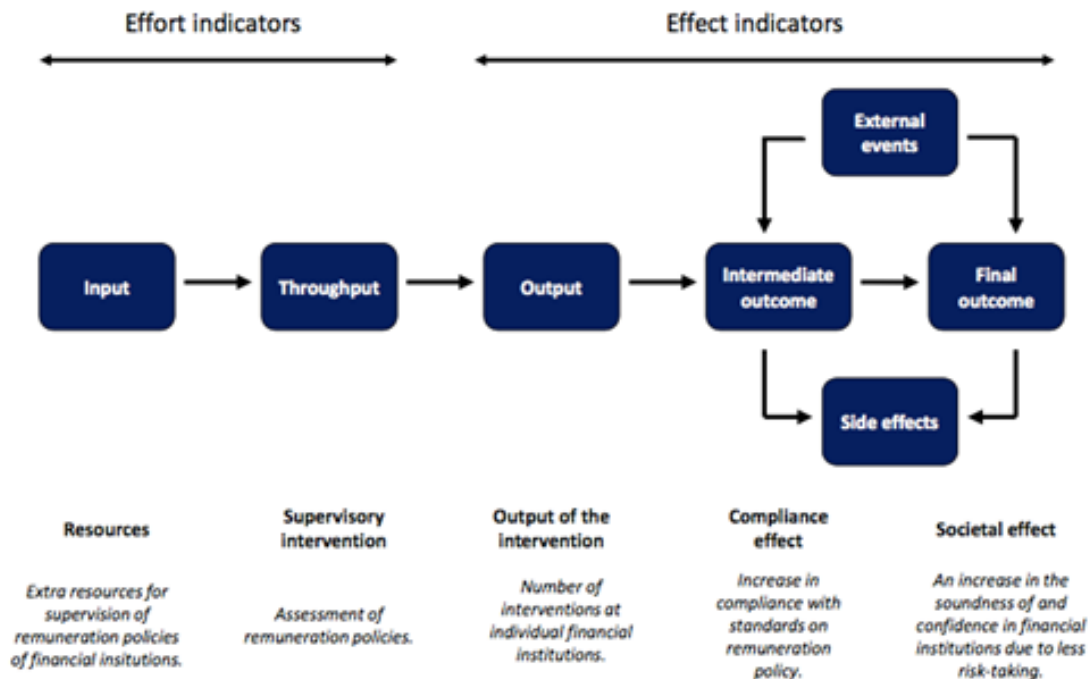


Diagram ontleend aan Hilbers e.a. – Effects chain: an example of the supervision of remuneration policies²⁴⁵

Indien over voldoende gegevens wordt beschikt is het, op basis van dit model, met behulp van een analyse van de inspanningsindicatoren mogelijk inzicht in de efficiëntie van toezicht te krijgen. Dit kan bijvoorbeeld door het analyseren van de kosten en de baten van de toezichthouder. Indien over voldoende gegevens wordt beschikt kan, op basis van het model, ook inzicht in de doelmatigheid van het toezicht worden verkregen. Daartoe kan gebruik worden gemaakt van de effect indicatoren. In dat geval wordt enerzijds gekeken naar de 'output' - het directe gevolg van het handelen van de toezichthouder (gedacht kan daarbij onder meer worden aan het analyseren van de formele en informele 'interventies' die de toezichthouder heeft uitgevoerd). Anderzijds wordt in die analyse de 'outcome' - het tussentijdse resultaat en eindresultaat van het toezicht – geanalyseerd. Voor het verkrijgen van een volledig beeld over de mate van doelmatigheid van het gehouden toezicht, dient ten slotte inzicht te worden verworven in de nalevingseffecten van het toezicht in de praktijk, waarbij rekening gehouden dient te worden met eventuele neveneffecten van toezichtshandelingen en externe effecten die van invloed zijn geweest op het bereiken van het resultaat.

6.3 Ontbrekende informatie als beletsel voor uitvoeren analyse op basis theoretisch perspectief

Gedurende het onderzoek heeft het onderzoeksteam vastgesteld dat de analyse van de doeltreffendheid van het door de AFM gehouden Wta-toezicht op basis van het hierboven geschetste

²⁴⁵ P. Hilbers e.a., Measuring the effects of financial sector supervision, DNB Working Paper, no. 388, august 2013.

theoretische kader niet zinvol kan worden uitgevoerd. De belangrijkste oorzaak hiervoor is het ontbreken van voldoende (consistente) gegevens die een beeld kunnen schetsen over de 'outcome' van het toezicht. Voor deze 'outcome' – waarbij de 'intermediate outcome' van toezicht inzicht moet geven in de nalevingseffecten van het optreden van de AFM en de 'final outcome' inzicht moet geven in de ontwikkeling van het vertrouwen in accountantsorganisaties en de accountantsverklaring – geldt dezelfde methodologische beperking als eerder in Deel I van dit rapport is gemaakt. Gezien de grote hoeveelheid maatschappelijke gebeurtenissen en wijzigingen van de Wta is het lastig de nalevingseffecten die specifiek aan het door de AFM gehouden toezicht toe zijn te schrijven te isoleren en – daardoor op basis van dit theoretische model - conclusies te trekken over de doelmatigheid van het toezicht en het effect wat het door de AFM gehouden toezicht heeft gehad op het herstel van gerechtvaardigd vertrouwen in accountantsorganisaties en de controleverklaring.

Wel volgen uit de uitgevoerde analyses enige algemene observaties.

De eerste daarvan is over de kosten van het AFM-toezicht op basis van de Wta wel enige informatie is te vinden. Deze informatie is nader uiteengezet in de hierna volgende paragraaf en in de daarbij behorende Bijlage K.²⁴⁶

Een tweede observatie is dat aangaande de 'output' van het AFM toezicht – het directe gevolg van het handelen van de toezichthouder – is gebleken dat het aantal opgelegde formele handhavingsmaatregelen in absolute aantallen laag is (afgezet tegen de omvang van de populatie en ondanks de door de AFM gepubliceerde onderzoeksbevindingen). De doelmatigheid van toezicht door de AFM is derhalve niet af te leiden uit de aantallen opgelegde formele handhavingsmaatregelen. Zoals in de vorige hoofdstukken is beschreven bedient de AFM zich ook van andere, informele, beïnvloedingsinstrumenten. Hetgeen, zoals de AFM zelf communiceert, in lijn is met de risico-georiënteerde toezichtstrategie van de AFM waarbij de inzet van formele handhavingsinstrumenten als ultimum remedium wordt gezien.²⁴⁷

Naast deze informele wijze van handhaving, voert de AFM tijdreeksmetingen uit om effecten van toezicht te meten. Een specifiek voorbeeld van een dergelijke tijdreeksmeting is de (gelijktijdig met de publicatie van deze evaluatie openbaar te maken) rapportage met betrekking tot de 1-meting van de 'Big-4' kantoren. Tevens maakt de AFM naar eigen zeggen gebruik van andere vormen van gedragsbeïnvloeding, zoals de samenwerking met de NBA- en SRA-toetsers en het geven van voorlichtingen aan de beroepsgroep. Andere rapportages van de AFM, zoals de jaarverslagen van de AFM en de jaarlijks door de AFM gepubliceerde Agenda geven verder enige nadere informatie over de activiteiten die de AFM ontplooit en de effecten die zij daarmee beoogt te bereiken (zonder dat dit overigens leidt tot een volledig overzicht en samenhangend beeld van de effectiviteit van het AFM toezicht).

Vanuit theoretisch perspectief lijkt verdedigbaar dat de door de AFM gehanteerde aanpak om (met name) in te zetten op vormen van 'informele handhaving' leidt tot doeltreffend toezicht.²⁴⁸ Omdat over de precieze omvang van het aantal door de AFM gebruikte 'informele handhavingsinstrumenten' geen (consistente) gegevens beschikbaar zijn, is de mate van doeltreffendheid echter niet goed controleerbaar.

²⁴⁶ Daarbij verdient opmerking dat deze informatie op basis van openbare bronnen niet herleidbaar was. De in de volgende paragraaf en daarbij behorende Bijlage K opgenomen gegevens zijn afkomstig van de AFM.

²⁴⁷ H. Vlaming, AFM wil geen boete-machine zijn, *Accountant*, juni 2014.

²⁴⁸ M.K. Sparrow, *The regulatory craft: controlling risks, solving problems, and managing compliance*, Washington D.C.: The Brookings institution, 2000.

6.4. Kosten AFM-toezicht op basis van de Wta

Op basis van gegevens die zijn verkregen van de AFM rijst het onderstaande beeld over de kosten van het AFM-toezicht op basis van de Wta. Een meer uitvoerig overzicht over de systematiek van de organisatiebrede lasten en baten van de AFM en financiering daarvan door marktpartijen, is opgenomen in Bijlage K.1.2.

De bekostiging van het doorlopend toezicht is sinds 1 januari 2013 geregeld in de Wet bekostiging financieel toezicht (Wbft), waarin onder meer is bepaald dat de kosten van het toezicht worden gedragen door zowel de overheid als de onder toezicht gestelde ondernemingen – in casu de vergunninghoudende accountantsorganisaties. Gerekend over de jaren 2007 tot en met 2012 dragen de vergunninghoudende accountantsorganisaties gemiddeld voor EUR 7.439.423 – en daarmee voor circa 95% – bij aan het toezicht. Het restant, gemiddelde ruim EUR 400.000, is het deel van de overheidsbijdrage dat betrekking heeft op het toezicht op accountantsorganisaties. De heffingen zijn te verdelen in twee categorieën. Enerzijds wordt er een jaarlijks bedrag geheven dat ziet op de bekostiging van het doorlopend toezicht, anderzijds worden er heffingen opgelegd na diverse specifieke verrichtingen van de AFM. De heffingen ten behoeve van het doorlopend toezicht bestaan uit een vast basistarief en een variabel deel. Het basistarief per accountantsorganisatie wordt aan iedere vergunninghouder opgelegd, ongeacht de aard en omvang. Het variabele deel is afhankelijk gesteld van de omzetten uit wettelijke controles en fluctueert, als gevolg van positieve dan wel negatieve exploitatieverschillen, tussen verschillen in werkelijke en begrote opbrengsten en kosten van voorgaande boekjaren.

De voor het toezicht gemaakte kosten bestaan met name uit personeelskosten. Door de AFM is over de jaren 2006-2012 gemiddeld EUR 6.188.571²⁴⁹ uitgegeven aan accountantstoezicht (zie ook bijlage K.1.2.) Dit komt overeen met circa 8% van de gemiddelde jaarlijkse toezichtlasten van de AFM.

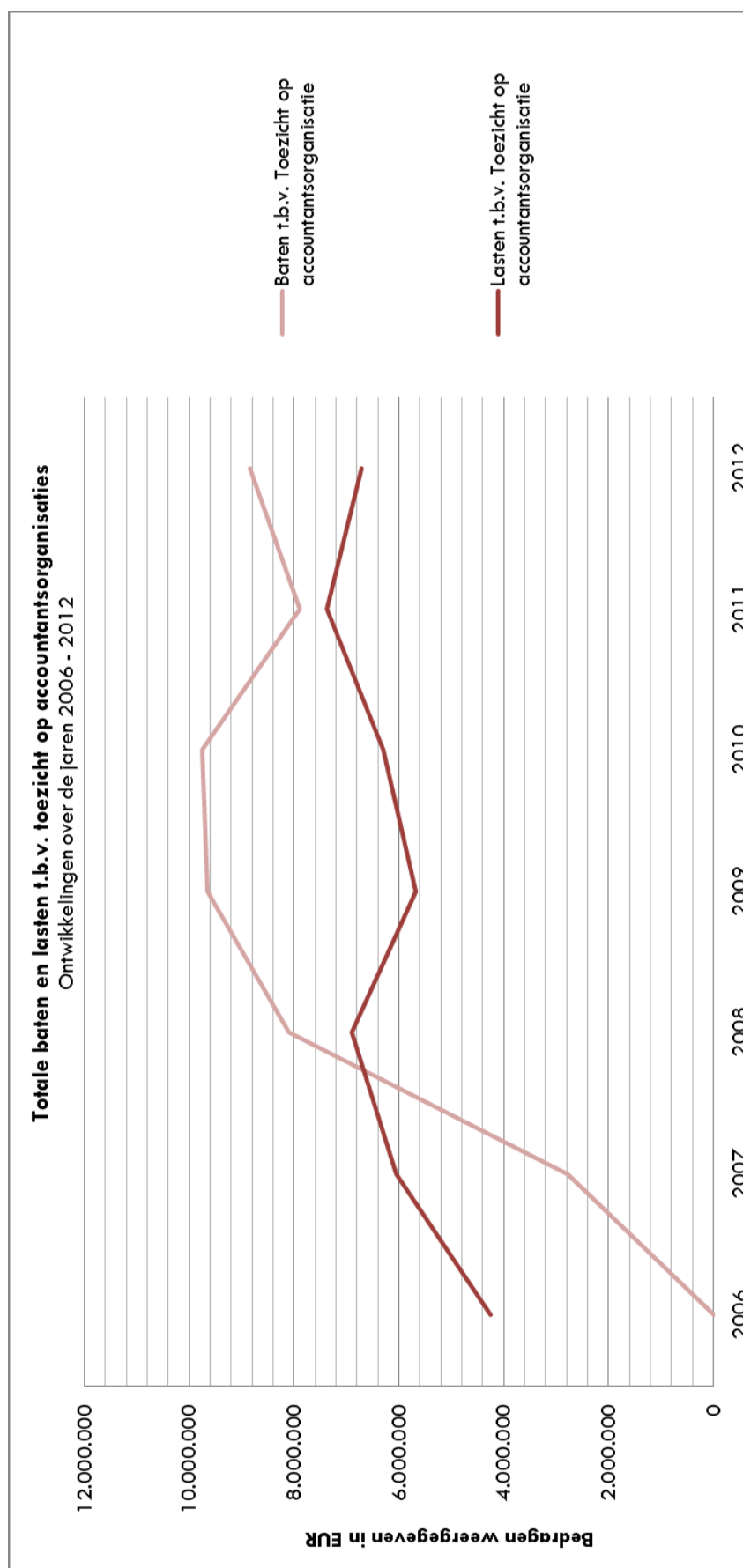
²⁴⁹ Dit bedrag verschilt van het in de vorige alinea genoemde gemiddelde. Dit verschil kan verklaard worden door de verschillende jaren die zijn meegenomen bij het berekenen. Zie voor meer informatie tabel 22.

Tabel 22: Overzicht baten en lasten ten behoeve van het accountantstoezicht over 2006 - 2013²⁵⁰

| | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 |
|---------------------------------|----------------------|----------------------|----------------------|----------------------|----------------------|--------------------|----------------------|------------|
| Baten | | | | | | | | |
| Overheidsbijdragen | 0 | 0 | 159.116 | 98.720 | 576.000 | 988.000 | 585.000 | N/A |
| Bestaande uit: | | | | | | | | |
| - Doorlopend toezicht | 0 | 0 | 47.939 | 6.884 | 576.000 | 988.000 | 585.000 | N/A |
| - Specifieke verrichtingen | 0 | 0 | 111.177 | 91.836 | 0 | 0 | 0 | N/A |
| Heffingen | 0 | 2.791.039 | 7.945.237 | 9.548.262 | 9.185.000 | 6.914.000 | 8.253.000 | N/A |
| Bestaande uit: | | | | | | | | |
| - Doorlopend toezicht | 0 | 1.137.500 | 3.982.476 | 9.337.890 | 8.942.000 | 6.686.000 | 7.883.000 | N/A |
| - Specifieke verrichtingen | 110.356 | 1.653.539 | 3.962.761 | 210.372 | 243.000 | 228.000 | 370.000 | N/A |
| Totaal baten | 110.356 | 2.791.039 | 8.104.353 | 9.646.982 | 9.761.000 | 7.902.000 | 8.838.000 | N/A |
| Lasten | | | | | | | | |
| - Doorlopend toezicht | 4.149.928 | 1.448.356 | 2.199.913 | 4.625.000 | 5.700.000 | 7.021.000 | 6.480.000 | N/A |
| - Specifieke verrichtingen | 110.356 | 4.610.450 | 4.697.370 | 1.054.000 | 602.000 | 347.000 | 228.000 | N/A |
| Totaal lasten | 4.260.284 | 6.058.806 | 6.897.283 | 5.679.000 | 6.302.000 | 7.368.000 | 6.708.000 | N/A |
| Verschil baten – lasten | -/- 4.149.928 | -/- 3.267.767 | +/- 1.207.353 | +/- 3.967.982 | +/- 3.459.000 | +/- 534.000 | +/- 2.130.000 | N/A |
| Aantal vergunninghouders | 0 | 15 | 483 | 479 | 472 | 474 | 455 | 440 |

²⁵⁰ Alle bedragen in het overzicht, dus met uitzondering van de aantallen vergunninghouders, zijn weergegeven in Euro's. Het jaarverslag van de AFM over 2013 kent geen vergelijkbare uitsplitsing van de baten en lasten van het accountantstoezicht.

Figuur 13: Ontwikkeling baten en lasten ten behoeve van toezicht op accountantsorganisaties



7. Conclusie

Met de invoering van de Wta is ook het publiek toezicht op accountantsorganisaties tot stand gekomen. De invoering van publiek toezicht wordt door zowel de respondenten van de online-survey als de geïnterviewden als belangrijkste positieve punt van invoering van de Wta beschouwd. De manier waarop de AFM toezicht houdt wordt door respondenten uit de online-survey en de geïnterviewden neutraal gewaardeerd.

De manier waarop de AFM het toezicht op basis van de Wta in de praktijk heeft gebracht wordt verschillend gewaardeerd. In de online-survey wordt door een groot aantal respondenten opgemerkt dat de AFM haar onderzoeksbevindingen (in de media) stevig aanzet. Dit beeld wordt bevestigd in een groot aantal interviews. De toonzetting van deze berichtgeving wordt als (te) negatief ervaren. De AFM heeft sinds 2006 tot medio september 2014 14 rapportages gepubliceerd op basis van de Wta. De rapportages vormen een belangrijke bron om te bezien op welke wijze de AFM gebruik heeft gemaakt van haar toezichts- en handhavinginstrumenten. De AFM constateert in haar rapportages meermaals dat er sprake is van tekortkomingen bij accountantsorganisaties.

De AFM heeft, sinds inwerkingtreding van de Wta, zes keer gebruik gemaakt van een formele handhavingsbevoegdheid. Er is eenmaal is een last onder dwangsom opgelegd en vijf keer een bestuurlijke boete. Door respondenten en geïnterviewden wordt een discrepantie ervaren tussen de toonzetting van de rapportages en het aantal formele handhavingsmaatregelen de AFM heeft genomen. Dit – objectief gezien – kleine aantal genomen formele handhavingsmaatregelen sluit wel aan bij de door de AFM gekozen toezichtstrategie die risico-georiënteerd is en waarbij de inzet van formele handhavinginstrumenten als ultimum remedium wordt gezien.

De door de AFM gevolgde toezichtstrategie maakt het lastig de doelmatigheid van het toezicht af te leiden uit de aantallen opgelegde formele handhavingsmaatregelen omdat deze in absolute aantallen, afgezet tegen de omvang van de populatie, laag zijn. Het gebruik van ‘informele maatregelen’ en een risico-georiënteerde strategie is vanuit het oogpunt van doeltreffendheid van toezicht – zoals blijkt uit de waardering van die strategie op basis van inzichten in de literatuur - waarschijnlijk aan te raden. Ook uit de online-survey volgt dat de respondenten positief zijn over de bijdrage die de AFM levert aan de naleving van de regels door accountantsorganisaties. De wijze waarop deze toezichtstrategie thans wordt toegepast leidt echter tot een aantal aandachtspunten, waaronder de mate van (i) inzichtelijkheid en (ii) controleerbaarheid van (de uitkomsten van toepassing van) deze strategie. Het eerste punt heeft als achtergrond dat de door de AFM gekozen toezichtstrategie niet op één duidelijke plaats (vooraf) kenbaar is voor vergunninghoudende accountantsorganisaties en voor buitenstaanders. Vergunninghoudende accountantsorganisaties is hierdoor op voorhand niet altijd duidelijk waarom AFM bepaalde informatie wenst; bepaalde onderzoeken verricht en uitkomsten presenteert met een bepaalde toonzetting. Hoewel de informatieverschaffing door de AFM over de door haar toegepaste toezichtstrategie de afgelopen jaren is toegenomen – onder andere in verschillende afzonderlijke rapportages – blijft de informatieverschaffing hierover verbrokkeld. Omdat ook de informatieverschaffing over de uitkomsten van (toepassing van) de toezichtstrategie verbrokkeld en inconsistent is – hetgeen ook door de AFM wordt erkend, zie bijvoorbeeld Deel III paragraaf 3.3. van het rapport - is de doelmatigheid van de AFM toezicht moeilijk controleerbaar. Die moeilijke controleerbaarheid herbergt als risico in zich dat het maatschappelijke draagvlak voor deze toezichtstrategie op termijn erodeert; mede omdat een discrepantie lijkt te bestaan tussen de toonzetting van de AFM in haar rapportages en het – voor buitenstaanders wel kenbare – relatief lage aantal formele handhavingsmaatregelen.

Door de AFM wordt onder ‘informele handhaving’ onder meer begrepen het voeren van ‘normoverdragende’ gesprekken. In de interviews worden daarnaast andere vormen van informele handhaving genoemd, welke telkens als belangrijkste kenmerk hebben dat door

accountantsorganisaties maatregelen worden genomen waarvan het gevolg is dat door de AFM uiteindelijk geen formele handhavingsmaatregelen (behoeven te) worden genomen. Een inherent risico aan dit (toezicht)model is dat geen onafhankelijk (derden) oordeel wordt ingewonnen waaraan de AFM bevindingen, leidende tot de informele handhavingsmaatregelen, worden voorgelegd. Door verschillende geïnterviewden – en ook in een aantal reacties op de online-survey – wordt deze tekortschietende rechtsbescherming bij informele handhaving als knelpunt in het systeem beschouwd. Over de concrete mogelijkheden op welke wijze de inhoudelijke toetsing van oordelen AFM te verbeteren zijn de meningen in de interviews verdeeld.

In de online-survey zijn de vragen over de doeltreffendheid van de samenwerking tussen de AFM en NBA/SRA zeer verdeeld beantwoord. In de interviews werd over het algemeen een positief beeld geschetst, hoewel ook tussen de verschillende geïnterviewden zeer uiteenlopende standpunten voorkwamen. Zo wordt er opgemerkt dat het positief is voor de deskundigheid van de bij het toetsingsproces betrokken partijen dat bij de toetsing van onder meer stelsels van kwaliteitsbeheersing binnen accountantsorganisaties zowel de sector als de AFM betrokken zijn. Daarnaast wordt meermaals opgemerkt dat ervoor gewaakt moet worden dat inefficiënte – dat wil zeggen: dubbele of qua uitkomst uiteenlopende – interpretatie van de toetsingsnormen plaatsvindt. Volgens enkele geïnterviewden is dat risico binnen het huidige stelsel aanwezig omdat de toetsingsnormen door de verschillende betrokkenen uiteenlopend geïnterpreteerd kunnen worden.

Deel IV Rechtsvergelijkend onderzoek Wta

1. Inleiding

Niet alleen op nationaal niveau, maar ook internationaal is er de laatste jaren veel aandacht voor de (regulering van) accountants(organisaties). Toezicht op accountants(organisaties), kwaliteit van de financiële verslaggeving en herstel van vertrouwen in het accountantsberoep en in financiële verslaggeving is op mondiaal niveau in diverse gremia onderwerp van aandacht. De ontwikkelingen in de Nederlandse wet- en regelgeving kunnen in breder perspectief worden geplaatst door analyse van de beleidsvoornemens, actieplannen en voorstellen voor controlevoorschriften die door andere landen en internationale organisaties werden en worden uitgevaardigd. Europese en mondiale ontwikkelingen in de wet- en regelgeving hebben sinds 2001 zowel bijgedragen aan de vormgeving van de Wta alsook de maatschappelijke opinie beïnvloed.

Dit deel van het onderzoek bevat een weergave van de voor de Wta relevante internationale (regelgevende) ontwikkelingen en initiatieven en de verschillen ten opzichte van de Nederlandse Wta op basis van een literatuurstudie. De deelvraag die daarbij centraal stond, luidt: (i) Wat zijn de verschillen tussen de Nederlandse Wta en Europese en mondiale regelgeving en initiatieven en (ii) wat zijn de gevolgen daarvan? Ter beantwoording van deze vraag bevat hoofdstuk 2 een overzicht van recente regelgeving vanuit de Europese Unie, waarbij de verschillen ten opzichte van de Wta op hoofdlijnen in kaart worden gebracht. In hoofdstuk 3 zijn de initiatieven vanuit de internationale gremia International Federation of Accountants ('IFAC'), International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) en International Ethics Standards Board for Accountants ('IESBA') geïnventariseerd. In hoofdstuk 4 is hetzelfde gedaan voor wat betreft het Internationaal Monetair Fonds ('IMF'). Hoofdstuk 5 tot en met 8 zoomen in op de wet- en regelgeving in respectievelijk de Verenigde Staten en enkele EU-lidstaten te weten het Verenigd Koninkrijk, Duitsland en Frankrijk. Conclusies volgen in hoofdstuk 9.

Als methodologische kanttekening moet worden opgemerkt dat de huidige verschillen tussen de onderzochte Europese landen deels achterhaald zullen zijn na de implementatiedatum van de nieuwe EU-regelgeving²⁵¹. Op dit moment bestaat er nog geen zicht op de wijze waarop andere lidstaten de keuzemogelijkheden in deze EU-regelgeving zullen invullen.

²⁵¹ Verordening (EU) Nr. 537/2014 EG van het Europees Parlement en de Raad van 16 april 2014 betreffende specifieke eisen voor de wettelijke controle van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang en tot intrekking van Besluit 2005/909/EG van de Commissie (*PbEU* 2014, L 158/77) en Richtlijn 2014/56/EU van het Europees Parlement en de Raad van 16 april 2014 tot wijziging van Richtlijn 2006/43/EG betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen (*PbEU* 2014, L 158/196). De verordening is rechtstreeks van toepassing vanaf 17 juni 2016 en de richtlijn dient uiterlijk op deze datum door de lidstaten te zijn geïmplementeerd in hun nationale wetgeving.

2. Ontwikkelingen in regulering binnen de Europese Unie en vergelijking met de Wta

2.1. Ontwikkelingen sinds 2001

In de EU is sinds 2001 het nodige veranderd in de regelgeving die ziet op (het toezicht op) accountants(organisaties). In maart 2003 verscheen het definitieve richtlijnvoorstel van de Europese Commissie dat betrekking heeft op de wettelijke accountantscontrole.²⁵² Enerzijds werd in het voorstel het instellen van nationaal extern toezicht op accountants(organisaties) en, daarmee samenhangend, de samenwerking van toezichtsorganisaties op Europees en mondiaal niveau bepleit. Anderzijds bepleitte het de invoering van een kwaliteitsborgingssysteem om de verplichtingen, onafhankelijkheid en beroepsethiek voor de accountants te verduidelijken. Uit het voorstel volgde dat de maatregelen uit de richtlijn naar verwachting zouden leiden tot het stimuleren van accountantscontroles van degelijke kwaliteit en daarmee het bevorderen van het vertrouwen in een goed werkende Europese kapitaalmarkt. De Europese Commissie gaf aan dat de Europese kapitaalmarkt nauw is verbonden met andere kapitaalmarkten waardoor verminderd vertrouwen in de ene markt nadelige gevolgen voor die andere markten heeft. In het richtlijnvoorstel werd daarom het belang van internationale samenwerking tussen regelgevers en toezichthouders benadrukt. Het voorstel kreeg op 17 mei 2006 zijn definitieve vorm in Richtlijn 2006/43/EG.²⁵³

De vormgeving van de Wta is aanzienlijk beïnvloed door de (voorgenomen) EU-regelgeving.²⁵⁴ Nederland had om die reden door de invoering van de Wta in 2006 al een groot deel van Richtlijn 2006/43/EG geïmplementeerd. De ontwikkelingen in de EU stonden sinds 2006 niet stil. In oktober 2010 publiceerde Barnier, Europees Commissaris voor Interne markt en diensten, een Green Paper of Groenboek 'Audit Policy: Lessons from the Crisis' om een debat te initiëren over zowel de rol en het bestuur van accountants alsook de mogelijke veranderingen die konden worden voorzien op dit gebied.²⁵⁵ Daaruit voortvloeiend verschenen in 2011 concrete voorstellen van de Europese Commissie voor een nieuwe EU-richtlijn tot aanpassing van Richtlijn 2006/43/EG en een EU-verordening.²⁵⁶ Het Groenboek en de voorstellen voor EU-regelgeving²⁵⁷ gaven het debat over de rol van accountants binnen de EU en de lidstaten extra vaart. De Nederlandse wetgever heeft de uiteindelijke EU-regelgeving niet afgewacht. Reeds in 2012 is een aantal nieuwe maatregelen door de Eerste en

²⁵² COM(2004)177 – Wettelijke accountantscontrole van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen

²⁵³ Richtlijn 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad van 17 mei 2006 betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen, tot wijziging van de Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad en houdende intrekking van Richtlijn 84/253/EEG van de Raad (*PbEU* 2006, L 157/87).

²⁵⁴ Zoals ook volgt uit de kamerstukken, zie o.a. *Kamerstukken II*, 2003-2004, 29 658, nr. 3 (MvT).

²⁵⁵ European Commission, *Green Paper. Audit Policy: Lessons from the Crisis*, Brussels, 13 October 2010, COM(2010)561 final, geraadpleegd op

http://ec.europa.eu/internal_market/consultations/docs/2010/audit/green_paper_audit_en.pdf.

²⁵⁶ European Commission, *Proposal for a Directive of the European Parliament and of the Council on amending Directive 2006/43/EC on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts*, Brussels, 30 November 2011, COM(2011)778 final, geraadpleegd op

http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/reform/directive_en.pdf; European Commission, *Proposal for a Regulation of the European Parliament and of the Council on specific requirements regarding statutory audit of public-interest entities*, Brussels, 30 November 2011, COM(2011)779 final, geraadpleegd op

http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/reform/regulation_en.pdf.

²⁵⁷ In het MAB-themanummer van mei 2012 worden de EU-voorstellen uitvoerig geanalyseerd en besproken. Zie verder o.a. het TvJ-themanummer van maart 2012 over de toekomst van het accountantsberoep, waaronder P.M. van der Zanden & J.B.S. Hijink, 'De accountantsprofessie anno 2012. Een schets van de ontwikkelingen, kansen en bedreigingen rondom een beroepsgroep in de vuurlinie', *TvJ* 2012-1, p. 4-13; A.J.P. Tillema & H.K.O. Reimers, 'Ontwikkelingen rond de accountancy in 2012', *Ondernemingsrecht* 2013-1, 6; A.J.P. Tillema, 'Een overzicht van de ontwikkelingen met betrekking tot toezicht op accountancy: "An appetite for change?"', *Ondernemingsrecht* 2012-2, 11, p. 55-66.

Tweede Kamer aangenomen, zoals de ‘scheiding controle/advies’ en de verplichte kantoorroulatie per 1 januari 2016 (zie deel II, paragraaf 2.2.3).

In de EU sloten het Europees Parlement en de EU-lidstaten op 17 december 2013 een overeenkomst over de wetgevingsvoorstellen van de Europese Commissie²⁵⁸, en in april 2014 werden de voorstellen formeel aangenomen door het Europees Parlement en de Europese Raad. Op 27 mei 2014 zijn Verordening (EU) Nr. 537/2014 ‘betreffende specifieke eisen voor de wettelijke controle van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang’²⁵⁹ en Richtlijn 2014/56/EU ‘betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen’²⁶⁰ gepubliceerd in het Publicatieblad van de EU. De nieuwe EU-regels zijn in werking getreden op 16 juni 2014. De verordening is rechtstreeks van toepassing vanaf 17 juni 2016 en de richtlijn dient uiterlijk op deze datum door de lidstaten te zijn geïmplementeerd in hun nationale wetgeving.²⁶¹

De belangrijkste aanpassingen die de nieuwe Europese regelingen, ten opzichte van de Wta, bevatten zijn hieronder in een tabel opgenomen. Voor een meer uitvoerige bespreking van deze aanpassingen wordt verwezen naar Bijlage M.

Tabel 23: Overzicht van wijzigingen in EU-regelgeving in 2014 en vergelijking met de Wta²⁶²

| EU | Wta | Verschillen/toelichting |
|--|---|--|
| Reikwijdte - Definitie ‘wettelijke controle’ | | |
| Zowel door EU-recht alsook door nationaal recht voorgeschreven controles, ook die met betrekking tot kleine ondernemingen. Vrijwillig aangevraagde controles, voor zover die voldoen aan nationale wettelijke voorschriften en bij nationale wetgeving als wettelijke controle zijn voorgeschreven. (art. 1 lid 2 sub a Richtlijn 2014 dat art. 2 punt 1 Richtlijn 2006 wijzigt) | Geen controle bij kleine ondernemingen voorgeschreven. Wel veel vrijwillige controles in Nederland. (art. 1 lid 1 sub p jo. art. 3 Wta) | Waarschijnlijk geen verschil. |
| Reikwijdte - Definitie ‘OOB’ | | |
| Gelijk gebleven t.o.v. Richtlijn 2006. (art. 1 lid 2 sub f Richtlijn 2014 dat art. 2 punt 13 Richtlijn 2006 wijzigt) | Gelijk aan Richtlijn 2006. (art. 1 lid 1 sub I Wta) | Geen verschil. |
| ‘Scheiding controle /advies’ | | |
| Een zwarte lijst met verboden diensten. Lidstaten kunnen ook andere diensten verbieden. Ook van toepassing op voorafgaande boekjaar. (art. 5 Verordening) | Een positieve opsomming van toegestane diensten, andere adviesdiensten zijn verboden. Alleen van toepassing op huidige boekjaar. (art. 24b Wta) | - Nederlandse lijst kan worden gehandhaafd. - Nederlandse verbod moet ook voor voorafgaande jaar gaan gelden. |

²⁵⁸ European Commission, *Commissioner Michel Barnier welcomes provisional agreement in trilogue on the reform of the audit sector*, Brussels, 17 December 2013, MEMO/13/1171, geraadpleegd op http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-13-1171_en.htm?locale=en.

²⁵⁹ Verordening (EU) Nr. 537/2014 EG van het Europees Parlement en de Raad van 16 april 2014 betreffende specifieke eisen voor de wettelijke controle van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang en tot intrekking van Besluit 2005/909/EG van de Commissie (*PbEU* 2014, L 158/77).

²⁶⁰ Richtlijn 2014/56/EU van het Europees Parlement en de Raad van 16 april 2014 tot wijziging van Richtlijn 2006/43/EG betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen (*PbEU* 2014, L 158/196).

²⁶¹ Zie voor een overzicht o.a. H.K.O Reimers & A.J.P. Tillema, ‘Nieuwe Europese en nationale regelgeving voor accountancy’, *Ondernemingsrecht* 2014-10/11, 97.

²⁶² In deze tabel verwijst ‘Richtlijn 2014’ naar Richtlijn 2014/56/EU, ‘Richtlijn 2006’ naar Richtlijn 2006/43/EG en ‘Verordening’ naar Verordening (EU) Nr. 537/2014.

| Kantoorroulatie | | |
|---|--|---|
| OOB's verplicht iedere 10 jaar van accountantsorganisatie te rouleren, met afkoelingsperiode van 4 jaar. Verlenging tot 20 jaar na openbare aanbesteding en tot 24 jaar bij joint audit. Extra verlening met 2 jaar in uitzonderingsgevallen mogelijk. Overgangsregeling met trapsgewijze invoering. (art. 17 jo. art. 41 Verordening) | OOB's verplicht iedere 8 jaar van accountantsorganisatie te rouleren, met afkoelingsperiode van 2 jaar, zonder uitzonderingsbepalingen en zonder overgangsregeling. (art. 23 lid c Wta, per 1-1-2016) | <ul style="list-style-type: none"> - EU-regels gelden als maximumbepaling dus kortere termijnen toegestaan. - Nederlandse roulatietermijn wordt verlengd naar 10 jaar en afkoelingstermijn naar 4 jaar. - In Nederland zijn veel OOB's in 2016 gedwongen te rouleren. EU-regels meer coulant en creëren minder druk op de markt in 2016. - Door diverse keuzeopties veel verschillen tussen lidstaten mogelijk. |
| Partner- en controleteam roulatie | | |
| Bij OOB-controles iedere 7 jaar partnerroulatie met afkoelingsperiode van 3 jaar. Geleidelijke roulatieprocedure voor over leden controleteam. (art. 17 lid 7 Verordening) | Bij OOB-controles iedere 7 jaar partnerroulatie met afkoelingsperiode van 2 jaar. Geen controleteamroulatie. (art. 24 Wta) | <ul style="list-style-type: none"> - De Nederlandse afkoelingsperiode moet met een jaar worden verlengd. - In Nederland zal roulatie van controleteam bij OOB-controles moeten worden geïntroduceerd. |
| Joint Audits | | |
| Lidstaten kunnen verplichten tot meerdere accountantsorganisaties bij OOB-controles en zelfstandig voorwaarden vaststellen. (art. 16 lid 7 Verordening) | Geen regeling m.b.t. joint audits. | Nederland wordt niet gedwongen tot regelgeving m.b.t. joint audits. |
| Honoraria | | |
| <ul style="list-style-type: none"> - Honoraria mogen niet voorwaardelijk zijn. (art. 4 lid 1 Verordening) - Honoraria voor niet-controlediensten mogen over een periode van 3 of meer opeenvolgende boekjaren niet meer bedragen dan 70% van de gemiddelde honoraria voor de wettelijke controle in die jaren. (art. 4 lid 2 Verordening) - De maximale honoraria betaald door een enkele OOB mogen aan een accountantsorganisatie mogen niet langdurig groter zijn dan 15% van de totale omzet van die accountantsorganisatie. (art. 5 lid 3 Verordening) | <ul style="list-style-type: none"> - Art. 23 Verordening inzake onafhankelijkheid (VIO) van de NBA kent eveneens een verbod op een resultaatafhankelijke vergoeding. - Omzet uit controlegerelateerde diensten niet gemaximeerd. - In onafhankelijkheidsregels geen maximumpercentages ter waarborging van financiële onafhankelijkheid van de accountantsorganisatie t.o.v. OOB- controlecliënt. | EU-regelgeving komt met striktere eisen wat betreft de honoraria ter waarborging van de onafhankelijkheid van de accountantsorganisatie t.o.v. haar OOB- controlecliënten. |

| Handhaving | | |
|---|--|--|
| <p>De EU-richtlijn geeft een opsomming van door de toezichthouder op te leggen sancties: a. aanwijzing; b. publieke verklaring en publicatie van de overtreding op website van toezichthouder; c. tijdelijk verbod (max. 3 jaar) op verrichten van wettelijke controles of ondertekenen van controleverklaring; d. verklaring dat controleverklaring niet voldoet aan eisen van de verordening/richtlijn; e. tijdelijk beroepsverbod (max. 3 jaar) voor leden van accountantsorganisaties of OOB-bestuurders; en f. administratieve geldboetes voor natuurlijke en rechtspersonen. Daarnaast geeft de richtlijn een opsomming van factoren die moeten meewegen bij bepalen van aard en zwaarte sanctie en mechanismen ter bevordering van melding van overtredingen. (art. 1 lid 25 Richtlijn 2014 dat o.a. art. 30bis, 30ter en 30sexies aan Richtlijn 2006 toevoegt)</p> | <p>De Wta definieert de volgende handhavingsbevoegdheden van de AFM: geven van een aanwijzing (art. 52), opleggen van een last onder dwangsom (art. 53) of bestuurlijke boete (art. 54), intrekken van de vergunning (art. 10), openbaar waarschuwen (art. 64-66) en handhavingsmaatregelen publiceren (art. 67-70).</p> | <p>De EU-richtlijn komt met uitgebreidere regeling van de handhavingsbevoegdheden van een toezichthouder. De Nederlandse regeling dient te worden uitgebreid met meer verstreckende handhavingsinstrumenten, zoals het kunnen opleggen een tijdelijk beroepsverbod van maximaal drie jaren aan leden van accountantsorganisaties of bestuurders van OOB's.</p> |
| Europees toezicht | | |
| <p>Er komt een Europees toezichtsorgaan, de Ceaob, waarin nationale toezichthouders gaan samenwerken. Nieuwe EU-regels ter versterking en verdere harmonisatie van het toezicht in de EU.</p> | | <p>Lidstaten houden ruimte voor een eigen specifieke invulling; Nederlandse stelsel van bevoegdheidsverdeling tussen AFM, NBA en de Accountantskamer kan op hoofdlijnen worden gehandhaafd.</p> |

3. Initiatieven vanuit IFAC-organen

3.1 Regelgeving vanuit IFAC-organen

De International Federation of Accountants (IFAC)²⁶³ is sinds 1977 de mondiale organisatie voor het accountantsberoep en het internationale samenwerkingsverband van accountantsorganisaties. De IFAC is actief in 130 landen en jurisdicties en bestaat uit 179 leden: nationale accountantsberoepsorganisaties die in hun land bij wet of algemene consensus als substantiële nationale organisatie zijn erkend. In Nederland is de NBA aangesloten bij de IFAC. De bij de IFAC aangesloten beroepsorganisaties hebben de Statements on Membership Obligations ondertekend en zijn daardoor verplicht om door de IFAC(-organen) uitgegeven regelgeving te implementeren.

3.1.1. IAASB

De IFAC heeft een aantal raden en commissies opgericht, waaronder in 1978 de onafhankelijke International Auditing Practices Committee (IAPC) die in 2002 is gereorganiseerd tot de International Auditing and Assurance Board (IAASB). De IAASB ontwikkelt internationale controlestandaarden – de International Standards on Auditing (ISA's) en de International Standard on Quality Control 1 (ISQC 1) – en publiceert daarover met regelmaat rapporten en consultatiedocumenten. De IFAC/IAASB wil daarmee een bijdrage leveren aan de eenwording van accountantsstandaarden met als doel de controlekwaliteit te verhogen en het vertrouwen in de accountant te vergroten.²⁶⁴ De IAASB wordt gefinancierd door de IFAC, die contributies verkrijgt van de aangesloten beroepsorganisaties en van internationaal opererende accountantsorganisaties die zijn verenigd in de Forum of Firms. De IAASB wordt ondersteund door de onafhankelijke Consultative Advisory Group (CAG). Bij de ontwikkeling van de standaarden worden naast de CAG ook de aangesloten nationale beroepsverenigingen en hun leden, regelgevende en toezichhoudende instanties, bedrijven, overheidsinstellingen, investeerders, beleidsmakers en het grote publiek geconsulteerd. De Public Interest Oversight Board (PIOB), in 2005 opgericht als onderdeel van een hervorming van de IFAC vanwege de verschillende boekhoudschandalen, houdt toezicht op de IAASB en de CAG.

De IAASB bestaat uit 18 leden – van wie momenteel de helft tevens in de openbare praktijk werkzaam is – en heeft een voltijds voorzitter. Sinds 1 januari 2009 heeft de IAASB een Nederlandse voorzitter²⁶⁵, die geen recente achtergrond heeft bij een van de grote accountantskantoren. Leden worden benoemd door de IFAC-Board, maar pas nadat de PIOB de aanstelling heeft goedgekeurd. Vergaderingen van de IAASB worden bijgewoond door waarnemers van de Amerikaanse en Japanse accountantstoezichthouders en van de Europese Commissie en door de voorzitter van de CAG, die geen stemrecht maar wel spreekrecht hebben. CAG-leden zijn afkomstig uit diverse organisaties zoals

²⁶³ Zie voor nadere informatie www.ifac.org; www.ifac.org/auditing-assurance; www.ipiob.org. Zie bovendien de uitvoerige bespreking in o.a.: M. Pheijffer, 'De totstandkoming van IFAC-standaarden: de beste stuurlij staan aan wal', *MAB* 2007-6, p. 239-245, in reactie daarop H.F.D. Hassink (*MAB* 2007-6, p. 246), R.G.A. Vergoossen (*MAB* 2007-6, p. 247) en J.H. Blokdijk (*MAB* 2007-6, p. 248) en het naschrift van M. Pheijffer (*MAB* 2007-6, p. 249); M. Pheijffer, 'Auditing-standaarden: in principe heldere regels', *MAB* 2007-12, p. 594-599; M. Pheijffer, 'IAASB: gewijzigde controlestandaarden en strategie 2009-2011', *MAB* 2009-5, p. 152-157; H.K.O. Reimers, 'Totstandkoming van toetsbare internationale controlestandaarden voor accountants', *Ondernemingsrecht* 2010, 69.

²⁶⁴ De IFAC/IAASB en diens standaarden hebben betrekking op de accountantscontrole en moeten niet worden verward met de International Accounting Standards Board (IASB) (met als voorloper in de periode 1973-2001 de International Accounting Standards Committee (IASC)) die International Accounting Standards (IAS) en International Financial Reporting Standards (IFRS) uitgeeft. De IASB en diens IAS en IFRS hebben betrekking op de financiële verslaggeving. De IAS en IFRS worden na een goedkeuringsproces door de Europese Commissie opgenomen in EU-regelgeving door middel van de IAS-Verordening (Verordening (EG) nr. 1606/2002 van het Europees Parlement en de Raad van 19 juli 2002 betreffende de toepassing van internationale standaarden voor jaarrekeningen (*PbEG* 2002, L 243)) en hebben vanaf dan rechtstreekse werking. Dit geldt niet voor de ISA's en ISQC 1 van de IAASB, zoals hierna zal worden besproken.

²⁶⁵ Prof. dr. A. Schilder RA.

de International Organization of Securities Commissions (IOSCO), de Basel Committee on Banking Supervision (BCBS), de Europese Commissie, de Wereldbank, enzovoorts. Deze organisaties vormen samen bovendien de Monitoring Group, die de leden van de PIOB selecteert. De PIOB houdt op grond van het Public Interest Framework toezicht op de gebruikers van de IFAC-standaarden, op de standaarden zelf, op de geloofwaardigheid van het totstandkomingsproces en op de implementatie van de standaarden; de standaarden worden beoordeeld aan de hand van de criteria veelomvattendheid, kwaliteit en praktische toepasbaarheid.²⁶⁶ Het toezicht van de PIOB is voornamelijk gericht op het proces, terwijl het advies de CAG vooral inhoudelijk van aard is. De PIOB houdt tevens toezicht op de naleving van de standaarden door de bij IFAC aangesloten accountantsorganisaties. Ook een IFAC-commissie, het Compliance Advisory Panel (CAP), ziet daarop toe.

In 2004 is de IAASB het 'Clarity Project' gestart, een uitvoerig programma om de uitgevaardigde ISA's te verduidelijken, resulterend in 36 'clarified ISA's' en een 'clarified ISQC 1' die in december 2009 in werking traden. De ISA's hebben sindsdien een duidelijke structuur van achtereenvolgens introductie, doelstelling, definities, vereisten en tot slot de toepassing en overige verklarende teksten; dit laatste onderdeel heeft daarbij geen verplichtend karakter. De huidige standaarden maken onderscheid tussen controles bij complexe en bij minder complexe entiteiten. De actuele standaarden inclusief toelichting zijn te raadplegen in het door de IFAC/IAASB uitgegeven 'Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements'.²⁶⁷ De IAASB publiceert daarnaast strategie- en werkprogramma's waarmee de IAASB belanghebbenden vroegtijdig informeert over zijn koers in de komende jaren en belanghebbenden worden voorafgaand geconsulteerd over de conceptversies. In juni 2012 publiceerde de IAASB het 'IAASB Strategy and Work Program, 2012-2014'²⁶⁸ en recent zijn belanghebbenden geconsulteerd over 'The IAASB's Proposed Strategy for 2015-2019' en 'The IAASB's Proposed Work Program for 2015-2016'²⁶⁹. Het huidige strategie- en werkprogramma geeft aan dat de IAASB momenteel focust op het bevorderen van wereldwijde financiële stabiliteit en met het oog daarop op een kwalitatief betere en meer informatieve accountantsverklaring ('Auditor Reporting project'), inclusief de herziening van een aantal standaarden in dat kader, en op de verantwoordelijkheden van accountants ten aanzien van Financial Statement Disclosures.²⁷⁰ Het conceptprogramma voor de komende jaren geeft aan dat de IAASB

²⁶⁶ A. Schilder, 'Public Interest: de visie van de Public Interest Oversight Board', MAB 2007-9, p. 438-441; M. Pheijffer, 'Auditing-standaarden: in principe heldere regels', MAB 2007-12, p. 597.

²⁶⁷ Het meest recente handboek met de huidige regelgeving is gepubliceerd op 19 september 2013 en te raadplegen op <http://www.ifac.org/publications-resources/2013-handbook-international-quality-control-auditing-review-other-assurance-a>.

²⁶⁸ International Federation of Accountants, *IAASB Strategy and Work Program, 2012-2014. Final Publication June 2012*, New York: IFAC 2012, geraadpleegd op <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/IAASB%20Strategy%20and%20Work%20Program%202012-2014-final.pdf>.

²⁶⁹ International Federation of Accountants, *The IAASB's Proposed Strategy for 2015-2019. The IAASB's Proposed Work Program for 2015-2016. Consultation Paper December 2013*, New York: IFAC 2012, geraadpleegd op <https://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/IAASB%20Strategy%20and%20Work%20Program%20Consultation%20Paper-final.pdf>. Zie ook de overzichtspagina op <https://www.ifac.org/publications-resources/iaasb-s-proposed-strategy-2015-2019-and-proposed-work-program-2015-2016>.

²⁷⁰ Nederland loopt daarop vooruit met een pilot voor een nieuwe accountantsverklaring die meer informatie verschaft (H.K.O. Reimers & A.J.P. Tillema, 'Nieuwe Europese en nationale regelgeving voor accountancy', *Ondernemingsrecht* 2014-10/11, 97). Voor een beschouwing hierover, zie P.M. van der Zanden, 'Een nieuwe controle(accountants)verklaring?', *Ondernemingsrecht* 2014-7, 69. Diverse Nederlandse beursvennootschappen passen reeds elementen uit de voorstellen toe in de controleverklaring bij de jaarrekening. Voor een overzicht, zie PwC, *Klare taal! Benchmark controleverklaring 'nieuwe stijl' onder Nederlandse beursfondsen*, april 2014, geraadpleegd op http://www.pwc.nl/nl_NL/nl/assets/documents/pwc-klare-taal.pdf.

prioriteit wil gaan geven aan 'quality control', 'professional skepticism' en 'special audit considerations relevant to financial institutions'.²⁷¹

3.1.2. IESBA

Een van de andere organen van de IFAC is de International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA). De IESBA definieert ethische standaarden, inclusief onafhankelijkheidsregels voor accountants. Deze zijn opgenomen in de in 2003 uitgevaardigde Code of Ethics for Professional Accountants (CoE). De IESBA heeft de CoE in de periode 2009-2010 herschreven. Volgens de CoE dient de accountant zich aan vijf fundamentele beginselen te houden: i. professionaliteit; ii. integriteit; iii. objectiviteit; iv. vakbekwaamheid en zorgvuldigheid; en v. betrouwbaarheid. De CoE geeft het toetsingskader voor naleving van deze beginselen. De IESBA herzielt de CoE met regelmaat. Zo heeft de IESBA in augustus 2014 een aantal wijzigingen van de CoE in consultatie gegeven die de onafhankelijkheid van de accountant moeten vergroten. Zo worden ten aanzien van de partnerrotatie onder andere een verlenging van de verplichte afkoelingsperiode van twee naar vijf jaren en meer beperkingen aan het type activiteiten dat kan worden ondernomen bij de betreffende controlecliënt tijdens deze afkoelingsperiode voorgesteld.²⁷² De actuele CoE is te raadplegen in het door de IFAC/IESBA uitgegeven 'Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants'.²⁷³

3.2. Invloed IFAC op Nederlandse en Europese regelgeving

De controlestandaarden van de IAASB worden binnen veel landen gebruikt, waaronder Nederland, Frankrijk, de Verenigde Staten (bij private bedrijven) en het Verenigd Koninkrijk, maar bijvoorbeeld niet in Duitsland en een aantal andere EU-lidstaten.²⁷⁴ In Nederland zijn de clarified ISA's door de NBA opgenomen in de NV COS²⁷⁵ en worden door de IAASB uitgegeven voorstellen sinds 2007 na afronding direct geïmplementeerd.²⁷⁶ In de ontwerprichtlijn van de Europese Commissie werd voorgesteld om gebruik van de clarified ISA's voor wettelijke controles binnen de gehele EU verplicht te stellen²⁷⁷ en art. 26 Richtlijn 2006/43/EG bood daartoe reeds een grondslag.²⁷⁸ De Nederlandse regering heeft laten weten een dergelijke verplichting te verwelkomen: zij is van mening dat het niveau van de ISA's in algemene zin voldoet aan de behoefte van de markt, dat het bindend maken van de ISA's de beste waarborgen biedt voor uniforme toepassing in de hele EU en dat niet-bindende rechtsinstrumenten kunnen leiden tot verschillende standaarden binnen de EU waardoor het voor (kleinere) accountantsorganisaties complex is om in verschillende EU-landen controleactiviteiten te

²⁷¹ International Federation of Accountants, *The IAASB's Proposed Strategy for 2015-2019. The IAASB's Proposed Work Program for 2015-2016. Consultation Paper December 2013*, New York: IFAC 2012, p. 23-38, geraadpleegd op

<https://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/IAASB%20Strategy%20and%20Work%20Program%20Consultation%20Paper-final.pdf>.

²⁷² International Ethics Standards Board for Accountant, *Proposed Changes to Certain Provisions of the Code Addressing the Long Association of Personnel with and Audit or Assurance Client. Exposure Draft August 2014*, New York: IFAC 2014, geraadpleegd op <https://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/IESBA-Long-Association-Exposure-Draft.pdf>.

²⁷³ Het meest recente handboek met de huidige regelgeving is gepubliceerd op 14 juli 2014 en te raadplegen op <http://www.ifac.org/publications-resources/2014-handbook-code-ethics-professional-accountants>.

²⁷⁴ Een overzicht kan worden geraadpleegd op <http://www.ifac.org/auditing-assurance/clarity-center/support-and-guidance>.

²⁷⁵ Deze zijn zowel rechtstreeks als via de Wta en de Bta verplicht.

²⁷⁶ De bij de IFAC aangesloten beroepsorganisaties hebben de Statements on Membership Obligations ondertekend en zijn daardoor verplicht om de door de IFAC(-organen) uitgegeven standaarden te implementeren. Nederland kan invloed uitoefenen op het totstandkomingsproces van de standaarden en bovendien heeft de IAASB momenteel een Nederlandse voorzitter.

²⁷⁷ Art. 1, twaalfde lid van de ontwerprichtlijn, COM(2011)778 final.

²⁷⁸ Zie hierover uitvoerig: H.K.O Reimers, 'Totstandkoming van toetsbare internationale controlestandaarden voor accountants', *Ondernemingsrecht* 2010, 69.

verrichten.²⁷⁹ Ook de AFM heeft opgemerkt voorstander te zijn van verplichte toepassing van de ISA's binnen de gehele EU ter harmonisering van de uitvoering van de wettelijke controles.^{280, 281} In Richtlijn 2014/56/EU is de verplichte toepassing echter niet doorgevoerd en is de oorspronkelijke bepaling uit Richtlijn 2006/43/EG inhoudelijk vrijwel ongewijzigd gebleven.²⁸² De EU stelt de verplichte invoering van de ISA's voorlopig uit in afwachting van verder onderzoek en consultatie.²⁸³

De in 2003 door de IESBA uitgevaardigde CoE is in Nederland grotendeels overgenomen in de VGC.²⁸⁴ Nadat op 1 januari 2011 de herschreven CoE van kracht werd, is de nieuwe code door de NBA geïmplementeerd in de VGBA – die de VGC verving – en de ViO, die beide op 1 januari 2014 in werking zijn getreden.²⁸⁵

Een aantal voorbeelden van IAASB-standaarden is opgenomen (en nader besproken) in Bijlage N.

²⁷⁹ Nieuwe Commissievoorstellen en initiatieven van de lidstaten van de Europese Unie, *Kamerstukken II*, 2010-2011, 22 112, nr. 1095, p. 8-9.

²⁸⁰ Autoriteit Financiële Markten, *Analyse van wetgevingsvoorstellen van de Europese Commissie voor hervorming van de accountantsmarkt*, Amsterdam: AFM 2012, p. 37, geraadpleegd op <http://www.afm.nl/~media/Files/rapport/2012/analyse-wetgevingsvoorstellen-ec.ashx>.

²⁸¹ Reimers noemt daarnaast de volgende drie voordelen van uniforme controlestandaarden: i. 'Voor grensoverschrijdende netwerken van accountantsorganisaties en accountantscontroles is het van belang dat de controlestandaarden wereldwijd zo veel mogelijk gelijk zijn.' ii. 'Voor grensoverschrijdende netwerken is het wenselijk indien het gehele netwerk met de implementatie van één standaard kan volstaan en niet meerdere standaarden hoeft te implementeren.' iii. 'Bij een controle van de jaarrekening van een internationaal concern worden door de groepsaccountant die het hoofdkantoor controleert, veelal accountants uit de andere landen waar het concern is gevestigd ingeschakeld voor de controle aldaar. Om zeker te stellen dat de uitkomsten van die lokale controles voldoen aan de kwaliteitseisen die in het land van de groepsaccountant worden gesteld, is het wenselijk dat de normen voor deze controles gelijk zijn.' In: H.K.O. Reimers, 'Totstandkoming van toetsbare internationale controlestandaarden voor accountants', *Ondernemingsrecht* 2010, 69.

²⁸² Art. 1 lid 21 Richtlijn 2014/56/EU. Zo ook art. 9 Verordening (EU) Nr. 537/2014. In Richtlijn 2006/43/EG werden in art. 26 de internationale controlestandaarden genoemd die in art. 2 punt 11 waren gedefinieerd als 'de International Standards on Auditing (ISA) en de daarmee verband houdende Statements en standaarden, voorzover deze voor de wettelijke controle van jaarrekeningen van belang zijn'. Richtlijn 2014/56/EU schrapt art. 2 punt 11 van Richtlijn 2006/43/EG en voegt aan art. 26 een tweede lid toe, dat bepaalt dat internationale controlestandaarden in het eerste lid betekent: 'International Standards on Auditing (ISAs), de International Standard on Quality Control 1 (ISQC 1) en andere daarmee verband houdende standaarden die zijn uitgebracht door de International Federation of Accountants (IFAC) via de International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), voor zover zij relevant zijn voor wettelijke controles van financiële overzichten.'

²⁸³ Zie voor een (kritische) beschouwing: J. Røder, *The Cost of European Audit Legislation*, New York: IFAC 2014, geraadpleegd op <http://www.ifac.org/global-knowledge-gateway/viewpoints/cost-european-audit-legislation>. De EU-opstelling is ook in strijd met het Nederlandse standpunt, zoals dat hiervoor is weergegeven.

²⁸⁴ Zie hierover o.a.: M. Pheijffer, 'De totstandkoming van IFAC-standaarden: de beste stuurlijnen staan aan wal', *MAB* 2007-6, p. 239-245; P.M. van der Zanden & J.B.S. Hijink, 'De accountantsprofessie anno 2012. Een schets van de ontwikkelingen, kansen en bedreigingen rondom een beroepsgroep in de vuurlinie', *TvJ* 2012-1, p. 7.

²⁸⁵ Zie hierover: V. Valckx & L. van der Weijden, 'Nieuwe gedragscode voor accountants: het gaat om professioneel en integer zijn', *Spotlight* 2014-1, p. 6-8, geraadpleegd op <http://www.pwc.nl/nl/spotlight/assets/documents/pwc-nieuwe-gedragscode-voor-accountants-2014-1-02.pdf>; M. Bommer & J. Hellenthal, 'Onafhankelijkheid – vanzelfsprekend uitgangspunt', *Spotlight* 2014-1, p. 10-13, geraadpleegd op <http://www.pwc.nl/nl/spotlight/assets/documents/pwc-onafhankelijkheid-vanzelfsprekend-uitgangspunt-2014-1-03.pdf>.

4. Initiatieven vanuit het IMF

Het Internationaal Monetair Fonds (IMF)²⁸⁶ is in 1944 opgericht als een VN-instelling ter bevordering van wereldwijde monetaire samenwerking, financiële stabiliteit, internationale handel en duurzame economische groei. Vanuit de doelstelling om de stabiliteit van het financiële systeem te bewaken en te versterken, analyseert het IMF zowel nationale als mondiale financiële en economische ontwikkelingen en adviseert zij lidstaten over het te voeren beleid. Als aanvulling op het reguliere toezicht²⁸⁷ heeft het IMF in 1999, in samenwerking met de Wereldbank, het Financial Sector Assessment Program (FSAP) opgezet, dat diepgaande en gerichte analyse van de financiële sector van een lidstaat behelst.²⁸⁸ Het FSAP is onder invloed van de financiële crisis in 2009 vernieuwd en in 2010 verplicht gesteld voor 25²⁸⁹ systeemrelevante lidstaten, waaronder Nederland, die sindsdien eens in de vijf jaar een beoordeling moeten ondergaan.²⁹⁰

In het onderzoek zijn geen initiatieven van het IMF met betrekking tot het toezicht op het accountantsberoep gevonden. Wel beoordeelt het IMF in zijn FSAP-onderzoeken ook het nationale toezicht op de financiële verslaggeving en de rapportering daarover raakt soms indirect het accountantstoezicht. In Nederland is het FSAP-onderzoek tweemaal uitgevoerd, in de perioden 2003/2004 en 2010/2011. Een bespreking van deze onderzoeken is opgenomen in Bijlage O.

²⁸⁶ Zie voor nadere informatie www.imf.org.

²⁸⁷ Zogenaamde Artikel IV consultaties die doorgaans jaarlijks bij de lidstaten worden uitgevoerd.

²⁸⁸ Zie voor nadere informatie International Monetary Fund, *The Financial Sector Assessment Program (FSAP)*, Washington, D.C.: IMF 2014, geraadpleegd op <http://www.imf.org/external/np/exr/facts/fsap.htm>.

²⁸⁹ Inmiddels uitgebreid tot 29.

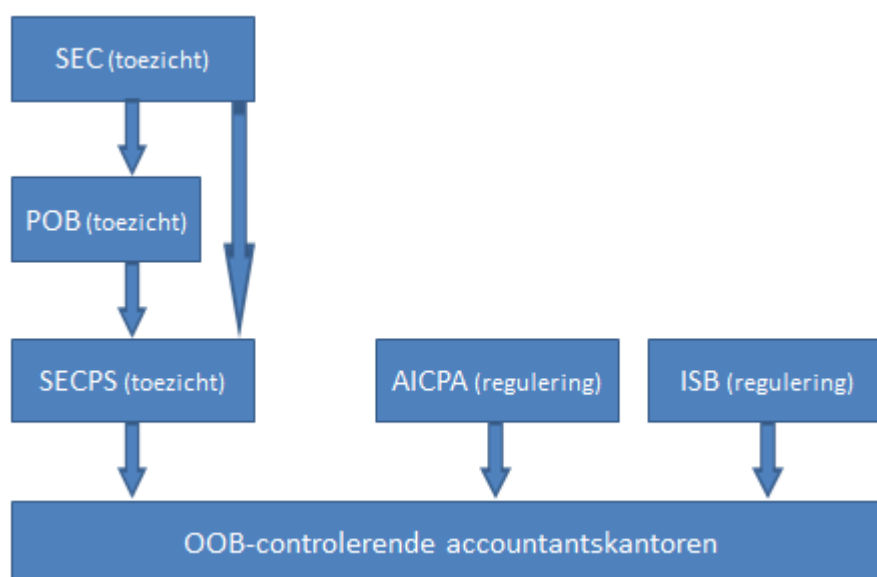
²⁹⁰ Zie o.a. International Monetary Fund, *Mandatory Financial Stability Assessments under the Financial Sector Assessment Program: update*, Washington, D.C.: IMF 2013, geraadpleegd op <http://www.imf.org/external/np/pp/eng/2013/111513.pdf>.

5. Ontwikkelingen in regulering in de Verenigde Staten en vergelijking met de Wta

5.1. Amerikaanse regulering van toezicht op het accountantsberoep

In de Verenigde Staten²⁹¹ waren tot juli 2002 diverse organen betrokken bij het externe toezicht op het accountantsberoep, te weten de Securities and Exchange Commission (SEC); de SEC Practice Section (SECPS) van het American Institute of Certified Public Accountants (AICPA); en de Public Oversight Board (POB).²⁹² De SECPS onderwierp de bij de Amerikaanse beroepsorganisatie aangesloten accountantsorganisaties²⁹³ aan een driejaarlijkse collegiale toetsing en bij een vermeende fout in de controle aan een onderzoek van het interne kwaliteitsbeheersingssysteem. Op zijn beurt hield de POB, een privaatrechtelijk orgaan bestaande uit vijf personen, toezicht op de zelfregulerende activiteiten van de SECPS, waaronder diens toetsingen, onderzoeken en correctieve maatregelen. Bij grotere accountantsorganisaties volgde de POB de collegiale toetsingen met regelmaat direct. De bij de SECPS aangesloten accountantsorganisaties financierden de POB, die zijn eigen budget en procedures bepaalde. Zowel de effectiviteit van de controle door de SECPS als het toezicht daarop door de POB werden bovendien weer steekproefsgewijs beoordeeld door de SEC. De AICPA stelde zelfregulerend gedrags- en beroepsregels alsook regelgeving voor de accountantscontrole vast en de onafhankelijkheidsregels werden opgesteld door een Independent Standards Board (ISB), die voor de helft bestond uit niet-accountants. Zie figuur 14 voor een overzicht.

Figuur 14: Toezichtstelsel Verenigde Staten tot juli 2002



In juli 2002 werd de SOx van kracht, waarmee ook de PCAOB in het leven werd geroepen. De PCAOB, een privaatrechtelijke non-profit organisatie, houdt toezicht op de accountantsorganisaties en definieert tevens gedrags- en beroepsregels, onafhankelijkheidsregels, controlestandaarden en kwaliteitsbeheersingsmaatregelen.²⁹⁴ Door de SOx is het onafhankelijke externe toezicht nu volledig afgescheiden van de accountantsberoepsorganisatie en bovendien aanzienlijk aangescherpt. De verantwoordelijkheden van de PCAOB worden hierna kort besproken. Verder is in juli 2010 de Dodd-

²⁹¹ Zie voor nadere informatie www.pcaobus.org.

²⁹² R.G.A. Vergoossen & Ph. Wallage, 'Toezicht op het accountantsberoep. Ontwikkelingen in de Verenigde Staten, het Verenigd Koninkrijk, Nederland en Duitsland', MAB 2004-12, p. 542-553.

²⁹³ Dit betrof vrijwel alle accountantsorganisaties die beursgenoteerde ondernemingen controleerden.

²⁹⁴ Sec. 103 SOx.

Frank Wall Street Reform and Consumer Protection Act (Dodd-Frank) in werking getreden, die de SOx op enkele plaatsen heeft gewijzigd. De wijzigingen hebben de samenwerkingsmogelijkheden van de PCAOB met buitenlandse toezichthouders vergroot en het toezicht van de PCAOB uitgebreid zodat sindsdien ook effectenmakelaars en handelaren onder dit toezicht vallen.²⁹⁵

Zowel Amerikaanse als niet-Amerikaanse accountantsorganisaties moeten zich bij de PCAOB laten registreren alvorens de aan de Amerikaanse beurs genoteerde ondernemingen te mogen controleren.²⁹⁶ Deze registratieplicht geldt ook voor accountantsorganisaties die uitsluitend de buiten de Verenigde Staten gevestigde bedrijfsonderdelen van genoemde ondernemingen controleren. Voor wat betreft de controle van niet-Amerikaanse accountantsorganisaties kan de PCAOB buitenlandse toezichthouders erkennen en van hun toezicht gebruikmaken. Naast het toezicht heeft de PCAOB ook de bevoegdheid regelgeving en standaarden te definiëren, die de regulering door de beroepsorganisatie AICPA vervangen en waarnaar de accountantsverklaring expliciet moet verwijzen. De PCAOB heeft de Standing Advisory Group (SAG) opgericht, onder meer bestaande uit accountants, investeerders en bestuurders van beursgenoteerde bedrijven, die de PCAOB assisteert bij deze taak.

De PCAOB controleert accountantsorganisaties met meer dan honderd beursgenoteerde cliënten jaarlijks en de andere accountantsorganisaties ten minste driejaarlijks.²⁹⁷ Wanneer tekortkomingen worden geconstateerd, informeert de PCAOB zowel de SEC als de bevoegde autoriteiten en wordt nader onderzoek gedaan.²⁹⁸ Geregistreerde accountants(organisaties) zijn medewerking aan onderzoeken verschuldigd en de SEC kan worden ingeschakeld om de medewerking te vorderen en personen die onjuiste informatie verschaffen te straffen met een boete van maximaal vijf miljoen dollar en/of maximaal twintig jaar gevangenisstraf.²⁹⁹ Wanneer de accountant(sorganisatie) niet meewerkt, kan de PCAOB ook zelfstandig sancties opleggen: een tijdelijke of definitieve schorsing van de accountant, een tijdelijke of permanente intrekking van de vergunning van de accountantsorganisatie, of een mindere straf die naar het oordeel van de PCAOB passend is.³⁰⁰ Wanneer accountantsorganisaties geconstateerde tekortkomingen niet binnen een jaar corrigeren, worden de bevindingen van de PCAOB openbaar gemaakt. Ter handhaving kan de PCAOB diverse disciplinaire maatregelen opleggen: i. tijdelijke schorsing of definitieve intrekking van de registratie van de accountantsorganisatie; ii. tijdelijke of definitieve schorsing van de accountant; iii. tijdelijke of permanente beperking van toegestane activiteiten; iv. civiele geldboete; v. berisping; vi. verplichte additionele scholing of training; vii. verplichte aanstelling van een onafhankelijke toezichthouder; viii. verplichte aanstelling van een raadsman of consultant; ix. verplichting tot vaststellen van bepaald beleid of nemen van bepaalde maatregelen; x. verplichting tot een onafhankelijke beoordeling door een derde.³⁰¹ De hoogte van de boete is gemaximeerd op \$130.000 bij een natuurlijk persoon en \$2.525.000 bij andere personen en ingeval van opzet, bewuste roekeloosheid of herhaling van nalatigheid op \$950.000 bij een natuurlijk persoon en \$18.925.000 bij andere personen.³⁰² De PCAOB moet de SEC en bevoegde autoriteiten informeren over de opgelegde sancties.³⁰³

²⁹⁵ Sec. 929J, 929K, 981 en 982 Dodd-Frank.

²⁹⁶ Sec. 102 en 106 SOx.

²⁹⁷ Sec. 104 SOx.

²⁹⁸ Sec. 105(b)(4)(A en B) SOx; Rule 4004, Section 4, PCAOB Rules, geraadpleegd op <http://pcaobus.org/Rules/PCAOBRules/Documents/All.pdf>.

²⁹⁹ Sec. 1106 SOx.

³⁰⁰ Sec. 105(b)(3)(A) SOx.

³⁰¹ Sec. 105(c)(4)(A t/m G) SOx; Rule 5300, Section 5, PCAOB Rules, geraadpleegd op <http://pcaobus.org/Rules/PCAOBRules/Documents/All.pdf>.

³⁰² Sec. 105(c)(4)(D) SOx jo. Sec. 105(c)(5) SOx jo. 17 CFR Part 201, Subpart E, Table V (Civil Monetary Penalty Inflation Adjustments) (*Federal Register* 2013, 78(43), geraadpleegd op <http://www.gpo.gov/fdsys/pkg/FR-2013-03-05/pdf/2013-04931.pdf#page=3>).

³⁰³ Sec. 105(b)(3)(A) SOx; Sec. 107(c)(1) SOx.

De PCAOB wordt gefinancierd uit contributies door beursgenoteerde ondernemingen, beleggingsfondsen, effectenmakelaars en handelaren, en is dus onafhankelijk van accountantsorganisaties en de overheid. De SEC moet de begroting van de PCAOB goedkeuren en houdt ook anderszins toezicht op de PCAOB: het kan de leden aanstellen en ontslaan, moet alle uitgevaardigde regels vooraf goedkeuren en kan ook deze aanpassen, het beoordeelt de tuchtrechtelijke maatregelen die de PCAOB oplegt en kan deze (laten) aanpassen of annuleren.³⁰⁴ Accountants(organisaties) kunnen bovendien bij de SEC beroep aantekenen tegen beslissingen van de PCAOB.

De SOx heeft ook een aantal onafhankelijkheidsregels voor accountants geïntroduceerd. Zo mogen tegelijkertijd met de wettelijke controle geen niet-controlediensten worden geleverd, waarbij de SOx een niet-limitatieve opsomming geeft van verboden diensten.³⁰⁵ Diensten die niet expliciet zijn verboden, mogen worden uitgevoerd mits de audit committee dit heeft goedgekeurd. Daarbij mogen de honoraria voor deze niet-controlediensten niet meer bedragen dan 5 procent van de totale aan de accountantsorganisatie betaalde honoraria. De SOx bepaalt bovendien dat audit committees alle door de accountant uitgevoerde controlediensten vooraf moeten goedkeuren en dat de accountant zonder voorafgaande goedkeuring voor iedere service wordt geacht niet onafhankelijk te zijn. De SOx introduceerde daarnaast verplichte partnerrotatie na iedere aaneengesloten periode van vijf jaren.³⁰⁶ Bovendien kwam de SOx in 2002 met een bepaling dat een studie naar en beoordeling van verplichte kantoorrotatie moest worden gedaan waarover binnen een jaar zou worden gerapporteerd.³⁰⁷ De United States General Accounting Office (GAO) heeft dit onderzoek uitgevoerd en de invoering van verplichte kantoorrotatie voor dat moment afgeraden omdat de kosten de baten zouden overstijgen en omdat de resultaten van de nieuwe onafhankelijkheidsmaatregelen uit de SOx eerst zouden moeten worden afgewacht.³⁰⁸ De PCAOB is in 2011 een nieuw onderzoek gestart naar de wenselijkheid van verplichte kantoorrotatie en heeft met een conceptrapport hierover een publiek debat geïnitieerd.³⁰⁹ Daaropvolgend zijn er in 2012 verscheidene publieke gespreksronden geweest.³¹⁰ In februari 2014 heeft de PCAOB echter aangegeven dit project op de lange baan te hebben geschoven, wat onder meer is ingegeven door de hevige weerstand tegen het idee van verplichte kantoorrotatie.³¹¹ Bovendien heeft het Financial Services Committee (FSC) van het Amerikaanse Huis van Afgevaardigden in 2013 in een wetsontwerp voorgesteld om invoering van verplichte kantoorrotatie door de PCAOB in de SOx te verbieden.³¹² Deze Audit Integrity and Job

³⁰⁴ Sec. 107 SOx.

³⁰⁵ Sec. 201 SOx.

³⁰⁶ Sec. 203 SOx.

³⁰⁷ Sec. 207 SOx.

³⁰⁸ United States General Accounting Office, *Public Accounting Firms. Required Study on the Potential Effects of Mandatory Audit Firm Rotation. Report to the Senate Committee on Banking, Housing, and Urban Affairs and the House Committee on Financial Services*, Washington, D.C.: USGAO 2003 (GAO-04-216), geraadpleegd op <http://www.gao.gov/assets/250/240736.pdf>. Zie ook R.W. Rouse, T.R. Weirich & W.M. Hambleton, 'Sarbanes-Oxley Update: Where Are We Today?', *Journal of Corporate Accounting & Finance* 2005, 16(4), p. 61-69.

³⁰⁹ Public Company Accounting Oversight Board, *Concept release on auditor independence and audit firm rotation. PCAOB Release No. 2011-006, August 16, 2011*, Washington, D.C.: PCAOB 2011, geraadpleegd op http://pcaobus.org/Rules/Rulemaking/Docket037/Release_2011-006.pdf.

³¹⁰ Zie o.a. Public Company Accounting Oversight Board, *PCAOB to Host Public Meeting on Auditor Independence and Audit Firm Rotation in Houston*, Washington, D.C.: PCAOB 2012, geraadpleegd op <http://pcaobus.org/News/Releases/Pages/HoustonPublicMeeting.aspx>.

³¹¹ E. Chasan, 'PCAOB's Auditor Rotation Project is Essentially Dead', *The Wall Street Journal*, 5 February 2014, geraadpleegd op <http://blogs.wsj.com/cfo/2014/02/05/pcaobs-auditor-rotation-project-is-essentially-dead/>.

³¹² Financial Services Committee of the United States House of Representatives, *A Bill to amend the Sarbanes-Oxley Act of 2002 to prohibit the Public Company Accounting Oversight Board from requiring public companies to use specific auditors or require the use of different auditor on a rotating basis. H.R.1564*. Washington DC: GPO 2013, geraadpleegd op <http://financialservices.house.gov/uploadedfiles/bills-113hr1564ih.pdf>. Zie ook: A. Gold, C. Ewelt-Knauer & C. Pott, 'Verplichte rotatie van accountantskantoren: Een benadering vanuit praktisch,

Protection Act is in juli 2013 door het Huis van Afgevaardigden aangenomen en in september 2013 geïntroduceerd in de Senaat, die zich er nog niet over heeft uitgesproken.³¹³ De wet voegt aan de SOx een bepaling toe³¹⁴ dat de PCAOB geen bevoegdheid heeft om te vereisen dat wettelijke controles voor een bepaalde controlecliënt door een specifiek geregistreerde accountantsorganisatie moeten worden uitgevoerd, of door verschillende accountantsorganisaties op basis van roulatie.³¹⁵ Bovendien bepaalt de wet dat de GAO haar onderzoek uit 2003 naar verplichte kantoorroulatie binnen een jaar zal updaten.³¹⁶

5.2. Vergelijking Amerikaanse regulering met Wta

Vergelijking van de Amerikaanse situatie met de Nederlandse brengt een aantal verschillen aan het licht. Zo is er in de Verenigde Staten sinds de invoering van de SOx in 2002 geen zelfregulering door het accountantsberoep meer mogelijk. In Nederland hebben de NBA en SRA deze bevoegdheid tot op heden behouden. Verder wordt de Amerikaanse toezichthouder niet gefinancierd door accountantsorganisaties, terwijl deze in Nederland wel bijdragen aan de bekostiging van de AFM.³¹⁷ Bovendien is er in de Verenigde Staten naast een toezichthouder op het accountantsberoep, de PCAOB, een afzonderlijke toezichthouder op de financiële verslaggeving, de SEC. In Nederland is de AFM verantwoordelijk voor beide taken. In de Verenigde Staten heeft de SEC een belangrijke rol in het toezicht op de PCAOB, inclusief het beoordelen en goedkeuren van opgelegde handhavingsmaatregelen en uitgevaardigde regelgeving. De Wta maakt geen onderscheid in grote en kleine OOB-controlerende accountantsorganisaties wanneer het de AFM in art. 48a lid 2 een driejaarlijkse controle voorschrijft, terwijl de PCAOB bij grote organisaties verplicht is jaarlijks onderzoek te doen. Art. 48a lid 5 Wta schrijft voor dat de AFM haar onderzoeksbevindingen direct openbaar kan maken, terwijl de PCAOB accountantsorganisaties eerst een jaar de tijd moet geven om geconstateerde tekortkomingen te herstellen. Ook valt op dat de bevoegdheden van de PCAOB niet worden beperkt tot de Amerikaanse accountantsorganisaties, terwijl dit bij de AFM wel geldt voor de Nederlandse accountantsorganisaties. Qua handhavingsbevoegdheden beschikt de PCAOB over een breder palet aan maatregelen die kunnen worden opgelegd dan de AFM.

Wat betreft de onafhankelijkheidsregels kenden de Verenigde Staten reeds in 2002 een verplichte scheiding van controle en advies, verplichte partnerroulatie, een doorslaggevende rol voor de audit committees in de aanstelling en taakstelling van de accountant en vereisten ten aanzien van de honoraria voor niet-controlediensten, waarmee de Verenigde Staten voorliepen ten opzichte van de EU en Nederland. Aan de andere kant is de discussie over invoering van verplichte kantoorroulatie in de Verenigde Staten nog altijd levend en blijken de bezwaren ertegen groot en vooralsnog doorslaggevend te zijn.

empirisch en theoretisch perspectief', MAB 2013-11, p. 448-458; C. Ewelt-Knauer, A. Gold & C. Pott, *What do we know about mandatory audit firm rotation?*, Edinburgh: ICAS 2012, geraadpleegd op <http://icas.org.uk/MAFR.pdf>.

³¹³ Zie o.a. <http://thomas.loc.gov/cgi-bin/query/D?c113:5:./temp/~c113RpGhqO::> en <https://beta.congress.gov/bill/113th-congress/senate-bill/1526/all-actions-with-amendments>.

³¹⁴ Het in te voegen Sec. 103(e) SOx.

³¹⁵ Sec. 2 Audit Integrity and Job Protection Act.

³¹⁶ Sec. 3 Audit Integrity and Job Protection Act.

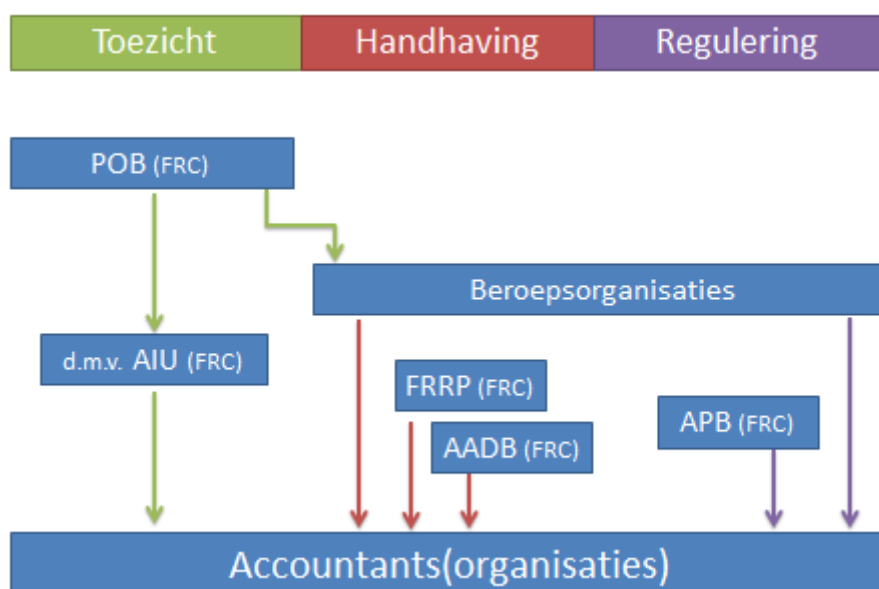
³¹⁷ 'Regeling van de Minister van Financiën en de Staatssecretaris van Sociale Zaken en Werkgelegenheid van 28 mei 2013, kenmerk: FM 2013/0929 M, tot vaststelling van de bandbreedtes en tarieven 2013, bedoeld in artikel 13, zesde lid, van de Wet bekostiging financieel toezicht (Regeling bekostiging financieel toezicht 2013)', *Stcrt.* 2013, 14557.

6. Ontwikkelingen in regulering in het Verenigd Koninkrijk en vergelijking met de Wta

6.1. Britse regulering van toezicht op het accountantsberoep

In het Verenigd Koninkrijk³¹⁸ vormen de Financial Reporting Act 2004 en de Companies Act 2006 de wettelijke basis voor het systeem van toezicht op het accountantsberoep. Laatstgenoemde wet heeft de Companies Act 1989 vervangen, die moest worden aangepast vanwege de implementatie van Richtlijn 2006/43/EG. De Financial Reporting Council (FRC) is sinds 1990 de belangrijkste toezichthouder op de financiële verslaggeving in het Verenigd Koninkrijk. De structuur van en het toezicht door de FRC is het achterliggende decennium herhaaldelijk gewijzigd. Tot 2004 waren de beroepsorganisaties³¹⁹ – de zogeheten Recognised Supervisory Bodies (RSB's)³²⁰ – hoofdvantwoordelijk voor het toezicht op en de regulering van het accountantsberoep. Sindsdien zijn de bevoegdheden van de FRC op dit terrein uitgebreid. Tot juli 2012 omvatte de FRC onder meer de volgende subcommissies (zie figuur 15 voor een overzicht):

Figuur 15: Toezichtstelsysteem Verenigd Koninkrijk tot juli 2012



De Accounting Standards Board (ASB) vaardigde verslaggevingstandaarden uit en de Auditing Practices Board (APB) controlestandaarden, onafhankelijkheidsregels en gedrags- en beroepsregels. De Financial Reporting and Review Panel (FRRP) hield toezicht op de financiële verslaggeving en de Professional Oversight Board (POB)³²¹ op het accountantsberoep. De POB had zelf geen handhavingsbevoegdheden, maar gaf de inspectieresultaten door aan de beroepsorganisaties, aan de FRRP of aan de Accountancy & Actuarial Discipline Board (AADB)³²². Deze organen konden op grond van de melding handhavingsmaatregelen nemen. De POB toetste de zelfregulering op het

³¹⁸ Zie voor nadere informatie www.frc.org.uk.

³¹⁹ In het Verenigd Koninkrijk zijn dat de Association of Authorised Public Accountants ('AAPA'), Association of Chartered Certified Accountants (ACCA), het Chartered Institute of Management Accountants ('CIMA'), het Chartered Institute of Public Finance and Accountancy (CIPFA), het Institute of Chartered Accountants in England and Wales ('ICAEW'), het Institute of Chartered Accountants of Ireland ('ICAI'), het Institute of Chartered Accountants of Scotland ('ICAS') en het Institute of Financial Accountants ('IFA').

³²⁰ Erkend onder de Companies Act 2006 ten behoeve van de registratie van het toezicht op accountants.

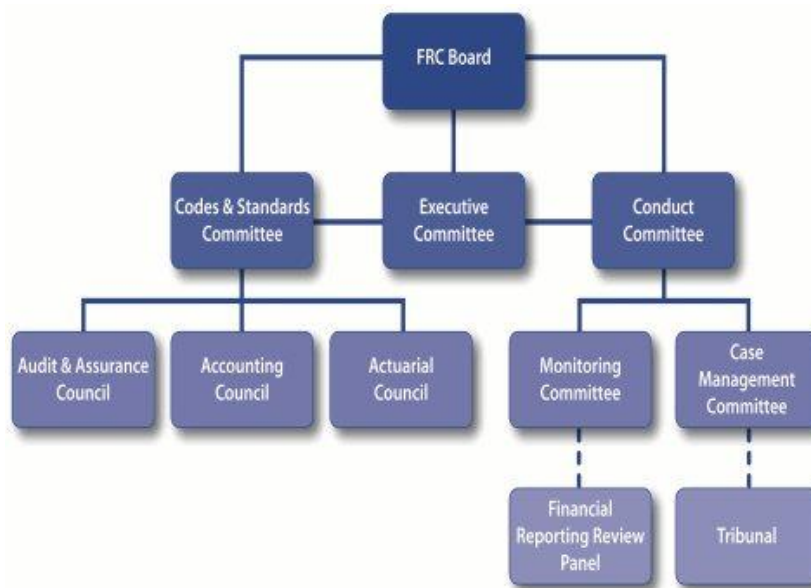
³²¹ Voor mei 2006 was dit de Professional Oversight Board for Accountancy ('POBA').

³²² Voor augustus 2007 was dit de Accountancy Investigation & Discipline Board ('AIDB').

gebied van onder meer opleiding, nascholing, controlestandaarden en disciplinaire maatregelen door beroepsorganisaties aan wet- en regelgeving en deed zo nodig aanbevelingen voor aanpassing van de beroepsregels. Onderdeel van de POB was de Audit Inspection Unit (AIU), die toezag op de kwaliteit van (controles door) accountantsorganisaties.

Sinds juli 2012 is de structuur van de FRC aanzienlijk gewijzigd (zie figuur 16 voor een overzicht). De nieuwe structuur beoogt de functie van de FRC als overkoepelende regelgevende instantie te versterken, met een meer evenredig bereik van de handhaving en grotere onafhankelijkheid bij regulering en toezicht. De FRC Board is eindverantwoordelijk voor de besluiten ten aanzien van het formuleren van standaarden en de uitoefening van bevoegdheden. De FRC Board wordt daarbij ondersteund door drie commissies. De Codes & Standards Committee adviseert ten aanzien van beleidsvraagstukken, controlestandaarden en regelgeving. Zij wordt op haar beurt bijgestaan door drie adviserende raden, te weten de Audit & Assurance³²³, de Accounting en de Actuarial Council. Een tweede commissie is de Conduct Committee die adviseert ten aanzien van monitoring van en toezicht op de kwaliteit van (de controle van) financiële verslaggeving en het opleggen van disciplinaire maatregelen. Onder deze commissie valt de Monitoring Committee³²⁴, die weer wordt bijgestaan door het Financial Reporting Review Panel, en de Case Management Committee. De derde commissie onder de FRC Board is de Executive Committee.

Figuur 16: Structuur FRC sinds juli 2012 (bron: www.frc.org.uk)



In het Verenigd Koninkrijk zijn de beroepsorganisaties verantwoordelijk voor de vergunningverlening voor en monitoring van de wettelijke controles van de bij hen aangesloten accountantsorganisaties. Het toezicht op de wettelijke controle van grote OOB's valt echter onder het mandaat van de FRC en wordt uitgevoerd door het Audit Quality Review (AQR) team, de opvolger van de AIU.³²⁵ In het Verenigd Koninkrijk wordt een OOB gedefinieerd als een entiteit waarvan de effecten zijn toegelaten tot de handel op een gereglementeerde markt en waarvan de controle een wettelijke controle is.³²⁶

³²³ De opvolger van de APB.

³²⁴ De opvolger van de POB.

³²⁵ De AQR geeft jaarlijks een overzicht van de entiteiten waarbij toezicht op de controle onder verantwoordelijkheid van de AQR valt. Voor het overzicht van 2014-2015, zie <https://www.frc.org.uk/Our-Work/Publications/Audit-Quality-Review/AQR-Scope-of-Independent-Inspection-2014-15.pdf>.

³²⁶ Zie Schedule 10, § 20A jo. section 1210(1) Companies Act 2006.

De AQR onderwerpt de zes grootste accountantsorganisaties aan een jaarlijkse controle, drie kleinere accountantsorganisaties worden driejaarlijks beoordeeld.³²⁷ Tot april 2013 beperkte de AQR het toezicht op de overige van de onder haar toezicht vallende accountantsorganisaties tot een periodieke beoordeling van enkele controles. Vanaf april 2013 heeft de AQR het toezicht op deze accountantsorganisaties volledig gedelegeerd aan de beroepsorganisaties. De AQR toetst aan de hand van de Auditing, Ethical en Quality Control Standards die zijn uitgevaardigd door de FRC en de Audit Regulations die zijn uitgevaardigd door de betreffende beroepsorganisaties. De bevindingen van het onderzoek naar individuele accountantsorganisaties worden door de FRC openbaar gemaakt. Onderzoeksrapporten over individuele controles blijven meer vertrouwelijk en worden gedeeld met zowel de betreffende accountantsorganisatie alsook met het auditcomité van de gecontroleerde onderneming. De FRC wordt gefinancierd door de accountantsorganisaties, het accountantsberoep en de overheid, maar beursgenoteerde ondernemingen, grote particuliere bedrijven en publieke organen betalen een heffing.

Wanneer de AQR bij haar beoordeling tekortkomingen of overtredingen constateert, kan de FRC zelfstandig sancties opleggen aan accountants. De FRC heeft daar eigen procedures en richtlijnen voor opgesteld.³²⁸ Sancties kunnen worden opgelegd door de Monitoring Committee of door het Independent Sanctions Tribunal van de FRC en worden uitgevoerd door de van toepassing zijnde beroepsorganisatie/RSB. Sancties die kunnen worden opgelegd zijn beperkingen en/of voorwaarden, een reglementaire boete, schorsing of intrekking van de registratie, of een combinatie van deze maatregelen. De AQR geeft haar onderzoeksbevindingen door aan de Monitoring Committee, die bij een indicatie van tekortkomingen de Conduct Committee informeert. Die kan vervolgens besluiten het rapport voor nader onderzoek door te sturen aan de relevante RSB, of de Monitoring Committee opdragen te gaan handhaven. De Monitoring Committee doet in dat laatste geval een sanctievoorstel aan de betreffende accountant. Wanneer deze het voorstel accepteert, wordt een schriftelijke overeenkomst gesloten waarbij de Conduct Division van de FRC toeziet op de naleving. De Monitoring Committee doet hiervan verslag aan de relevante RSB. Wanneer de accountant de sanctie accepteert, wordt een eventuele reglementaire boete verminderd met 20 tot 35 procent. In het geval de accountant niet meewerkt of de sanctie niet accepteert, informeert de Monitoring Committee de Conduct Committee hierover. Die verwittigt de zogeheten 'Convener', die daarop zo snel mogelijk een Independent Sanction Tribunal aanstelt. Er volgt dan een hoorzitting waarna het Tribunal een uitspraak doet en de Monitoring Committee informeert over de uitspraak en de eventueel opgelegde sancties. De Monitoring Committee informeert daarop de relevante RSB, die de sanctie uitvoert, en de Conduct Committee. Ook zorgt de Monitoring Committee voor een openbare publicatie van de uitspraak. Zie figuur 17 voor een overzicht.

³²⁷ Deze negen accountantsorganisaties voeren de wettelijke controle uit bij meer dan tien ondernemingen van wie de controle valt onder het toezichtsbereik van de AQR.

³²⁸ Financial Reporting Council, *Auditor Regulatory Sanctions Procedure*, London: FRC 2013, geraadpleegd op <https://www.frc.org.uk/Our-Work/Publications/Audit-Quality-Review/Auditor-Regulatory-Sanctions-Procedure.pdf>; Financial Reporting Council, *Auditor Regulatory Sanctions Guidance*, London: FRC 2013, geraadpleegd op <https://www.frc.org.uk/Our-Work/Publications/Audit-Quality-Review/Auditor-Regulatory-Sanctions-Guidance.pdf>.

sprake van een beperkte scheiding van controle en niet-controlediensten, maar de nieuwe EU-regels zijn meer verstrekkend.

Vanaf 2011 heeft de voormalige Britse Competition Commission (CC), sinds april 2014 opgegaan in de Competition & Markets Authority (CMA), onderzoek gedaan naar de levering van wettelijke controlediensten aan grote bedrijven in het Verenigd Koninkrijk.³³² De CC heeft onderzocht of de eigenschappen van de controlemarkt resulteren in een nadelig effect op de mededinging binnen deze markt en is met voorstellen voor verbetering van de markt gekomen.³³³ De CC heeft diverse remedies op hun voor- en nadelen onderzocht, waarbij de CC meerdere uitgebreide consultatieprocedures heeft gebruikt. Ten aanzien van verplichte kantoorrotatie en joint audits concludeerde de CC dat de nadelen groter zijn dan de voordelen.³³⁴ De CMA heeft in juli 2014 voorgesteld de bepaling uit de Britse corporate governance code ten aanzien van periodieke aanbesteding als dwingende rechtsregel te gaan voorschrijven en bovendien de auditcommissie de volledige beslissingsbevoegdheid te geven over de reikwijdte van de controleopdracht en de bezoldiging van de externe accountant.³³⁵

6.2. Vergelijking Britse regelgeving met Wta

Vergeleken met de Nederlandse situatie, hebben de beroepsorganisaties in het Verenigd Koninkrijk een grotere rol bij het toezicht op het accountantsberoep. Zij verlenen de vergunningen voor het kunnen uitvoeren van wettelijke controles en houden toezicht op de uitvoering daarvan, zelfs bij de accountantsorganisaties die (minder dan tien) OOB's controleren. Bovendien zijn zij verantwoordelijk voor de uitvoering van door de FRC opgelegde handhavingsmaatregelen. In Nederland zijn deze taken volledig ondergebracht bij de AFM. De Nederlandse toezichthouder beoordeelt OOB-controlerende accountantsorganisaties minstens eens per drie jaar, terwijl de Britse toezichthouder enkele grote organisaties jaarlijks beoordeelt. De FRC voert haar taken uit via afzonderlijke (sub)commissies die elkaar controleren, een systeem dat de AFM minder nadrukkelijk toepast. Evenals sinds kort in Nederland worden ook in het Verenigd Koninkrijk rapporten over individuele accountantsorganisaties openbaar gemaakt, maar daar wordt, anders dan in Nederland, expliciet een uitzondering gemaakt voor onderzoeksrapporten over individuele controles die vertrouwelijk moeten blijven.

³³² Gedetailleerde informatie over het onderzoek is te vinden op de website van de CMA, te raadplegen op <https://www.gov.uk/cma-cases/statutory-audit-services-market-investigation>. Zie ook de oude overzichtspagina van de CC, te raadplegen op <http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/20140402141250/http://www.competition-commission.org.uk/our-work/directory-of-all-inquiries/statutory-audit-services>.

³³³ Competition Commission, *Statutory audit services for large companies market investigation. A report on the provision of statutory audit services to large companies in the UK*, London: CC 2013, geraadpleegd op https://assets.digital.cabinet-office.gov.uk/media/5329db35ed915d0e5d00001f/131016_final_report.pdf.

³³⁴ Competition Commission, *Statutory audit services for large companies market investigation. A report on the provision of statutory audit services to large companies in the UK*, London: CC 2013, p. 289-298 en 301-304, geraadpleegd op https://assets.digital.cabinet-office.gov.uk/media/5329db35ed915d0e5d00001f/131016_final_report.pdf.

³³⁵ Competition & Markets Authority, *Draft Order – Formal Consultation. The Statutory Audit Services for Large Companies Market Investigation (Mandatory Use of Competitive Tender Processes and Audit Committee Responsibilities) Order 2014*, London: CMA 2014, geraadpleegd op https://assets.digital.cabinet-office.gov.uk/media/53d0f428e5274a642e000005/Tenders_and_AC_responsibilities_Order-Formal_Consultation.pdf.

7. Ontwikkelingen in regulering in Duitsland en vergelijking met de Wta

7.1. Duitse regulering van toezicht op het accountantsberoep

In Duitsland³³⁶ was er tot 2000 geen wettelijk toezicht op het accountantsberoep. Welbeschouwd trad de belastingdienst op als toezichthouder daar de commerciële jaarrekening in Duitsland de basis is voor de belastingberekening.³³⁷ Dit veranderde in december 2000 met de wijziging van de ‘Gesetz über eine Berufsordnung der Wirtschaftsprüfer’ (Wirtschaftsprüferordnung; WPO) vanwege de ‘Gesetz zur Änderung von Vorschriften über die Tätigkeit der Wirtschaftsprüfer vom 19. Dezember 2000’ (Wirtschaftsprüferordnungs-Änderungsgesetz; WPOÄG)³³⁸. De WPOÄG bood de eerste wettelijke regeling van een systeem van kwaliteitsbewaking en collegiale toetsing.³³⁹ De uitvoering van de kwaliteitstoetsing kwam in handen van de Kommission für Qualitätskontrolle (KfQK), ingesteld door en onderdeel van de Duitse accountantsberoepsorganisatie, de Wirtschaftsprüferkammer (WPK). Ook werd de Qualitätskontrollbeirat opgericht om toezicht te houden op het kwaliteitsbewakingssysteem van de WPK en te adviseren ten aanzien van de verbetering daarvan. De WPOÄG regelde een verplichte driejaarlijkse toetsing door de KfQK van accountantsorganisaties die wettelijke controles uitvoeren. De KfQK verstrekt bovendien vergunningen voor het kunnen uitvoeren van wettelijke controles. Ter handhaving kon de KfQK de vergunning weigeren of intrekken, aanwijzingen geven en een dwangsom opleggen.

De WPK is een publiekrechtelijk orgaan, verantwoordelijk voor indirect staatsbestuur. Lidmaatschap van de WPK is verplicht gesteld voor alle accountants. De WPK is bevoegd³⁴⁰ toezicht te houden op het accountantsberoep en kan individuele accountants disciplinaire maatregelen of geldboetes opleggen³⁴¹. Ook vaardigt de WPK gedrags- en beroepsregels uit via een door de WPK ingestelde Satzung über die Rechte und Pflichten bei der Ausübung der Berufe des Wirtschaftsprüfers und des vereidigten Buchprüfers (Berufssatzung). Naast de WPK ziet ook het privaatrechtelijke Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) toe op de kwaliteit van het accountantsberoep, maar diens standaarden zijn alleen bindend voor de leden van IDW.

In 2004 introduceerde de Duitse wetgever nieuwe regelgeving over het publiek extern toezicht op het accountantsberoep. Op basis van de ‘Gesetz zur Fortentwicklung der Berufsaufsicht über Abschlussprüfer in der Wirtschaftsprüferordnung vom 27. Dezember 2004’ (Abschlussprüferaufsichtsgesetz; APAG)³⁴² werd de Abschlussprüferaufsichtskommission (APAK) opgericht om toezicht te houden op de (zelfregulerende activiteiten van de) WPK. De APAK verving de Qualitätskontrollbeirat en kreeg een bredere taakstelling: niet alleen toezichthouden op de kwaliteitsbewaking, maar ook op de andere activiteiten van de WPK met betrekking tot de wettelijke controles.³⁴³ De APAK bestaat uit zes tot tien onafhankelijke, niet aan instructies gebonden leden, die in de afgelopen vijf jaar geen lid zijn geweest van de WPK. De APAK heeft een informatie- en inzage-recht in de beslissingen van de WPK, kan heroverweging en ook ongedaan making eisen en

³³⁶ Zie voor nadere informatie www.wpk.de; www.apak-aoc.de.

³³⁷ E.A. Marseille, ‘Financiële verslaggeving in de Europese Unie. Een voorstel voor internationale coördinatie van toezicht’, MAB 2004-9, p. 384-390.

³³⁸ BGBl. I S. 1769.

³³⁹ R.G.A. Vergoossen & Ph. Wallage, ‘Toezicht op het accountantsberoep. Ontwikkelingen in de Verenigde Staten, het Verenigd Koninkrijk, Nederland en Duitsland’, MAB 2004-12, p. 542-553.

³⁴⁰ De WPO geeft in § 57 een opsomming van de bevoegdheden van de WPK.

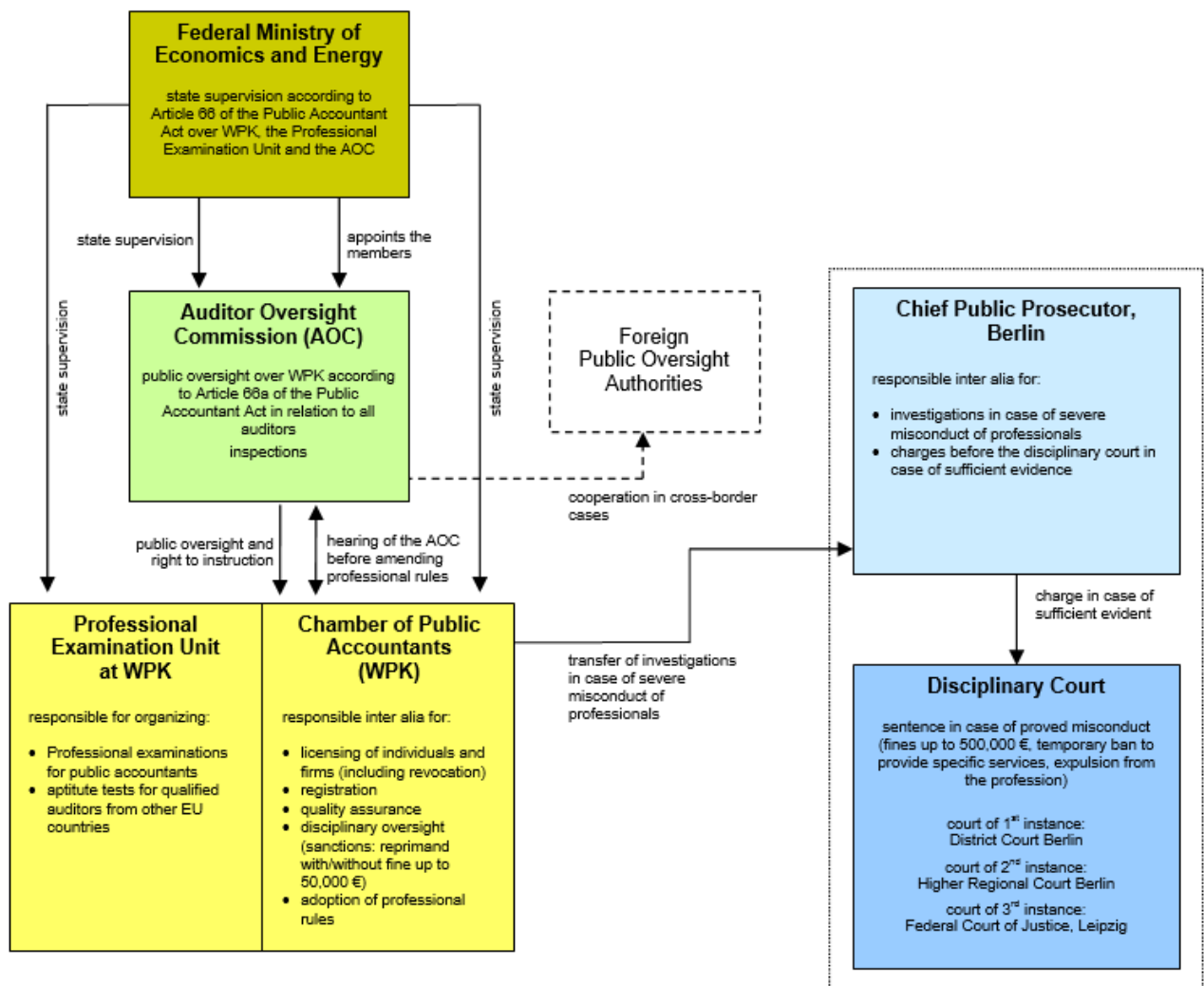
³⁴¹ De WPO definieert in § 62a en § 63 de (lichtere) disciplinaire maatregelen die zelfstandig door de WPK kunnen worden opgelegd. Over de (zwaardere) disciplinaire maatregelen oordeelt de Kammer für Wirtschaftsprüfersachen. Deze maatregelen zijn geformuleerd in § 68 WPO: een boete tot maximaal 500.000 euro, uitsluiting van bepaalde activiteiten voor de duur van een tot vijf jaar, een tijdelijk beroepsverbod voor de duur van een tot vijf jaar, een definitief beroepsverbod of een combinatie van de eerste drie maatregelen.

³⁴² BGBl. I S. 3846.

³⁴³ Zie § 66a WPO.

bovendien aanwijzingen geven. De KfQK moet besluiten tot het intrekken van de vergunning vooraf voorleggen aan de APAK. Wanneer de WPK na een aangifte of mededeling door een andere toezichthouder of een derde besluit dat geen sprake is van een overtreding of dat geen sanctie wordt opgelegd, dan moet de APAK eveneens worden geraadpleegd alvorens het besluit mag worden gepubliceerd. De APAK wordt gefinancierd door de WPK, en dus indirect uit de contributies die accountantsorganisaties aan de WPK betalen. Zowel de APAK als de WPK dienen verantwoording af te leggen aan het Bundesministerium für Wirtschaft und Energie ('BMW'i'), dat toeziet op de taakuitoefening en de begroting moet goedkeuren. Het BMWi is verantwoordelijk voor het algemeen juridisch toezicht op APAK en WPK, en deze zijn op hun beurt verantwoordelijk voor het functioneel toezicht op het accountantsberoep. EU-regelgeving vereist dat de financiering van het toezichtstelsel onafhankelijk is van de accountants(organisaties) en door de vereiste goedkeuring van de begroting door het BMWi is dat gewaarborgd. Er is in Duitsland een afzonderlijke toezichthouder op de financiële verslaggeving, de Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung ('DPR')³⁴⁴. Figuur 18 geeft een overzicht van het toezichtstelsel in Duitsland.

Figuur 18: Toezichtsystemen in Duitsland (bron: www.apak-aoc.de)



De bevoegdheden van de APAK zijn in de loop van de tijd uitgebreid. De WPK is verantwoordelijk gebleven voor de uitvoering van het toezicht op accountants(organisaties) die wettelijke controles

³⁴⁴ En indien nodig op een tweede niveau de Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin).

uitvoeren, maar de APAK is de bevoegde instantie geworden voor de organisatie en uitvoering van het toezicht op de wettelijke controles bij OOB's³⁴⁵. Accountantsorganisaties die in het voorgaande kalenderjaar meer dan 25 OOB-controles hebben uitgevoerd worden jaarlijks gecontroleerd en de overige OOB-controlerende accountantsorganisaties minstens eens in de drie jaar. Een concept-inspectierapport wordt eerst ter becommentariëring aan de accountantsorganisatie voorgelegd. Het finale rapport wordt daarna doorgestuurd aan de WPK. De WPK beoordeelt de bevindingen en concludeert of er in strijd met de regelgeving is gehandeld. De APAK blijft echter eindverantwoordelijk en kan beslissen dat de WPK haar oordeel moet heroverwegen, zo nodig met inachtneming van aanwijzingen van de APAK. De WPK beslist vervolgens of aan de verantwoordelijke accountant disciplinaire maatregelen moeten worden opgelegd. Deze kunnen bestaan uit een advies, instructie, berisping of doorverwijzing van de zaak naar de beroepsrechter, die in Duitsland oordeelt over de ernstige schendingen van de beroepsregels. De Duitse wet verbiedt openbaarmaking van de inspectierapporten, maar de APAK brengt wel jaarverslagen uit met algemene informatie over het geheel van de inspectieresultaten.

Ten aanzien van de nieuwe onafhankelijkheidsregels binnen de EU heeft de APAK aangegeven de verplichte scheiding controle/advies en verplichte kantoorrotatie te verwelkomen.³⁴⁶ De Duitse wet kent reeds een verbod voor OOB-controlerende accountants om bepaalde niet-controlediensten te verrichten, maar kent nog geen verplichte kantoorrotatie. Wel is sprake van verplichte partnerrotatie na iedere aaneengesloten periode van zeven jaren.³⁴⁷

7.2. Vergelijking Duitse regelgeving met Wta

De Duitse wetgever heeft er bij de oprichting van de APAK bewust voor gekozen geen toezichtsorgaan met eigen personeel in te stellen die de taken van de WPK zou overnemen, maar een kleinere toezichthouder met een beperkt aantal leden die toezicht houdt op uitvoering door de WPK.³⁴⁸ Ook met de uitgebreide bevoegdheden van de APAK is het basisprincipe van professionele zelfregulering nog altijd intact gebleven. De APAK controleert de wettelijke controles van OOB-controlecliënten en de WPK houdt, onder de eindverantwoordelijkheid en ultieme beslissingsbevoegdheid van de APAK, toezicht op de overige controles. Naar het oordeel van de APAK heeft dit systeem als voordelen dat de beroepsgroep medeverantwoordelijk blijft voor de verzekering en handhaving van de kwaliteit van wettelijke controles en dat het toezicht over de hele breedte van het accountantsberoep in termen van kosten en inrichting efficiënt en niet-bureaucratisch is.³⁴⁹ Het Duitse toezichtstelsel wijkt daarmee af van het Nederlandse. In Nederland is het volledige

³⁴⁵ Deze aanpassing was nodig op grond van Richtlijn 2006/43/EG.

³⁴⁶ Abschlussprüferaufsichtskommission, *Stellungnahme der Abschlussprüferaufsichtskommission zum Vorschlag für eine Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG über Abschlussprüfer von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen (KOM (2011) 778 endg.; 2011/0389 (COD)) sowie zum Vorschlag für eine Verordnung des Europäischen Parlaments und des Rates über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse (KOM (2011) 779 endg.; 2011/0359 (COD))*, Berlin: APAK 2012, geraadpleegd op http://www.apak-aoc.de/pdf/APAK-AOC--Stellungnahme_Regulierungsvorschlaege_EU-Kommission_Abschlusspruefung.pdf.

³⁴⁷ A. Gold, C. Ewelt-Knauer & C. Pott, 'Verplichte rotatie van accountantskantoren: Een benadering vanuit praktisch, empirisch en theoretisch perspectief', *MAB* 2013-11, p. 448-458.

³⁴⁸ Wirtschaftsprüferkammer, 'Der Vorstand der Wirtschaftsprüferkammer zu Aufwandserschädigungen für Mitglieder der Abschlussprüferaufsichtskommission', Berlin: WPK 2014, geraadpleegd op <http://www.wpk.de/neu-auf-wpkde/alle/2014/sv/der-vorstand-der-wirtschaftsprueferkammer-zu-aufwandsentschaedigungen-fuer-mitglieder-der-abschlussp/>.

³⁴⁹ „Die Mitwirkung des Berufstandes an der Aufsicht nimmt ihn nicht nur in die Mitverantwortung zur Sicherung und Durchsetzung der Qualität der gesetzlichen Abschlussprüfung. Sie ermöglicht auch eine in Bezug auf Kosten und Ausstattung effiziente und unbürokratische Beaufsichtigung in der Breite der Gruppe der gesetzlichen Abschlussprüfer.“ Wirtschaftsprüferkammer, 'Der Vorstand der Wirtschaftsprüferkammer zu Aufwandserschädigungen für Mitglieder der Abschlussprüferaufsichtskommission', Berlin: WPK 2014, p. 4,

toezicht op de wettelijke controles ondergebracht bij de AFM, de toen reeds bestaande toezichthouder op de financiële verslaggeving. In Nederland is alleen de uitvaardiging van gedrags- en beroepsregels onder de verantwoordelijkheid van de Nederlandse accountantsberoepsorganisaties NBA en SRA blijven vallen. Anders dan in Nederland is er in Duitsland met de DPR bovendien een afzonderlijke toezichthouder op de financiële verslaggeving.

Wat betreft de beoordelingsfrequentie door de AFM ten aanzien van de wettelijke controles schrijft de Nederlandse Wta een beoordeling van ten minste eens in de drie jaar voor bij OOB-controlerende accountantsorganisaties en van ten minste eens in de zes jaar bij de andere organisaties. De Duitse WPO maakt daarentegen onderscheid tussen grote en kleine OOB-controlerende accountantsorganisaties die door de APAK respectievelijk jaarlijks en ten minste eens in de drie jaar moeten worden beoordeeld. De overige accountantsorganisaties moeten eveneens ten minste iedere drie jaar worden beoordeeld, maar in dat geval door de KfQK, onderdeel van de WPK.

In Nederland verstrekt de toezichthouder de vergunningen voor het kunnen uitvoeren van wettelijke controles, in Duitsland doet de beroepsorganisatie dit. In Nederland kan de AFM in het teken van handhaving verscheidene disciplinaire maatregelen opleggen, terwijl in Duitsland de WPK deze bevoegdheid heeft, waarbij de meer verstrekkende maatregelen alleen door de Duitse beroepsrechter kunnen worden opgelegd. Op grond van art. 48a lid 5 heeft de AFM sinds kort de bevoegdheid om inspectierapporten openbaar te maken, terwijl de Duitse wet dit verbiedt. De Duitse situatie kent een getrappt systeem van toezicht en verdeling van bevoegdheden op meerdere niveaus via het BMWi, de APAK, de WPK en de beroepsrechter, resulterend in toezichthouders die op hun beurt ook weer worden gecontroleerd. In Nederland is vooral de AFM het toezichthoudend orgaan op het accountantsberoep.

geraadpleegd op <http://www.wpk.de/neu-auf-wpkde/alle/2014/sv/der-vorstand-der-wirtschaftsprueferkammer-zu-aufwandsentschaedigungen-fuer-mitglieder-der-abschlussp/>.

8. Ontwikkelingen in regulering in Frankrijk en vergelijking met de Wta

8.1. Franse regulering van toezicht op het accountantsberoep

In Frankrijk³⁵⁰ houdt de Haut Conseil du Commissariat aux Comptes (H3C), een zelfstandig bestuursorgaan, sinds 2003 extern toezicht op het accountantsberoep. De H3C werd opgericht door de 'Loi de sécurité financière' (LSF) van 1 augustus 2003 met de toevoeging van enkele nieuwe artikelen³⁵¹ aan de Code de commerce. Het college van de H3C bestaat uit twaalf leden,³⁵² de voorzitter is rechter bij de Cour de cassation. Het college wordt bijgestaan door verschillende commissies, voorgezeten door collegeleden. Naast het college is er ook het secrétariat général, met aan het hoofd de secrétaire général en daaronder diverse directies, namelijk de directies controle³⁵³, toezicht³⁵⁴, standaarden en beroepsregels, internationale samenwerking, techniek en een juridische directie.³⁵⁵ Het secrétariat général is het uitvoerend orgaan van de H3C en adviseert het college. Frankrijk heeft met de Autorité des Marchés Financiers (AMF) een afzonderlijke toezichthouder op de financiële verslaggeving.³⁵⁶ In 2010 is door middel van een nieuwe wet³⁵⁷ bepaald dat de AMF en H3C ter bevordering van hun taakuitoefening al hun informatie kunnen uitwisselen, en de AMF en H3C hebben daar in januari 2010 een akkoord³⁵⁸ over gesloten.³⁵⁹

De H3C handhaaft de gedragsregels en bewaakt de onafhankelijkheid van de accountants(organisaties). Accountants, bedrijven en overheden kunnen bovendien bij de H3C informeren naar de uitleg van regelgeving en om advies vragen bij ethische kwesties in concrete praktijksituaties. De H3C wordt bij haar toezichthoudende taken ondersteund door de Franse nationale accountantsberoepsorganisatie, de Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC), en door de 33 regionale beroepsorganisaties, de Compagnies Régionales des Commissaires aux Comptes (CRCC's). De CNCC ontwikkelt professionele standaarden, die door de H3C moeten worden beoordeeld en vervolgens door de Minister van Justitie moeten worden goedgekeurd. Accountants moeten zich laten registreren bij een regionale commissie van inschrijving ('une commission régionale d'inscription') en kunnen bij de H3C in beroep gaan tegen de beslissingen van deze commissies.³⁶⁰ De H3C laat de beoordeling van OOB-controlerende accountantsorganisaties³⁶¹ grotendeels uitvoeren

³⁵⁰ Zie voor nadere informatie www.h3c.org; www.cncc.fr. De jaarverslagen van H3C bevatten eveneens veel informatie, zie bijvoorbeeld het jaarverslag 2013: Haut Conseil du Commissariat aux Comptes, *Rapport Annuel 2013*, 3 juli 2014, geraadpleegd op http://www.h3c.org/textes/Rapport_annuel_2013.pdf.

³⁵¹ Wat betreft de oprichting van de H3C zijn dat voornamelijk de artikelen L821 en L822 van de Code de commerce.

³⁵² Waaronder drie rechters, drie accountants, drie personen met kennis van economische en financiële zaken, de (vertegenwoordiger van de) voorzitter van de AMF, een vertegenwoordiger van het ministerie van Economische Zaken en een hoogleraar.

³⁵³ Belast met de uitvoering van het toezicht op de OOB-controles.

³⁵⁴ Belast met het toezicht op de door de beroepsorganisaties uitgevoerde inspecties, het opstellen van kaders en richtlijnen voor de controles, het opstellen van toezichtsrapporten en het formuleren van aanbevelingen naar aanleiding van de uitgevoerde inspecties.

³⁵⁵ Zie voor nadere informatie Haut Conseil du Commissariat aux Comptes, *Rapport Annuel 2013*, 3 juli 2014, p. 19-24, geraadpleegd op http://www.h3c.org/textes/Rapport_annuel_2013.pdf.

³⁵⁶ De AMF is in 2003 ontstaan uit de samenvoeging van de Commission des opérations de Bourse en de Conseil des marchés financiers en kan op grond van alle bij haar binnenkomende informatie, ook vanuit andere – soms zelfregulerende – instanties, nader onderzoek instellen. Zie: Wet toezicht accountantsorganisaties, *Kamerstukken I*, 2005-2006, 29 658, nr. C.

³⁵⁷ Ordonnance n° 2010-76 du 21 janvier 2010 portant fusion des autorités d'agrément et de contrôle de la banque et de l'assurance.

³⁵⁸ Te raadplegen via de website van de H3C: <http://www.h3c.org/fiches/avis110110.htm>.

³⁵⁹ Ook bij het beoordelen van de accountantscontroles kan de H3C samenwerken met de AMF, zie art. L821-9 Code de commerce dat aldus in 2013 is aangepast door 'Ordonnance n° 2013-676 du 25 juillet 2013'.

³⁶⁰ Art. L822-2 jo. L821-1 Code de commerce.

³⁶¹ Evenals in Nederland zijn OOB's in Frankrijk gedefinieerd als vennootschappen met effecten genoteerd aan de gereguleerde markt, kredietinstellingen en verzekeringsmaatschappijen.

door de CNCC. De CNCC en de CRCC's inspecteren daarnaast de overige accountantsorganisaties, waarbij de H3C instructies kan geven.³⁶² Wanneer er tekortkomingen worden geconstateerd, wordt dit doorgegeven aan het Openbaar Ministerie en/of de Minister van Justitie, die nader onderzoek verrichten. Ook kan de AMF worden ingeschakeld. De Minister kan de accountant voor de duur van het onderzoek tijdelijk schorsen.³⁶³ Disciplinaire maatregelen worden opgelegd door een onafhankelijke regionale tuchtraad ('chambre régionale de discipline') die wordt ingesteld door de regionale commissie van inschrijving.³⁶⁴ Er zijn diverse disciplinaire maatregelen die kunnen worden opgelegd:³⁶⁵ i. een waarschuwing, ii. een berisping, iii. een tijdelijke schorsing van maximaal vijf jaar, of iv. intrekking van de registratie. Ook kunnen honoraria worden afgenomen. Verder kunnen de maatregelen vergezeld gaan van een verbod van maximaal tien jaar op verkiesbaarheid binnen beroepsorganisaties. Zaken kunnen bij de regionale tuchtraad aanhangig worden gemaakt door de Minister van Justitie, de officier van justitie en de voorzitters van de CNCC en CRCC's; accountants kunnen tegen de opgelegde maatregelen in beroep gaan bij de H3C.³⁶⁶

De H3C wordt gefinancierd³⁶⁷ uit contributies van 10 euro per individuele accountant en vaste heffingen bij ieder controlerapport van 1000, 500 of 20 euro, afhankelijk van de omvang van de controlecliënt. Deze bijdragen worden geïnd en afgedragen door de CNCC. De CNCC betaalt ook zelf aan de H3C een heffing over de vergoedingen die zij van de OOB-controlerende accountants ontvangt. De H3C is financieel autonoom en de financiën zijn niet onderworpen aan overheidstoezicht.

Wat betreft de onafhankelijkheidsregels³⁶⁸ in Frankrijk is voor OOB-controles sprake van verplichte partnerrotatie na iedere aaneengesloten periode van zes jaar en zijn joint audits³⁶⁹ verplicht gesteld. Frankrijk kent nog geen verplichte kantoorrotatie: de aanstellingstermijn van accountants is zes jaar en deze kan onbeperkt worden verlengd. Wel is er reeds een verplichte scheiding van controle- en niet-controlediensten, met uitzondering van diensten die rechtstreeks verband houden met de controle en door een beroepsnorm zijn erkend.

8.2. Vergelijking Franse regelgeving met Wta

In vergelijking met de Nederlandse situatie valt op dat bij het Franse toezicht op het accountantsberoep de beroepsorganisaties een grotere rol hebben in het beoordelen van de accountantscontroles. Weliswaar heeft de Franse wetgever in 2003 een extern toezichtorgaan opgericht, de H3C, maar diens bevoegdheden zijn beperkt in vergelijking met die van de Nederlandse AFM. Het college van de H3C bestaat deels uit rechters en wordt voorgezeten door een lid van de Cour de cassation, waarmee de rechterlijke macht nadrukkelijk vertegenwoordigd is, terwijl dit bij de AFM niet het geval is.

Evenals in Nederland formuleren in Frankrijk de beroepsorganisaties de professionele standaarden, maar anders dan de AFM heeft de Franse H3C de taak om deze te beoordelen. In Nederland moeten accountants(organisaties) die wettelijke controles uitvoeren zich laten registreren bij de AFM, in Frankrijk bij een regionale inschrijvingscommissie waarbij de H3C als beroepsinstantie optreedt. Waar de AFM de wettelijke controles zelfstandig beoordeelt, beoordeelt de H3C slechts een deel van de OOB-controles en laat zij het grootste deel van de inspecties door de CNCC en CRCC's uitvoeren. Daarbij

³⁶² Art. L821-7 jo L821-9 Code de commerce.

³⁶³ Art. L821-9 Code de commerce.

³⁶⁴ Art. L822-6 Code de commerce.

³⁶⁵ Art. L822-8 Code de commerce.

³⁶⁶ Art. L822-7 Code de commerce.

³⁶⁷ Artt. L821-5 en L821-6-1 Code de commerce.

³⁶⁸ Artt. L822-9 t/m L822-16 en L823 Code de commerce. Zie ook: Haut Conseil du Commissariat aux Comptes, *Rapport Annuel 2013*, 3 juli 2014, p. 10-11, geraadpleegd op http://www.h3c.org/textes/Rapport_annuel_2013.pdf.

³⁶⁹ Art. L823-2 Code de commerce.

geeft de H3C wel instructies. Wanneer tekortkomingen worden geconstateerd, kan de Nederlandse AFM handhavend optreden. In Frankrijk worden in dat geval echter andere overheidsorganen ingeschakeld, zoals de AFM of de Minister van Justitie. Zij kunnen vervolgens, evenals de voorzitters van de CNCC en CRCC's, zaken aanhangig maken bij een regionale tuchtraad, die disciplinaire maatregelen kan opleggen. De H3C is daarna wel de beroepsinstantie. Frankrijk heeft, anders dan Nederland, met de AMF een afzonderlijke toezichthouder op de financiële verslaggeving. Recente wetswijzigingen maken echter nauwe samenwerking en onbeperkte uitwisseling van informatie tussen beide toezichthouders mogelijk, waardoor de verschillen met Nederland beperkt zijn.

Anders dan Nederland stelt Frankrijk joint audits verplicht en kent de Franse wet geen verplichte kantoorroulatie.

9. Conclusie

Ontwikkelingen vanuit de EU:

De Wta is aanzienlijk beïnvloed door EU-regelgeving. Zowel bij de totstandkoming van de Wta in 2006 als bij de aanpassingen van de Wta in 2008 zijn de bepalingen uit Richtlijn 2006/43/EG van grote invloed geweest. Sinds juni 2014 zijn bovendien nieuwe EU-regels in werking getreden. Richtlijn 2014/56/EU heeft Richtlijn 2006/43 EG gewijzigd en Verordening (EU) Nr. 537/2014 heeft bovendien aanvullende eisen gesteld aan de wettelijke controle van financiële overzichten van OOB's.

Ten aanzien van de reikwijdte van de Wta lijken er geen verschillen met de EU-regels te zijn ontstaan.

De Wta verbiedt sinds januari 2013 de combinatie van advies- en controlediensten aan OOB's en Verordening (EU) Nr. 537/2014 komt met een vergelijkbaar verbod. Verordening (EU) Nr. 537/2014 komt met een eenduidige en restrictieve lijst van verboden diensten, terwijl de Nederlandse wetgever een opsomming heeft gegeven van toegestane diensten. Verordening (EU) Nr. 537/2014 bepaalt de lijst ook van toepassing in het boekjaar onmiddellijk voorafgaand aan de periode van de wettelijke controle, hetgeen in Nederland nog niet het geval is.

De Wta verplicht OOB's vanaf januari 2016 om na iedere periode van acht jaar – inmiddels is aangekondigd dat dit wordt gewijzigd in tien jaar – te rouleren van accountantsorganisatie. De Nederlandse regeling kent geen uitzonderingsbepalingen en geen overgangsregeling. Verordening (EU) Nr. 537/2014 stelt periodieke roulatie eveneens verplicht per tien jaar met een afkoelingsperiode van vier jaar. Verordening (EU) Nr. 537/2014 geeft daarbij de mogelijkheid van een verlenging tot twintig jaar na een openbare aanbesteding voor het einde van de eerste tien jaar, en tot vierentwintig jaar bij een joint audit. Nederland kan hiervan afwijken met kortere periodes zonder verlengingsbepalingen, aangezien de perioden uit Verordening (EU) Nr. 537/2014 als een maximumbepaling gelden. Verder komt Verordening (EU) Nr. 537/2014 met een overgangsregeling en een stapsgewijze invoering. Verordening (EU) Nr. 537/2014 biedt de lidstaten veel keuzemogelijkheden.

Andere wijzigingen zien onder meer op de afkoelingsperiode na een verplichte partnerroulatie (door de Audit Verordening (EU) verlengt van twee naar drie jaar); introductie van verplichte controleteamroulatie; de mogelijkheid om om OOB's te verplichten tot het doen van zogenaamde joint audits; en vereisten ten aanzien van de honoraria bij wettelijke controles.

Ten slotte leidt de Audit Verordening tot invoering van een Europees toezichtsorgaan, de Ceaoab, waarin nationale toezichthouders gaan samenwerken. De lidstaten houden ruimte voor een eigen specifieke invulling en het Nederlandse stelsel in de onderlinge verhouding tussen AFM, NBA en de Accountantskamer kan op hoofdlijnen worden gehandhaafd.

Initiatieven IFAC-organen:

De IFAC vaardigt via de organen IAASB en IESBA controle- en kwaliteitsstandaarden en ethische standaarden³⁷⁰ uit. De 179 nationale accountantsberoepsorganisaties die momenteel zijn aangesloten bij de IFAC zijn verplicht de door de IFAC-organen uitgegeven standaarden te implementeren. In Nederland is de NBA aangesloten bij de IFAC en de NBA heeft de standaarden opgenomen in de beroepsregelgeving.³⁷¹ Op EU-niveau bood Richtlijn 2006/43/EG reeds een wettelijke basis voor het verplicht stellen van de IAASB-standaarden binnen de gehele EU, maar tot op heden is dit niet

³⁷⁰ 36 Clarified ISA's, een Clarified ISQC 1 en een CoE.

³⁷¹ De NV COS, de NVAK, de VGBA en de ViO.

gebeurd en bij invoering van Richtlijn 2014/56/EU is verplichte invoering opnieuw uitgesteld in afwachting van verder onderzoek en consultatie. Momenteel focust de IAASB op het bevorderen van de kwaliteit en informatieve waarde van de accountantsverklaring en de Financial Statement Disclosures en in dat kader zijn een aanzienlijk aantal ISA's met betrekking tot de accountantsverklaring herzien en momenteel in consultatie gebracht. In de komende jaren wil de IAASB prioriteit gaan geven aan kwaliteitsbeheersing, 'professional skepticism' en 'special audit considerations' met betrekking tot financiële instellingen. Ook de IESBA herzielt de ethische standaard met regelmaat en heeft momenteel voorgesteld de onafhankelijkheid van accountants te vergroten, onder meer door de verplichte afkoelingsperiode bij partnerrotatie te verlengen van twee naar vijf jaren en door meer beperkingen ten aanzien van het type activiteiten dat tijdens deze periode bij de betreffende controlecliënt kan worden ondernomen.

Initiatieven IMF:

In het onderzoek zijn geen initiatieven van het IMF met betrekking tot het toezicht op het accountantsberoep gevonden. Wel raken de aanbevelingen uit het FSAP-onderzoek van 2011 ten aanzien van het toezicht en de bevoegdheden van de AFM indirect ook het accountantstoezicht. Deze aanbevelingen van het IMF zijn inmiddels verwerkt in nieuwe wetgeving.

Regeling van toezicht in Verenigde Staten, Verenigd Koninkrijk, Duitsland en Frankrijk versus Nederland:

Een samenvattend overzicht van de belangrijkste bevindingen van het rechtsvergelijkend onderzoek met betrekking tot het toezicht op het accountantsberoep tussen enkele grote staten is opgenomen in tabel 24 hieronder. Waar Nederland en het Verenigd Koninkrijk het toezicht hebben ondergebracht bij de bestaande toezichthouder op de financiële verslaggeving, hebben de Verenigde Staten, Duitsland en Frankrijk nieuwe toezichthouders opgericht. Evenals in de Verenigde Staten heeft de Nederlandse toezichthouder de meeste bevoegdheden van de beroepsorganisaties overgenomen, terwijl in het Verenigd Koninkrijk, Duitsland en Frankrijk de beroepsorganisaties een grotere rol hebben gehouden op het gebied van de vergunningverlening, de uitvoering van het toezicht en het opleggen en/of uitvoeren van handhavende disciplinaire maatregelen. De Amerikaanse toezichthouder heeft in vergelijking met de Europese toezichthouders de meest uitgebreide bevoegdheden, maar wordt tegelijkertijd nadrukkelijk gecontroleerd door de SEC. Wat betreft de onafhankelijkheidsregels is in alle onderzochte landen sprake van verplichte partnerrotatie en 'scheiding controle/advies', maar de specifieke invulling verschilt en ook zijn er verschillen in specifieke onafhankelijkheidsmaatregelen zoals verplichte joint audits (alleen in Frankrijk), verplichte periodieke openbare aanbesteding (alleen in het Verenigd Koninkrijk) en verplichte periodieke kantoorrotatie (alleen in Nederland).

Tabel 24: Overzicht vergelijking toezicht op het accountantsberoep

| Nederland | Verenigde Staten | Verenigd Koninkrijk | Duitsland | Frankrijk |
|--|--|---|---|---|
| <p>Toezichthouder</p> <p>Toezicht ondergebracht bij bestaande toezichthouder (AFM).</p> | <p>Nieuwe toezichthouder opgericht (PCAOB).</p> | <p>Een nieuwe subcommissie toegevoegd aan bestaande toezichthouder (tot juli 2012: FRC-POB, vanaf juli 2012: FRC-Monitoring Committee).</p> | <p>Nieuwe toezichthouder opgericht (APAK).</p> | <p>Nieuwe toezichthouder opgericht (H3C).</p> |
| <p>Reikwijdte toezicht</p> <p>Toezicht op wettelijke controles, met bijzondere aandacht voor OOB's.</p> | <p>Toezicht op controle van bedrijven met beursnotering in VS.</p> | <p>Toezicht op wettelijke controles, met bijzondere aandacht voor OOB's.</p> | <p>Toezicht op wettelijke controles, met bijzondere aandacht voor OOB's.</p> | <p>Toezicht op wettelijke controles, met bijzondere aandacht voor OOB's.</p> |
| <p>Registratie accountantsorganisaties</p> <p>Registratie bij de toezichthouder.</p> | <p>Registratie bij de toezichthouder.</p> | <p>Registratie bij de beroepsorganisaties.</p> | <p>Registratie bij de beroepsorganisatie onder toezicht en eindverantwoordelijkheid van de toezichthouder.</p> | <p>Registratie bij regionale inschrijvingscommissies. Toezichthouder is beroepsinstantie.</p> |
| <p>Standaarden / regulering</p> <p>Beroepsorganisaties vaardigen controlestandaarden en gedrags- en beroepsregels uit.</p> | <p>Toezichthouder vaardigt controlestandaarden en gedrags- en beroepsregels uit.</p> | <p>Zowel toezichthouder als beroepsorganisaties vaardigen controlestandaarden en gedrags- en beroepsregels uit.</p> | <p>Beroepsorganisatie vaardigt controlestandaarden en gedrags- en beroepsregels uit en de toezichthouder moet deze beoordelen voorafgaand aan goedkeuring door de Minister.</p> | <p>Beroepsorganisaties vaardigen controlestandaarden en gedrags- en beroepsregels uit en de toezichthouder moet deze beoordelen voorafgaand aan goedkeuring door de Minister.</p> |
| <p>Inspectie</p> <p>Toezichthouder houdt toezicht op accountantsorganisaties.</p> | <p>Toezichthouder houdt toezicht op accountantsorganisaties.</p> | <p>Toezichthouder houdt toezicht op grootste accountantsorganisaties, de overige inspecties worden uitgevoerd door beroepsorganisaties.</p> | <p>Toezichthouder houdt toezicht op beroepsorganisatie die collegiaal toetst.</p> | <p>Toezichthouder houdt toezicht op een deel van de OOB-controles; de overige inspecties worden uitgevoerd door beroepsorganisaties met instructies en onder toezicht van toezichthouder.</p> |

| | | | | |
|---|--|---|--|---|
| Toezicht financiële verslaggeving | | | | |
| AFM is toezichthouder op zowel accountsberoep alsook financiële verslaggeving. | PCAOB is toezichthouder op accountsberoep en SEC is toezichthouder op de financiële verslaggeving. | FRC is toezichthouder op zowel accountsberoep alsook financiële verslaggeving. Tot juli 2012 door twee afzonderlijke subcommissies (POB & FRRP), vanaf juli 2012 onder verantwoordelijkheid van eenzelfde commissie (Monitoring Committee). | APAK is toezichthouder op accountsberoep en DPR is toezichthouder op de financiële verslaggeving. | H3C is toezichthouder op accountsberoep en AMF is toezichthouder op de financiële verslaggeving. Beiden werken nauw samen en mogen sinds 2010 onbeperkt informatie uitwisselen. |
| Onafhankelijkheidsregels | | | | |
| Verplichte partnerrotatie per 7 jaar, sinds 2013 'scheiding controle/advies', vanaf 2016 verplichte kantoorrotatie per 10 jaar. | Reeds sinds 2002 o.a. 'scheiding controle/advies', verplichte partnerrotatie per 5 jaar, doorslaggevende rol audit committees. Voorlopig geen verplichte kantoorrotatie. | Verplichte partnerrotatie per 5 jaar, 'scheiding controle/advies', verplichte openbare aanbesteding controleopdracht per 10 jaar. Nadelen verplichte kantoorrotatie en joint audits groter geacht dan voordelen. | Verplichte partnerrotatie per 7 jaar, 'scheiding controle/advies', geen verplichte kantoorrotatie. | Verplichte partnerrotatie per 6 jaar, 'scheiding controle/advies', verplichte joint audits, geen verplichte kantoorrotatie. |

Literatuurlijst

- I. Ayres & J. Braithwaite, *Responsive regulation. Transcending the deregulation debate*, New York: Oxford University Press 1992.
- F. Barrachdi, 'Het ZIFO congres van 23 mei 2013: de veranderende rol van toezichthouders in de financiële sector', *FR* 2013-7/8, p. 251-256.
- A. van den Berg, *Integriteitsbeoordelingen in advocatuur, notariaat en accountancy* (diss. Amsterdam VU), 's Hertogenbosch: BOXPress 2012.
- J.H. Blokdijk, 'Reactie op M. Pheijffer, 'De totstandkoming van IFAC-standaarden: de beste stuurlui staan aan wal'', *MAB* 2007-6, p. 239-245.', *MAB* 2007-6, p. 248.
- M. Bommer & J. Hellenthal, 'Onafhankelijkheid – vanzelfsprekend uitgangspunt', *Spotlight* 2014-1, p. 10-13.
- K.H. Boonzaaijer, S.G. van der Lecq & S. van Veldhuizen, 'Verplichte kantoorroolatie in de financiële sector', *MAB* 2014-9, p. 330-340.
- A.A. Bootsma & J.B.S. Hijink, 'De beurs-NV in den vreemde', *Ondernemingsrecht* 2014, 15.
- R. Bosman & R. Vergoossen, 'Het nieuwe institutionele raamwerk voor het openbare accountantsberoep', *MAB* 2008-3, p. 98-107.
- R.J.M. Dassen, 'Kwaliteitsbeheersing van accountantskantoren op internationaal niveau', *MAB* 2005-11, p. 535-539.
- M.G.M. Eeuwijk & A.J.P. Tillema, 'Wet toezicht accountantsorganisaties; onafhankelijk toezicht op accountantsorganisaties in de maak', *Ondernemingsrecht* 2005, 4.
- C. Ewelt-Knauer, A. Gold & C. Pott, *What do we know about mandatory audit firm rotation?*, Edinburgh: ICAS 2012, geraadpleegd op <http://icas.org.uk/MAFR.pdf>.
- A. Gold, C. Ewelt-Knauer & C. Pott, 'Verplichte roulatie van accountantskantoren: Een benadering vanuit praktisch, empirisch en theoretisch perspectief', *MAB* 2013-11, p. 448-458.
- B. Gradison & R. Boster, 'The PCAOB's First Seven Years: A Retrospection', *Current Issues in Auditing* 2010, 4(1), p. A9-A20.
- C.M. Grundmann-van de Krol, 'Reactie vanuit historisch perspectief: waar ligt een 'gereguleerde markt'', *Ondernemingsrecht* 2010, 26.
- C.M. Harmsen, 'Wta en Bta: accountantstoezicht een stap dichterbij', *Ondernemingsrecht* 2006, 137.
- H.F.D. Hassink, 'Reactie op M. Pheijffer, 'De totstandkoming van IFAC-standaarden: de beste stuurlui staan aan wal'', *MAB* 2007-6, p. 239-245.', *MAB* 2007-6, p. 246.
- J.B.S. Hijink, 'Aansprakelijkheid van controlerend accountants', in: *Aansprakelijkheid in de financiële sector. Onderzoekscentrum Onderneming en Recht*, Deventer: Kluwer 2013, p. 833-870.
- P. Hilbers e.a., 'Measuring the effects of financial sector supervision', *DNB Working Paper*, no. 388, augustus 2013.
- C.B. Homan, *Wet toezicht accountantsorganisaties en Wet toezicht financiële verslaggeving*, Zutphen: Paris 2007.

- Ch. den Houting & A. Lok, 'Reikwijdte Wta onlogisch', *de Accountant* 2006, 112(5), p. 53.
- E.A. de Jong, 'Het toezicht van de PCAOB op niet-Amerikaanse accountantskantoren', *TvJ* 2007-4, p. 77-82.
- M.W. Josephus Jitta, 'De pijn van de 'gereguleerde markt'; gedeelde smart is geen halve smart maar dubbele smart', *Ondernemingsrecht* 2010, 25.
- Th. Limperg, 'De functie van de accountant en de leer van het gewekte vertrouwen III', *MAB* 1933, p. 173-177.
- E.A. Marseille, 'Financiële verslaggeving in de Europese Unie. Een voorstel voor internationale coördinatie van toezicht', *MAB* 2004-9, p. 384-390.
- M. Minuttie-Meza, 'Does Auditor Industry Specialization Improve Audit Quality?', *Journal of Accounting Research* 2013, 51(4), p. 779-817.
- D. van Onzenoort, 'De EU over accountants: audit quality, daar het gaat het om!', *Accountancynieuws* 2014-13.
- M. van Opijnen & F. Pouw, 'AFM: Eerste bijdragemodel geeft inzicht in markt', *Accountancynieuws* 2010-12.
- M. Pheijffer, 'De totstandkoming van IFAC-standaarden: de beste stuurlij staan aan wal', *MAB* 2007-6, p. 239-245.
- M. Pheijffer, 'Naschrift bij M. Pheijffer, 'De totstandkoming van IFAC-standaarden: de beste stuurlij staan aan wal', *MAB* 2007-6, p. 239-245.', *MAB* 2007-6, p. 249.
- M. Pheijffer, 'Auditing-standaarden: in principe heldere regels', *MAB* 2007-12, p. 594-599.
- M. Pheijffer, 'IAASB: gewijzigde controlestandaarden en strategie 2009-2011', *MAB* 2009-5, p. 152-157.
- J.F.M. Pouw & S. Maijoor, 'Accountantstoezicht in toekomstig perspectief. Van nationaal naar internationaal toezicht', *MAB* 2008-3, p. 108-117.
- H.K.O. Reimers, 'Totstandkoming van toetsbare internationale controlestandaarden voor accountants', *Ondernemingsrecht* 2010, 69.
- H.K.O. Reimers, 'Wijzigingen in de accountantswetgeving: nadere verduidelijking gewenst', *TvJ* 2012-1, p. 18.
- H.K.O. Reimers & G.F.E. Koster, 'Ontwikkelingen rond de Wtfov; de stand van zaken', *TvJ* 2011-6, p. 160-168.
- H.K.O. Reimers & A.J.P. Tillema, 'Nieuwe Europese en nationale regelgeving voor accountancy', *Ondernemingsrecht* 2014-10/11, 97.
- A.R. Roos, 'Roulatie van accountantskantoor of interne roulatie?', *MAB* 2004-11, p. 472-478.
- A.R. Roos, 'Schending van de Wet toezicht accountantsorganisaties', *MAB* 2009-4, p. 113-114.
- R.W. Rouse, T.R. Weirich & W.M. Hambleton, 'Sarbanes-Oxley Update: Where Are We Today?', *Journal of Corporate Accounting & Finance* 2005, 16(4), p. 61-69.

- A. Schilder, 'Public Interest: de visie van de Public Interest Oversight Board', *MAB* 2007-9, p. 438-441.
- M.K. Sparrow, *The regulatory craft: controlling risks, solving problems, and managing compliance*, Washington D.C.: The brookings institution 2000.
- J.R. Storm, *Wet op de Registeraccountants* (Lexplicatie 7.17a), Deventer: Kluwer 2009.
- A.J.P. Tillema, 'Een overzicht van de ontwikkelingen met betrekking tot toezicht op accountancy: "An appetite for change?"', *Ondernemingsrecht* 2012-2, 11, p. 55-66.
- A.J.P. Tillema & H.K.O. Reimers, 'Analyse: de amendementen bij de Wet op het accountantsberoep', *Accountancynews* 2012-12.
- A.J.P. Tillema & H.K.O. Reimers, 'Ontwikkelingen rond de accountancy in 2012', *Ondernemingsrecht* 2013-1, 6.
- V. Valckx & L. van der Weijden, 'Nieuwe gedragscode voor accountants: het gaat om professioneel en integer zijn', *Spotlight* 2014-1, p. 6-8.
- R.G.A. Vergoossen, 'Reactie op M. Pheijffer, 'De totstandkoming van IFAC-standaarden: de beste stuurlij staan aan wal'', *MAB* 2007-6, p. 239-245.', *MAB* 2007-6, p. 247.
- R.G.A. Vergoossen, 'Europese Unie: "Leuker kunnen we het niet maken en makkelijker willen we het niet maken"', *MAB* 2014-6, p. 212-213.
- R.G.A. Vergoossen & Ph. Wallage, 'Toezicht op het accountantsberoep. Ontwikkelingen in de Verenigde Staten, het Verenigd Koninkrijk, Nederland en Duitsland', *MAB* 2004-12, p. 542-553.
- J.P.J. Verkruijsse, 'Van bedrijfsvoering terug naar beroepsuitoefening', *MAB* 2005-11, p. 556-562.
- H. Vlaming, 'AFM wil geen boete-machine zijn', *de Accountant* 2014-6, p. 30.
- H.M. Vletter-van Dort, 'Op weg naar een toezichtbubbel?', in: G. van Solinge, M. van Olfen, M.P. Nieuwe Weme & C.D.J. Bulten (red.), *Herstructurering van ondernemingen in financiële moeilijkheden*, Deventer: Kluwer 2014.
- J. de Vries, *Geschiedenis der Accountancy in Nederland*, Assen: Van Gorcum 1985.
- P.M. van der Zanden, 'Een nieuwe controle(accountants)verklaring?', *Ondernemingsrecht* 2014-7, 69.
- P.M. van der Zanden & J.B.S. Hijink, 'De accountantsprofessie anno 2012. Een schets van de ontwikkelingen, kansen en bedreigingen rondom een beroepsgroep in de vuurlinie', *TvJ* 2012-1, p. 4-13.

Bijlagen

A. Onderzoeksofzet evaluatie Wta

A.1. Probleemstelling

Achtergrond

Op 1 oktober 2006 is de Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta) in werking getreden. Hierin is een wettelijke plicht tot evaluatie binnen vijf jaar na inwerkingtreding opgenomen. Bij de uitvoering van deze evaluatie zal moeten worden vastgesteld of en in hoeverre de wet doeltreffend is en of en in hoeverre het functioneren van de Autoriteit Financiële markten (AFM) bij de uitvoering van de Wta op een doeltreffende en doelmatige wijze heeft plaatsgevonden. Hierbij dient het doel van de wet als uitgangspunt.

In de Wta werd onder meer onafhankelijk publiek toezicht door de Autoriteit Financiële Markten (AFM) op het handelen van de accountant geïntroduceerd. De AFM houdt toezicht op de naleving van de normen uit de Wta door accountantsorganisaties en externe accountants die wettelijke controles verrichten. Het toezicht is dus beperkt tot wettelijke controles.

Het publieke toezicht wordt gecombineerd met een systeem van zelfregulering van en door de beroepsgroep, georganiseerd in de Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) en de SRA. Er is gezocht naar een evenwichtige balans tussen overheidstoezicht en zelfregulering.

Een onderneming is zelf verantwoordelijk voor het opstellen van de financiële verantwoordingen, het is de taak van de accountant deze te controleren. Verschillende partijen in het maatschappelijk verkeer steunen op het oordeel van de accountant over financiële verantwoordingen (wettelijke controle), zoals leveranciers, crediteuren, aandeelhouders, banken, de Belastingdienst en De Nederlandsche Bank.

In het verleden hebben een reeks boekhoudaffaires (waaronder de affaires rondom Enron, Ahold en KPNQwest) zwakten blootgelegd in de borging van de publieke functie van de accountant. De Wta beoogt bij te dragen aan het herstel van het vertrouwen in de functie van de accountant. Immers de kernfunctie van de accountant is het toevoegen van zekerheid in het maatschappelijk verkeer en deze functie verliest haar waarde door het wegvallen van het in de accountantsverklaring gestelde vertrouwen.

Inhoud Wta

De Wta bevat onder meer normen ten aanzien van de volgende onderwerpen:

- Toegang tot de markt: iedere accountantsorganisatie dient een vergunning te hebben van de AFM om wettelijke controles te mogen verrichten;
- Eisen aan de accountantsorganisatie: o.a. deskundigheid en betrouwbaarheid van dagelijkse beleidsbepalers, stelsel van kwaliteitsbeheersing, onafhankelijkheid, integere en beheerste bedrijfsvoering, geheimhouding en partnerroulatie;
- Eisen aan de externe accountant: vakbekwaamheid, objectiviteit, integriteit, onafhankelijkheid, geheimhouding, accountantsverklaring en tuchtrecht;
- Rekening en verantwoording van de AFM: zorgvuldige behandeling en informatie richting minister;
- Toezicht en handhaving: doorlopend toezicht, de AFM houdt bij het toezicht o.a. rekening met de uitkomsten van de beoordeling van de werking van door accountantsorganisaties gehanteerde stelsels van kwaliteitsbeheersing door andere organisaties;
- Geheimhoudingsplicht;

- Samenwerking nationaal: samenwerking tussen AFM en het OM, accountantskamer, CBB en NBA;
- Samenwerking internationaal: samenwerking tussen AFM en toezichthoudende instanties in andere staten;
- Openbare waarschuwing en publicatie handhavingsmaatregelen;
- Evaluatiebepaling;
- Per 1 januari 2013: scheiding controle en advies.

Ontwikkelingen sinds invoering Wta

Hieronder worden verschillende ontwikkelingen geschetst sinds de invoering van de Wta, die relevant zijn in het kader van de onderhavige evaluatie:

1. De totstandkoming van de Richtlijn 2006/43³⁷²: Met de Wta had Nederland in 2006 al een groot deel van de richtlijn geïmplementeerd. Er waren echter nog enkele wijzigingen en aanvullingen nodig om volledig aan de richtlijn te voldoen. De ontbrekende delen en de aanpassingen zijn via de wijzigingen in de Wta en het Bta, en deels in het Burgerlijk Wetboek ('BW'), alsnog geïmplementeerd. Deze wijzigingen werden per 28 juni 2008 van kracht.
2. De fusie van het Nivra en NOvAA tot de NBA, die heeft geleid tot de Wet op het Accountantsberoep (Wab), die in werking is getreden per 1 januari 2013.
3. Verschillende amendementen van de TK tijdens de behandeling van de Wab, waaronder ten aanzien van de verplichte kantoorroulatie, scheiding controle en advies en informatie-uitwisseling in verband met het doorbreken van de "Chinese walls" bij de AFM.
4. Verruiming publicatiemogelijkheden toezichtrapportages (artikel 48a lid 5 Wta): in de tweede nota van wijziging op de Wijzigingswet 2014 is geregeld dat de AFM kantoor specifieke onderzoeksbevindingen kan publiceren. Wel dient aan enkele randvoorwaarden te worden voldaan: informatie mag niet herleidbaar zijn tot controlecliënten en voorafgaand aan de openbaarmaking door de AFM moet hoor en wederhoor plaatsvinden tussen de AFM en betreffende accountantsorganisaties.
5. Europees akkoord over hervorming accountantsmarkt: Het akkoord bestaat uit een nieuwe verordening en een herziening van Richtlijn 2006/43/EG en omvat onder meer regels ten aanzien van een verplichte kantoorroulatie en de scheiding van controle en advies.³⁷³
6. Door NBA uitgevaardigde verordening aangaande een herziening van de gedrags- en beroepsregels voor accountants en verordening inzake de onafhankelijkheid van de accountant bij assuranceopdrachten.³⁷⁴

Evaluatie wet en toezicht

In de Wta is in artikel 79³⁷⁵ een wettelijke plicht tot evaluatie binnen vijf jaar na inwerkingtreding opgenomen. Bij de uitvoering van deze evaluatie zal moeten worden vastgesteld of en in hoeverre de

³⁷² Richtlijn 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad van 17 mei 2006 betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen, tot wijziging van de Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad en houdende intrekking van Richtlijn 84/253/EEG van de Raad

³⁷³ Tweede Kamer Vergaderjaar 2013-2014, Aanhangselnummer 999.

³⁷⁴ <http://www.nba.nl/Wet-en-regelgeving/Beroepsregels/VGBA-ViO-en-tijdelijke-NVKS>

³⁷⁵ artikel 78 Wta: Onze Minister zendt binnen vijf jaar na de inwerkingtreding van deze wet aan de Staten-Generaal een verslag over de doeltreffendheid en de effecten van deze wet in de praktijk.

wet doeltreffend is en wat de effecten zijn van de wet in de praktijk. In de wet is een tweede evaluatieverplichting opgenomen. Op grond van artikel 45³⁷⁶ dient tevens te worden vastgesteld of het functioneren van de AFM bij de uitvoering van de Wta op een doeltreffende en doelmatige wijze heeft plaatsgevonden. Bij deze evaluaties dient het doel van de wet als uitgangspunt.

In de memorie van toelichting bij artikel 79 Wta is het volgende aangegeven over deze evaluatiebepaling:

“Voorgesteld wordt om dit wetsvoorstel binnen een periode van vijf jaar na de inwerkingtreding ervan te evalueren. Een evaluatie wordt om een tweetal redenen noodzakelijk geacht. Ten eerste wordt in het wetsvoorstel een nieuwe systematiek gehanteerd waarbij zoveel mogelijk gebruik

wordt gemaakt van de zelfregulering van de beroepsorganisaties het NIVRA en de NOvAA. Een periode van vijf jaar – of eerder indien nodig – lijkt nodig om te beoordelen of deze systematiek voldoet naar het oordeel van de Minister van Financiën, de beroepsorganisaties, de AFM (die

toezicht houdt op de naleving van de regels) en de bestuursrechter, accountantskamer en het CBB (die toetsen of de accountantsorganisaties of de externe accountants hebben gehandeld in strijd met de regels).

Ten tweede zijn er zowel op Europees niveau als op internationaal niveau diverse ontwikkelingen gaande betreffende de regulering en het toezicht op accountantsorganisaties en accountants. De voorgenomen richtlijn inzake de wettelijke accountantscontrole van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen, die de Achtste Richtlijn Venootschapsrecht zal vervangen, zal mogelijk leiden tot enige wijzigingen van de wet.”

Uit de evaluatiebepalingen in de Wta volgt dat de evaluatie vijf jaar na inwerkingtreding voorzien was, dus in oktober 2011. In een brief aan de TK van 15 juli 2013³⁷⁷ is aangekondigd dat de evaluatie in 2015 wordt uitgevoerd. Het zwaartepunt van de activiteiten en toezicht van de AFM heeft vanaf de introductie van de Wta gelegen bij het verlenen van alle vergunningen aan en het uitvoeren van toezichtonderzoeken bij de grotere kantoren. De focus van het toezicht van de AFM richt zich sinds enkele jaren ook steeds meer op de kleinere kantoren.

Uit het bovenstaande volgt dat zowel de wet als het daaruit voortvloeiende toezicht geëvalueerd dienen te worden. Vanwege de verwevenheid van deze evaluaties is het efficiënt beiden te combineren. De onderhavige evaluatie valt dus uiteen in twee delen:

- Ten eerste dient de doeltreffendheid van de wet en de effecten hiervan in de praktijk gemeten te worden. Het doel van de wet is herstel van vertrouwen in de functie van de accountant. Vraag is hoe dit (zo objectief mogelijk) gemeten kan worden.
- Ten tweede dient de evaluatie zich te richten op de doeltreffendheid en doelmatigheid van het toezicht. Dit toezicht valt uiteen in het publieke toezicht door de AFM (preventief toezicht in de vorm van vergunningverlening en doorlopend toezicht) en zelfregulering door de NBA (waarbij de NBA in ieder geval een regelgevende bevoegdheid heeft en de AFM in haar

³⁷⁶ Artikel 45: Onze Minister zendt vijf jaar na inwerkingtreding van deze wet en vervolgens elke vijf jaar een verslag aan de Tweede Kamer der Staten- Generaal over de doeltreffendheid en doelmatigheid van het functioneren van de Autoriteit Financiële Markten in het kader van de uitvoering van deze wet.
2. De Autoriteit Financiële Markten verstrekt desgevraagd aan Onze Minister gegevens en inlichtingen ten behoeve van het verslag.

³⁷⁷ Kamerstukken II, Vergaderjaar 2012-2013 21 501-30, nr. 313.

toezicht gebruik maakt van door beroepsorganisaties gehanteerde stelsels van kwaliteitsbeheersing). Vraag is of deze toezichtssystematiek doeltreffend is.

Over doelmatigheid en doeltreffendheid van het gekozen model wordt in de MvT bij de Wta het volgende aangegeven:

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

A.2. Bronnen

Voor het uitvoeren van de evaluatie kan in ieder geval gebruik worden gemaakt van de volgende informatie:

- Wettekst en memorie van toelichting bij de Wta (Kamerstukken II, 2003-2004, 29658, nr. 3) en opeenvolgende wijzigingen van de Wta
- Brieven van de minister aan de TK (waaronder Kamerstukken II, 2011-2012, 22112, nr. 1390)
- Publieke rapporten en andere publieke uitingen van de AFM
- Publieke uitingen van relevante stakeholders
- Uitspraken van de Accountantskamer, bestuursrechter en CBB
- Openbare informatie over (de kwaliteit van) accountantsorganisaties en financiële verslaggeving
- Wetenschappelijke publicaties in (inter)nationale vaktijdschriften
- Eventuele bij de AFM aanwezige toezichtsinformatie, voor zover juridisch mogelijk.

A.3 Stakeholders

Om een volledig en afwogen beeld te krijgen zullen alle betrokken stakeholders moeten worden benaderd met de vraag of en in hoeverre zij vinden dat het oorspronkelijke doel van de Wta is bereikt en moet worden bekeken of wellicht ook hun bevindingen en/of aanbevelingen van belang zijn in het kader van de onderhavige evaluatie.

Het benaderen van stakeholders kan gebeuren door het houden van interviews en/of door middel van het laten invullen van vragenlijsten. Hierbij moet worden aangetekend dat de eerste variant waarschijnlijk tijdrovender en kostbaarder zal zijn. Concrete contactpersonen kunnen na gunning van de evaluatieopdracht worden aangeleverd.

De te benaderen stakeholders zijn:

Regelgeving

- Ministerie van Veiligheid en Justitie (als BW-wetgever)
- Commissie Eindtermen Accountantsopleiding (CEA)
- Raad voor de Jaarverslaggeving
- NBA als opsteller van beroepsregelgeving

Productie

- Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA)
- SRA (netwerk van zelfstandige accountantskantoren)
- Accountantsorganisaties (representatieve afspiegeling van Big 4, Next 8 en kleinere kantoren)
- Adviseurs van accountantsorganisaties (externe OKB/ compliance officer, externe leveranciers van controleaanpak/ dossiervorming/ kwaliteitshandboek en –systemen)
- Advocaten die accountantsorganisaties en/of de AFM vertegenwoordigen

Gebruikers

- Vereniging van effectenbezitters (VEB)
- Eumedion (belangenorganisatie van institutionele beleggers op het terrein van corporate governance)
- Vereniging Effecten Uitgevende Ondernemingen (VEUO)
- Controlecliënten (representatieve afspiegeling van OOB's en niet-OOB's)
- VNO/NCW
- MKB Nederland
- DNB
- Belastingdienst
- Nederlandse Zorgautoriteit (NZa)
- Centraal Fonds Volkshuisvesting (Cfv)

Toezicht en toetsing

- AFM
- SRA als uitvoerder van toetsingen
- NBA als uitvoerder van toetsingen
- Accountantskamer
- Rechtbank Rotterdam
- CBB
- Openbaar Ministerie/Politie

A. 4. Onderzoeksvragen

Hierboven is bij het bepalen van de probleemstelling vastgesteld dat de evaluatie uiteenvalt in twee delen, de wetsevaluatie en de evaluatie van het toezicht. Hieronder wordt per hoofdvraag een aantal te beantwoorden subvragen aangegeven.

A.4.1. Pijler 1 - Doeltreffende wetgeving en effecten in praktijk

1. Welke bijdrage heeft de Wta geleverd aan het herstel van vertrouwen in de functie van de accountant?
 - In welke mate vertrouwt u op de accountant en de door hem afgegeven verklaring?
 - In welke mate is dat vertrouwen gerechtvaardigd?
 - In welke mate is dat vertrouwen veranderd sinds de invoering van de Wta op 1 oktober 2006?

- In welke mate heeft de Wta bijgedragen aan (de verandering van) het vertrouwen en meer in het bijzonder de volgende aspecten:
 - a. het vergunningenstelsel;
 - b. de in de Wta opgenomen eisen aan de accountantsorganisatie (waarbij een onderscheid wordt gemaakt tussen het al dan niet verrichten van wettelijke controles voor organisaties van openbaar belang);
 - c. de in de Wta opgenomen eisen aan de externe accountant;
 - d. de in de Wta opgenomen bepalingen ten aanzien van de nationale en internationale samenwerking;
 - e. de in de Wta opgenomen bepalingen ten aanzien van handhavingsmaatregelen en de publicatie hiervan?

- 2. Welke andere factoren zijn van invloed geweest op het vertrouwen in de functie van de accountant sinds de invoering van de Wta?

- 3. Wat is de invloed van deze factoren geweest sinds de invoering van de Wta?

- 4. In welke mate heeft de Wta de naleving van kwaliteitseisen door accountantsorganisaties en externe accountants verbeterd?

- 5. In welke mate is de wetgeving (Wta en Bta) inclusief het onderscheid tussen het al dan niet verrichten van wettelijke controles voor organisaties van openbaar belang:
 - a) Duidelijk;
 - b) Handhaafbaar³⁷⁸;
 - c) Consistent;
 - d) Proportioneel;
 - e) Relevant;
 - f) Volledig.

- 6. In welke mate is de reikwijdte van de wetgeving adequaat in het bijzonder wat betreft de invulling van de definities van wettelijke controle en organisatie van openbaar belang (OOB)?

- 7. Wat vindt u van het feit dat verschillende normen uit de Wta in belangrijke mate nader worden ingevuld door de beroepsorganisatie NBA in beroepsregelgeving? Wat vindt u van de kwaliteit van deze beroepsregelgeving en ziet u eventuele mogelijkheden voor verbetering, zo ja welke?

- 8. Wat zijn belangrijkste effecten van de invoering van de Wta voor de sector?

A.4.2. Doeltreffend en doelmatig toezicht

- 9. Of en in hoeverre heeft het door de AFM uitgeoefende toezicht een bijdrage geleverd aan de naleving door accountantsorganisaties van voor hen geldende regels op grond van de Wta?³⁷⁹

³⁷⁸ Bijvoorbeeld 'beleid voeren' en 'integere en beheerste bedrijfsvoering'?

- In hoeverre leven de accountantsorganisaties de voor hen geldende regels na?
- Heeft het door de AFM uitgeoefende toezicht hier invloed op gehad en zo ja, in welke zin?
- Welke handhavingsmiddelen heeft de AFM in de praktijk ingezet en wat zijn de effecten daarvan geweest?
- Van welke bevoegdheden heeft de AFM (nagenoeg) geen gebruik gemaakt, en waarom niet?
- Welk handhavinginstrument van de AFM vindt u het meest effectief? En welke het minst?

10. Of en in hoeverre heeft het door de AFM uitgeoefende toezicht op een doeltreffende en doelmatige wijze plaatsgevonden?

- Welke positieve effecten heeft het toezicht van de AFM gehad?
- Welke negatieve effecten heeft het toezicht van de AFM gehad?
- Hoe zou AFM haar toezicht verder kunnen verbeteren?
- Bevat de wetgeving voldoende aanknopingspunten/handhavingsmogelijkheden voor de AFM om verandering bij accountantsorganisaties af te dwingen?

11. Of en in hoeverre heeft het door de AFM uitgeoefende toezicht in combinatie met de zelfregulering door NBA/SRA op een doeltreffende en doelmatige wijze plaatsgevonden?

- Hoe beoordelen stakeholders de samenwerking tussen de AFM en de NBA/SRA bij het toezicht op niet-OOB-accountantsorganisaties (uit hoofde van artikel 48 Wta en de gesloten convenanten)?
- In hoeverre kan de AFM steunen op de kwaliteitssystemen van de NBA en de SRA?

A.5. Uitbesteden onderzoeksopdracht

Gezien de noodzakelijke expertise en met het oog op de gewenste onafhankelijkheid van de onderzoeksresultaten die aan de evaluatie ten grondslag liggen, lijkt het in de rede te liggen dat voor de beantwoording van de hierboven genoemde onderzoeksvragen een externe onderzoeker wordt aangewezen.

Voor de begeleiding van het onderzoek zal een klankbordgroep worden ingesteld waarin in ieder geval vertegenwoordigers van het ministerie van Financiën zitting hebben. Voor de AFM als toezichhoudende instantie in het kader van de Wta is vooral een rol weggelegd bij het meedenken over de concreet te beantwoorden onderzoeksvragen.

Bij onderhavige evaluatie draait het in wezen om de naleving van wettelijke voorschriften inzake accountantsorganisaties en de vraag of het toezicht in deze voldoende is geëquipeerd. Het onderzoek heeft hiermee een juridische insteek waarbij ook de nodige accountants-technische expertise moet worden betrokken.

Met het oog op de gelijke behandeling van partijen zullen ontvangen offertes worden vergeleken op basis van een aantal vooraf gestelde selectiecriteria. Gelet zal worden op: prijs, kwaliteit, onafhankelijkheid onderzoekers en tijdpad waarbinnen het vereiste onderzoek verricht kan worden. Hierbij wordt o.a. gekeken naar cv's van onderzoekers. Tevens zal gevraagd worden naar mogelijke belangenconflicten en de manier waarop deze mogelijke conflicten geadresseerd worden.

³⁷⁹ Waarbij een onderscheid wordt gemaakt tussen accountantsorganisaties die al dan niet wettelijke controles verrichten voor organisaties van openbaar belang.

Ook zal gevraagd worden naar de ideeën van de onderzoekers om de effectiviteit van wetgeving en toezicht (meer kwantitatief) te meten. Voor dit kwantitatieve deel ontvangen we graag een aparte prijsopgave en vernemen we graag de eventuele invloed op het tijdspad van het onderzoek.

B. Online-survey

B.0 Responsratio en Cronbach's alpha

Per surveyvraag is gekeken of de antwoorden van de Likertschaal statistisch significant van elkaar verschillen. De uitslag van deze test is weergegeven in onderstaande tabel.

| Cronbach's alpha per hoofdstuk uit de online-survey | | |
|--|--|-----|
| H2. Algemene gegevens: 1, 2, 3, 4, 5 & 6 | | N/A |
| H2. Reikwijdte: 7 & 8 | | 0,7 |
| H3. Vertrouwen: 9, 10, 12, 13, & 14 | | 0,8 |
| H5. Werkzaamheid Wta: 17, 18, 19, 20, 21 & 22 | | 0,8 |
| H6. Toezichts- en handhavingsbepalingen Wta: 23, 24, 25, 26, 27, 28, 29 & 30 | | 0,9 |
| H7. Wta-bepalingen omtrent samenwerking: 33, 34 & 36 | | 0,7 |
| H8. Beroepsregelgeving: 37 & 38 | | 0,8 |
| H9. Recente ontwikkelingen | | N/A |

Om statistisch significante resultaten te verkrijgen is het van belang dat de online-survey naar zoveel mogelijk personen wordt verstuurd. Daarnaast is het van groot belang dat zoveel mogelijk personen de online-survey invullen om een zo groot mogelijke respons te krijgen. De online-survey is bij een brede kring van stakeholders uitgezet. Het aantal verzonden online-surveys en het aantal reacties is weergegeven in de onderstaande tabel. Het is niet mogelijk het exacte aantal verzonden online-surveys te bepalen, omdat elke stakeholdergroep via de desbetreffende koepelorganisatie is benaderd met een mailing met daarin een anonieme link naar de online-survey.

| Stakeholders Wta | Geschat aantal verzonden online-surveys | Respons |
|---|---|---------|
| Opstellers van regelgeving | 20 | 13 |
| Accountantsorganisaties en haar vertegenwoordigers en adviseurs | 3000 | 483 |
| Controle cliënten | | |
| - OOB | 125 | 33 |
| - Niet-OOB | 75000 | 37 |
| Gebruikers van jaarrekeningen | 100 | 24 |
| Toezichthouders | 25 | 12 |
| Overig | 50 | 44 |

Het geschatte maximale aantal verstuurd surveys is 80.000. Doordat er is gebruik is gemaakt van mailings via de koepelorganisaties kan het zo zijn dat respondenten de survey meerdere malen hebben ontvangen. Hierop is door 646 personen gereageerd. Bij een onderzoekpopulatie van deze omvang moet de steekproef minimaal 382 zijn.³⁸⁰ Het aantal volledig ingevulde reacties bij deze online-survey is 479, dit is meer dan de minimale steekproef omvang. Het is dus wel mogelijk om significante conclusies uit de online-survey te trekken. Daarnaast is het van belang dat ook de responsratio binnen de diverse stakeholdergroepen voldoende is. Slechts de groep 'accountantsorganisaties en haar vertegenwoordigers en adviseurs' is in voldoende mate vertegenwoordigd.

³⁸⁰ Bij de analyse wordt uitgegaan van een betrouwbaarheidsinterval van 95%.

B.1 Vragen online-survey

Geachte heer/mevrouw,

Hartelijk dank dat u onze survey in wilt vullen. Zoals al eerder opgemerkt in de e-mail gaat de survey over de Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta). Wij horen graag uw mening over deze wet en over een aantal onderwerpen die met deze wet te maken hebben. Wij benadrukken dat de survey anoniem is en uw gegevens vertrouwelijk behandeld zullen worden.

De survey zal ongeveer 15 minuten van uw tijd in beslag nemen.

Onderaan de survey wordt gevraagd of u bereid bent uw antwoorden nader toe te lichten in een interview. Dit kan ons helpen om de resultaten uit de survey te onderbouwen en wij zouden het dan ook zeer op prijs stellen als u hiertoe bereid bent.

Mocht u naar aanleiding van de survey nog vragen hebben, aarzel dan niet om deze te stellen via eijkelenboom@law.eur.nl of 010 408 26

1. Algemene Gegevens

Inleidende vragen

1. Geslacht:

- Man
- Vrouw

2. Wat is uw leeftijd?

- Jonger dan 20
- 20 - 34
- 35 - 49
- 50 - 64
- Ouder dan 64

3. Wat is uw hoogst genoten opleiding?

- MBO/MEAO
- HBO/HEAO
- WO
- Postdoctorale opleiding

4. Wat is uw nationaliteit?

- Nederlandse
- Anders

5. Waar bent u werkzaam? (meerdere antwoorden mogelijk indien u aan meerdere instanties verbonden bent)

- Accountantskamer
- Accountantskantoor Big - 4 (Deloitte, EY, KPMG, PwC)
- Accountantskantoor Middelgroot (Accon, Baker Tilly Berk, BDO, Grant Thornton, HBL Schippers Beheer, HBL van Daal & Partners, Maatschap PKF Wallast, Mazars Paardekooper Hoffman, SMA)
- Accountantskantoor Overig (niet zijnde Big 4 of Middelgroot)
- Advocatenkantoor
- Autoriteit Financiële Markten (AFM)
- Belastingdienst
- Centraal Fonds Volkshuisvesting
- College van Beroep voor het bedrijfsleven (CBb)
- Commissie Eindtermen Accountantsopleiding (CEA)
- De Nederlandsche Bank (DNB)
- Eumedion
- Lid van/werkzaam bij MKB Nederland
- Overig
- Lid van/werkzaam bij Vereniging Effecten Uitgevende
- Ondernemingen (VEUO)
- Lid van/werkzaam bij Vereniging van Effectenbezitters (VEB)
- Lid van/werkzaam bij VNO/NCW
- Ministerie van Veiligheid en Justitie
- Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA)
- Nederlandse beursvennootschap
- Nederlandse Zorgautoriteit
- Openbaar Ministerie
- Raad voor de Jaarverslaggeving
- Rechtbank Rotterdam
- Samenwerkende Registeraccountants en Accountantsadministratieconsulenten (SRA)
- Universiteit
- Verzekeraar

6. Welke rol is voor u het meest van toepassing?

- Opsteller van regelgeving
- De accountantsorganisatie en haar vertegenwoordigers/adviseurs (bijvoorbeeld accountant of adviserend advocaat)
- Controlecliënt, zijnde een organisatie van openbaar belang (OOB)
- Controlecliënt, niet zijnde een organisatie van openbaar belang (OOB)
- Gebruiker van jaarrekeningen
- Toezichthouder
- Overig:

2. Reikwijdte

7. Is de reikwijdte van de definitie van wettelijke controle in de Wta adequaat? Zo nee, gelieve toe te lichten welke doorhalingen en/of toevoegingen u wenselijk acht.

Toelichting: Onder wettelijke controle wordt op grond van art. 1 lid 1 sub p Wta verstaan: een controle van een financiële verantwoording van een onderneming of instelling ten behoeve van het maatschappelijk verkeer, die verplicht is gesteld bij of krachtens de in de bijlage bij de Wta genoemde wettelijke bepalingen. Een voorbeeld daarvan is de verplichte controle van de jaarrekeningen van grote en middelgrote rechtspersonen als bedoeld in art. 2:393 BW.

- Ja
- Nee
- Geen mening
- Zo nee, gelieve toe te lichten welke doorhalingen en/of toevoegingen u wenselijk acht.

8. Is de reikwijdte van de definitie van organisatie van openbaar belang (OOB) in de Wta adequaat? Zo nee, gelieve toe te lichten welke toevoegingen u wenselijk acht.

Toelichting: Onder organisaties van openbaar belang vallen op grond van art. 1 lid 1 sub l Wta (kort gezegd):

1. Nederlandse beursvennootschappen;
2. Nederlandse banken;
3. Nederlandse verzekeraars.

- Ja
- Nee
- Geen mening
- Zo nee, gelieve toe te lichten welke doorhalingen en/of toevoegingen u wenselijk acht.

3. Vertrouwen

9. In hoeverre heeft u vertrouwen in de beroepsgroep van accountants in het algemeen?

| Geen vertrouwen | Weinig vertrouwen | Gemiddeld vertrouwen | Groot vertrouwen | Volledig vertrouwen | Geen mening |
|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|
| <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |

10. In welke mate is het bij vraag 9 genoemde vertrouwen veranderd sinds de invoering van de Wta op 1 oktober 2006?

| Zeer negatief veranderd | Negatief veranderd | Niet veranderd | Positief veranderd | Zeer positief veranderd | Geen mening |
|-------------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-------------------------|-----------------------|
| <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |

11. In hoeverre zijn de volgende aspecten van invloed geweest op uw vertrouwen in de beroepsgroep van accountants? U kunt onderaan de vraag eventueel noemen in hoeverre andere aspecten van invloed zijn geweest.

| | Zeer negatief | Negatief | Geen invloed | Positief | Zeer positief | Geen mening |
|----------------------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|
| Berichtgeving in de media | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |
| Eigen ervaringen met accountants | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |
| De financiële crisis | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |

- Overige aspecten die van invloed zijn geweest:

12. In hoeverre heeft u vertrouwen in accountantsorganisaties?

| Geen vertrouwen | Weinig vertrouwen | Gemiddeld vertrouwen | Groot vertrouwen | Volledig vertrouwen | Geen mening |
|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|
| <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |

13. In hoeverre heeft u vertrouwen in controlerend accountants (natuurlijk persoon)?

| Geen vertrouwen | Weinig vertrouwen | Gemiddeld vertrouwen | Groot vertrouwen | Volledig vertrouwen | Geen mening |
|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|
| <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |

14. In hoeverre heeft u vertrouwen in door accountants afgegeven controleverklaringen?

| Geen vertrouwen | Weinig vertrouwen | Gemiddeld vertrouwen | Groot vertrouwen | Volledig vertrouwen | Geen mening |
|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|
| <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |

4. Effecten introductie Wta

15. Wat zijn naar uw mening de belangrijkste positieve effecten van de invoering van de Wta (meerdere antwoorden mogelijk)?

- Beter toezicht op accountantsorganisaties.
- Grotere onafhankelijkheid accountantsorganisaties van controlecliënten.
- Vertrouwen in de beroepsgroep van accountants is gegroeid.
- Verbeterde professionele en kritische houding.
- Een meer integere en beheerste bedrijfsvoering.
- Verbeterd stelsel van kwaliteitsbeheersing.
- Geen effect
- Andere effecten:

16. Hoe waardeert u het toezicht van de Autoriteit Financiële Markten op grond van de Wta?

| Zeer negatief | Negatief | Neutraal | Positief | Zeer positief | Geen mening |
|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|
| <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |

- Indien gewenst kunt u hier uw antwoord toelichten.

5. Werkzaamheid van de Wta

17. In hoeverre heeft de Wta bijgedragen aan de kwaliteit van de wettelijke controle door accountants?

Toelichting: Onder kwaliteit wordt verstaan het 'op vakbekwame, onafhankelijke, integere en herkenbare wijze afgeven van accountantsverklaringen door externe accountants' (Memorie van Toelichting Wta, Kamerstuknummer 29658, p. 20).

| Zeer negatieve bijdrage | Negatieve bijdrage | Geen invloed | Positieve bijdrage | Zeer positieve bijdrage | Geen mening |
|-------------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-------------------------|-----------------------|
| <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |

In welke mate hebben de volgende aspecten van de Wta bijgedragen aan de kwaliteit van de wettelijke controle door accountants?

18. De in de Wta opgenomen bepalingen ten aanzien van het vergunningenstelsel.

Toelichting: Betreft art. 5 t/m 12 van de Wta, bijvoorbeeld art. 5 lid 1 Wta: Het is verboden een wettelijke controle te verrichten zonder daartoe van de Autoriteit Financiële Markten een vergunning te hebben verkregen.

| Zeer negatieve bijdrage | Negatieve bijdrage | Geen invloed | Positieve bijdrage | Zeer positieve bijdrage | Geen mening |
|-------------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-------------------------|-----------------------|
| <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |

19. De in de Wta opgenomen zorgplicht van de accountantsorganisatie voor de externe accountant (natuurlijk persoon).

Toelichting: Betreft art. 14 van de Wta: De accountantsorganisatie draagt er zorg voor dat de externe accountants die bij haar werkzaam zijn of aan haar zijn verbonden voldoen aan het bij of krachtens afdeling 3.2 van de Wta bepaalde. Een voorbeeld daarvan is art. 27 van de Wta waarin, kort gezegd, is bepaald dat de externe accountant voldoet aan de op hem toepasselijke controlevoorschriften.

| Zeer negatieve bijdrage | Negatieve bijdrage | Geen invloed | Positieve bijdrage | Zeer positieve bijdrage | Geen mening |
|-------------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-------------------------|-----------------------|
| <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |

20. De in de Wta opgenomen organisatorische eisen aan de accountantsorganisatie.

Toelichting: Betreft art. 15 t/m 21 van de Wta, bijvoorbeeld art. 15 lid 1 Wta dat bepaalt dat de betrouwbaarheid van de personen die het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie bepalen of mede bepalen buiten twijfel staat, en art. 18 lid 1 Wta dat bepaalt dat de accountantsorganisatie beschikt over een stelsel van kwaliteitsbeheersing.

| Zeer negatieve bijdrage | Negatieve bijdrage | Geen invloed | Positieve bijdrage | Zeer positieve bijdrage | Geen mening |
|-------------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-------------------------|-----------------------|
| <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |

21. De extra eisen aan accountantsorganisaties voor het verrichten van wettelijke controles bij organisaties van openbaar belang.

Toelichting: Betreft art. 21a t/m 24b van de Wta, bijvoorbeeld art. 24 lid 2 Wta: De accountantsorganisatie draagt ervoor zorg dat een externe accountant die bij een organisatie van openbaar belang verantwoordelijk is geweest voor de uitgevoerde wettelijke controles en die zijn werkzaamheden heeft beëindigd, gedurende twee aaneengesloten boekjaren geen wettelijke controles uitvoert voor die organisatie van openbaar belang.

| Zeer negatieve bijdrage | Negatieve bijdrage | Geen invloed | Positieve bijdrage | Zeer positieve bijdrage | Geen mening |
|-------------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-------------------------|-----------------------|
| <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |

22. De in de Wta opgenomen scheiding van controle en advies binnen accountantsorganisaties ten aanzien van organisaties van openbaar belang.

Toelichting: Betreft art. 24b van de Wta: De accountantsorganisatie die wettelijke controles verricht bij een organisatie van openbaar belang, verricht naast controlediensten geen andere werkzaamheden voor die organisatie.

| Zeer negatieve bijdrage | Negatieve bijdrage | Geen invloed | Positieve bijdrage | Zeer positieve bijdrage | Geen mening |
|-------------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-------------------------|-----------------------|
| <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |

6. Toezichts- en handhavingsbepalingen Wta

23. In hoeverre heeft het toezicht van de Autoriteit Financiële Markten op grond van de Wta een bijdrage geleverd aan de naleving van de regels door accountantsorganisaties op grond van die wet?

| Zeer negatieve bijdrage | Negatieve bijdrage | Geen invloed | Positieve bijdrage | Zeer positieve bijdrage | Geen mening |
|-------------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-------------------------|-----------------------|
| <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |

- Indien gewenst kunt u hier uw antwoord toelichten.

In welke mate hebben de volgende toezichts- en handhavingsbevoegdheden van de Autoriteit Financiële Markten op grond van de Wta bijgedragen aan de kwaliteit van de wettelijke controle door accountants?

Vraag 31 biedt de mogelijkheid om een toelichting te geven op de door u bij vraag 24 t/m 30 gegeven antwoorden.

24. Het door de Autoriteit Financiële Markten beoordelen of een accountantsorganisatie voldoet aan het bij of krachtens de Wta bepaalde.

Toelichting: Betreft art. 48a Wta:

Lid 1: De Autoriteit Financiële Markten beoordeelt ten minste eenmaal in de zes jaar of een accountantsorganisatie voldoet aan het bij of krachtens de Wta bepaalde.

Lid 2: Indien een accountantsorganisatie wettelijke controles verricht bij organisaties van openbaar belang, beoordeelt de Autoriteit Financiële Markten, in afwijking van het eerste lid, ten minste eenmaal in de drie jaar of die organisatie voldoet aan het bij of krachtens de Wta bepaalde.

Lid 3: De Autoriteit Financiële Markten baseert haar beoordeling ten minste op een toetsing van een selectie van controledossiers.

| Totaal niet effectief | Niet erg effectief | Neutraal | Effectief | Zeer effectief | Geen mening |
|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|
| <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |

25. Het vorderen van inlichtingen.

Toelichting: Betreft art. 51 lid 1 Wta: De Autoriteit Financiële Markten kan ten behoeve van de juiste uitvoering van haar bij of krachtens de Wta geregelde taken en bevoegdheden van een ieder inlichtingen vorderen.

| Totaal niet effectief | Niet erg effectief | Neutraal | Effectief | Zeer effectief | Geen mening |
|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|
| <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |

26. Het geven van een aanwijzing.

Toelichting: Betreft art. 52 Wta: De Autoriteit Financiële Markten kan de accountantsorganisatie waaraan een vergunning is verleend die niet voldoet aan hetgeen bij of krachtens de Wta is bepaald, door middel van het geven van een aanwijzing verplichten om binnen een door de Autoriteit Financiële Markten gestelde redelijke termijn ten aanzien van in de aanwijzingsbeschikking aan te geven punten een bepaalde gedragslijn te volgen.

| Totaal niet effectief | Niet erg effectief | Neutraal | Effectief | Zeer effectief | Geen mening |
|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|
| <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |

27. Het opleggen van een last onder dwangsom.

Toelichting: Betreft art. 53 lid 1 Wta: De Autoriteit Financiële Markten kan een last onder dwangsom opleggen ter zake van een overtreding van een aantal voorschriften, gesteld bij of krachtens de Wta, waaronder art. 14 (zorgplicht accountantsorganisaties).

| Totaal niet effectief | Niet erg effectief | Neutraal | Effectief | Zeer effectief | Geen mening |
|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|
| <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |

28. Het opleggen van een bestuurlijke boete.

Toelichting: Betreft art. 54 lid 1 Wta: De Autoriteit Financiële Markten kan een bestuurlijke boete opleggen ter zake van een overtreding van een aantal voorschriften, gesteld bij of krachtens de Wta, waaronder art. 14 (zorgplicht accountantsorganisaties).

| Totaal niet effectief | Niet erg effectief | Neutraal | Effectief | Zeer effectief | Geen mening |
|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|
| <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |

29. Het intrekken van de vergunning van een accountantsorganisatie.

Toelichting: Betreft art. 10 Wta, bijvoorbeeld art. 10 aanhef en sub f Wta: De Autoriteit Financiële Markten kan de voorschriften en beperkingen, bedoeld in art. 6 lid 3 Wta, wijzigen, aanvullen of intrekken, of alsnog voorschriften verbinden of beperkingen stellen aan een vergunning, of de vergunning intrekken of beperken: indien de accountantsorganisatie niet meer voldoet aan bij of krachtens de Wta gestelde regels.

| Totaal niet effectief | Niet erg effectief | Neutraal | Effectief | Zeer effectief | Geen mening |
|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|
| <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |

30. De in de Wta opgenomen bepalingen ten aanzien van de openbare waarschuwing en de publicatie van handhavingsmaatregelen.

Toelichting: Betreft art. 64 t/m 71 van de Wta, bijvoorbeeld art. 64 Wta: De Autoriteit Financiële Markten kan een openbare waarschuwing uitvaardigen, indien nodig onder vermelding van de overwegingen die tot die waarschuwing hebben geleid, bij overtreding van een verbodsbepaling uit de Wta.

| Ze er negatieve bijdrage | Negatieve bijdrage | Geen invloed | Positieve bijdrage | Ze er positieve bijdrage | Geen mening |
|-----------------------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|--------------------------------|-----------------------|
| <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |

31. Indien gewenst kunt u bij de op vraag 24 tot 30 gegeven antwoorden hieronder een toelichting geven.

32. Denkt u dat de Autoriteit Financiële Markten andere bevoegdheden/handhavingsinstrumenten nodig heeft? Gelieve toe te lichten waarom wel/niet en zo ja, welke bevoegdheden/handhavingsinstrumenten.

- Ja
- Nee
- Geen mening
- Waarom wel/niet?

7. Wta-bepalingen omtrent samenwerking

In welke mate hebben de volgende aspecten van de Wta bijgedragen aan de kwaliteit van de wettelijke controle door accountants?

33. De in de Wta opgenomen bepalingen ten aanzien van de nationale samenwerking.

Toelichting: Betreft art. 63b t/m 63e Wta, bijvoorbeeld art. 63e lid 1 sub a Wta: De Autoriteit Financiële Markten kan, in afwijking van art. 63a, vertrouwelijke gegevens of inlichtingen verkregen bij de vervulling van de haar ingevolge deze wet opgedragen taak, verstrekken aan: de NBA.

| Zeer negatieve bijdrage | Negatieve bijdrage | Geen invloed | Positieve bijdrage | Zeer positieve bijdrage | Geen mening |
|-------------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-------------------------|-----------------------|
| <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |

34. De in de Wta opgenomen bepalingen ten aanzien van de internationale samenwerking.

Toelichting: Betreft art. 63f t/m 63k Wta, bijvoorbeeld art. 63f lid 1 Wta: De Autoriteit Financiële Markten werkt samen met toezichthoudende instanties van andere lidstaten, indien dat voor het vervullen van haar taak op grond van de Wta of voor de vervulling van de taak van die toezichthoudende instanties nodig is.

| Zeer negatieve bijdrage | Negatieve bijdrage | Geen invloed | Positieve bijdrage | Zeer positieve bijdrage | Geen mening |
|-------------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-------------------------|-----------------------|
| <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |

35. Heeft het door de Autoriteit Financiële Markten uitgeoefende toezicht in combinatie met de zelfregulering door de NBA/SRA op een doeltreffende wijze plaatsgevonden? Gelieve toe te lichten waarom wel/niet.

- Ja
- Nee
- Geen mening
- Waarom wel/niet?

36. Wat vindt u van het feit dat de NBA/SRA, naast de AFM, ook niet-OOB-accountantsorganisaties toetst die een AFM-vergunning hebben voor het verrichten van wettelijke controles?

| Zeer negatief | Negatief | Neutraal | Positief | Zeer positief | Geen mening |
|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|
| <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |

Gelieve uw antwoord toe te lichten.

8. Beroepsregelgeving

37. Wat vindt u van het feit dat verschillende normen uit de Wta nader worden ingevuld in beroepsregelgeving door de Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants?

Toelichting: Betreft bijvoorbeeld de Nadere voorschriften controle- en overige standaarden (NV COS).

| Zeer negatief | Negatief | Neutraal | Positief | Zeer positief | Geen mening |
|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|
| <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |

38. Wat vindt u van de kwaliteit van deze beroepsregelgeving?

| Zeer laag | Laag | Neutraal | Hoog | Zeer hoog | Geen mening |
|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|
| <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |

39. Ziet u mogelijkheden voor verbetering van het totstandkomingsproces van de beroepsregelgeving? Zo ja, welke?

Toelichting: Momenteel brengt de NBA op grond van art. 19 jo. art. 3 Wab de beroepsregelgeving tot stand. De beroepsregelgeving wordt op grond van art. 34 Wab goedgekeurd door de Minister van Financiën.

- Ja
- Nee
- Geen mening
- Zo ja, gelieve hieronder uw toelichting.

40. Ziet u mogelijkheden voor verbetering van de inhoud van de beroepsregelgeving? Zo ja, welke?

- Ja
- Nee
- Geen mening
- Zo ja, gelieve hieronder uw toelichting.

9. Recente ontwikkelingen

41. Vindt u dat in de Wta aanvullende eisen ten aanzien van de governance van accountantsorganisaties moeten worden opgenomen? Zo ja, gelieve uw antwoord toe te lichten.

- Ja
- Nee
- Geen mening
- Zo ja, gelieve uw antwoord toe te lichten

42. Vindt u dat er in de Wta eisen ten aanzien van het verdienmodel bij accountantsorganisaties moeten worden opgenomen? Zo ja, gelieve toe te lichten welke eisen dit naar uw mening moeten zijn.

- Ja
- Nee
- Geen mening
- Zo ja, gelieve toe te lichten welke eisen dit naar uw mening moeten zijn.

43. Vindt u dat de in Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek opgenomen procedure voor de verlening van de opdracht tot onderzoek van de jaarrekening bij rechtspersonen moet worden veranderd? Zo ja, gelieve uw antwoord toe te lichten.

Toelichting: Op grond van art. 2:393 lid 2 BW is de algemene vergadering van aandeelhouders bevoegd tot verlening van de opdracht tot onderzoek van de jaarrekening. Gaat deze daartoe niet over, dan is de raad van commissarissen bevoegd of, zo deze ontbreekt of in gebreke blijft, het bestuur.

- Ja
- Nee
- Geen mening
- Zo ja, gelieve uw antwoord toe te lichten

44. Vindt u dat de verjaringstermijn in het tuchtrecht voor accountants moet worden aangepast? Gelieve uw antwoord toe te lichten.

Toelichting: Op grond van art. 22 lid 1 van de Wet tuchtspraak accountants dient een tuchtklacht momenteel te worden ingediend: binnen drie jaar nadat klager de gedraging heeft geconstateerd of redelijkerwijs heeft kunnen constateren; doch uiterlijk binnen zes jaar nadat de gedraging plaatsvond.

- Ja
- Nee
- Geen mening
- Zo ja, gelieve uw antwoord toe te lichten

45. Heeft u nog overige verbeterpunten voor de Wta?

10. Interview

46. Bent u bereid uw antwoorden op deze survey nader toe te lichten door middel van een diepte-interview?

Zo ja, gelieve dan uw contactgegevens in te vullen bij de toelichting. De antwoorden in de interviews kunnen, wanneer u dat wenst, ook worden geanonimiseerd. De interviews zullen naar verwachting in de maanden juni en juli plaatsvinden.

- Ja
- Nee
- Zo ja, gelieve uw contactgegevens hieronder in te vullen.

Dank u voor de medewerking aan dit onderzoek. De resultaten van deze survey worden verwerkt in het in september op te leveren evaluatierapport. Mocht u naar aanleiding van deze survey nog vragen/opmerkingen hebben kunt u contact opnemen met Eva Eijkelenboom.

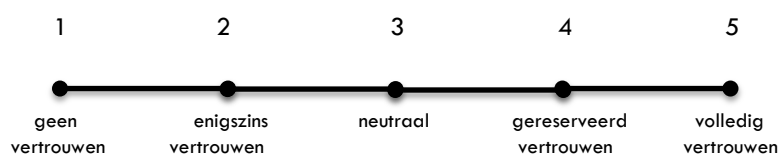
Haar contactgegevens staan hieronder vermeld.

eijkelenboom@law.eur.nl
010 408 26 74

B.2 Toelichting vragen online-survey

De online-survey is gebaseerd op de Wta en de aangedragen vragen van het Ministerie en bestaat uit een vragenlijst opgebouwd uit 45 vragen met diverse antwoordmogelijkheden. Er zijn vragen die beantwoord moeten worden aan de hand van een Likert-schaal, er zijn ja/nee vragen en er zijn enkele open vragen.

De Likert-schaal is een veelgebruikt antwoordmiddel bij surveys. Een voorbeeld van een Likert-schaal is hier onder weergegeven:



De online-survey is opgedeeld in een tiental thema's te weten:

1. Algemene gegevens
2. Reikwijdte
3. Vertrouwen
4. Effecten introductie Wta
5. Werkzaamheid van de Wta
6. Toezichts- en handhavingsbepalingen van de Wta
7. Wta-bepalingen omtrent samenwerking
8. Beroepsregelgeving
9. Recente ontwikkelingen
10. Interview

In deze bijlage vindt u per thema een korte toelichting.

1. Algemene gegevens

In dit onderdeel is de respondent gevraagd enkele algemene gegevens over zichzelf te verstrekken, bijvoorbeeld leeftijd en opleiding. Zo kan bij de analyse van de resultaten worden gekeken of bepaalde algemene kenmerken vertegenwoordigd zijn in een groep die een specifieke mening is toegedaan. Daarnaast wordt gevraagd welke rol op de respondent het meest van toepassing is. De diverse rollen zijn:

- Opsteller van regelgeving;
- De accountantsorganisatie en haar vertegenwoordigers/adviseurs (bijvoorbeeld accountant of adviserend advocaat);
- Controlecliënt, zijnde een organisatie van openbaar belang (OOB);
- Controlecliënt, niet zijnde een organisatie van openbaar belang (OOB);
- Gebruiker van jaarrekeningen;
- Toezichthouder;
- Overig.

Met de informatie over de van toepassing zijnde rol kan bij de inhoudelijke vragen worden gekeken of respondenten uit bepaalde rollen gelijkgesteld zijn. Hierbij moet uiteraard in acht worden genomen of vanuit de betreffende rol genoeg respons is om het verschil statistisch significant te kunnen onderbouwen.

2. Reikwijdte

Onderdeel 2 gaat in op de reikwijdte van de definitie van wettelijke controle³⁸¹ en die van de organisatie van openbaar belang³⁸² (OOB). In de toelichting bij de vraag in de online-survey worden de huidig geldende definities op grond van de Wta vermeld. Omdat verderop in de online-survey de termen wettelijke controle en OOB vaker worden gebruikt zijn de vragen over hun reikwijdte in het begin van de online-survey opgenomen.

3. Vertrouwen

Onderdeel 3 ziet op vertrouwen, een specifiek doel van de Wta.³⁸³ Middels vier vragen is gekeken in hoeverre de respondent vertrouwen heeft in de beroepsgroep van accountants, de accountantsorganisatie, de accountant als natuurlijk persoon en de controleverklaring. Verschillende (sub)onderdelen van de beroepsgroep van accountants worden onderzocht omdat bijvoorbeeld een controlecliënt wel vertrouwen kan hebben in 'zijn' accountant (natuurlijk persoon), maar daarmee niet per se vertrouwen hoeft te hebben in de accountantsorganisatie waaraan die accountant verbonden is. Naast het vertrouwen an sich wordt gekeken of het vertrouwen in de beroepsgroep van accountants veranderd is sinds de invoering van de Wta en welke aspecten van invloed zijn geweest op dit vertrouwen.

4. Effecten introductie Wta

In onderdeel 4 wordt gevraagd naar wat volgens de respondent de belangrijkste positieve effecten zijn geweest van de invoering van de Wta. Een aantal opties worden gegeven, waarbij de respondent ook de mogelijkheid heeft om naast de genoemde effecten zelf andere effecten aan te geven. Tevens wordt in dit onderdeel gevraagd naar hoe de respondent het toezicht van de AFM op grond van de Wta waardeert.

5. Werkzaamheid van de Wta

Het onderdeel 'Werkzaamheid van de Wta' gaat in op verschillende aspecten van de Wta en hun bijdrage aan de kwaliteit van de wettelijke controle door accountants. Allereerst is een algemene kwaliteitsvraag gesteld over de Wta. Vervolgens is voor verschillende onderdelen, bijvoorbeeld het vergunningenstelsel³⁸⁴ en de scheiding van controle en advies³⁸⁵, gevraagd of zij een bijdrage hebben geleverd aan de wettelijke controle door accountants. Zo is per aspect een opinie gemeten en kan worden achterhaald welk aspect het minst en welk aspect het meest nuttig wordt gevonden.

6. Toezichts- en handhabingsbepalingen van de Wta

De AFM was in onderdeel 4 al kort aan bod gekomen, maar is nader belicht in onderdeel 6. Ten eerste is gevraagd of accountantsorganisaties door het toezicht van de AFM op grond van de Wta de in de Wta geldende regels beter hebben nageleefd. Deze vraag is specifiek dan die in vraag 4.

³⁸¹ Zie art. 1 lid 1 sub p Wta.

³⁸² Zie art. 1 lid 1 sub l Wta.

³⁸³ *Kamerstukken II, Vergaderjaar 2003-2004, 29658, nr. 3, p.1.*

³⁸⁴ Zie art. 5 t/m 12 Wta.

³⁸⁵ Zie art. 24b Wta.

Hierna is per bevoegdheid van de AFM bekeken of de respondent de betreffende bevoegdheid een bijdrage vindt leveren aan de wettelijke controle door accountants. Tot slot had de respondent de mogelijkheid om extra bevoegdheden te opperen die de AFM naar zijn/haar mening nodig heeft.

7. Wta-bepalingen omtrent samenwerking

Onderdeel 7 gaat in op de nationale³⁸⁶ en internationale³⁸⁷ samenwerkingsbepalingen uit de Wta. Tevens is een opinie gevraagd over de samenwerking tussen de AFM en de NBA/SRA op het gebied van zelfregulering en wettelijke controles.

8. Beroepsregelgeving

Het onderdeel beroepsregelgeving ziet op zowel de inhoud als de totstandkoming van deze regelgeving. Hierbij is onder andere gevraagd naar de kwaliteit van de regelgeving en de eventuele mogelijkheden voor verbetering.

9. Recente ontwikkelingen

Onderdeel 9 belicht de recente ontwikkelingen en discussies in het maatschappelijk verkeer met betrekking tot regelgeving voor accountants.

10. Aanvullende diepte-interviews

Aan het einde van de online-survey is de respondent gevraagd of hij/zij bereid is om zijn/haar antwoorden op de online-survey nader toe te lichten. Er hebben 83 respondenten aangegeven dat zij bereid zijn mee te werken aan een aanvullend diepte-interview. Hiervan zijn 6 respondenten geselecteerd, daarbij rekening houdend met een juiste afspiegeling van de diverse belanghebbenden.

³⁸⁶ Zie art. 63b t/m 63e Wta

³⁸⁷ Zie art. 63f t/m 63k Wta.

B.3 Overzicht online-survey resultaten

In onderstaande tabel is een overzicht te vinden van de resultaten uit de online-survey. In totaal zijn er 646 respondenten, hiervan hebben er 479 de online-survey volledig ingevuld. In onderstaande tabel zijn alleen de resultaten weergegeven van de respondenten die de online-survey volledig hebben ingevuld waardoor de genoemde percentages in deze tabel met elkaar vergelijkbaar zijn.

De resultaten uit deze tabel kunnen verschillen met de resultaten die zijn weergegeven in de hoofdtekst omdat er voor is gekozen om, indien er naar een resultaat van een specifieke vraag gekeken wordt, met het maximale aantal respondenten te werken. Hierdoor is met name bij de vragen uit het begin van de online-survey in de hoofdtekst een groter aantal respondenten gerapporteerd. Het specifieke aantal respondenten bij elk resultaat in de hoofdtekst is expliciet vermeld.

De nummers uit de eerste kolom van de tabel corresponderen met de vraagnummers uit de online-survey. De nummers waarbij een asterisk is geplaatst corresponderen met vragen waarbij het voor respondenten mogelijk was een toelichting te geven. Deze toelichtingen zijn niet integraal opgenomen in dit rapport, maar zijn desgewenst op te vragen bij het onderzoeksteam.

| 1 | Bent u man of vrouw? | Man | | Vrouw | | | | |
|--|--|---------------------------|---|--------------------|--------------------------|------------------------------|-----------------|-----------|
| | | 84,8% (406) | 15,2% (73) | | | | | |
| 2 | Wat is uw leeftijd? | Jonger dan 20 | 20 - 34 | 35 - 49 | 65 en ouder | | | |
| | | 0,2% (1) | 14,8% (71) | 51,8% (248) | 31,5% (151) 2,1% (10) | | | |
| 3 | Wat is uw hoogst genoten opleiding? | MBO/MEAO | HBO/HEAO | WO | Post-doctorale opleiding | | | |
| | | 0,2% (1) | 30,3% (145) | 18,0% (86) | 51,6% (247) | | | |
| 4 | Wat is uw nationaliteit? | Nederlandse | | | | | | |
| 5 | Waar bent u werkzaam? (meerdere antwoorden mogelijk) | 100% (479) | | | | | | |
| 6 | Welke rol is voor u het meest van toepassing? | Opsteller van regelgeving | Accountants organisatie en haar adviseurs | Controlecliënt OOB | Controle cliënt niet-OOB | Gebruiker van jaarrekeningen | Toezicht houder | Overig |
| | | 1,7% (8) | 77,2% (370) | 5,6% (27) | 5,6% (27) | 2,5% (12) | 1,9% (9) | 5,4% (26) |
| <p>Voor een overzicht van deze vraag verwijzen wij u naar het einde van deze bijlage, waar de verdeling van respondenten door middel van een taartdiagram inzichtelijk is gemaakt.</p> | | | | | | | | |

| 7* | Is de reikwijdte van de definitie van wettelijke controle in de Wta adequaat? | Ja | Nee | Geen mening |
|----|---|-------------|------------|-------------|
| | | 77,2% (370) | 14,8% (71) | 7,9% (38) |
| 8* | Is de reikwijdte van de definitie van organisatie van openbaar belang (OOB) in de Wta adequaat? | Ja | Nee | Geen mening |
| | | 70,1% (336) | 19,8% (95) | 10% (48) |

| | | | | | | | | |
|-----|---|--|------------------------------------|-------------------------------------|----------------------------------|--------------------------------------|--------------------------|-------------------|
| 9 | In hoeverre heeft u vertrouwen in de beroepsgroep van accountants in het algemeen? | Geen vertrouwen 0,4% (2) | Weinig vertrouwen 5,4% (26) | Gemiddeld vertrouwen 39,3% (188) | Groot vertrouwen 49,7% (238) | Volledig vertrouwen 4,0% (19) | Geen mening 1,2% (6) | Gemiddeld 3,52 |
| 10 | In welke mate is het bij vraag 9 genoemde vertrouwen veranderd sinds de invoering van de Wta op 1 oktober 2006? | Zeer negatief veranderd 1,0% (5) | Negatief veranderd 22,34% (107) | Niet veranderd 51,77 (248) | Positief veranderd 19,42 (93) | Zeer positief veranderd 1,46% (7) | Geen mening 3,97 (19) | Gemiddeld 2,98 |
| 11* | In hoeverre zijn de volgende aspecten van invloed geweest op uw vertrouwen in de beroepsgroep van accountants? Berichtgeving in de media (N = 479) Eigen ervaringen met accountants (N = 476) De financiële crisis (N = 473) | Zeer negatief 14,0% (67) | Negatief 61,8% (296) | Geen invloed 20,7% (99) | Positief 1,9% (9) | Zeer positief 0,4% (2) | Geen mening 1,3% (6) | Gemiddeld 2,12 |
| | | 0,8% (4) | 20,2% (96) | 30,5% (145) | 36,6% (174) | 9,0% (43) | 2,9% (14) | 3,34 |
| | | 1,7% (8) | 27,9% (132) | 57,3% (271) | 11,2% (53) | 0,6% (3) | 1,3% (6) | 2,81 |
| | Overige aspecten die van invloed zijn geweest | Onder andere de manier van rapporteren van de AFM (22,5% van de reacties, is 12 van de 54 reacties) en de financiële prikkels in de accountancy (11,1% van de reacties, is 6 van de 54 reacties) worden genoemd. | | | | | | |
| 12 | In hoeverre heeft u vertrouwen in accountantsorganisaties? | Geen vertrouwen 0,6% (3) | Weinig vertrouwen 7,9% (38) | Gemiddeld vertrouwen 52,4% (251) | Groot vertrouwen 33,6% (161) | Volledig vertrouwen 4,0% (19) | Geen mening 1,5% (7) | Gemiddeld 3,33 |
| 13 | In hoeverre heeft u vertrouwen in controlerend accountants (natuurlijk persoon)? | Geen vertrouwen 0,4% (2) | Weinig vertrouwen 5,6% (27) | Gemiddeld vertrouwen 40,1% (192) | Groot vertrouwen 46,8% (224) | Volledig vertrouwen 4,8% (23) | Geen mening 2,3% (11) | Gemiddeld 3,51 |
| 14 | In hoeverre heeft u vertrouwen in door accountants afgegeven controleverklaringen? | Geen vertrouwen 0,4% (2) | Weinig vertrouwen 8,4% (40) | Gemiddeld vertrouwen 47,4% (227) | Groot vertrouwen 39,5% (189) | Volledig vertrouwen 2,7% (13) | Geen mening 1,7% (8) | Gemiddeld 3,36 |

| | | | | | | | |
|-----|---|---|-------------|--|-------------|---|-----------|
| 15* | Wat zijn naar uw mening de belangrijkste positieve effecten van de invoering van de Wta? (meerdere antwoorden mogelijk) | Beter toezicht op accountantsorganisaties | | Grotere onafhankelijkheid accountantsorganisaties van cliënten | | Groei vertrouwen beroepsgroep van accountants | |
| | | 58% (278) | | 18,4% (88) | | 3,8% (18) | |
| 16* | Hoe waardeert u het toezicht van de Autoriteit Financiële Markten op grond van de Wta? | Verbeterde professionele en kritische houding | | Meer integere en beheerste bedrijfsvoering | | Verbeterd stelsel van kwaliteitsbeheersing | |
| | | 39,7% (190) | | 11,3% (54) | | 48,6% (233) | |
| | | Geen effect | | Andere effecten | | | |
| | | 15,7% (75) | | 9,4% (45) | | | |
| | | Zeer negatief | Negatief | Neutraal | Positief | Zeer positief | Gemiddeld |
| | | 5,6% 27 | 22,1% (106) | 35,9% (172) | 28,2% (135) | 4,6% (22) | 3,5% (17) |

| | | | | | | | | |
|----|--|---------------|--------------------|--------------|--------------------|---------------|-------------|-----------|
| 17 | In hoeverre heeft de Wta bijgedragen aan de kwaliteit van de wettelijke controle door accountants? | Zeer negatief | Negatieve bijdrage | Geen invloed | Positieve bijdrage | Zeer positief | Geen mening | Gemiddeld |
| | | 0,6% (3) | 5,45% (26) | 21,7% (104) | 62,8% (301) | 3,5% (17) | 5,8% (28) | 3,67 |

| | | | | | | | | |
|--|---|---------------|--------------------|--------------|--------------------|---------------|-------------|-----------|
| In welke mate hebben de volgende aspecten van de Wta bijgedragen aan de kwaliteit van de wettelijke controle door accountants? | | | | | | | | |
| 18 | De in de Wta opgenomen bepalingen ten aanzien van het vergunningstelsel. | Zeer negatief | Negatieve bijdrage | Geen invloed | Positieve bijdrage | Zeer positief | Geen mening | Gemiddeld |
| | | 0,2% (1) | 5,2% (25) | 20,7% (99) | 59,1% (283) | 9,0% (43) | 5,8% (28) | 3,76 |
| 19 | De zorgplicht van de accountantsorganisatie voor de externe accountant (natuurlijk persoon). | Zeer negatief | Negatieve bijdrage | Geen invloed | Positieve bijdrage | Zeer positief | Geen mening | Gemiddeld |
| | | 0,2% (1) | 2,5% (12) | 32,4% (155) | 56,6% (271) | 3,3% (16) | 5,0% (24) | 3,64 |
| 20 | De in de Wta opgenomen organisatorische eisen aan de accountantsorganisatie. | Zeer negatief | Negatieve bijdrage | Geen invloed | Positieve bijdrage | Zeer positief | Geen mening | Gemiddeld |
| | | 0,0% (0) | 4,2% (20) | 27,3% (131) | 59,7% (286) | 4,6% (22) | 4,2% (20) | 3,68 |
| 21 | De extra eisen aan accountantsorganisaties voor het verrichten van wettelijke controles bij organisaties van openbaar belang. | Zeer negatief | Negatieve bijdrage | Geen invloed | Positieve bijdrage | Zeer positief | Geen mening | Gemiddeld |
| | | 0,2% (1) | 2,9% (14) | 29,2% (140) | 49,5% (237) | 6,7% (32) | 11,5% (55) | 3,67 |
| 22 | De scheiding van controle en advies binnen accountantsorganisaties ten aanzien van organisaties van openbaar belang. | Zeer negatief | Negatieve bijdrage | Geen invloed | Positieve bijdrage | Zeer positief | Geen mening | Gemiddeld |
| | | 0,6% (3) | 9,4% (45) | 36,3% (174) | 39,0% (187) | 10,0% (48) | 4,6% (22) | 3,51 |

| 23* | In hoeverre heeft het toezicht van de Autoriteit Financiële Markten op grond van de Wfta een bijdrage geleverd aan de naleving van de regels door accountantsorganisaties op grond van die wet? | Zeer negatief | Negatieve bijdrage | Geen invloed | Positieve bijdrage | Zeer positief | Geen mening | Gemiddeld |
|--|---|------------------------------------|----------------------------------|-------------------------|--------------------------|------------------------------|---------------------------|-------------------|
| | | 0,4% (2) | 7,7% (37) | 15,7% (75) | 63,5% (304) | 8,1% (39) | 4,6% (22) | 3,75 |
| In welke mate hebben de volgende toezichts- en handhavingsbevoegdheden van de Autoriteit Financiële Markten op grond van de Wfta bijgedragen aan de kwaliteit van de wettelijke controle door accountants? | | | | | | | | |
| 24 | Het door de AFM beoordelen of een accountantsorganisatie voldoet aan het bij of krachtens de Wfta bepaalde. | Totaal niet effectief 1,5% (7) | Niet erg effectief 11,3% (54) | Neutraal 25,1% (120) | Effectief 51,4% (246) | Zeer effectief 4,4% (21) | Geen mening 6,5% (31) | Gemiddeld 3,49 |
| 25 | Het vorderen van inlichtingen. | Totaal niet effectief 0,2% (1) | Niet erg effectief 8,4% (40) | Neutraal 37,2% (178) | Effectief 39,2% (188) | Zeer effectief 1,9% (9) | Geen mening 13,2% (63) | Gemiddeld 3,39 |
| 26 | Het geven van een aanwijzing. | Totaal niet effectief 0,4% (2) | Niet erg effectief 6,5% (31) | Neutraal 23,4% (112) | Effectief 51,6% (247) | Zeer effectief 5,4% (26) | Geen mening 12,7% (61) | Gemiddeld 3,63 |
| 27 | Het opleggen van een last onder dwangsom. | Totaal niet effectief 2,1% (10) | Niet erg effectief 15,4% (74) | Neutraal 26,7% (128) | Effectief 36,1% (173) | Zeer effectief 5,0% (24) | Geen mening 14,6% (70) | Gemiddeld 3,31 |
| 28 | Het opleggen van een bestuurlijke boete. | Totaal niet effectief 2,1% (10) | Niet erg effectief 16,3% (78) | Neutraal 26,7% (128) | Effectief 35,9% (172) | Zeer effectief 5,2% (25) | Geen mening 13,8% (66) | Gemiddeld 3,30 |
| 29 | Het intrekken van de vergunning van een accountantsorganisatie. | Totaal niet effectief 2,7% (13) | Niet erg effectief 6,7% (32) | Neutraal 16,9% (81) | Effectief 46,3% (222) | Zeer effectief 17,5% (84) | Geen mening 9,8% (47) | Gemiddeld 3,77 |
| 30 | De in de Wfta opgenomen bepalingen ten aanzien van de openbare waarschuwing en de publicatie van handhavingsmaatregelen. | Totaal niet effectief 2,5% (12) | Niet erg effectief 8,8% (42) | Neutraal 21,1% (101) | Effectief 49,3% (236) | Zeer effectief 7,1% (34) | Geen mening 11,3% (54) | Gemiddeld 3,56 |

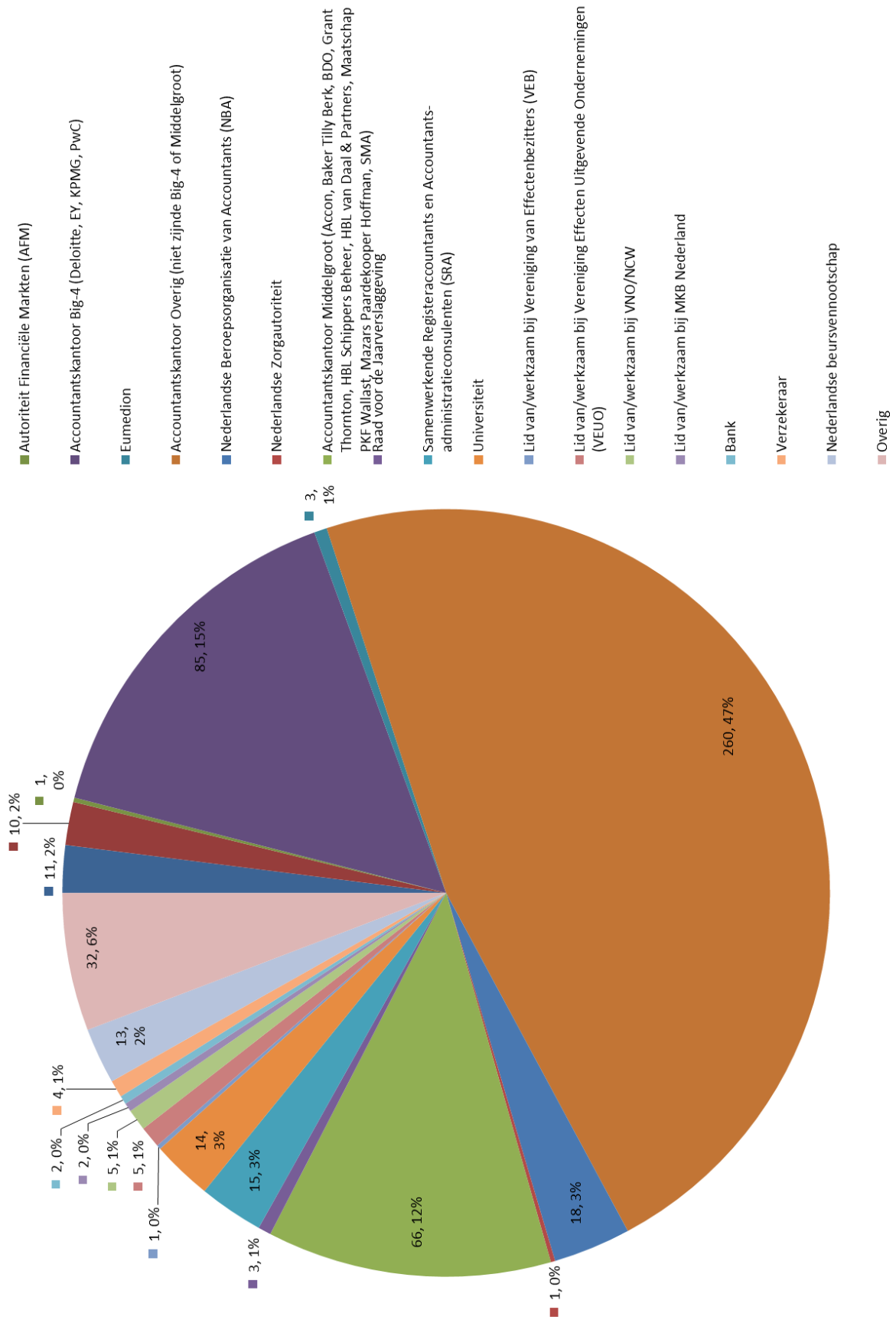
| | | | | | | | | |
|------------|---|---|----|-----|-------------|------------|-------------|-------------|
| 31* | Indien gewenst kunt u bij de op vraag 24 tot 30 gegeven antwoorden hieronder een toelichting geven. N= 102) | Respondenten geven onder andere aan dat het toezicht beter zou kunnen 16,7% (17), dat de toonzetting van de publicaties van de toezichthouder te negatief is 9,8% (10) en daarnaast ziet 8,8% (9) van de reacties op de vergunningplicht. | | | | | | |
| 32* | Denkt u dat de Autoriteit Financiële Markten andere bevoegdheden/handhavinginstrumenten nodig heeft? | <table border="1"> <tr> <td>Ja</td> <td>Nee</td> <td>Geen mening</td> </tr> <tr> <td>10,6% (51)</td> <td>68,1% (326)</td> <td>21,3% (102)</td> </tr> </table> | Ja | Nee | Geen mening | 10,6% (51) | 68,1% (326) | 21,3% (102) |
| Ja | Nee | Geen mening | | | | | | |
| 10,6% (51) | 68,1% (326) | 21,3% (102) | | | | | | |

| In welke mate hebben de volgende aspecten van de Wta bijgedragen aan de kwaliteit van de wettelijke controle door accountants? | | | | | | | | | |
|--|--|--------------------|--------------------|--------------------|--------------------|--------------|-------------|-----------|--|
| | Zeernegatief | Negatieve bijdrage | Geen invloed | Positieve bijdrage | Zeerpositief | Geen mening | Gemiddeld | | |
| 33 | De in de Wta opgenomen bepalingen ten aanzien van de nationale samenwerking. | 0,0% (0) | 2,3% (11) | 40,3% (193) | 36,7% (176) | 0,8% (4) | 19,8% (95) | 3,45 | |
| 34 | De in de Wta opgenomen bepalingen ten aanzien van de internationale samenwerking. | Zeernegatief | Negatieve bijdrage | Geen invloed | Positieve bijdrage | Zeerpositief | Geen mening | Gemiddeld | |
| | | 0,0% (0) | 1,5% (7) | 40,9% (196) | 30,5% (146) | 1,9% (9) | 25,3% (121) | 3,44 | |
| 35* | Heeft het door de AFM uitgeoefende toezicht in combinatie met de zelfregulering door de NBA/SRA op een doeltreffende wijze plaatsgevonden? | Ja | | Nee | | Geen mening | | | |
| | | 34,7% (166) | | 31,7% (152) | | 33,6% (161) | | | |
| 36* | Wat vindt u van het feit dat de NBA/SRA, naast de AFM, ook niet-OOB-accountantsorganisaties toetst die een AFM-vergunning hebben voor het verrichten van wettelijke controles? | Zeernegatief | Negatief | Neutraal | Positief | Zeerpositief | Geen mening | Gemiddeld | |
| | | 3,8% (18) | 12,5% (60) | 12,7% (61) | 45,1% (216) | 20,3% (97) | 5,6% (27) | 3,69 | |

| | Wat vindt u van het feit dat verschillende normen uit de Wta nader worden ingevuld in beroepsregelgeving door de NBA? | Zeer negatief | Negatief | Neutraal | Positief | Zeer positief | Geen mening | Gemiddeld |
|-----|---|---------------|-----------|-------------|-------------|---------------|-------------|-----------|
| 37 | | 0,8% (4) | 4,6% (22) | 15,2% (73) | 58,9% (282) | 15,9% (76) | 4,6% (22) | 3,88 |
| 38 | Wat vindt u van de kwaliteit van deze beroepsregelgeving? | Zeer laag | Laag | Neutraal | Hoog | Zeer hoog | Geen mening | Gemiddeld |
| | | 0,4% (2) | 5,0% (24) | 32,2% (154) | 47,2% (226) | 10,4% (50) | 4,8% (23) | 3,65 |
| 39* | Ziet u mogelijkheden voor verbetering van het totstandkomingsproces van de beroepsregelgeving? Zo ja, welke? | Ja | | Nee | | | Geen mening | |
| | | 23,8% (114) | | 35,3% (169) | | | 40,9% (196) | |
| 40* | Ziet u mogelijkheden voor verbetering van de inhoud van de beroepsregelgeving? Zo ja, welke? | Ja | | Nee | | | Geen mening | |
| | | 35,7% (171) | | 27,8% (133) | | | 36,5% (175) | |

| | Vindt u dat in de Wta aanvullende eisen ten aanzien van de governance van accountantsorganisaties moeten worden opgenomen? | Ja | Nee | Geen mening |
|-----|--|---|-------------|-------------|
| 41* | | 23,0% (110) | 52,2% (250) | 24,8% (119) |
| 42* | Vindt u dat er in de Wta eisen ten aanzien van het verdienmodel bij accountantsorganisaties moeten worden opgenomen? | Ja | Nee | Geen mening |
| | | 19,2% (92) | 68,7% (329) | 12,1% (58) |
| 43* | Vindt u dat art. 2:393 lid 2 BW (verlening opdracht onderzoek/jaarrekening (rechtspersonen) moet worden veranderd? | Ja | Nee | Geen mening |
| | | 15,2% (73) | 72,7% (348) | 12,1% (58) |
| 44* | Vindt u dat de verjaringstermijn in het tuchtrecht voor accountants moet worden aangepast? | Ja | Nee | Geen mening |
| | | 11,7% (56) | 75,6% (362) | 12,7% (61) |
| 45* | Heeft u nog overige verbeterpunten voor de Wta? (N = 127) | Verbeter punten die door respondenten worden aangedragen zien onder andere op het aanpassen van de reikwijdte van de wettelijke controle 7,9% (10), het aanpassen van de reikwijdte van de OOB 3,1% (4), het vergroten van het gebruik van het tuchtrecht 3,1% (4) en daarnaast geeft 55,9% (71) geen verbeterpunten te hebben. | | |

Waar bent u werkzaam?



B.3.1. Online-survey resultaten recente ontwikkelingen uitgesplitst per rol

Surveyvraag 41: Vindt u dat in de Wta aanvullende eisen ten aanzien van de governance van accountantsorganisaties moeten worden opgenomen?

| | Ja | Nee | Geen Mening |
|--|---|--|---|
| Opsteller van regelgeving (N = 8) | 63 % van opstellers (5) | 13 % van opstellers (1) | 25 % van opstellers (2) |
| De accountantsorganisatie en haar adviseurs (N = 366) | 20 % van accountantsorganisatie (74) | 54 % van accountantsorganisatie (198) | 26 % van accountantsorganisatie (94) |
| Controlecliënt OOB (N = 28) | 36 % van OOB (10) | 43 % van OOB (12) | 21 % van OOB (6) |
| Controle cliënt niet-OOB (N = 27) | 15 % van niet-OOB (4) | 70 % van niet-OOB (19) | 15 % van niet-OOB (4) |
| Gebruiker van jaarrekeningen (N = 13) | 38 % van gebruiker (5) | 38 % van gebruiker (5) | 23 % van gebruiker (3) |
| Toezichthouder (N = 9) | 33 % van toezichthouder (3) | 44 % van toezichthouder (4) | 22 % van toezichthouder (2) |
| Overig (N = 32) | 28 % van overig (9) | 41 % van overig (13) | 31 % van overig (10) |
| Totaal (N = 483) | 23 % van totaal (110) | 52 % van totaal (252) | 25 % van totaal (121) |

Surveyvraag 42: Vindt u dat er in de Wta eisen ten aanzien van het verdienmodel bij accountantsorganisaties moeten worden opgenomen?

| | Ja | Nee | Geen Mening |
|--|---|--|---|
| Opsteller van regelgeving (N = 8) | 38 % van opstellers (3) | 38 % van opstellers (3) | 25 % van opstellers (2) |
| De accountantsorganisatie en haar adviseurs (N = 366) | 18 % van accountantsorganisatie (65) | 71 % van accountantsorganisatie (261) | 11 % van accountantsorganisatie (40) |
| Controlecliënt OOB (N = 28) | 29 % van OOB (8) | 54 % van OOB (15) | 18 % van OOB (5) |
| Controle cliënt niet-OOB (N = 27) | 15 % van niet-OOB (4) | 78 % van niet-OOB (21) | 7 % van niet-OOB (2) |
| Gebruiker van jaarrekeningen (N = 13) | 31 % van gebruiker (4) | 54 % van gebruiker (7) | 15 % van gebruiker (2) |
| Toezichthouder (N = 9) | 33 % van toezichthouder (3) | 56 % van toezichthouder (5) | 11 % van toezichthouder (1) |
| Overig (N = 32) | 19 % van overig (6) | 59 % van overig (19) | 22 % van overig (7) |
| Totaal (N = 483) | 19 % van totaal (93) | 69 % van totaal (331) | 12 % van totaal (59) |

Surveyvraag 43: Vindt u dat de in Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek opgenomen procedure voor de verlening van de opdracht tot onderzoek van de jaarrekening bij rechtspersonen moet worden veranderd?

| | Ja | Nee | Geen Mening |
|--|---|--|---|
| Opsteller van regelgeving (N = 8) | 13 % van opstellers (1) | 75 % van opstellers (6) | 13 % van opstellers (1) |
| De accountantsorganisatie en haar adviseurs (N = 366) | 16 % van accountantsorganisatie (58) | 72 % van accountantsorganisatie (265) | 12 % van accountantsorganisatie (43) |
| Controlecliënt OOB (N = 28) | 18 % van OOB (5) | 75 % van OOB (21) | 7 % van OOB (2) |
| Controle cliënt niet-OOB (N = 27) | 15 % van niet-OOB (0) | 89 % van niet-OOB (24) | 11 % van niet-OOB (3) |
| Gebruiker van jaarrekeningen (N = 13) | 23 % van gebruiker (3) | 54 % van gebruiker (7) | 23 % van gebruiker (3) |
| Toezichthouder (N = 9) | 22 % van toezichthouder (2) | 67 % van toezichthouder (6) | 11 % van toezichthouder (1) |
| Overig (N = 32) | 16 % van overig (5) | 66 % van overig (21) | 19 % van overig (6) |
| Totaal (N = 483) | 15 % van totaal (74) | 72 % van totaal (350) | 12 % van totaal (59) |

Surveyvraag 44: Vindt u dat de verjaringstermijn in het tuchtrecht voor accountants moet worden aangepast?

| | Ja | Nee | Geen Mening |
|--|---|--|---|
| Opsteller van regelgeving (N = 8) | 0 % van opstellers (0) | 88 % van opstellers (7) | 13 % van opstellers (1) |
| De accountantsorganisatie en haar adviseurs (N = 366) | 10 % van accountantsorganisatie (37) | 79 % van accountantsorganisatie (290) | 11 % van accountantsorganisatie (39) |
| Controlecliënt OOB (N = 28) | 18 % van OOB (5) | 54 % van OOB (15) | 29 % van OOB (8) |
| Controle cliënt niet-OOB (N = 27) | 4 % van niet-OOB (1) | 78 % van niet-OOB (21) | 24 % van niet-OOB (5) |
| Gebruiker van jaarrekeningen (N = 13) | 31 % van gebruiker (4) | 9 % van gebruiker (5) | 31 % van gebruiker (4) |
| Toezichthouder (N = 9) | 33 % van toezichthouder (3) | 67 % van toezichthouder (6) | 0 % van toezichthouder (0) |
| Overig (N = 32) | 19 % van overig (6) | 63 % van overig (20) | 19 % van overig (6) |
| Totaal (N = 483) | 12 % van totaal (56) | 75 % van totaal (364) | 13 % van totaal (63) |

B.3.2. Online-survey resultaten aspecten van invloed op vertrouwen uitgesplitst per rol

Bij deze surveyvraag, vraag 11, is respondenten gevraagd op drie onderwerpen antwoord te geven. Sommige respondenten hebben niet op elk van de individuele vragen antwoord gegeven waardoor het aantal respondenten per groep ook per vraag kan verschillen.

Aspecten van invloed op vertrouwen beroepsgroep van accountants

| | | Opsteller van regelgeving (N = 9) | De accountantsorganisatie en haar adviseurs (N = 421-415) | Controlecliënt OOB (N = 30) | Controle cliënt niet-OOB (N = 32-31) | Gebruiker van jaarrekeningen (N = 16) | Toezichthouder (N = 11) | Overig (N = 38) | Totaal (N = 557-550) |
|-------------------------------------|-----------|--------------------------------------|---|--------------------------------|---|--|----------------------------|--------------------|-------------------------|
| Berichtgeving in de media | Gem. | 2.44 | 2.14 | 1.97 | 2.25 | 2.38 | 2.00 | 2.21 | 2.15 |
| | Std. afw. | 0.53 | 0.85 | 0.61 | 0.72 | 0.62 | 0.63 | 0.53 | 0.80 |
| Eigen ervaringen met accountants | Gem. | 3.33 | 3.44 | 3.67 | 3.31 | 3.19 | 3.45 | 3.45 | 3.44 |
| | Std. afw. | 0.71 | 1.04 | 0.84 | 0.93 | 0.91 | 0.93 | 1.11 | 1.02 |
| De financiële crisis | Gem. | 2.56 | 2.92 | 2.73 | 2.68 | 2.88 | 2.82 | 2.61 | 2.86 |
| | Std. afw. | 0.73 | 0.78 | 0.74 | 0.70 | 1.09 | 0.60 | 0.68 | 0.77 |

B.3.3. Online-survey resultaten reikwijdte definitie wettelijke controle en OOB uitgesplitst per rol

Surveyvraag 7: Is de reikwijdte van de definitie van wettelijke controle in de Wta adequaat?

| | Ja | Nee | Geen Mening |
|---|---|--|--|
| Opsteller van regelgeving (N = 11) | 64 % van opstellers (7) | 18 % van opstellers (2) | 18 % van opstellers (2) |
| De accountantsorganisatie en haar adviseurs (N = 435) | 76 % van accountantsorganisatie (329) | 14 % van accountantsorganisatie (62) | 10 % van accountantsorganisatie (44) |
| Controlecliënt OOB (N = 31) | 90 % van OOB (28) | 10 % van OOB (3) | 0 % van OOB (0) |
| Controle cliënt niet-OOB (N = 33) | 100 % van niet-OOB (33) | 0 % van niet-OOB (0) | 0 % van niet-OOB (0) |
| Gebruiker van jaarrekeningen (N = 16) | 88 % van gebruiker (14) | 6 % van gebruiker (1) | 6 % van gebruiker (1) |
| Toezichthouder (N = 11) | 73 % van toezichthouder (8) | 27 % van toezichthouder (3) | 0 % van toezichthouder (0) |
| Overig (N = 39) | 56 % van overig (22) | 15 % van overig (6) | 28 % van overig (11) |
| Totaal (N = 576) | 77 % van totaal (441) | 13 % van totaal (77) | 10 % van totaal (58) |

Surveyvraag 8 :Is de reikwijdte van de definitie van organisatie van openbaar belang (OOB) in de Wta adequaat?

| | Ja | Nee | Geen Mening |
|---|---|--|--|
| Opsteller van regelgeving (N = 11) | 45 % van opstellers (5) | 27 % van opstellers (3) | 27 % van opstellers (3) |
| De accountantsorganisatie en haar adviseurs (N = 435) | 72 % van accountantsorganisatie (313) | 17 % van accountantsorganisatie (76) | 11 % van accountantsorganisatie (46) |
| Controlecliënt OOB (N = 31) | 84 % van OOB (26) | 16 % van OOB (5) | 0 % van OOB (0) |
| Controle cliënt niet-OOB (N = 33) | 82 % van niet-OOB (27) | 6 % van niet-OOB (2) | 12 % van niet-OOB (4) |
| Gebruiker van jaarrekeningen (N = 16) | 69 % van gebruiker (11) | 19 % van gebruiker (3) | 13 % van gebruiker (2) |
| Toezichthouder (N = 11) | 55 % van toezichthouder (6) | 45 % van toezichthouder (5) | 0 % van toezichthouder (0) |
| Overig (N = 39) | 54 % van overig (21) | 21 % van overig (8) | 26 % van overig (10) |
| Totaal (N = 576) | 71 % van totaal (409) | 18 % van totaal (102) | 11 % van totaal (65) |

B.3.4. Online-survey resultaten beroepsregelgeving uitgesplitst per rol

Betreft vraag 37 en 38 uit de survey.

- Wat vindt u van het feit dat verschillende normen uit de Wta nader worden ingevuld in beroepsregelgeving door de Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants?
- Wat vindt u van de kwaliteit van deze beroepsregelgeving?

| | | Opsteller van regelgeving (N = 8) | De accountantsorganisatie en haar adviseurs (N = 370) | Controlecliënt OOB (N = 28) | Controle cliënt niet-OOB (N = 27) | Gebruiker van jaarrekeningen (N = 13) | Toezichthouder (N = 9) | Overig (N = 32) | Totaal (N = 487) |
|---------------------------------|-----------|--------------------------------------|---|--------------------------------|--------------------------------------|---|---------------------------|--------------------|---------------------|
| Beroepsregelgeving NBA | Gem. | 3,88 | 3,76 | 3,39 | 3,67 | 3,38 | 3,89 | 3,31 | 3,70 |
| | Std. afw. | 0,64 | 1,00 | 1,45 | 1,07 | 1,61 | 1,05 | 1,64 | 1,10 |
| Kwaliteit Beroepsregelgeving | Gem. | 3,00 | 3,56 | 3,04 | 3,44 | 3,23 | 3,44 | 3,03 | 3,47 |
| | Std. afw. | 1,31 | 0,98 | 1,53 | 0,75 | 1,09 | 0,88 | 1,62 | 1,08 |

Surveyvraag 39: Ziet u mogelijkheden voor verbetering van het totstandkomingsproces van de beroepsregelgeving?

| | Ja | Nee | Geen Mening |
|---|--|---|---|
| Opsteller van regelgeving (N = 8) | 50 % van opstellers (4) | 13 % van opstellers (1) | 38 % van opstellers (3) |
| De accountantsorganisatie en haar adviseurs (N = 370) | 22 % van accountantsorganisatie (81) | 38 % van accountantsorganisatie (139) | 41 % van accountantsorganisatie (150) |
| Controlecliënt OOB (N = 28) | 18 % van OOB (5) | 29 % van OOB (8) | 54 % van OOB (15) |
| Controle cliënt niet-OOB (N = 27) | 22 % van niet-OOB (6) | 33 % van niet-OOB (9) | 44 % van niet-OOB (12) |
| Gebruiker van jaarrekeningen (N = 13) | 38 % van gebruiker (5) | 15 % van gebruiker (2) | 46 % van gebruiker (6) |
| Toezichthouder (N = 9) | 33 % van toezichthouder (3) | 33 % van toezichthouder (3) | 33 % van toezichthouder (3) |
| Overig (N = 32) | 34 % van overig (11) | 28 % van overig (9) | 38 % van overig (12) |
| Totaal (N = 487) | 24 % van totaal (115) | 35 % van totaal (171) | 41 % van totaal (201) |

Surveyvraag 40: Ziet u mogelijkheden voor verbetering van de inhoud van de beroepsregelgeving?

| | Ja | Nee | Geen Mening |
|---|--|--|--|
| Opsteller van regelgeving (N = 8) | 50 % van opstellers (4) | 13 % van opstellers (1) | 38 % van opstellers (3) |
| De accountants-organisatie en haar adviseurs (N = 370) | 36 % van accountantsorganisatie (133) | 29 % van accountantsorganisatie (107) | 35 % van accountantsorganisatie (130) |
| Controlecliënt OOB (N = 28) | 14 % van OOB (4) | 29 % van OOB (8) | 57 % van OOB (16) |
| Controle cliënt niet-OOB (N = 27) | 22 % van niet-OOB (11) | 33 % van niet-OOB (6) | 44 % van niet-OOB (10) |
| Gebruiker van jaarrekeningen (N = 13) | 31 % van gebruiker (4) | 15 % van gebruiker (2) | 54 % van gebruiker (7) |
| Toezichthouder (N = 9) | 44 % van toezichthouder (4) | 33 % van toezichthouder (3) | 22 % van toezichthouder (2) |
| Overig (N = 32) | 41 % van overig (13) | 19 % van overig (6) | 41 % van overig (13) |
| Totaal (N = 487) | 36 % van totaal (173) | 27 % van totaal (133) | 37 % van totaal (181) |

B.3.5. Online-survey resultaten aanvullende bevoegdheden AFM uitgesplitst per rol

Surveyvraag 32: Denkt u dat de AFM andere bevoegdheden/handhavinginstrumenten nodig heeft?

| | Ja | Nee | Geen Mening |
|--|---|--|---|
| Opsteller van regelgeving (N = 9) | 11 % van opstellers (1) | 78 % van opstellers (7) | 11 % van opstellers (1) |
| De accountantsorganisatie en haar adviseurs (N = 383) | 10 % van accountantsorganisatie (37) | 69 % van accountantsorganisatie (266) | 21 % van accountantsorganisatie (80) |
| Controlecliënt OOB (N = 28) | 11 % van OOB (3) | 82 % van OOB (23) | 7 % van OOB (2) |
| Controle cliënt niet-OOB (N = 29) | 17 % van niet-OOB (5) | 55 % van niet-OOB (16) | 28 % van niet-OOB (8) |
| Gebruiker van jaarrekeningen (N = 14) | 7 % van gebruiker (1) | 71 % van gebruiker (10) | 21 % van gebruiker (3) |
| Toezichthouder (N = 11) | 18 % van toezichthouder (2) | 73 % van toezichthouder (8) | 9 % van toezichthouder (1) |
| Overig (N = 34) | 12 % van overig (4) | 56 % van overig (19) | 32 % van overig (11) |
| Totaal (N = 508) | 10 % van totaal (53) | 69 % van totaal (349) | 21 % van totaal (106) |

B.3.6. Online-survey resultaten combinatie AFM toezicht en zelfregulering uitgesplitst per rol

Surveyvraag 35: Heeft het door de AFM uitgeoefende toezicht in combinatie met de zelfregulering door de NBA/SRA op een doeltreffende wijze plaatsgevonden?

| | Ja | Nee | Geen Mening |
|--|---|--|--|
| Opsteller van regelgeving (N = 8) | 50 % van opstellers (4) | 25 % van opstellers (2) | 25 % van opstellers (2) |
| De accountantsorganisatie en haar adviseurs (N = 372) | 35% van accountantsorganisatie (129) | 32 % van accountantsorganisatie (118) | 34 % van accountantsorganisatie (125) |
| Controlecliënt OOB (N = 28) | 29 % van OOB (8) | 21 % van OOB (6) | 50 % van OOB (14) |
| Controle cliënt niet-OOB (N = 29) | 41 % van niet-OOB (12) | 31 % van niet-OOB (9) | 28 % van niet-OOB (8) |
| Gebruiker van jaarrekeningen (N = 13) | 23 % van gebruiker (3) | 38 % van gebruiker (5) | 38 % van gebruiker (5) |
| Toezichthouder (N = 10) | 70 % van toezichthouder (7) | 30 % van toezichthouder (3) | 0 % van toezichthouder (0) |
| Overig (N = 32) | 22 % van overig (7) | 38 % van overig (12) | 41 % van overig (13) |
| Totaal (N = 492) | 35 % van totaal (170) | 32 % van totaal (155) | 34 % van totaal (167) |

C. Interviews

| Naam | Aantal | Rol |
|---|--------|---|
| C.P. (Cees) Bergwerff RA* | 1 | Accountantsorganisatie en haar vertegenwoordigers/adviseurs |
| Prof. dr. A. (Auke) de Bos RA* | 2 | Accountantsorganisatie en haar vertegenwoordigers/adviseurs |
| Prof. dr. P.W.A. (Peter) Eimers RA | 3 | Accountantsorganisatie en haar vertegenwoordigers/adviseurs |
| Mr. drs. G.J. (Gerben) Everts RA | 4 | Toezichthouder |
| J. Th. (Jan Thijs) Drupsteen RA | 5 | Accountantsorganisatie en haar vertegenwoordigers/adviseurs |
| P.C.J. (Paul) Dinkgreve RA | 6 | Accountantsorganisatie en haar vertegenwoordigers/adviseurs |
| Prof. mr. dr. M.J. (Marnix) van Ginneken | 7 | Controle-cliënt OOB |
| M. (Meindert) Hoefnagel RA* | 8 | Accountantsorganisatie en haar vertegenwoordigers/adviseurs |
| Mr. Drs. J. (Jan) Kool RA* | 9 | Controle-cliënt OOB |
| Mr. Drs. G.F.E. (Geert) Koster | 10 | Gebruiker van jaarrekeningen |
| P.M. (Paul) Koster RA | 11 | Gebruiker van jaarrekeningen |
| Mr. (K.A.)Katharina Kralj* | 12 | Controle-cliënt OOB |
| Mr. W.B. (Wouter) Kuijpers* | 13 | Gebruiker van jaarrekeningen |
| M.W. (Martin) Noordzij AA* | 14 | Overig: beleid ten aanzien van financiële regelgeving |
| Prof. dr. mr. M. (Marcel) Pheijffer* | 15 | Overig: hoogleraar |
| Mr. Drs. K (Karina) Raaijmakers* | 16 | Toezichthouder |
| Drs. A.R. (Rik) Roos RA | 17 | Accountantsorganisatie en haar vertegenwoordigers/adviseurs |
| Drs. E.J. (Bob) Seemann RA, CCC | 18 | Controle-cliënt OOB en niet-OOB |
| Mr. Drs. C. T. (Niels) den Uil | 19 | Accountantsorganisatie en haar vertegenwoordigers/adviseurs |
| P.J. (Peter) Veerman RA* | 20 | Accountantsorganisatie en haar vertegenwoordigers/adviseurs |
| B.J.G. (Berry) Wammes RA | 21 | Accountantsorganisatie en haar vertegenwoordigers/adviseurs |
| Mr. M.B. (Michiel) Werkhoven | 22 | Overig: rechterlijke macht |
| Drs. H. (Huub) Wieleman RA | 23 | Accountantsorganisatie en haar vertegenwoordigers/adviseurs |
| Mr. T. (Tom) van Wijngaarden* | 24 | Accountantsorganisatie en haar vertegenwoordigers/adviseurs |
| Prof. dr. mr. P.M. (Peter) van der Zanden | 25 | Overig – meerdere rollen o.a. opsteller van regelgeving, accountantsorganisatie, toezichthouder, rechterlijke macht |
| Drs. M.L. (Marianne) van der Zijde RA | 26 | Toezichthouder |

* Is eveneens geïnterviewd in het kader van de vormgeving van de opzet van de online-survey.

D. Overzicht wetswijzigingen Wta

D.1 Overzicht wijzigingen hoofdtekst Wta

| Datum inwerkingtreding wijziging | Datum ondertekening wijziging | Wijziging Wta | Kamerstuk en Staatsblad verwijzing |
|----------------------------------|-------------------------------|--|--|
| 1-10-2006 | 25-8-2006 | Art. 83 lid 4 | 28985 Stb. 2006, 355 en Stb. 2006, 399 |
| 1-1-2007 | 18-12-2006 | Bijlage | Stb. 2006, 709 |
| 28-6-2008 | 23-6-2008 | Artt. 1, 4, 11, 12a, 12b, 12c, 12d, 13, 16, 16a, 19, 20, 21a, 24a, 25, 29a, 31, 40, 41, 43, 48a, 53, 54, 63a, 63b, 63c, 63d, 63e, 63f, 63g, 63h, 63i, 63j, 63k 64, 65, 66, 67, 68, 69, 70, 71, 72 hoofdstuk 6, hoofdstuk 5a, afdeling 2.4, paragraaf 3.1.3 | 31270 Stb. 2008, 243 en Stb. 2008, 244 |
| 1-5-2009 | 22-1-2009 | | 30397 Stb. 2008, 290 en Stb. 2009, 21 |
| 1-7-2009 | 25-6-2009 | Artt. 53, 54, 55, 56, 57, 58, 59, 60, 61, 62 | 31124 Stb. 2009, 265 en Stb. 2009, 266 |
| 1-8-2009 | 18-7-2009 | Artt. 54, 55, 56 67 | 31458 Stb. 2009, 327 en Stb. 2009, 328 |
| 30-12-2009 | 22-12-2009 | Bijlage | Stb. 2009, 607 |
| 1-7-2011 | 31-3-2011 | Bijlage | 31950 Stb. 2011, 204 en Stb. 2011, 249 |
| 1-7-2011 | 12-5-2011 | Artt. 1 lid 2, 20, 26, 62a, 63b 63f, 63j lid 1, Bijlage, Hoofdstuk 5a, 5b, 5c, Afdeling 5c.1, 5c.2 | 32036 Stb. 2011, 248 en Stb. 2011, 306 |
| 1-1-2012 | 7-4-2011 | Art. 6 | 32614 Stb. 2011, 20 |
| 1-1-2012 | 22-12-2011 | Art. 1 lid 1 sub l | 32826 Stb. 2011, 670 en Stb. 2011, 671 |
| 1-1-2013 | 24-5-2012 | Artt. 32 t/m 37, 39 lid 3, 40, 41, 46 | 33057 Stb. 2012, 250 en Stb. 2012, 263 |
| 1-1-2013 | 13-12-2012 | Artt. 1, 11 23, 24b, 27, 35, 40, 63a, 63e, 86a, Bijlage | 33025 Stb. 2012, 680 en Stb. 2012, 681 |
| 1-1-2013 | 19-12-2012 | Bijlage | Stb. 2012, 685 en Stb. 2012, 681 |
| 1-1-2013 | 20-12-2012 | Art. 63, paragraaf 5.3 | 32450 Stb. 2012, 682 en Stb. 2012, 684 |
| 22-7-2013 | 12-6-2013 | Bijlage | 33235 Stb. 2013, 228 en Stb. 2013, 229, |
| 25-11-2013 | 3-9-2013 | Art. 10, 12d, 48a, 53, 54, 63g, 63j, 63k | 33632 |
| 1-1-2014 | 3-9-2013 | art. 42, 44, 45 | Stb. 2013, 487 |
| 1-1-2016 | 13-12-2012 | art. 23 onderdeel c | 33025 Stb. 2012, 680 en Stb. 2012, 681 |

D.2 Overzicht wijzigingen bijlage Wta

| Datum inwerkingtreding wijziging | Datum ondertekening wijziging | Toelichting op wijziging bijlage Wta |
|----------------------------------|-------------------------------|--|
| 1-1-2007 | 18-12-2006 | In de bijlage bij art. 1, eerste lid, onderdeel j, van de Wta wordt «art. 10b, vierde lid, van de Pensioen- en spaarfondsenwet» vervangen door: art. 147, vijfde lid, van de Pensioenwet en wordt «art. 63, vierde lid, van de Wet verplichte beroepspensioenregeling» vervangen door: art. 142, vijfde lid, van de Wet verplichte beroepspensioenregeling. |
| 30-12-2009 | 22-12-2009 | In de bijlage bij art. 1, eerste lid, onderdeel p, van de Wta wordt «art. 71g, eerste lid, van de Woningwet;» vervangen door: artt. 70c, tweede lid, onderdeel h, en 71g, eerste lid, van de Woningwet. De bijlage bij artikel 1, eerste lid, onderdeel p, van de Wta is van toepassing op de verslaglegging, bedoeld in de artt. 70c, tweede lid, onderdeel h, en 71g, eerste lid, van de Woningwet, over een boekjaar dat aanvangt op of na 1 januari 2009. |
| 1-7-2011 | 31-3-2011 | De bijlage bij art. 1, eerste lid, van de Wta wordt als volgt gewijzigd: 1. De zinsnede «art. 13, vierde lid, van de Wet marktordening gezondheidszorg;» vervalt. 2. De zinsnede «art. 14, eerste lid, van de Wet op de organisatie ZorgOnderzoek Nederland;» vervalt. 3. De zinsnede «artt. 73, vierde lid, en 74, derde lid, van de Zorgverzekeringwet» wordt vervangen door: de artt. 74, derde lid, en 122a, twaalfde lid juncto art. 74, derde lid, van de Zorgverzekeringwet. 4. In de alfabetische rangschikking wordt ingevoegd: art. 35, tweede lid, van de Kaderwet zelfstandige bestuursorganen, voor zover het de controle betreft van de financiële verantwoordingen van de Nederlandse Zorgautoriteit, het College voor zorgverzekeringen en de organisatie ZorgOnderzoek Nederland; |
| 1-7-2011 | 12-5-2011 | Het opschrift van de bijlage komt te luiden: Bijlage bij art. 1, eerste lid, onderdeel p, van de wet. |
| 1-1-2013 | 13-12-2012 | De bijlage wordt als volgt gewijzigd: 1. De volgende verwijzingen komen te vervallen: – art. 1h, vierde lid, van de Bestrijdingsmiddelenwet 1962; – art. 12, tweede lid, van de Mediawet; – art. 10, tweede lid, van de Wet BDU verkeer en vervoer; – art. 13, vierde lid, van de Wet marktordening gezondheidszorg; – art. 46, tweede lid, van de Wet op de kamers van koophandel en fabrieken 1997; – art. 24, eerste lid, van de Wet op de Pensioen- en Uitkeringsraad; – art. 49, vierde lid, van de Wet structuur uitvoeringsorganisatie werk en inkomen;. 2. In alfabetische volgorde op naam van de desbetreffende wet worden de volgende verwijzingen ingevoegd: – art. 7.7, tweede lid, van de Mediawet 2008; – art. 12, zevende lid, van de Wet gewasbeschermingsmiddelen en biociden; – art. 5, tweede lid, van de Wet op de formeel buitenlandse vennootschappen; – art. 48 van de Wet op de kamers van koophandel en fabrieken 1997; |

| | | |
|-----------|------------|--|
| 1-1-2013 | 19-12-2012 | <p>De bijlage bij art. 1, eerste lid, onderdeel p, van de Wta wordt als volgt gewijzigd:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Na «het College voor zorgverzekeringen» wordt «en» vervangen door een komma. 2. Na «de organisatie ZorgOnderzoek Nederland» wordt ingevoegd; de Waarderingskamer, het Centraal bureau voor de statistiek en het college voor de post- en telecommunicatiemarkt. 3. De volgende verwijzingen komen te vervallen: <ul style="list-style-type: none"> – art. 72, tweede lid, van de Wet op het Centraal bureau voor de statistiek; – art. 20, eerste lid, van de Wet Onafhankelijke post- en telecommunicatieautoriteit; – art. 13 van de Wet waardering onroerende zaken;. |
| 22-7-2013 | 12-6-2013 | <p>In de bijlage bij art. 1, eerste lid, onderdeel p, van de Wta wordt na «3:86, tweede lid,» ingevoegd: 4:37o, vierde lid,.</p> |

E. Bespreking AFM rapportages

De AFM heeft sinds 2006 veertien rapportages gepubliceerd, uiteenlopend van een terugblik op de vergunningverlening tot het uitvoeren van een tijdreeksmeting. Deze rapportages zijn onder te verdelen in rapportages ten aanzien van reguliere onderzoeken, themaonderzoeken en uitkomsten van de AFM monitor. De AFM rapportages geven een inzicht in het perspectief van de AFM ten aanzien van het functioneren van accountantsorganisaties en de kwaliteit van de wettelijke controles. Een selectie hiervan wordt hieronder besproken

E.1. Reguliere onderzoeken

E.1.1. Rapport algemene bevindingen kwaliteit accountantscontroles en kwaliteitsbewaking - 1 september 2010

De AFM heeft in totaal zeven incidentenonderzoeken³⁸⁸ uitgevoerd bij de vier grootste accountantsorganisaties.³⁸⁹ Bij elk van deze incidentenonderzoeken constateert de AFM dat is nagelaten een incidentmelding te doen. De onderzoeksresultaten leidden tot een normoverdragend gesprek met de betrokken accountantsorganisaties en het door de AFM geuite voornemen tot het treffen van formele handhavingsmaatregelen.³⁹⁰

Het uitgangspunt van de uitgevoerde onderzoeken is de beoordeling van de kwaliteit van de accountantscontrole en de kwaliteitsbewaking bij de 'Big-4' kantoren. In totaal zijn er daarvoor 46 reguliere controles onderzocht, waarvan 22 controles hebben plaatsgevonden bij OOB's en 24 bij niet- OOB's. De AFM heeft bij de beoordeling van de accountantscontroles getracht antwoord te verkrijgen op een zestal vragen dat zich o.a. richt op waarborgen voor een accurate controleaanpak, vastlegging, en aanvaarding van verantwoordelijkheid.³⁹¹ Hiervoor heeft de AFM kennis genomen van de relevante documenten uit de controledossiers³⁹² en gesproken met bestuurders, compliance officers, de verantwoordelijke accountants en leden van de betrokken controleteams.

Naast de incidentonderzoeken heeft de AFM in haar reguliere onderzoeken tevens aandacht besteed aan de opzet en de werking van het stelsel van kwaliteitsbeheersing waarbij bijvoorbeeld specifiek aandacht was voor de werkzaamheden van de compliance officer, de interne review en de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling ('OKB').³⁹³

Ten behoeve van dit onderzoek heeft de AFM 23 accountantscontroles over het boekjaar 2008 gericht op de interne review onderzocht. Daarnaast heeft zij 37 controles over de boekjaren 2007 en 2008 gericht op de OKB's betrokken in haar onderzoek. In tegenstelling tot niet-OOB's is bij controles van OOB's de OKB een verplicht onderdeel van de accountantscontrole. De door de AFM onderzochte controles zijn geselecteerd op basis van het risicoprofiel van de opdracht en de uitkomsten van de OKB en de interne review.

³⁸⁸ Onderzoek n.a.v. continuïteitsproblemen bij de controlecliënt, onafhankelijkheidsproblemen met betrekking tot (mede)beleidsbepalers, vermeende frauduleuze handelingen en tussentijdse beëindiging van een opdracht door een controlecliënt

³⁸⁹ De AFM spitst zich hierbij toe op wettelijke controles die toezien op de jaarrekeningen over het boekjaar 2008 van ondernemingen in de financiële, bouw/vastgoed en de automotive sector.

³⁹⁰ AFM rapport: 'Algemene bevindingen kwaliteit accountantscontrole en kwaliteitsbewaking', 1 september 2010, p.9.

³⁹¹ Zie voor de zes vragen p. 6 van het AFM rapport: 'Algemene bevindingen kwaliteit accountantscontrole en kwaliteitsbewaking', 1 september 2010.

³⁹² Het AFM onderzoek is niet op alle onderdelen even diepgaand. Dit is te wijten aan de structuur van de aan de beoordeling onderhavige ondernemingen waardoor ook buitenlandse accountants bij de controle betrokken kunnen zijn en er ook in het buitenland dossiervorming plaats vindt. Zie p. 6 van het AFM rapport: 'Algemene bevindingen kwaliteit accountantscontrole en kwaliteitsbewaking', 1 september 2010.

³⁹³ Zie voor meer informatie p. 7 van het AFM rapport: 'Algemene bevindingen kwaliteit accountantscontrole en kwaliteitsbewaking', 1 september 2010.

De OKB, de interne review en de compliance functie worden door de AFM aangewezen als drie belangrijke pijlers ten behoeve van de bewaking van de kwaliteit van de accountantscontrole.³⁹⁴ De kwaliteitsbewaking blijkt bij meerdere van de 'Big-4' kantoren te kort te schieten waardoor in onvoldoende mate gewaarborgd kan worden dat de accountantsverklaringen betrouwbaar zijn. Zo is er sprake van een onvoldoende kritische en onvoldoende diepgaande OKB³⁹⁵ en ook blijkt uit het onderzoek van de AFM dat de interne review tekortkomingen vertoont.³⁹⁶ Tot slot heeft de AFM in haar onderzoek geconcludeerd dat de rol van de compliance officer bij meerdere van de 'Big-4' kantoren te veel betrekking heeft op formaliteiten waardoor de taak van de compliance officer materieel gezien gebreken vertoont.

Met betrekking tot de accountantscontrole constateert de AFM in dit onderzoek dat bij acht van de elf beoordeelde controles van financiële instellingen er sprake is van onvoldoende toereikende controle-informatie, het ontbreken van de vereiste actieve en kritische houding van de groepsaccountant en tekortkomingen in de beoordeling van de onafhankelijkheid.

Na voorlegging van het conceptrapport aan de 'Big-4' kantoren wordt aangegeven dat er in meer of mindere mate maatregelen getroffen zullen worden naar aanleiding van de AFM-bevindingen. De AFM leidt hieruit af dat de betrokken accountantsorganisaties de noodzaak tot verbetering in zekere mate onderkennen.³⁹⁷ Daarentegen constateert de AFM dat meerdere van de 'Big-4' kantoren in het kader van hun interne kwaliteitsbewaking niet uit eigen beweging maatregelen treffen ter verbetering van de processen, maar veelal pas actie ondernemen naar aanleiding van de onderzoeksbevindingen van de AFM.

In een aantal gevallen heeft de AFM in haar eindrapport aangedrongen op het nemen van aanvullende maatregelen. De AFM zal vervolgens monitoren of de accountantsorganisaties de te nemen maatregelen ook daadwerkelijk implementeren.

E.1.2. Rapport n.a.v. AFM onderzoek naar kwaliteit accountantscontrole en stelsel kwaliteitsbeheersing en –bewaking bij negen OOB-vergunninghouders – 21 maart 2013

Op 21 maart 2013 is er door de AFM een rapport gepubliceerd dat de resultaten presenteert van een onderzoek naar de kwaliteit van accountantscontroles en het stelsel van kwaliteitsbeheersing en –bewaking bij negen OOB-vergunninghouders³⁹⁸.

Gezamenlijk zijn deze negen accountantsorganisaties verantwoordelijk voor ongeveer 15% van de wettelijke controles bij niet- OOB's en 9% bij OOB's. In het kader van het reguliere onderzoek heeft

³⁹⁴ Zie AFM rapport: 'Algemene bevindingen kwaliteit accountantscontrole en kwaliteitsbewaking', 1 september 2010, p.12.

³⁹⁵ De overwegingen van de OKB zijn onvoldoende herleidbaar en daarmee niet toetsbaar.

³⁹⁶ De interne review wordt onvoldoende kritisch en diepgaand uitgevoerd. De interne review is onvoldoende te reconstrueren en onvoldoende toetsbaar. In een aantal gevallen ontbreekt een oorzaakanalyse. Bovendien heeft de AFM vastgesteld dat bij de door de AFM onderzochte interne reviews in onvoldoende mate adequate maatregelen worden getroffen om de tekortkomingen in de uitvoering van een accountantscontrole te herstellen en gebreken in de toekomst te voorkomen. Zie AFM rapport: 'Algemene bevindingen kwaliteit accountantscontrole en kwaliteitsbewaking', 1 september 2010, p.12,13.

³⁹⁷ Zie AFM rapport: 'Algemene bevindingen kwaliteit accountantscontrole en kwaliteitsbewaking', 1 september 2010, p. 21.

³⁹⁸ Het onderzoek heeft de 'Big-4' kantoren buiten beschouwing gelaten en het onderzoek is toegespitst op: Accon avm controlepraktijk B.V., Baker Tilly Berk N.V., BDO Audit & Assurance B.V., Grant Thornton Accountants en Adviseurs B.V., HLB Schippers Beheer N.V., HLB van Daal & Partners N.V., Maatschap P.K.F. Wallast, Mazars Paardekooper Hoffman Accountants N.V., SMA Accountants N.V. Zie AFM rapport: 'Rapport naar aanleiding van AFM- onderzoek naar kwaliteit accountantscontrole en stelsel van kwaliteitsbeheersing en –bewaking bij negen OOB- vergunninghouders', 21 maart 2013, p.5.

de AFM 47 accountantscontroles beoordeeld bij de negen OOB- vergunninghouders. De beoordeling van de AFM ziet toe op de materiële posten in de jaarrekening. Naar aanleiding van haar onderzoek heeft de AFM geconcludeerd dat in 35 van de 47 gevallen de accountantscontrole onvoldoende is onderbouwd met controle- informatie.³⁹⁹ Deze bevindingen zijn schriftelijk gerapporteerd aan de betreffende OOB-vergunninghouders. De overige twaalf onderzoeken bevatten minder ernstige tekortkomingen en zijn beoordeeld met een voldoende. De aard en de omvang van deze bevindingen zijn mondeling besproken met de externe accountants en de beleidsbepalers.

Tijdens haar onderzoek heeft de AFM geconcludeerd dat alle negen onderzochte OOB-vergunninghouders zijn tekortgeschoten in hun zorgplicht. Er is door deze accountantsorganisaties nagelaten voldoende maatregelen te nemen die dienen te waarborgen dat de externe accountants voldoende en geschikte controle- informatie verkrijgen om hun oordeel op te baseren.⁴⁰⁰ Uit onderzoek van de AFM blijkt daarnaast dat het stelsel van kwaliteitsbeheersing en –bewaking bij alle negen onderzochte OOB-vergunninghouders op onderdelen tekortschiet. Dit heeft tot gevolg dat de accountantsorganisaties onvoldoende waarborgen dat de afgegeven of af te geven controleverklaringen juist zijn en voldoende zijn onderbouwd.

Bij meerdere OOB-vergunninghouders heeft de AFM moeten constateren dat geen dan wel onvoldoende duidelijke procedures, standaarden en beschrijvingen in het stelsel van kwaliteitsbeheersing zijn opgenomen. Daarnaast is gebleken dat in onvoldoende mate gewaarborgd wordt dat interne procedures worden nageleefd. Het stelsel van kwaliteitsbeheersing dient op basis van de wet jaarlijks geëvalueerd te worden door de betreffende accountantsorganisatie, waardoor indien nodig direct maatregelen getroffen worden om het stelsel aan te passen. Het onderzoek van de AFM wijst uit dat het stelsel van kwaliteitsbeheersing in onvoldoende mate wordt geëvalueerd door de betreffende organisaties. Ook de OKB's, periodieke interne reviews en het afsluiten van de controledossiers laten te wensen over.

Naar aanleiding van haar bevindingen heeft de AFM de betrokken accountantsorganisaties gevraagd om gepaste herstelmaatregelen te nemen ten aanzien van de accountantscontroles waar de AFM tekortkomingen heeft gevonden. Tevens zijn de betrokken organisaties verzocht om verbetermaatregelen te nemen om herhaling in de toekomst te voorkomen. De negen OOB-vergunninghouders betrokken bij dit onderzoek onderkennen de noodzaak om fundamentele verbeteringen in hun organisatie door te voeren. De AFM heeft de vergunninghouders gevraagd een analyse te maken van de oorzaken die ten grondslag liggen aan de tekortkomingen in de kwaliteit van de door de AFM onderzochte controles.⁴⁰¹

³⁹⁹ Van de 47 controles hebben er 15 betrekking op de sector bouw/ vastgoed. Opvallend is dat bij alle 15 geselecteerde controles in deze sector ernstige bevindingen zijn aangetroffen. Bij de financiële sector (10 controles) is daarvan sprake bij de helft van de controles.

⁴⁰⁰ Bij deze tekortkomingen kan gedacht worden aan een onvoldoende controle van de omzet en een onvoldoende kritische en actieve houding t.o.v. werkzaamheden die zijn verricht door andere accountants. Zie ook: AFM rapport: 'Rapport naar aanleiding van AFM- onderzoek naar kwaliteit accountantscontrole en stelsel van kwaliteitsbeheersing en –bewaking bij negen OOB- vergunninghouders', 21 maart 2013, p. 25 - 33.

⁴⁰¹ N.a.v. de AFM-bevindingen hebben de negen OOB-vergunninghouders maatregelen aan de AFM gepresenteerd die o.a. zien op de toon aan de top, verbetering van kwaliteitsbeheersing en bewaking en verbetering van de kwaliteit van de externe accountant. AFM rapport: 'Rapport naar aanleiding van AFM- onderzoek naar kwaliteit accountantscontrole en stelsel van kwaliteitsbeheersing en –bewaking bij negen OOB- vergunninghouders', 21 maart 2013, p. 38 - 40.

E.2. Themaonderzoeken

E.2.1. Prikkel voor kwaliteit accountantscontrole – 6 oktober 2011

Dit onderzoek is verricht bij alle vijftien accountantsorganisaties die in het bezit zijn van een OOB-vergunning. De bevindingen van de AFM zijn gebaseerd op de informatie die de accountantsorganisaties zelf op verzoek van de AFM aan haar hebben verstrekt.⁴⁰² Bepaalde accountantsorganisaties hadden de gevraagde informatie niet op systematische wijze beschikbaar, deze organisaties hebben specifiek ten behoeve van het onderzoek de informatie verzameld.

Dit themaonderzoek van de AFM richt zich op hoe in de praktijk invulling wordt gegeven aan onafhankelijkheid⁴⁰³ en aan de processen⁴⁰⁴ van het benoemen, beoordelen, belonen en het sanctioneren van de bij haar werkzame externe accountants.

De AFM stelt in dit onderzoek vast dat de mate waarin de kwaliteit van de uitgevoerde wettelijke controles betrokken wordt in het beleid betreffende benoeming, beoordeling en beloning varieert per accountantsorganisatie. De meerderheid van de organisaties betreft deze aspecten wel in haar kwaliteitsbeleid. Tien accountantsorganisaties met een OOB-vergunning hebben een sanctiebeleid waarin is vastgelegd op welke wijze maatregelen genomen worden jegens de externe accountant die de interne dan wel externe regels overtreedt. Naast kwaliteitsaspecten spelen ook commerciële aspecten een rol bij de benoeming, beoordeling en de beloning van externe accountants.⁴⁰⁵ De AFM kan echter op basis van haar onderzoek geen uitspraak doen over de verhouding tussen de kwaliteitsaspecten en de commerciële aspecten.

Uit het AFM onderzoek volgt dat de praktijk laat zien dat de regelgeving omtrent onafhankelijkheid lacunes bevat waardoor accountantsorganisaties op een aantal terreinen zijn aangewezen op hun interne systeem om de onafhankelijkheid van de bij haar werkzame externe accountant te beoordelen.⁴⁰⁶ De normstelling laat veel ruimte voor interpretatie met als gevolg dat vergelijkbare situaties niet altijd leiden tot eenzelfde beoordeling.⁴⁰⁷ Over het algemeen houden de accountantsorganisaties en de bij haar werkzame externe accountants zich aan regelgeving omtrent onafhankelijkheid. De accountantsorganisaties trachten het vertrouwen in de onafhankelijkheid te versterken door periodiek de partners en medewerkers te vragen een onafhankelijkheidsverklaring in te vullen.⁴⁰⁸

Gedurende de uitvoering van het themaonderzoek en tijdens de schriftelijke afstemming van het rapport heeft een meerderheid van de betrokken OOB-vergunninghouders aangegeven verbeteringen in het beleid en de procedures te hebben doorgevoerd.

⁴⁰² AFM rapport: 'Prikkel voor kwaliteit accountantscontrole; Een verkenning', 6 oktober 2011, p.7.

⁴⁰³ Er zijn door de AFM een aantal situaties aangewezen waarin de onafhankelijkheid van de externe accountant in het geding kan komen zoals een langdurige relatie met de controlecliënt, sponsoring en giften aan een controlecliënt en indiensttreding bij een controlecliënt. Zie AFM rapport: 'Prikkel voor kwaliteit accountantscontrole; Een verkenning', 6 oktober 2011, p.6

⁴⁰⁴ Met betrekking tot de processen heeft de AFM getracht inzicht te krijgen in o.a. de aard en omvang van de populatie externe accountants, de criteria voor benoeming van externe accountants en de relatie tussen beoordeling, beloning en evt. opgelegde sancties. Zie AFM rapport: 'Prikkel voor kwaliteit accountantscontrole; Een verkenning', 6 oktober 2011, p.7.

⁴⁰⁵ Hierbij kan gedacht worden aan ondernemerschap, acquisitie en winstbijdrage. Zie AFM rapport: 'Prikkel voor kwaliteit accountantscontrole; Een verkenning', 6 oktober 2011, p.8.

⁴⁰⁶ Bijvoorbeeld in geval van andere diensten dan wettelijke controles die aan controlecliënten worden verleend, zakenrelaties die bestaan met controlecliënten, de sponsoring van controlecliënten en situaties waarin langdurige relaties tussen de externe accountant en niet-OOB-controlecliënten bestaan.

⁴⁰⁷ Zie AFM rapport: 'Prikkel voor kwaliteit accountantscontrole; Een verkenning', 6 oktober 2011, p.9, 10.

⁴⁰⁸ Zie AFM rapport: 'Prikkel voor kwaliteit accountantscontrole; Een verkenning', 6 oktober 2011, p.35.

E.2.2. Themaonderzoek: niet-OOB organisaties. Deel 1: NBA-kantoren – 11 juli 2013 en themaonderzoek niet-OOB accountantsorganisaties. Deel 2: SRA-kantoren – 26 november 2013

In 2013 heeft de AFM een tweetal themaonderzoeken uitgevoerd bij de accountantsorganisaties die beschikken over een niet-OOB-vergunning. In haar onderzoek heeft de AFM 30 NBA-accountantsorganisaties en 20 SRA-accountantsorganisaties getoetst. Hierbij heeft de AFM steeds gekeken naar een aantal specifieke aandachtsgebieden.⁴⁰⁹ In 88 van de 110 (80%) van de gevallen was de uitvoering van de wettelijke controles van onvoldoende kwaliteit. De verantwoordelijke externe accountants hebben bij de uitvoering van de wettelijke controles onvoldoende en geen geschikte controle- informatie verkregen over de jaarrekening als geheel om het accountantsoordeel mee te kunnen onderbouwen. Onderzoek wijst verder uit dat in 107 van de 139 (77%) onderzochte jaarrekeningen de financiële verslaggeving van onvoldoende kwaliteit is.⁴¹⁰

De bevonden kwaliteit van de wettelijke controles die zijn verricht door de 50 beoordeelde niet-OOB accountantsorganisaties ligt lager dan de kwaliteit van de controles die zijn verricht door OOB-vergunninghouders. Het percentage wettelijke controles dat met een onvoldoende is beoordeeld door de AFM ligt op 63% voor de 'Big-4' kantoren en op 74% voor de overige 9 OOB-vergunninghouders. Waar het bij de OOB-vergunninghouders met name schortte aan specifieke onderdelen van de wettelijke controle, volt uit het AFM-onderzoek dat bij de niet-OOB-vergunninghouders bij de meerderheid van de controles basale controletechnieken niet of verkeerd toegepast of was er niet of nauwelijks sprake van het uitvoeren van enige controlewerkzaamheden.

De geconstateerde tekortkomingen in de financiële verslaggeving hebben in voorkomende gevallen vaak betrekking op verslaggevingsregels die relatief recent zijn veranderd. Overige bevindingen zien toe op de toegepaste resultaatbepalingsgrondslag, het gebruik van jaarrekeningmodellen en de openbaarmaking van de jaarrekening.

Uit het onderzoek heeft de AFM een aantal kenmerken⁴¹¹ gedestilleerd die verband houden met de kwaliteit van de wettelijke controle, in samenhang met de onderzoeksresultaten trekt de AFM vervolgens een viertal conclusies.⁴¹² (1) Recent in het accountantsregister ingeschreven externe accountants verrichten vaker wettelijke controles die van voldoende kwaliteit zijn. (2) Wettelijke controles waarbij de accountant heeft afgezien van een oordeel zijn vaker van voldoende kwaliteit omdat deze doorgaans eenvoudiger zijn uit te voeren dan wettelijke controles die leiden tot een andere controleverklaring. (3) Accountantsorganisaties die naast het verrichten van de wettelijke controle geen herstelwerkzaamheden verrichten voor de betreffende cliënt, verrichten vaker een wettelijke controle van voldoende kwaliteit. (4) De controle is vaker van voldoende kwaliteit indien de controlecliënt geen druk uitoefent op de prijs van de wettelijke controle.

Naar aanleiding van de bevindingen verwacht de AFM dat de accountantsorganisaties actie gaan ondernemen. De accountantsorganisaties waar gebreken zijn gevonden in de verslaggeving zijn

⁴⁰⁹ Er is gekeken of de externe accountant voldoende controle informatie heeft verkregen voor o.a. de waardering van de activa, onderhandenprojecten, opbrengstenverantwoording (waaronder IT), AFM rapport: Thema-onderzoek niet-OOB accountantsorganisaties. Samenvatting onderzoeksbevindingen, 26 november 2013, p. 7.

⁴¹⁰ De kwaliteit van de financiële verslaggeving is door de AFM als onvoldoende bestempeld indien wordt voldaan aan een van de door de AFM aangewezen 'situaties', zoals het niet opnemen van een jaarverslag of kasstroomoverzicht. Zie voor alle situaties AFM rapport: Thema-onderzoek niet-OOB accountantsorganisaties. Samenvatting onderzoeksbevindingen, 26 november 2013, p. 12.

⁴¹¹ Hierbij kan gedacht worden aan kenmerken van de externe accountant, accountantsorganisaties, wettelijke controle, betrokken controlecliënt etc. Zie AFM rapport: 'Themaonderzoek niet-OOB accountantsorganisaties. Samenvatting onderzoeksbevindingen', 26 november 2013 p.9.

⁴¹² Zie AFM rapport: 'Themaonderzoek niet- OOB accountantsorganisaties. Samenvatting onderzoeksbevindingen', 26 november 2013 p.10-12.

daarvan op de hoogte gesteld en de AFM heeft met hen gesproken over wat er precies van hen wordt verwacht. De 46 niet-OOB-accountantsorganisaties waarbij ten minste één wettelijke controle als onvoldoende is aangemerkt, zijn door de AFM verzocht de tekortkomingen te herstellen. Daarnaast heeft de AFM 42 niet-OOB-accountantsorganisaties gevraagd een oorzakenanalyse⁴¹³ uit te voeren. De AFM heeft deze accountantsorganisaties tevens nadrukkelijk gevraagd goed na te denken over de vraag of zij in staat zijn de controlepraktijk op het noodzakelijke niveau te brengen en zo mogelijk een actieplan op te stellen. Van slechts 4 niet-OOB-accountantsorganisaties verwacht de AFM geen directe actie omdat er bij deze organisaties geen ernstige tekortkomingen in de controles zijn geconstateerd.⁴¹⁴

E.2.3. Naleving overgangsregeling scheiding controle en advies – 27 maart 2013

In het rapport 'Naleving overgangsregeling scheiding controle en advies' gaat de AFM in op de wijze waarop de 'Big-4' kantoren zijn omgegaan met de invoering van de 'scheiding controle/advies', naar aanleiding van een in 2012 ontvangen signaal van een OOB die meldde dat een accountantsorganisatie sterk aandrong om voor 1 januari 2013 het contract voor niet-controlediensten te verlengen. De AFM acht deze handeling in strijd met de gedachte achter de overgangsregeling. Het onderzoek heeft zich beperkt tot de 'Big-4' kantoren omdat deze vier accountantsorganisaties verantwoordelijk zijn voor verreweg het grootste gedeelte van de OOB-controles.

Uit het AFM onderzoek is gebleken dat alle vier de accountantsorganisaties contracten hebben afgesloten die in strijd zijn met de gedachte achter de overgangsregeling. De kantoren geven hiervoor als reden dat de OOB's enige tijd nodig hebben om op zoek te gaan naar een andere organisatie die bepaalde werkzaamheden kan overnemen. Daarnaast zijn er volgens de betrokken accountantsorganisaties een aantal taken, zoals de fiscale werkzaamheden, die logischerwijs door het huidige kantoor dienen te worden afgerond. De AFM toont hiervoor begrip.

Van de 227 onderzochte contracten blijkt dat er uiteindelijk bij 52 contracten geen specifieke reden is om de contracten te laten vallen onder de overgangsregeling. De AFM heeft de indruk dat alle vier de accountantsorganisaties in beginsel de overgangsregeling zo hebben geïnterpreteerd dat ieder contract voor niet-controlediensten bij OOB-controlecliënten, afgesloten voor 1 januari 2013, onder de overgangsregeling valt. Op basis hiervan concludeert de AFM dat de accountantsorganisaties niet hebben gehandeld in de geest van de wet en de AFM verzoekt ze dan ook om de contracten die vlak voor 1 januari 2013 zijn afgesloten nogmaals te beoordelen en eventueel te beëindigen of te beperken, tot de redelijkerwijs noodzakelijk uit te voeren werkzaamheden, om de contracten in overeenstemming met de geest van de wet te brengen.

De accountantsorganisaties herkennen zich niet in het beeld dat de AFM heeft geschetst in haar rapport. Zij zijn van mening dat zij naar eer en geweten en in overeenstemming met de overgangsregeling hebben gehandeld. Alle accountantsorganisaties hebben echter wel de door de AFM als dubieus bestempelde contracten opnieuw beoordeeld. De contracten die evident op gespannen voet met de overgangsregeling hebben stonden zijn alsnog ingetrokken dan wel niet uitgevoerd.

E.2.4. Rapport algemene bevindingen kredietcrisisonderzoek – 3 december 2009

De kredietcrisis gaat gepaard met maatschappelijke belangstelling voor de jaarrekeningen van financiële ondernemingen en de invloed die de crisis heeft (gehad) op de in deze jaarrekeningen gepresenteerde cijfers. De AFM verricht daarom in 2008 een onderzoek specifiek naar de 'Big-4'

⁴¹³ De accountantsorganisatie tracht d.m.v. een oorzakenanalyse te achterhalen of de tekortkomingen die de AFM heeft opgemerkt vaker voorkomen en wat hiervan de mogelijke oorzaken zijn.

⁴¹⁴ 'Themaonderzoek niet- OOB accountantsorganisaties. Samenvatting onderzoeksbevindingen', 26 november 2013 p.13.

kantoren omdat deze accountantsorganisaties belast zijn met de controle van het overgrote deel van de financiële instellingen.

Eind 2008 heeft de AFM een tussentijdse rapportage met algemene onderzoeksbevindingen uitgebracht aan de 'Big-4' kantoren waarbij aandacht werd gevraagd voor een aantal geconstateerde kwetsbaarheden in de accountantscontrole.⁴¹⁵

Doormiddel van een tussentijdse rapportage verwachtte de AFM bij te kunnen dragen aan de kwaliteit van de controles die over het boekjaar 2008 uitgevoerd zouden worden. Het gepubliceerde rapport 'algemene bevindingen kredietcrisisonderzoek' ziet toe op de geselecteerde onderdelen⁴¹⁶ uit de controledossiers uit 2007 en de maatregelen die de 'Big-4' kantoren hebben getroffen naar aanleiding van de kredietcrisis.

De AFM heeft in het kader van het kredietcrisisonderzoek achttien door de 'Big-4' kantoren uitgevoerde jaarrekeningcontroles getoetst waarvan er elf met een onvoldoende zijn beoordeeld waarbij de tussentijds gesignaleerde kwetsbaarheden nog kwetsbaar waren. De AFM signaleert als belangrijkste tekortkoming dat de betrokken accountant onvoldoende blijkt geeft van de vereiste professioneel- kritische instelling⁴¹⁷, ook wordt opgemerkt dat er meer belang zou moeten worden gehecht aan het oordeel van een onafhankelijke derde.⁴¹⁸

In de loop van 2009 heeft de AFM haar conceptrapporten voorgelegd aan de 'Big-4' kantoren. Uit de reacties van de accountantsorganisaties blijkt er in meer of mindere mate actie is ondernemen naar aanleiding van de tussentijdse AFM-bevindingen.⁴¹⁹ De AFM heeft n.a.v. de reacties van de accountantsorganisaties geconstateerd dat de gebreken in de praktijk worden erkend en tot verbeteringen hebben geleid of zullen leiden. Bij enkele accountantsorganisaties heeft de AFM extra aangedrongen op het nemen van aanvullende follow-up maatregelen. Bovendien is de rapportage naar aanleiding van de kredietcrisis voor de AFM reden om normoverdragende gesprekken te voeren met een of meer van de 'Big-4' kantoren. De AFM zal controleren of de 'Big-4' kantoren ook daadwerkelijk overgaan tot het nemen van de vereiste maatregelen.

E.2.5. Rapport n.a.v. AFM-onderzoek naar wettelijke controles bij woningcorporaties – 11 december 2012

Naar aanleiding van de problemen bij Vestia en de uitkomsten van de stresstesten die door het Centraal Fonds Volkshuisvesting ('CFV') zijn uitgevoerd, heeft de AFM een onderzoek ingesteld naar de kwaliteitsbeheersing van de accountantscontrole bij woningcorporaties die uitgevoerd zijn door de 'Big-4' kantoren.⁴²⁰ Verschillende woningcorporaties hebben te maken met ernstige liquiditeitstekorten

⁴¹⁵ AFM rapport: 'Algemene bevindingen kredietcrisisonderzoek', 3 december 2009, p.2. Kwetsbaarheden waar de AFM aandacht voor vraagt zijn: "de rol van de groepsaccountant, de waardering van financiële activa (waaronder bijzondere waardeverminderingen), de toelichting van onzekerheden in de jaarrekening, en de documentatie van de controle in het controledossier van de accountant."

⁴¹⁶ AFM rapport: 'Algemene bevindingen kredietcrisisonderzoek', 3 december 2009, p. 4, 5. Het onderzoek was gericht op financiële activa in de jaarrekeningen die direct zijn beïnvloed door de kredietcrisis. Indien de controle van een onderneming niet volledig door Nederlandse accountants is uitgevoerd – bijvoorbeeld bij multinationale banken en verzekeraars waarbij de financiële activa worden gehouden door buitenlandse groepsmaatschappijen - is de diepgang van de AFM toetsing beperkter door gebrek aan documentatie.

⁴¹⁷ art. 14 Wta jo. NV COS 200, paragraaf 15

⁴¹⁸ AFM rapport: 'Algemene bevindingen kredietcrisisonderzoek', 3 december 2009, p.4. Betrokken externe accountants hebben nu in een aantal gevallen hun oordeel slechts gebaseerd op informatie verkregen van de controlecliënt.

⁴¹⁹ O.a. uitvoeren van aanvullende controlewerkzaamheden en het treffen van enkele organisatorische maatregelen.

⁴²⁰ In dit onderzoek zijn de incidentenonderzoeken naar de jaarrekeningcontroles van 2009 en 2010 bij Vestia buiten beschouwing gelaten. Voor de laatste is echter wel een tuchtklacht ingediend bij de Accountantskamer.

als gevolg van margin calls⁴²¹ op derivaten. Er zijn publiekelijk vragen gerezen over de juiste verwerking van derivatentransacties in de jaarrekening en over de daarop verrichte accountantscontrole.

Dit onderzoek is erop gericht te onderzoeken in hoeverre de 'Big-4' kantoren de eigen verantwoordelijkheid invullen met betrekking tot het beoordelen van de kwaliteit van wettelijke controles bij woningcorporaties. Het onderzoek is tweeledig, er is onderzocht hoe de accountantsorganisaties de kwaliteit hebben gewaarborgd en hoe zij de kwaliteit zelf beoordelen.

De AFM heeft naar aanleiding van dit onderzoek geconstateerd dat er bij de 'Big-4' kantoren een verhoogde aandacht was voor de kwaliteit van de wettelijke controles - in het bijzonder voor de controle van derivaten - bij woningcorporaties over het boekjaar 2011. Als onderdeel van de kwaliteitsmaatregelen hebben de 'Big-4' kantoren diverse interne dossieronderzoeken uitgevoerd. De vakbekwaamheid en de professioneel-kritische instelling van de externe accountant bepalen in de eerste plaats de kwaliteit van uitvoering van de wettelijke controle.⁴²²

Naar aanleiding van de tekortkomingen die de accountantsorganisaties zelf hebben geconstateerd, hebben de accountantsorganisaties geëvalueerd of aanvullende controlewerkzaamheden of andere kwaliteitsmaatregelen nodig waren om de kwaliteit van de wettelijke controles voor het verslagjaar 2011 te waarborgen. Naar het oordeel van de AFM hebben de kwaliteitsmaatregelen in beginsel een positieve bijdrage aan de kwaliteit van de wettelijke controles bij de woningcorporaties geleverd.

Daarnaast heeft de AFM ook dossieronderzoeken uitgevoerd bij de 'Big-4' kantoren. Drie van de vier accountantsorganisaties hebben naar het oordeel van de AFM de interne dossieronderzoeken zelf voldoende kritisch uitgevoerd en indien nodig de juiste maatregelen getroffen. Bij één accountantsorganisatie verricht de AFM nader onderzoek naar de kwaliteit van de onderzoeken omdat het oordeel van de AFM afwijkt van de beoordeling van het kantoor zelf. De AFM beveelt accountantsorganisaties aan de ingezette kwaliteitsmaatregelen ook toe te passen op wettelijke controles in andere sectoren, zoals de publieke en semi-publieke sector.⁴²³

E.3. AFM Monitor

E.3.1. Sector in beeld. Uitkomsten Wta bijdragemodel 2009 & Sector in beeld. Uitkomsten AFM monitor accountantsorganisaties 2010⁴²⁴.

In Deel III, paragraaf 3.3.1. is het bijdragemodel (Monitor accountantsorganisaties) al kort besproken, de opbouw van het bijdragemodel is te vinden in bijlage G. In het bijdragemodel wordt de accountantsorganisaties gevraagd informatie te verschaffen aan de AFM over verschillende aspecten van hun kwaliteitsbeleid en stelsel van kwaliteitsbeheersing. Een kwaliteitsbeoordeling definieert de AFM als volgt⁴²⁵:

⁴²¹ Een 'margin' is een waarborgsom in geld of dekking in de vorm van effecten die beleggers moeten storten bij hun bank of commissienair bij het (ongedekt) schrijven van opties (call en put) of andere afgeleide producten. Een 'margin call' houdt in dat de opgebouwde waarborgsom gebruikt wordt.

⁴²² AFM rapport: 'Rapport naar aanleiding van AFM- onderzoek naar wettelijke controles bij woningcorporaties', 11 december 2012, p.10.

⁴²³ AFM rapport: 'Rapport naar aanleiding van AFM- onderzoek naar wettelijke controles bij woningcorporaties', 11 december 2012, p.11.

⁴²⁴ AFM rapporten: 'Sector in beeld; Uitkomsten Wta Bijdragemodel 2009', 2010. & 'Sector in beeld; Uitkomsten AFM Monitor Accountantsorganisaties' 2010, 2011.

⁴²⁵ AFM rapport: 'Sector in beeld; Uitkomsten Wta Bijdragemodel 2009', 2010, p.45.

Een beoordeling van een wettelijke controle door een kwaliteitsbeoordelaar met als doel te beoordelen of de externe accountant in redelijkheid tot het oordeel heeft kunnen komen, zoals dat blijkt uit de door hem af te geven accountantsverklaring (art. 19, tweede lid, van het Bta).

Uit haar bevindingen concludeert de AFM dat de accountantsorganisaties met een OOB- vergunning bij niet- OOB controles in 2009 en 2010 nagenoeg evenveel OKB's heeft uitgevoerd. Bij accountantsorganisaties zonder OOB-vergunning is het aantal OKB's gezakt van 59% naar 39%. Tevens maakten de niet- OOB accountantsorganisaties minder gebruik van een externe kwaliteitsbeoordelaar, dit aantal is met 12% gezakt (van 181 naar 159).

Accountantsorganisaties houden zelf een schendingenregister bij. In dit register worden alle gevallen geregistreerd waarin medewerkers van een accountantsorganisatie de regels van de Wta schenden. Een vergelijking van de jaren 2009 en 2010 laat een stijging in het aantal geregistreerde schendingen zien. Voor accountantsorganisaties met een OOB-vergunning is het aantal schendingen met 13% toegenomen en voor accountantsorganisaties zonder OOB vergunning met 56%. De resultaten wijzen uit dat organisaties met OOB vergunning ten opzichte van organisaties zonder OOB-vergunning relatief vaker maatregelen nemen wanneer een schending is geregistreerd.

Het aantal accountantsorganisaties dat te maken had met een redelijk vermoeden van fraude bij een wettelijke controle is met 44% gedaald in 2010 ten opzichte van 2009. Het aantal accountantsorganisaties dat een of meer fraudes heeft gemeld bij een opsporingsambtenaar is met vijf organisaties gelijk gebleven. Van de accountantsorganisaties die zijn getoetst door het toezichtsorgaan waaronder zij vallen ontving in 2009 6% een negatief oordeel en in 2010 was dit 4%.

F. Achtergrond bij de door de AFM opgelegde bestuurlijke boetes

F.1. 9 november 2011: EY

In de periode van 1 januari 2009 tot 15 februari 2010 heeft de compliance officer binnen Ernst & Young Accountants LLP ('EY') onvoldoende toegezien op de naleving van de bij of krachtens art. 13 t/m art. 24 Wta gestelde regels. Uit onderzoek van de AFM naar de functie van de compliance officer binnen EY is niet gebleken dat de compliance officer alle werkzaamheden zoals neergelegd in het jaarplan ook daadwerkelijk heeft uitgevoerd. In de periode van 1 juli 2009 tot 15 februari 2010 was er geen plaatsvervangend compliance officer aangewezen binnen EY. Een plaatsvervangend compliance officer heeft tot doel toezicht te houden op de taken van de compliance officer wanneer belangenverstremming dreigt plaats te vinden. De AFM heeft op 9 november 2011 een EY een bestuurlijke boete opgelegd (van €217.810) in verband met de schending van bovengenoemde artikelen.

F.2. 9 november 2011 & 15 februari 2012: EY & Deloitte

In het kader van haar reguliere toezicht heeft de AFM in 2009 14 controledossiers onderzocht. Deloitte Accountants B.V. ('Deloitte') heeft in tien van de onderzochte dossiers bij het uitvoeren van wettelijke controles over het boekjaar 2008 onvoldoende zorg gedragen voor naleving van de geldende beroepsregels door haar externe accountants. Deloitte heeft daarmee art. 14 van de Wta en haar zorgplicht geschonden, hetgeen voor de AFM reden vormde om een bestuurlijke boete aan Deloitte op te leggen (van €54.450). Ook EY heeft op 9 november 2011 een bestuurlijke boete (van €54.450) opgelegd gekregen voor het niet naleven van haar zorgplicht.

F.3. 21 februari 2011: KPMG

Bij het verlenen van een vergunning aan KPMG Accountants N.V. ('KPMG') heeft de AFM gewaarschuwd dat de OKB aandacht vereiste. Na de vergunningverlening bleven een groot aantal signalen en concrete aanwijzingen er op wijzen dat sprake was van ernstige gebreken in de opzet, werking en naleving van de OKB-procedure. KPMG heeft naar het oordeel van de AFM nagelaten zich te vergewissen van het onderliggende probleem en heeft zodoende geen concrete en passende maatregelen genomen om de OKB-procedure in goede banen te leiden. KPMG heeft aldus onvoldoende invloed uitgeoefend op het kwaliteitsgericht denken en handelen binnen haar organisatie.

Dit was aanleiding voor de AFM om over te gaan tot oplegging van een formele maatregel aan KPMG. Op 21 februari 2011 heeft de AFM aan KPMG twee boetes opgelegd (van €871.250, respectievelijk €10.000). KPMG heeft in de periode van 22 februari 2008 tot 1 juli 2009 naar het oordeel van de AFM onvoldoende beleid gevoerd om de OKB te verbeteren. Daarnaast bevatte het stelsel van kwaliteitsbeheersing van KPMG in de periode van 22 februari 2008 tot 15 december 2009 op bepaalde onderdelen, onjuiste, onvolledige en onduidelijke procedures, beschrijvingen en standaarden ten aanzien van de OKB.⁴²⁶

⁴²⁶ Zie het AFM bericht van 03-06-2013 getiteld 'AFM legt boetes op aan KPMG voor onvoldoende kwaliteitsbeleid en onjuiste interne procedures ten aanzien van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling in 2008 en 2009', geraadpleegd op 17-09-2014 via www.afm.nl/nl/nieuws/2013/juni/boetes-kpmg.aspx.

G. Overzicht opbouw van het bijdragemodel

Het bijdragemodel spitst zich toe op 9 onderdelen, te weten:

1. Algemeen gedeelte. Hierin wordt geïnformeerd naar onder meer het meest recent afgesloten boekjaar, tussentijdse opdracht beëindigingen, incidentmeldingen en tuchtprocedures;
2. Continuïteit van de accountantsorganisaties. Deelnemende organisaties dienen hier aan te geven of zij verwachten binnen 12 maanden te fuseren, reorganiseren of anderszins te wijzigen van ondernemingsvorm;
3. Aantal wettelijke controles. Hoeveel controles zijn er uitgevoerd, beëindigd en hoeveel hiervan waren er nieuw;
4. In rekening gebrachte vergoedingen. Wat hebben de betreffende organisaties verdiend aan de wettelijke controles?;
5. Accountantsverklaringen. Welke verklaringen zijn er afgegeven?;
6. Externe accountants en overige medewerkers. Hoeveel externe accountants zijn er betrokken bij de wettelijke controles;
7. Kenmerken cliëntenportefeuille. In welke sectoren vallen de controlecliënten?;
8. Kwaliteitsbeleid en stelsel van kwaliteitsbeheersing. Bij hoeveel niet- OOB's is er een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling (hierna: OKB) uitgevoerd en hoeveel worden verricht door kwaliteitsbeoordelaars van buiten de organisaties? Hoe wordt er invulling gegeven aan de compliance functie? Hoeveel schendingen van de artt. 13 tot en met 21 Wta hebben er plaats gevonden door externe accountants en overige medewerkers? Hoeveel klachten en claims zijn er ingediend en in hoeveel juridische procedures zijn medewerkers van de organisaties betrokken?
9. Kwaliteitstoetsing. Heeft er recentelijk een toetsing plaatsgevonden en zo ja, wat was hier de uitkomst van.

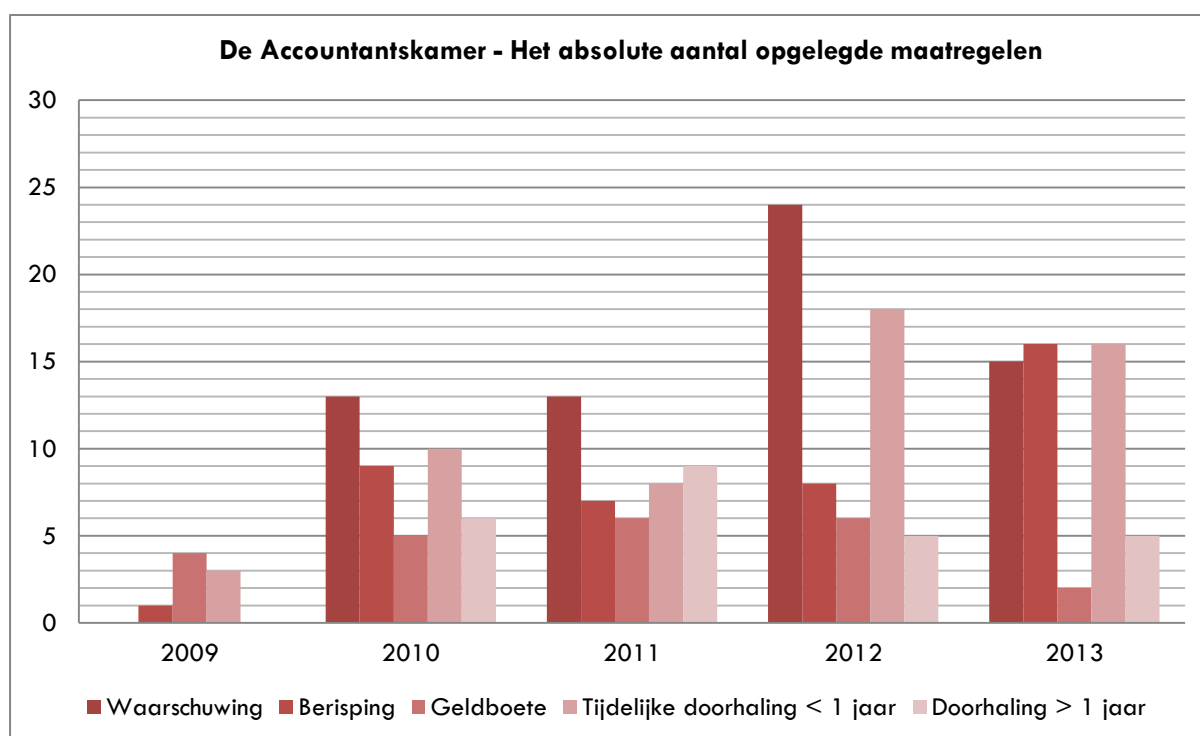
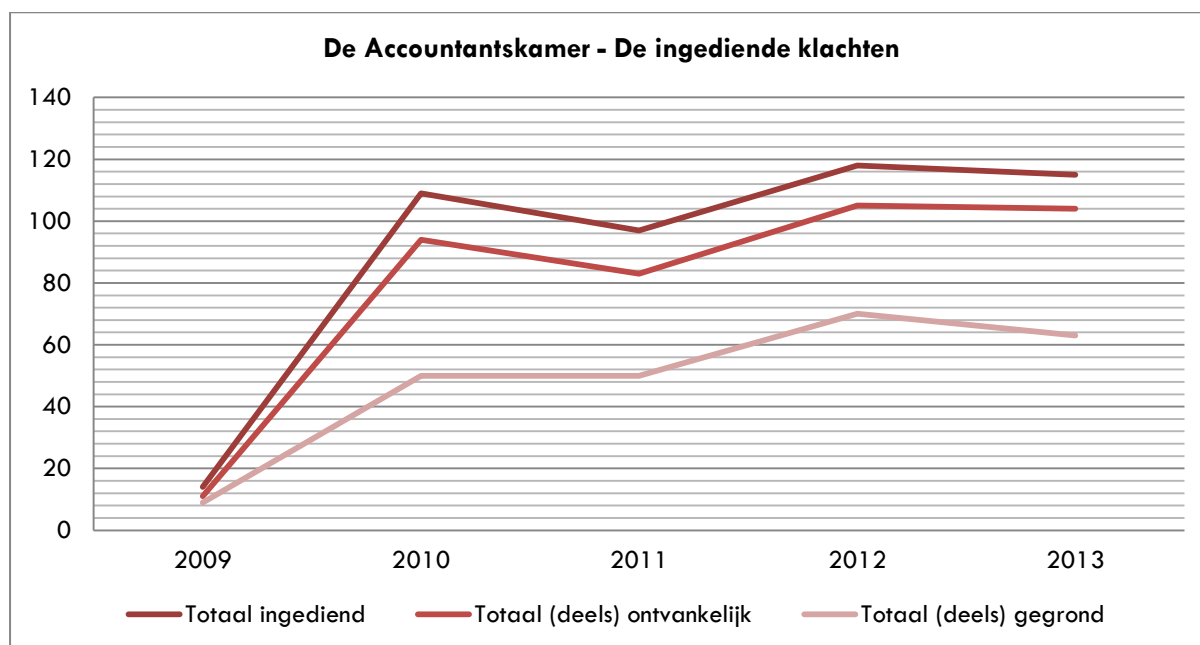
H. Overzicht handhavingsmaatregelen AFM o.b.v. publiek beschikbare informatie

| Jaar | Onderzoeken | | Informele maatregelen | Formele maatregelen | | | |
|------|--------------------|----------------------|--|---------------------|-----------------------|--------|-------------------------------------|
| | Ontvangen signalen | Gestarte onderzoeken | Aantal norm overdragende gesprekken/ brieven | Aanwijzingen | Lasten onder dwangsom | Boetes | Vergunning-intrekkingen (maatregel) |
| 2006 | n.v.t. | n.v.t. | n.v.t. | n.v.t. | n.v.t. | n.v.t. | n.v.t. |
| 2007 | 392 | 1 | - | 1 | - | 1 | - |
| 2008 | 369 | 9 | - | 5 | - | - | - |
| 2009 | 401 | - | - | 5 | - | - | - |
| 2010 | 22 | 61 | 1 | 4 | - | - | - |
| 2011 | 0 | 1 | 2 | 1 | - | - | 4 |
| 2012 | 0 | 4 | 1 | - | - | - | 1 |
| 2013 | ? | ? | ? | ? | ? | ? | ? |

De onderhavige tabel is samengesteld op basis van publiek beschikbare informatie, met name afkomstig uit de jaarverslagen van de AFM. De gegevens opgenomen in tabel 14 en in de onderhavige tabel lopen uiteen, waarbij opgemerkt kan worden dat de gegevens in tabel 14, op basis van door de AFM verstrekte gegevens, als leidend kan worden geacht. Wederom verdient kanttekening dat het aantal gestarte onderzoeken betrekking heeft op het aantal onderzochte accountantsorganisaties ten behoeve van diverse onderzoeken.

I. Overzicht tuchtrechtprocedures o.b.v. gegevens Tuchtrecht.nl

Het in deze bijlage opgenomen overzicht is gebaseerd op de selectie van de tuchtrechtbeslissingen die openbaar zijn gemaakt op tuchtrecht.nl. Het omvat derhalve geen uitputtend overzicht van alle door de Accountantskamer behandelde klachten.



Dit overzicht bevat een uitsplitsing van de grote verscheidenheid aan klagers die in de geanalyseerde jaren een klacht bij de Accountantskamer hebben ingediend. De gegevens zijn gebaseerd op onderzoek waarbij alle tuchtzaken tegen individuele accountants, behandeld door de

Accountantskamer te Zwolle in de periode 1 mei 2009⁴²⁷ tot en met 31 juli 2014, aan een analyse zijn onderworpen.⁴²⁸ Daarbij zijn onder andere de aantallen tuchtzaken evenals de door de Accountantskamer opgelegde tuchtrechtelijke maatregelen overzichtelijk gemaakt en geanalyseerd.

Van elke tuchtzaak⁴²⁹ de voornoemde periode zijn de volgende elementen achterhaald:

- De klager
- De grondslag
- Ontvankelijk en/of gegrondverklaring
- Tuchtrechtelijke maatregel

Van de in totaal 519 gepubliceerde klachtbehandelingen zijn er 516 voor analyse gebruikt, daar 3 tuchtbehandelingen⁴³⁰ in dit register dubbel gepubliceerd zijn. Een overzicht van de tuchtspraken is te vinden in tabel 25 en 27.

Hoewel een ieder middels het indienen van een klaagschrift een klacht kan indienen bij de Accountantskamer⁴³¹, wordt het leeuwendeel van de klachten ingediend door de beroepsorganisatie⁴³², en de instellingen die in een contractuele relatie stonden met de accountantsorganisatie waarbij de betrokken accountant werkzaam is. Daarbij dient volledigheidshalve opgemerkt te worden dat het relatieve aandeel van de door de beroepsorganisaties en die ingediende klachten, in de jaren relatief gezien wel afgenomen is.⁴³³ De AFM heeft gedurende de geanalyseerde periode een viertal klachten ingediend bij de Accountantskamer. Alle door de AFM ingediende klachten werden (gedeeltelijk) gegrond verklaard en hebben geleid tot een berisping dan wel waarschuwing.

Van de klachten die worden ingediend bij de Accountantskamer wordt gemiddeld 86% van de klagers (gedeeltelijk) ontvankelijk verklaard. Tussen 2009 en 2014 is 10% van de klachten in geheel niet ontvankelijk verklaard.⁴³⁴ Het merendeel van deze klachten is niet ontvankelijk verklaard wegens de overschrijding van (een van) de termijnen als bepaald in art. 22 lid 1 Wtra. Ten aanzien van de overschrijding van de driejaarstermijn dient te worden opgemerkt dat 78% van alle ingediende klachten (zie tabel 26) (gedeeltelijk) niet op deze grond niet ontvankelijk verklaard zouden worden, indien de driejaarstermijn sinds de inwerkingtreding van de Wtra in 2009 reeds zou zijn verlengd tot een zesjaarstermijn.

⁴²⁷ De Accountantskamer beoordeelt vanaf deze datum klachten over accountants ten aanzien van de uitoefening van het accountantsberoep.

⁴²⁸ De informatie over deze tuchtzaken is verkregen van de voor het accountantstuchtrecht ingerichte pagina van Overheid.nl, zie <http://tuchtrecht.overheid.nl/zoeken-in-domein/accountants>.

⁴²⁹ Bij de Accountantskamer in eerste aanleg en bij het CBB in beroep.

⁴³⁰ Dit betreft de zaken 12/3, 4, 5, 6, 7, 8 & 9 Wta AK; 12/2444, 2570, 2571 & 2572 Wtra Ak; en 12/602 & 603.

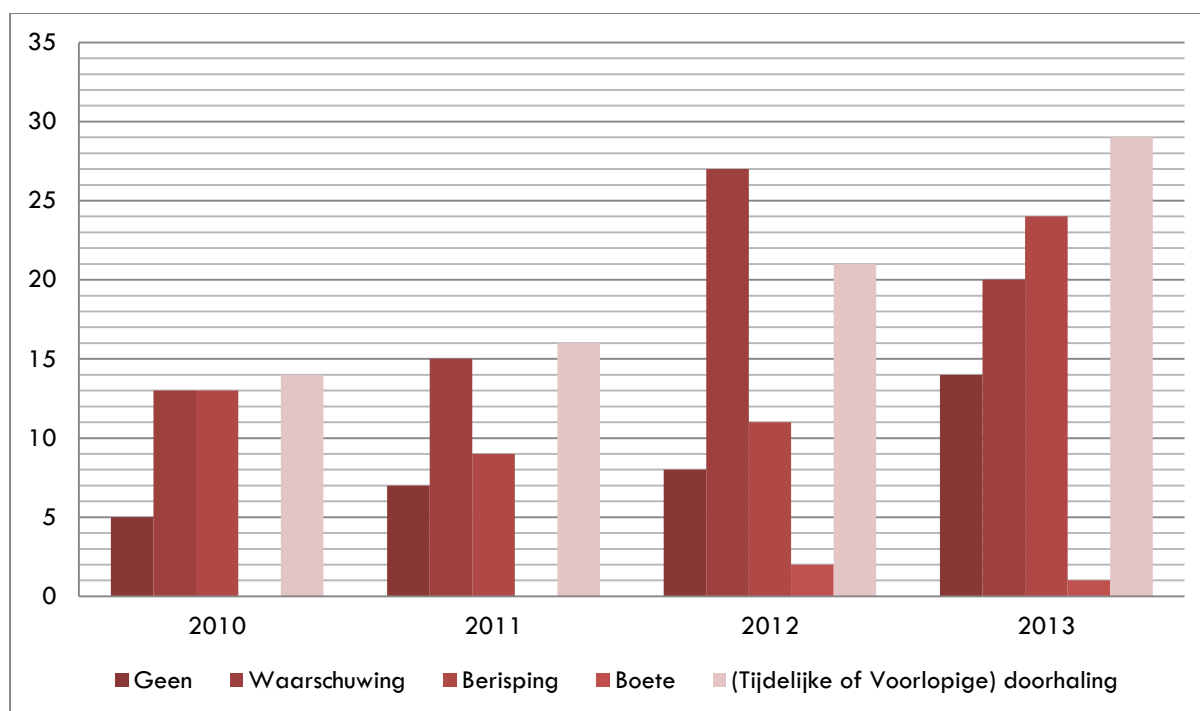
⁴³¹ Zie art. 22 lid 1 Wtra.

⁴³² NBA dan wel haar rechtsvoorgangers NOvAA en NIVRA

⁴³³ In 2009 werd 100% van de tuchtklachten over accountants door de cliënt of de beroepsorganisatie bij de Accountantskamer ingediend, in 2014 is dit verminderd tot 60%. De overige tuchtklachten worden ingediend door onder andere collega-accountants, het Openbaar Ministerie en het Bureau Financieel Toezicht.

⁴³⁴ De categorie niet-ontvankelijke klachten omvat eveneens de niet-ontvankelijke onderdelen van de door de Accountantskamer gedeeltelijk ontvankelijk verklaarde klachten. De resterende 3% van de gevallen heeft betrekking op gemaakte tussenbeslissingen en zullen in de onderhavige analyse onbehandeld blijven.

Figuur 19: Het absolute aantal opgelegde maatregelen



Van alle (gedeeltelijk) ontvankelijk verklaarde, en de dus door de Accountantskamer inhoudelijk behandelde klachten, is gemiddeld 61% (gedeeltelijk) gegrond verklaard. Het resterende deel, 39% van de inhoudelijk behandelde klachten, is niet toegewezen. Van de door de Accountantskamer (gedeeltelijk) gegrond verklaarde klachten is in 86% een maatregel, variërend van een waarschuwing tot een doorhaling van 10 jaren, opgelegd, zie figuur 19. De doorhaling is door de Accountantskamer het meest opgelegd⁴³⁵, gevolgd door. De waarschuwing⁴³⁶, de berisping⁴³⁷ en de geldboete⁴³⁸.

⁴³⁵ Dit is het geval bij 31% van de (gedeeltelijk) gegrond verklaarde klachten.

⁴³⁶ Dit is het geval bij 28% van de (gedeeltelijk) gegrond verklaarde klachten.

⁴³⁷ Dit is het geval bij 19% van de (gedeeltelijk) gegrond verklaarde klachten.

⁴³⁸ Dit is het geval bij 9% van de (gedeeltelijk) gegrond verklaarde klachten.

Tabel 25: Het aantal klachten op basis van openbare gegevens van Tuchtrecht.nl⁴³⁹

| | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | Totalen |
|--|------------------------|-------------------------|-------------------------|-------------------------|-------------------------|-------------------------|-------------------------|
| Totaalⁱ | 14 | 109ⁱⁱ | 97 | 118 | 115 | 63 | 516 |
| Waarvan PE-zaken | 7 | 11 | 13 | 14 | 7 | 3 | 55 |
| Klager | | | | | | | |
| NBA ⁱⁱⁱ | 9 (6,4% van totaal) | 20 (18% van totaal) | 24 (25% van totaal) | 25 (21% van totaal) | 23 (20% van totaal) | 12 (19% van totaal) | 114 (22% van totaal) |
| AFM | 0 (0% van totaal) | 0 (0% van totaal) | 0 (0% van totaal) | 2 (2% van totaal) | 2 (2% van totaal) | 0 (0% van totaal) | 4 (1% van totaal) |
| Clïënt ^{iv} | 5 (3,6% van totaal) | 47 (43% van totaal) | 42 (43% van totaal) | 27 (23% van totaal) | 45 (39% van totaal) | 25 (40% van totaal) | 191 (37% van totaal) |
| Uitspraak t.a.v. ontvankelijkheid | | | | | | | |
| Ontvankelijk | 8 (57% van totaal) | 81 (7,4% van totaal) | 67 (69% van totaal) | 88 (7,4% van totaal) | 76 (6,6% van totaal) | 33 (52% van totaal) | 353 (68% van totaal) |
| Deels ontvankelijk | 3 (21% van totaal) | 13 (12% van totaal) | 16 (1,6% van totaal) | 18 (1,5% van totaal) | 28 (2,4% van totaal) | 16 (2,5% van totaal) | 94 (18% van totaal) |
| Niet ontvankelijk | 3 (21% van totaal) | 8 (7% van totaal) | 13 (13% van totaal) | 10 (8% van totaal) | 11 (10% van totaal) | 6 (10% van totaal) | 51 (10% van totaal) |
| Tussenbeslissing | 0 (0% van totaal) | 6 (6% van totaal) | 1 (1% van totaal) | 3 (3% van totaal) | 0 (0% van totaal) | 8 (13% van totaal) | 18 (3% van totaal) |
| Totaal (deels) ontvankelijke klacht | 11 | 94 | 83 | 105 | 104 | 49 | 447 |
| Uitspraak t.a.v. gegrondheid | | | | | | | |
| Gegronnd | 5 (45% van ontr.) | 24 (26% van ontr.) | 29 (35% van ontr.) | 34 (32% van ontr.) | 31 (30% van ontr.) | 12 (2,4% van ontr.) | 135 (30% van ontr.) |
| Deels gegrond | 4 (36% van ontr.) | 26 (28% van ontr.) | 21 (25% van ontr.) | 35 (3,4% van ontr.) | 32 (31% van ontr.) | 19 (3,9% van ontr.) | 138 (31% van ontr.) |
| Ongegronnd | 2 (18% van ontr.) | 44 (47% van ontr.) | 33 (40% van ontr.) | 35 (33% van ontr.) | 41 (39% van ontr.) | 18 (37% van ontr.) | 173 (39% van ontr.) |
| Totaal (deels) gegronde klacht | 9 | 50 | 50 | 71 | 63 | 31 | 274 |

ⁱ Dit aantal betreft het totaal aantal ingediende klageschriften, waaruit zittingen van de accountantskamer voortkwamen. Ook ingetrokken klachten, die niet hebben geleid tot een beslissing ten aanzien van de ontvankelijkheid c.q. gegrondheid van de klacht, zijn echter niet langer meegenomen in het overige deel van het overzicht.

ⁱⁱ 1 klacht is ingetrokken, waardoor er verdere behandeling van deze klacht heeft plaatsgevonden.

ⁱⁱⁱ NBA dan wel haar rechtsvoorgangers NOvAA en NIVRA.

^{iv} In onderhavig schema wordt onder cliënt verstaan de (aandeelhouders dan wel bestuurders van de) cliënt van betrokkene in de meest brede zin van het woord, hetgeen kan variëren van door betrokkene voor cliënt verrichte controlediensten tot enkele door betrokkene voor cliënt opgestelde adviezen.

⁴³⁹ Tuchtzaken uit 2009 zijn vanaf 1 mei 2009 geanalyseerd. Bij vergelijking van de resultaten van het jaar 2009 met andere jaren dient hiermee rekening gehouden te worden. Tuchtzaken uit 2014 zijn tot en met 31 juli

| Geen maatregel | 1 | 7 | 7 | 9 | 9 | 9 | 4 | 37 |
|---------------------------------------|-----------------|-----------------|-----------------|-----------------|-----------------|-----------------|-----------------|-----------------|
| | (11% van gegr.) | (14% van gegr.) | (14% van gegr.) | (13% van gegr.) | (14% van gegr.) | (13% van gegr.) | (13% van gegr.) | (14% van gegr.) |
| Maatregel ^v | 0 | 13 | 13 | 24 | 15 | 11 | 76 | |
| Waarschuwing | (0% van gegr.) | (26% van gegr.) | (26% van gegr.) | (34% van gegr.) | (24% van gegr.) | (35% van gegr.) | (28% van gegr.) | |
| Berisping | 1 | 9 | 7 | 8 | 16 | 10 | 51 | |
| | (11% van gegr.) | (18% van gegr.) | (14% van gegr.) | (11% van gegr.) | (25% van gegr.) | (32% van gegr.) | (19% van gegr.) | |
| Geldboete | 4 | 5 | 6 | 6 | 2 | 2 | 25 | |
| | (44% van gegr.) | (10% van gegr.) | (12% van gegr.) | (9% van gegr.) | (3% van gegr.) | (6% van gegr.) | (9% van gegr.) | |
| (Tijdelijke of Voorlopige) Doorhaling | 3 | 16 | 17 | 24 | 21 | 4 | 85 | |
| | (33% van gegr.) | (32% van gegr.) | (34% van gegr.) | (34% van gegr.) | (33% van gegr.) | (13% van gegr.) | (31% van gegr.) | |

2014 geanalyseerd. Bij vergelijking van de resultaten van het jaar 2014 met andere jaren dient hiermee rekening gehouden te worden

^v De tuchtrechtelijke maatregelen die door de accountantskamer kan worden opgelegd zijn limitatief opgesomd in artikel 2 lid 1 onder a tot en met e Wtra. In het geval de accountantskamer meer dan één maatregel heeft opgelegd, geldt de 'zwaarste' maatregel, waarbij geldt: Waarschuwing < Berisping < Geldboete < Tijdelijke doorhaling (≤ 1 jaar) < Doorhaling (> 1 jaar)

Tabel 26: De Accountantskamer – de (deels) niet ontvankelijk verklaarde klachten in eerste aanleg

| | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | Totalen |
|--|----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|------------|
| Totaal (deels) niet ontvankelijke klacht | 6 | 21 | 29 | 28 | 39 | 22 | 145 |
| Gronden ^{vi} | | | | | | | |
| > 6 jaar na handelen (art. 22 lid 1 Wtra) | 4 | 6 | 5 | 11 | 11 | 5 | 42 |
| > 3 jaar na wetenschap (art. 22 lid 1 Wtra) | 4 | 12 | 14 | 12 | 27 | 20 | 89 |
| Overig (Deels) ontvankelijk indien driejaarstermijn was verruimd | 1 | 6 | 11 | 13 | 11 | 9 | 51 |
| | 4 | 12 | 11 | 8 | 23 | 11 | 69 |

Tabel 27: Het CBb – Hoger beroep ⁴⁴⁰

| | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | Totalen |
|--|----------|----------|----------|-----------|-----------|-----------|------------|
| Totaal ^{vii} | 0 | 3 | 5 | 34 | 45 | 38 | 103 |
| Appellanten | | | | | | | |
| V/h klager | 0 | 1 | 4 | 16 | 18 | 18 | 47 |
| V/h betrokkene | 0 | 2 | 1 | 18 | 27 | 20 | 56 |
| Uitspraak t.a.v. ontvankelijkheid | | | | | | | |
| Ontvankelijk | 0 | 0 | 3 | 34 | 45 | 37 | 100 |
| Deels ontvankelijk | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 1 | 1 |
| Niet ontvankelijk | 0 | 2 | 1 | 0 | 0 | 0 | 2 |
| Tussenbeslissing | 0 | 1 | 1 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Totaal (deels) ontvankelijke klacht | 0 | 0 | 3 | 34 | 45 | 38 | 101 |
| Uitspraak t.a.v. gegrondheid | | | | | | | |
| Gegrond | 0 | 0 | 2 | 15 | 14 | 8 | 28 |
| Deels gegrond | 0 | 0 | 0 | 2 | 10 | 1 | 10 |
| Ongegrond | 0 | 0 | 1 | 17 | 21 | 29 | 63 |
| Totaal (deels) gegronde klacht | 0 | 0 | 2 | 17 | 24 | 9 | 38 |
| Maatregel in stand | 0 | 0 | 1 | 3 | 4 | 1 | 3 |
| Maatregel verlicht | 0 | 0 | 0 | 11 | 15 | 4 | 22 |
| Maatregel verzwagd | 0 | 0 | 0 | 3 | 5 | 3 | 9 |
| Overig | 0 | 0 | 1 | 0 | 0 | 1 | 4 |

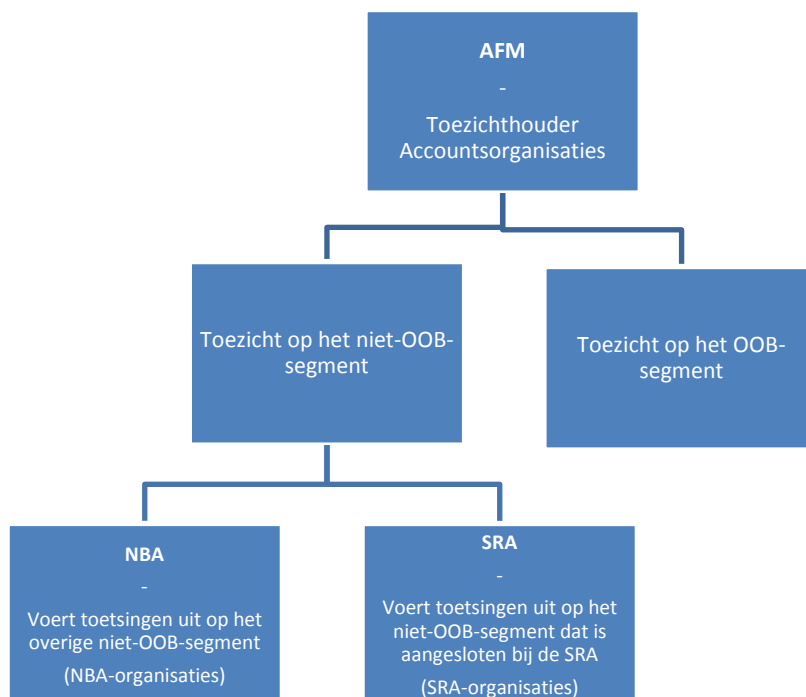
^{vi} De mogelijkheid bestaat dat de niet-ontvankelijkheid is gelegen in meerdere gronden. Derhalve kan het totaal van de redenen die hebben geleid tot niet-ontvankelijkheid van de klachten het totaal niet-ontvankelijke klachten overschrijden.

^{vii} Dit aantal betreft het totaal aantal ingediende klaagschriften, waaruit zittingen van de Accountantskamer voortkwamen. Ingetrokken klachten, die niet hebben geleid tot een beslissing ten aanzien van de ontvankelijkheid c.q. gegrondheid van de klacht, zijn echter niet langer meegenomen in het overige deel van het overzicht.

⁴⁴⁰ Tuchtzaken uit 2009 zijn vanaf 1 mei 2009 geanalyseerd. Bij vergelijking van de resultaten van het jaar 2009 met andere jaren dient hiermee rekening gehouden te worden. Tuchtzaken uit 2014 zijn tot en met 31 juli 2014 geanalyseerd. Bij vergelijking van de resultaten van het jaar 2014 met andere jaren dient hiermee rekening gehouden te worden.

J. Samenwerking in het toezicht tussen AFM en NBA/SRA

Tabel 28: Schematisch overzicht AFM en beroepsorganisaties



J.1. AFM en de NBA

In het Convenant AFM/NBA⁴⁴¹ is bepaald dat deze tot doel hebben een bijdrage te leveren aan het deugdelijke toezicht door de AFM op naleving van de toepasselijke voorschriften door niet-OOB-accountantsorganisaties, als bedoeld in art. 6 lid 1 Wta. Eveneens is vastgelegd dat de AFM de intentie heeft om zoveel mogelijk gebruik te maken van toetsingsuitkomsten van de NBA, zoals ook in art. 48 Wta is neergelegd. Waarbij de NBA zich ten doel stelt om de kwaliteit van de werkzaamheden van accountantsorganisaties en externe accountants te verbeteren.⁴⁴² Deze toetsingsuitkomsten zijn het resultaat van toetsingen door de NBA, uitgevoerd aan de hand van ten minste een selectie van wettelijke controledossiers, van de mate waarin accountantsorganisaties de voor hen geldende wet- en regelgeving naleven.⁴⁴³

De samenwerking tussen de AFM en de NBA ziet onder meer op het verstrekken van de uitkomsten van de NBA-toetsingen aan de AFM en het verstrekken van informatie over accountantsorganisaties van de AFM aan de NBA. Op grond van art. 2 van het Convenant AFM/NBA is deze wijze van samenwerking en het delen van kennis met het oog op het bevorderen van enerzijds de kwaliteit van accountantsorganisaties en externe accountants, en anderzijds de kwaliteit van de uitvoering van de kantoortoetsingen door de AFM en NBA. Tevens werken beide partijen samen met het oog op het indienen van een klacht bij de Accountantskamer op grond van de Wtra.⁴⁴⁴ Op grond van art. 3 van het Convenant AFM/NBA kunnen beide organisaties onderling vertrouwelijke informatie verstrekken, voor zover dat noodzakelijk is voor de vervulling van hun wettelijke taken. In de leden 3 en 4 van dat

⁴⁴¹ Het tussen de AFM en de (rechtsvoorgangers van de) NBA gesloten convenant van 6 september 2012.

⁴⁴² Vastgelegd in het Convenant AFM/NBA is eveneens dat de NBA (mede) tot taak heeft (i) de bevordering van een goede beroepsuitoefening door accountants in het algemeen en (ii) de bevordering van een goede beroepsuitoefening door externe accountants binnen een accountantsorganisatie.

⁴⁴³ Art. 1, sub e, Convenant AFM/NBA.

⁴⁴⁴ In datzelfde artikel is bepaald dat de AFM in beginsel overgaat tot het indienen van klachten jegens individuele accountants die het bij en krachtens de Wta bepaalde overtreden, en de NBA in alle overige gevallen overgaat tot het indienen van klachten.

artikel is eveneens bepaald dat de NBA alle uitkomsten van de kantoortoetsingen, voor zover deze betrekking hebben op de mate waarin accountantsorganisaties de door het Wta bepaalde naleven, en informatie die duidt op een ernstige overtreding van het bij of krachtens Wta bepaalde, deze (zo spoedig mogelijk) dient te verstrekken aan de AFM.⁴⁴⁵

Ten aanzien van de AFM-onderzoeken maakt het Convenant AFM/NBA een driedeling, waarbij de AFM, conform art. 4, eerste lid, van dat convenant rekening houdt met de uitkomsten van de NBA-toetsingen bij het uitvoeren van haar toezicht. Deze driedeling is al volgt: (i) de steekproeven van de AFM op toetsingsuitkomsten van de NBA, (ii) de kantoor specifieke onderzoeken en (iii) de meer algemene themaonderzoeken. De doelen van het uitvoeren van de kantoor specifieke steekproeven op toetsingsuitkomsten van de NBA door de AFM⁴⁴⁶ is ruwweg in twee onderdelen te splitsen. Enerzijds verkrijgt zij inzicht in de kwaliteit en betrouwbaarheid van de NBA-toetsingen, en anderzijds in de mate waarin de accountantsorganisaties de regels van de Wta hebben nageleefd.⁴⁴⁷ Naast deze kantoor specifieke steekproeven, behoudt de AFM de mogelijkheid kantoor specifieke onderzoeken te verrichten om te beoordelen of een accountantsorganisatie voldoet aan het bij of krachtens de Wta bepaalde.⁴⁴⁸ De themaonderzoeken van de AFM hebben betrekking op een selectie van wettelijke controledossiers aan de hand van een vooraf vastgestelde thema's. Zowel bovengenoemde steekproeven, kantoor specifieke onderzoeken als themaonderzoeken kunnen leiden tot handhavend optreden door de AFM indien zij ernstige normovertredingen constateert.⁴⁴⁹

Naast dat de AFM dus gerechtigd is kantoor specifieke en themaonderzoeken uit te voeren, kan de AFM tot op zekere hoogte steunen op de kwaliteitssystemen van de NBA. De AFM heeft invloed op de wijze waarop de NBA-toetsingen worden uitgevoerd.⁴⁵⁰ De samenwerking tussen de organisaties heeft namelijk onder meer als doel dat de kwaliteit van de uitvoering van de NBA-toetsingen te bevorderen. Daarnaast is de NBA gemachtigd om vertrouwelijke informatie aan de AFM te verstrekken, evenals dat de NBA gehouden is alle uitkomsten van kantoortoetsingen aan de AFM kenbaar te maken.⁴⁵¹

⁴⁴⁵ Indien de AFM beschikt over informatie die duidt op een ernstige overtreding die niet onder toezicht staat van de AFM of die niet betrokken is bij de uitvoering van een wettelijke controle en deze informatie noodzakelijk is voor de taakuitoefening van de NBA, dan dient de AFM deze informatie eveneens zo spoedig mogelijk te verstrekken aan de NBA op grond van artikel 3, vijfde lid, Convenant AFM/NBA. De verplichting tot het uitwisselen van informatie is dus wederkerig.

⁴⁴⁶ De kantoor specifieke steekproeven, uitgevoerd door de AFM, worden in beginsel op grond van artikel 4, derde lid, Convenant AFM/NBA uitsluitend uitgevoerd bij accountantsorganisaties die in eerste instantie door de NBA als 'matig' en in tweede instantie, na hertoetsing, als 'goed' worden bestempeld, of als er aanleiding bestaat om de steekproef uit te voeren bij een door de SRA als 'goed' bestempelde accountantsorganisatie. De inhoud van dergelijke steekproeven hangt onder meer af van de aanleiding voor het onderzoek alsmede de omvang van de accountantsorganisatie en het aantal wettelijke controles dat zij verricht, hetgeen is bepaald in artikel 4, vierde lid, Convenant AFM/NBA.

⁴⁴⁷ Zie artikel 4, tweede lid, Convenant AFM/NBA.

⁴⁴⁸ Bepalend voor de prioritering en frequentie van deze kantoor specifieke onderzoeken zijn de resultaten van de risicoanalyses van de AFM, gebaseerd op diverse criteria, opgesomd in artikel 5, tweede lid, Convenant AFM/NBA. De inhoud van dit onderzoek zal afhangen van de aanleiding voor het onderzoek, de omvang van de accountantsorganisatie en het aantal wettelijke controles dat zij verricht.

⁴⁴⁹ De grondslag voor dit handhavend optreden is gelegen in resp. artikel 4, lid 5, artikel 5, lid 4, en artikel 6, lid 3, van het Convenant AFM/NBA.

⁴⁵⁰ Artikel 2 Convenant AFM/NBA biedt, bij wijze van voorbeeld, de mogelijkheid AFM-toezichthouders te laten participeren in de toetsingen van de NBA. Deelname van NBA-werknemers in de AFM-onderzoeken behoort eveneens tot de mogelijkheden. Onder het mom van 'Dialogo met de sector' heeft NBA-personeel al 'meegelopen' met AFM-toezichthouders, zie <http://www.afm.nl/nl/jaarverslag/jaarverslagen/jaarverslag-2013/themas-2013/thema-2013/kwaliteit-kapitaalmarkten/governance-verslaggeving-accountantscontrole/accountantsorganisaties/dialogo.aspx>.

⁴⁵¹ Dergelijke informatie kan slechts verstrekt worden, voor zover deze betrekking hebben op de vervulling van de taken van de AFM op grond van de Wta resp. de mate waarin accountantsorganisaties de gestelde regels bij en krachtens de wet naleven.

Tevens dient de NBA, in het geval de organisatie over informatie beschikt die duidt op een ernstige overtreding van de Wta, dit onverwijld te verstrekken aan de AFM.

Naast deze meer reguliere samenwerking kan de AFM ook bij het uitvoeren van het toezicht steunen op de kwaliteitssystemen van de NBA. Op grond van art. 4 houdt de AFM bij het uitoefenen van haar toezichtstaak namelijk rekening met de toetsingsuitkomsten van de NBA. Indien daartoe aanleiding bestaat, kan de AFM steekproeven uitvoeren bij de NBA-accountantsorganisaties om op deze wijze inzicht te verkrijgen in de kwaliteit en betrouwbaarheid van de NBA-toetsingen, en de mate waarin de accountantsorganisaties het bij en krachtens de Wta bepaalde heeft nageleefd. Daarnaast behoudt de AFM het recht om kantoor specifieke en themaonderzoeken in te stellen.⁴⁵² Echter, de AFM behoudt de uiteindelijke verantwoordelijkheid van het toezicht.

J.2. AFM en de SRA

Evenals is in Convenant AFM/NBA is vastgelegd, is in het convenant tussen de AFM en de SRA (verder "Convenant AFM/SRA") bepaald dat deze tot doel hebben en bijdrage te leveren aan het deugdelijke toezicht door de AFM op naleving van toepasselijke voorschriften door niet-OOB-accountantsorganisaties, als bedoeld in art. 6, eerste lid, Wta. Ook wat betreft de samenwerking met de SRA heeft de AFM de intentie om zoveel mogelijk gebruik te maken van toetsingsuitkomsten van de beroepsorganisatie. De inhoudelijke verschillen tussen het Convenant AFM/NBA en het Convenant AFM/SRA zijn slechts marginaal. Derhalve zal in sommige gevallen een verwijzing volstaan.

Art. 3 van het Convenant AFM/SRA bepaalt dat kennis en informatie worden gedeeld ter bevordering van de kwaliteit van accountantsorganisaties en externe accountants. Tevens ziet de samenwerking op het bevorderen van de kwaliteit van de toetsingen door de SRA⁴⁵³ middels het laten participeren van werknemers van beide organisaties in elkaars onderzoeken.⁴⁵⁴ Art. 4, eerste lid, Convenant AFM/SRA bepaalt dat, ten aanzien van het verstrekken van kennis en informatie, de AFM vertrouwelijke informatie aan de SRA kan verstrekken op grond van art. 63e, eerste lid, onderdeel c, Wta, voor zover dat noodzakelijk is voor de vervulling van de taken van de SRA op grond van haar statuten. Daarnaast bepaalt het tweede lid van art. 4 dat de SRA een overzicht met de uitkomsten van de toetsingen van accountantsorganisaties aan de AFM verstrekt, voor zover deze betrekking hebben op het door de accountantsorganisaties naleven van de Wta. Daarbij bepaalt het derde lid dat indien de SRA beschikt over informatie die duidt op een ernstige overtreding door een accountantsorganisatie van de Wta, de organisatie dit onverwijld kenbaar maakt aan de AFM.⁴⁵⁵

Net als in de samenwerking tussen de AFM en de NBA is bepaald, houdt de AFM, conform art. 5, eerste en tweede lid, Convenant AFM/SRA, bij het uitvoeren van haar toezicht op grond van art. 48a, eerste lid, Wta rekening met de toetsingsuitkomsten van de SRA. Ook hier wordt een driedeling gemaakt tussen (i) kantoor specifieke steekproeven van de AFM op toetsingsuitkomsten van de SRA, (ii) de kantoor specifieke onderzoeken en (iii) de meer algemene themaonderzoeken. De tweedeling ten

⁴⁵² Wel is, naast de overige criteria opgesomd in artikel 5, tweede lid, Convenant AFM/NBA, (mede) bepalend de uitkomsten van de uitgevoerde NBA-toetsingen.

⁴⁵³ Evenals de toetsingen door de NBA worden de toetsingen door de SRA verricht aan de hand van ten minste een selectie van wettelijke controledossiers. Onderzocht wordt de mate waarin accountantsorganisaties de voor hen geldende wettelijke bepalingen, in het bijzonder het bij en krachtens de Wta bepaalde, en overige van overheidswege en de bevoegde publiekrechtelijke beroepsorganisaties gegeven regels naleven (art. 1, sub e, Convenant AFM/SRA).

⁴⁵⁴ Onder het mom van 'Dialogo met de sector' heeft NBA-personeel al 'meegelopen' met AFM-toezichthouders, zie <http://www.afm.nl/nl/jaarverslag/jaarverslagen/jaarverslag-2013/themas-2013/thema-2013/kwaliteit-kapitaalmarkten/governance-verslaggeving-accountantscontrole/accountantsorganisaties/dialogo.aspx>.

⁴⁵⁵ Anders dan in het Convenant AFM/NBA is bepaald ten aanzien van het onderling verstrekken van informatie, is de AFM niet gehouden dergelijke informatie aan de SRA te verstrekken. De verplichting tot het uitwisselen van informatie is dus in dit geval niet wederkerig.

aanzien van de doeleinden van kantoor specifieke steekproeven op toetsingsuitkomsten van de NBA, is ook van toepassing op de steekproeven op de uitkomsten van de SRA-toetsingen.⁴⁵⁶ Naast deze steekproeven, is ook in het Convenant AFM/SRA vastgelegd dat de AFM het primaat houdt op het uitvoeren van haar kantoor specifieke en themaonderzoeken. Wederom kunnen de verschillende soorten onderzoeken leiden tot handhavend optreden van de AFM indien er ernstige normovertredingen worden geconstateerd.⁴⁵⁷

Gelijk de AFM tot op zekere hoogte kan steunen op de kwaliteitssystemen van de NBA, kan er ook gesteund worden op de kwaliteitssystemen van de SRA. Hoewel de AFM het primaat behoudt op het verrichten van doorlopend toezicht, houdt de AFM ook rekening met de toetsing uitkomsten van de SRA. De samenwerking tussen de AFM en de beroepsorganisatie ziet op het bevorderen van de SRA-toetsingen en het verstrekken van (vertrouwelijke) informatie. Daarnaast kan de AFM in zoverre steunen op de uitkomsten van de SRA-toetsingen dat – in beginsel – slechts kantoor specifieke steekproeven worden verricht indien daartoe aanleiding bestaat.⁴⁵⁸ Ook in het geval van de samenwerking tussen de AFM en de SRA, behoudt de AFM het recht om kantoor specifieke en themaonderzoeken in te stellen.⁴⁵⁹ Echter, ook wat betreft de samenwerking tussen de AFM en de SRA, blijft de AFM de uiteindelijke verantwoordelijkheid van het toezicht behouden.

⁴⁵⁶ De kantoor specifieke steekproeven, uitgevoerd door de AFM, worden in beginsel op grond van artikel 4, derde lid, Convenant AFM/NBA uitsluitend uitgevoerd bij accountantsorganisaties die in eerste instantie door de NBA als 'matig' en in tweede instantie, na hertoetsing, als 'goed' worden bestempeld, of als er aanleiding bestaat om de steekproef uit te voeren bij een door de SRA als 'goed' bestempelde accountantsorganisatie. De inhoud van dergelijke steekproeven hangt onder meer af van de aanleiding voor het onderzoek alsmede de omvang van de accountantsorganisatie en het aantal wettelijke controles dat zij verricht, hetgeen is bepaald in artikel 5, vierde lid, Convenant AFM/NBA.

⁴⁵⁷ De grondslag voor dit handhavend optreden is gelegen in resp. artikel 6, lid 4, en artikel 7, lid 3, van het Convenant AFM/SRA.

⁴⁵⁸ Zie artikel 5, derde lid, Convenant AFM/SRA.

⁴⁵⁹ Wel is, naast de overige criteria opgesomd in artikel 5, tweede lid, Convenant AFM/NBA, (mede) bepalend de uitkomsten van de uitgevoerde NBA-toetsingen.

K. Kosten AFM-toezicht

K.1 Systematiek van financiering van (AFM) toezicht

K.1.1 De baten – De financiering van het toezicht

De bekostiging van doorlopend toezicht dat door de AFM wordt gehouden op onder toezicht staande ondernemingen – waaronder vergunning houdende accountantsorganisaties - is sinds 1 januari 2013 geregeld in de Wet bekostiging financieel toezicht (Wbft). In deze wet is onder meer bepaald dat de kosten van AFM toezicht worden gedragen door zowel de overheid als de onder toezicht gestelde ondernemingen.⁴⁶⁰ De overheid betaalt in 2014 in totaal EUR 20,2 miljoen, ca. 25% van de begrote baten over dat jaar conform de begroting van 2014, aan de gehele toezichtuitvoering van de AFM, bestaande uit het toezicht over een totaal van 15 in de Wbft gespecificeerde toezicht categorieën.⁴⁶¹ Het overige deel wordt verhaald op de onder toezicht staande ondernemingen.⁴⁶² Na aftrek van de overheidsbijdrage en kosten voor eenmalige toezichthandelingen en met correctie van een eventueel ontstaan exploitatiesaldo afkomstig uit een verschil tussen de begrote en werkelijke baten en lasten van het boekjaar daarvoor, worden de totale toezichtkosten – gebaseerd op de begroting van de AFM waarmee de minister heeft ingestemd – toegerekend aan iedere categorie aan de hand van een vaststaand percentage.⁴⁶³ Aan de hand van dit percentage worden de jaarlijks op te leggen heffingen berekend.

K.1.2 De lasten – De uitvoering van het toezicht:

De voor het toezicht gemaakte kosten bestaan met name uit personeelskosten, welke worden toegerekend aan de diverse toezichtstaken middels percentages van het aantal directe uren per taak ten opzichte van het totaal aantal directe toezicht uren.⁴⁶⁴ De door de AFM gemaakte kosten, betrekking hebbende op de aan haar primair toebedeelde toezichttaak ten aanzien van diverse categorieën ondernemingen, zijn sinds het jaar 2006 verdeeld over de diverse toezichtcategorieën als weergegeven in figuur 20. Als weergegeven in figuur 20 wordt er gemiddeld EUR 6.188.571 uitgegeven aan het toezicht op accountantsorganisaties op basis van de Wta. Dit komt overeen met circa 8% van de gemiddelde jaarlijkse toezichtlasten van de AFM.⁴⁶⁵

⁴⁶⁰ Art. 10 en 11 Wbft. Zie 'Agenda AFM 2014'.

⁴⁶¹ Zie bijlage II van de Wbft. Doordat het kabinet voornemens is de overheidsbijdrage te verlagen naar EUR 0 in 2015, zal het deel dat door de beoordeelde ondernemingen dient te worden opgehoest, aanzienlijk verhoogd worden; als de overheidsbijdrage voor een categorie relatief hoog was, dan stijgt de heffing door deze maatregel meer. Zie <http://www.afm.nl/nl/professionals/over-afm/kosten-tz/bijzondere-wijzigingen-wbft.aspx>.

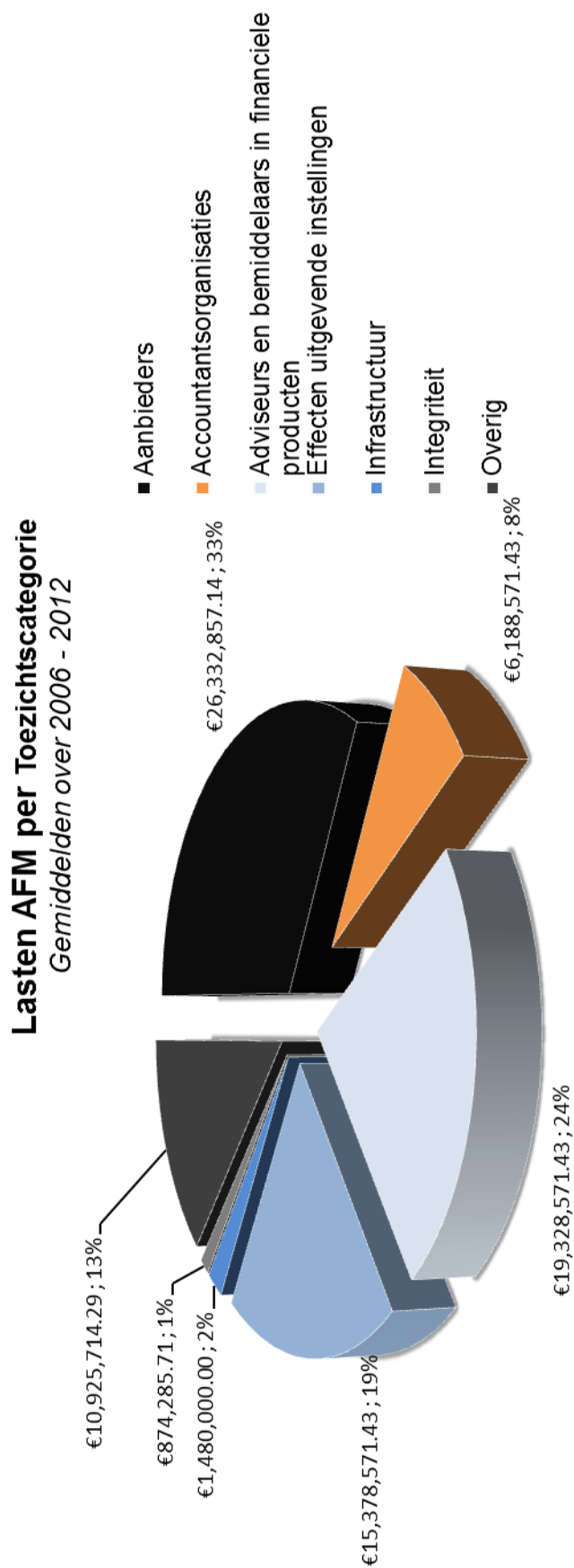
⁴⁶² Art. 11 Wbft.

⁴⁶³ Art. 13 lid 2 Wbft.

⁴⁶⁴ In het geval van voorbereiding op nieuw toegekende toezichtstaken, zoals het geval is in periode voor de invoeringsdatum van de Wta (1 oktober 2006), wordt een normpercentage van 75% van de productieve uren toegekend. Zie 'AFM jaarverslag 2006'.

⁴⁶⁵ Zie de jaarverslagen AFM van de betreffende jaren. In het jaarverslag 2008 worden lager gerealiseerde lasten gedurende de periode 2008 genoemd dan in het jaarverslag over het daaropvolgende boekjaar over deze periode. Dit verschil is aanzienlijk: EUR 6.300.000 conform het jaarverslag over 2008 ten opzichte van EUR 6.900.000 conform het jaarverslag over 2009. Derhalve is besloten om het meest recente jaarverslag, waarin de meest actuele informatie ten aanzien van de gerealiseerde kosten is verwerkt, te hanteren.

Figuur 20: Lasten AFM per toezichtscategorie



Tabel 29: Verdeling lasten per toezicht categorie⁴⁶⁶

| | 2006 | 2007 | 2008 ⁱ | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 ⁱⁱ |
|--------------------------------|-------------------|-------------------|-------------------|-------------------|-------------------|-------------------|-------------------|--------------------|
| Totaal lasten | 73.250.000 | 82.010.000 | 86.400.000 | 77.100.000 | 83.700.000 | 80.300.000 | 81.000.000 | N/A |
| Bestaande uit: | | | | | | | | |
| Aanbieders | 27.150.000 | 27.080.000 | 22.400.000 | 24.400.000 | 27.000.000 | 26.300.000 | 30.000.000 | N/A |
| Accountantsorganisaties | 4.250.000 | 6.060.000 | 6.900.000 | 5.700.000 | 6.300.000 | 7.400.000 | 6.700.000 | N/A |
| Adviseurs en bemiddelaars | 18.420.000 | 21.980.000 | 23.400.000 | 18.500.000 | 19.400.000 | 15.600.000 | 18.000.000 | N/A |
| Effectenutgevende instellingen | 12.700.000 | 14.250.000 | 16.700.000 | 14.900.000 | 16.400.000 | 16.900.000 | 15.900.000 | N/A |
| Infrastructuur | 2.040.000 | 1.720.000 | 1.700.000 | 1.100.000 | 1.100.000 | 1.500.000 | 1.200.000 | N/A |
| Integriteit | 2.690.000 | 1.730.000 | 1.300.000 | 100.000 | 100.000 | 100.000 | 100.000 | N/A |
| Overig ⁱⁱⁱ | 5.990.000 | 9.190.000 | 14.000.000 | 12.400.000 | 13.400.000 | 12.400.000 | 9.100.000 | N/A |

ⁱ In het jaarverslag 2008 worden lager gerealiseerde kosten gedurende de periode 2008 genoemd dan in het jaarverslag over het daaropvolgende boekjaar over deze periode. Derhalve is besloten om het meest recente jaarverslag, waarin de meest actuele informatie ten aanzien van de gerealiseerde kosten is verwerkt, te hanteren.

ⁱⁱ Het jaarverslag van de AFM over 2013 kent geen vergelijkbare uitsplitsing per toezichtscategorie.

ⁱⁱⁱ De categorie 'Overig' bestaat onder meer uit diverse kosten die niet herleidbaar zijn tot een wettelijke taak, afschrijvingen en geactiveerde lasten.

⁴⁶⁶ Alle bedragen in het overzicht zijn weergegeven in Euro's.

K.2. Financiering van het toezicht op basis van de Wta

K.2.1 De baten – De financiering van het Wta-toezicht

Zoals hierboven reeds is opgemerkt, wordt het toezicht (op accountantsorganisaties) bekostigd door een jaarlijkse overheidsbijdrage en middels heffingen aan onder toezicht staande ondernemingen. Het grootste gedeelte van het toezicht wordt bekostigd door de onder toezicht staande accountantsorganisaties. Gerekend over de jaren 2007 tot en met 2012⁴⁶⁷ dragen de accountantsorganisaties namelijk gemiddeld voor EUR 7.439.423 – en daarmee voor circa 95% – bij aan het toezicht op hun eigen functioneren. Het restant, gemiddelde ruim EUR 400.000, is het deel van de overheidsbijdrage dat betrekking heeft op het toezicht op accountantsorganisaties.

De heffingen zijn te verdelen in twee categorieën. Enerzijds wordt er een jaarlijks bedrag geheven dat ziet op de bekostiging van het doorlopend toezicht, anderzijds worden er heffingen opgelegd na diverse specifieke verrichtingen van de AFM. De heffingen ten behoeve van het doorlopend toezicht bestaan uit een vast basistarief en een variabel deel. Het basistarief per accountantsorganisatie wordt aan iedere vergunninghouder opgelegd, ongeacht de aard en omvang. Het variabele deel is afhankelijk gesteld van de omzetten uit wettelijke controles en fluctueert, als gevolg van positieve dan wel negatieve exploitatieverschillen, tussen verschillen in werkelijke en begrote opbrengsten en kosten van voorgaande boekjaren.⁴⁶⁸

K.2.2 De lasten – De uitvoering van het Wta-toezicht:

De lasten van het toezicht op accountantsorganisaties worden gecategoriseerd in kosten ten behoeve van het 'doorlopend toezicht' en het 'specifiek toezicht'. Hoewel het jaar 2006 nog een ander beeld laat zien wegens de vertraagde inwerkingtreding van de Wta – en derhalve de verlengde voorbereiding van het accountantstoezicht⁴⁶⁹ –, valt uit tabel 30 op te maken dat de kosten van het doorlopend toezicht in de jaren tot en met 2008 (aanzienlijk) lager zijn dan de kosten van het specifiek toezicht. Het toezicht in met name 2007 en 2008 richtte zich namelijk op de beoordeling van de vergunningaanvragen van zowel organisaties die controles uitvoeren bij OOB's als overige organisaties, en de aanvullende onderzoeken die naar aanleiding van deze beoordeling vereist waren. Dit heeft geleid tot additionele kosten voor eenmalige toezichthandelingen, de specifieke verrichtingen.⁴⁷⁰ Door de vertraging in de verwerking en beoordeling van deze vergunningaanvragen hebben de kosten in de eerste twee jaren na de invoering van de Wta vooral betrekking op het de specifieke verrichtingen en blijven de baten ten behoeve van het doorlopend toezicht achter.

Na het afronden van deze stroom aan vergunningaanvragen in 2008, komt het (doorlopend) toezicht op accountantsorganisaties op stoom, getuige ook de gelijklopende titel van het hoofdstuk in het jaarverslag over het jaar 2009 van de AFM dat betrekking heeft op het accountantstoezicht.⁴⁷¹ Deze ontwikkeling wordt doorgetrokken in de daaropvolgende jaren: achtereenvolgens zijn de 'Big-4'

⁴⁶⁷ Onder meer wegens de vertraagde invoering van de Wta – per 1 oktober 2006 in plaats van de aanvankelijk beoogde ingangsdatum van 1 januari 2006 – zijn er over het jaar 2006 geen heffingen aan accountantsorganisaties opgelegd dan wel enige baten ontvangen uit een deel van de overheidsbijdrage.

⁴⁶⁸ Voor meer informatie ten aanzien van opgelegde heffingen over het jaar 2014, zie brochure 'Toelichting bij de heffing 2014'.

⁴⁶⁹ In de begroting over 2006 is ervan uitgegaan dat de Wta vanaf 1 januari 2006 van kracht zou zijn. De wet is echter per 1 oktober van dat jaar ingetreden. Derhalve is er meer tijd besteed aan de voorbereiding van het Doorlopend Toezicht op grond van deze wet, hetgeen onder Doorlopend Toezicht wordt geschaad, en minder aan Specifiek Toezicht zoals het verwerken en beoordelen van de vergunningaanvragen. Zie 'Jaarverslag AFM 2006'.

⁴⁷⁰ Zie 'AFM Jaarverslag 2007', p. 90, en 'AFM Jaarverslag 2008', p. 76.

⁴⁷¹ 'Toezicht accountantsorganisaties komt op stoom'. Zie 'Jaarverslag AFM 2009', p. 82.

kantoren, de overige organisaties met OOB vergunning en de organisaties zonder OOB vergunning aan regulier toezicht onderworpen.⁴⁷² De toename van de ten behoeve van het doorlopend toezicht gemaakte toezichtkosten – evenals de afname van de kosten die zien op specifieke verrichtingen – is weergegeven in figuur 21.

In figuur 21 (en tabel 30) zijn de baten ten behoeve van het accountantstoezicht vergeleken met de daarop betrekking hebbende lasten over de jaren 2006 tot en met 2012. Te zien valt onder meer dat het tekort over de jaren 2006 en 2007, met name ontstaan door het ontbreken van de overheidsbijdrage en heffingen door de vertraagde beoordeling van de vergunningen, vanaf 2008 wordt gecompenseerd door baten die de lasten van de betreffende jaren overschrijden.

⁴⁷² Zie 'Jaarverslag AFM 2010', pp. 58-59, 'Jaarverslag 2011', p. 73, en 'Jaarverslag AFM 2012', p. 58.

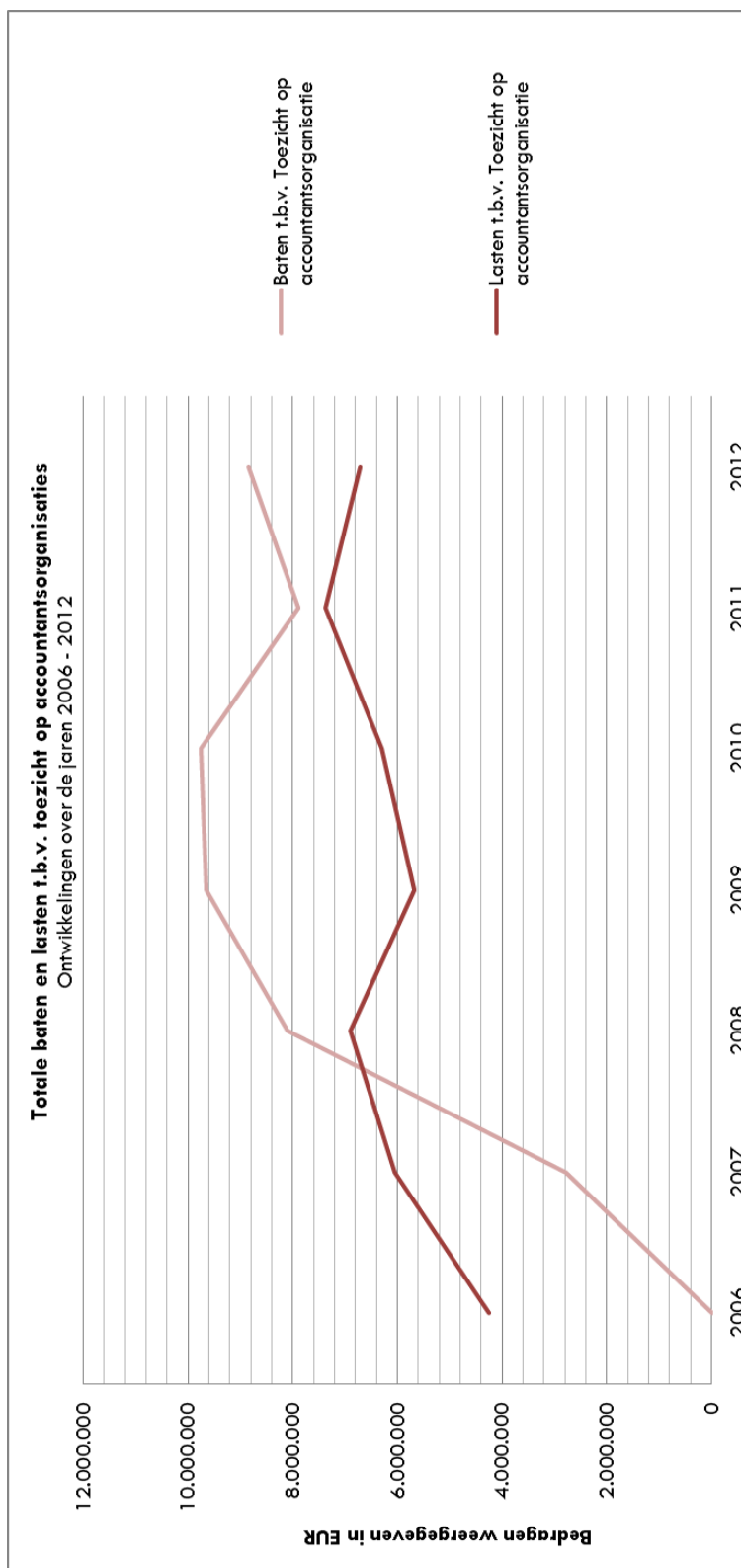
Tabel 30: Overzicht baten en lasten ten behoeve van het accountantstoezicht over 2006 - 2013⁴⁷³

| | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 ⁱ |
|---------------------------------|----------------------|----------------------|----------------------|----------------------|----------------------|--------------------|----------------------|-------------------|
| Baten | | | | | | | | |
| Overheidsbijdragen | 0 | 0 | 159.116 | 98.720 | 576.000 | 988.000 | 585.000 | N/A |
| Bestaande uit: | | | | | | | | |
| - Doorlopend toezicht | 0 | 0 | 47.939 | 6.884 | 576.000 | 988.000 | 585.000 | N/A |
| - Specifieke verrichtingen | 0 | 0 | 111.177 | 91.836 | 0 | 0 | 0 | N/A |
| Heffingen | 0 | 2.791.039 | 7.945.237 | 9.548.262 | 9.185.000 | 6.914.000 | 8.253.000 | N/A |
| Bestaande uit: | | | | | | | | |
| - Doorlopend toezicht | 0 | 1.137.500 | 3.982.476 | 9.337.890 | 8.942.000 | 6.686.000 | 7.883.000 | N/A |
| - Specifieke verrichtingen | 110.356 | 1.653.539 | 3.962.761 | 210.372 | 243.000 | 228.000 | 370.000 | N/A |
| Totaal baten | 110.356 | 2.791.039 | 8.104.353 | 9.646.982 | 9.761.000 | 7.902.000 | 8.838.000 | N/A |
| Lasten | | | | | | | | |
| - Doorlopend toezicht | 4.149.928 | 1.448.356 | 2.199.913 | 4.625.000 | 5.700.000 | 7.021.000 | 6.480.000 | N/A |
| - Specifieke verrichtingen | 110.356 | 4.610.450 | 4.697.370 | 1.054.000 | 602.000 | 347.000 | 228.000 | N/A |
| Totaal lasten | 4.260.284 | 6.058.806 | 6.897.283 | 5.679.000 | 6.302.000 | 7.368.000 | 6.708.000 | N/A |
| Verschil baten – lasten | -/- 4.149.928 | -/- 3.267.767 | +/+ 1.207.353 | +/+ 3.967.982 | +/+ 3.459.000 | +/+ 534.000 | +/+ 2.130.000 | N/A |
| Aantal vergunninghouders | 0 | 15 | 483 | 479 | 472 | 474 | 455 | 440 |

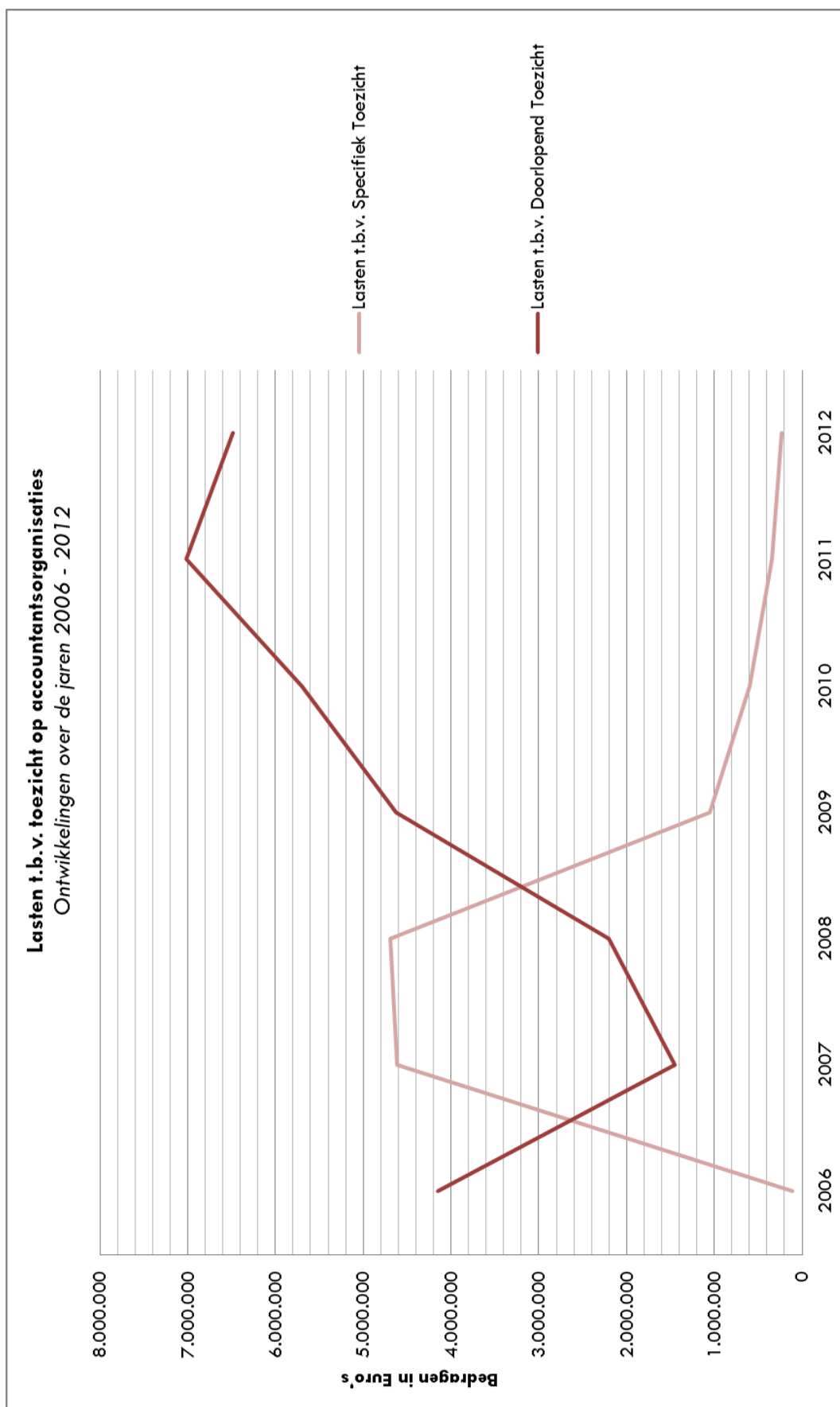
ⁱ Het jaarverslag van de AFM over 2013 kent geen vergelijkbare uitsplitsing van de baten en lasten van het accountantstoezicht.

⁴⁷³ Alle bedragen in het overzicht, dus met uitzondering van de aantallen vergunninghouders, zijn weergegeven in Euro's.

Figuur 21: Overzicht baten en lasten toezicht accountantsorganisaties over de periode 2006-2012



Figuur 22: Overzicht lasten toezicht op accountantsorganisaties over de periode 2006 – 2012



L. Samenwerking met afzonderlijke buitenlandse toezichthouders op basis van MoU's

Overeenkomsten die de AFM sluit met toezichthouders uit het buitenland worden vastgelegd in een 'Memorandum of Understanding' (MoU).⁴⁷⁴ Ten aanzien van het accountantstoezicht heeft de AFM inmiddels met vier buitenlandse toezichthouders – allen uit landen van buiten de EU – schriftelijke afspraken gemaakt: i. op 17 januari 2012 met de (PCAOB) uit de Verenigde Staten; ii. op 2 juli 2012 met de Canadian Public Accountability Board (CPAB) uit Canada; iii. op 22 november 2012 met de Federal Audit Oversight Authority (FAOA) uit Zwitserland; en iv. op 11 juni 2014 met de Financial Services Agency/Certified Public Accountants and Auditing Oversight Board (JFSA/CPAABO) uit Japan.

Samenwerking van de PCAOB met toezichthouders van buiten de Verenigde Staten is op grond van de Amerikaanse regelgeving gebonden aan strikte vereisten.⁴⁷⁵ In 2011 heeft de AFM met de PCAOB overeenstemming bereikt over de voorwaarden voor samenwerking, die begin 2012 formeel is vastgelegd in een 'Statement of Protocol (SOP) on cooperation and the exchange of information related to the oversight of auditors' en een 'Agreement on the transfer of certain personal data'.⁴⁷⁶ Sindsdien kunnen de AFM en de PCAOB relevante toezichtinformatie uitwisselen en gezamenlijke inspecties uitvoeren en kan de AFM ook toezichthouden op accountants(organisaties) die in de Verenigde Staten actief zijn. De AFM heeft van de staatssecretaris van Veiligheid en Justitie een vergunning verkregen om vertrouwelijke informatie met de PCAOB te mogen delen.⁴⁷⁷ De AFM heeft in 2012⁴⁷⁸ en in 2013⁴⁷⁹ samen met de PCAOB bij twee 'Big-4' kantoren gezamenlijke toezichtonderzoeken uitgevoerd. In juli 2013 hebben de AFM en de PCAOB hun samenwerkingsovereenkomst verlengd tot en met 31 juli 2016.⁴⁸⁰ De SOP bepaalt in art. 1 lid 2 dat de samenwerking op het gebied van (gezamenlijke) inspecties, onderzoeken en informatie-uitwisseling de AFM en de PCAOB in staat stelt toezicht te houden op de accountantsorganisaties die binnen hun jurisdictie vallen, en tevens ten doel heeft om beide partijen inzicht te geven in hoeverre zij in de toekomst kunnen steunen op elkaars toezichtsactiviteiten.⁴⁸¹ In de SOP worden vervolgens de afspraken uiteengezet op het gebied van, onder andere, de reikwijdte van de samenwerking, de wijze van uitvoering van gezamenlijke inspecties, verzoeken om informatie en de behandeling daarvan, en de vertrouwelijkheid van en omgang met niet-publieke informatie. In verscheidene bepalingen is opgenomen dat partijen medewerking kunnen weigeren.⁴⁸² Naast de bepalingen in de SOP ten aanzien van de omgang met

⁴⁷⁴ De MoU's die de AFM heeft vastgelegd kunnen worden geraadpleegd op <http://www.afm.nl/nl/over-afm/werkzaamheden/internationale-samenwerking/mou.aspx>.

⁴⁷⁵ Zie over de samenwerking van de PCAOB met andere toezichthouders o.a.: E.A. de Jong, 'Het toezicht van de PCAOB op niet-Amerikaanse accountantskantoren', *TvJ* 2007-4, p. 81-82; J.F.M. Pouw & S. Maijor, 'Accountantstoezicht in toekomstig perspectief. Van nationaal naar internationaal toezicht', *MAB* 2008-3, p. 115.

⁴⁷⁶ Zie het AFM Jaarverslag 2011, p. 73. Zie ook de berichten hierover op de website van de AFM (te raadplegen op <http://www.afm.nl/nl/over-afm/werkzaamheden/internationale-samenwerking/mou/afm-pcaob.aspx>) en de PCAOB (te raadplegen op http://pcaobus.org/News/Releases/Pages/12052011_Netherlands.aspx).

⁴⁷⁷ Zie de berichten hierover op de website van de AFM (te raadplegen op <http://www.afm.nl/nl/over-afm/werkzaamheden/internationale-samenwerking/mou/afm-pcaob.aspx>).

⁴⁷⁸ Zie het AFM Jaarverslag 2012, p. 61.

⁴⁷⁹ Zie het AFM Jaarverslag 2013, p. 95.

⁴⁸⁰ Zie het bericht op de website van de AFM, te raadplegen op <http://www.afm.nl/nl/nieuws/2013/juli/samenwerkingsovereenkomst-pcaob-afm.aspx>.

⁴⁸¹ De SOP is te raadplegen op <http://www.afm.nl/~media/files/accountants/pcaob/statement-of-protocol.ashx>.

⁴⁸² O.a. in art. 3, onderdeel C, lid 1 en art. 3, onderdeel E, lid 2 van de SOP.

vertrouwelijke gegevens, zijn in de *Agreement*, inclusief drie appendices, afspraken vastgelegd ten aanzien van (de behandeling van) persoonsgegevens.⁴⁸³

Met de Canadese CPAB kan de AFM sinds medio 2012 toezichtinformatie uitwisselen.⁴⁸⁴ Twee Canadese accountantsorganisaties hebben bij de AFM een registratie en controleren de financiële verslaggeving van in Canada gevestigde vennootschappen met een Nederlandse beursnotering. Canada wordt geacht een passend beschermingsniveau te waarborgen ten aanzien van door de AFM verstrekte persoonsgegevens. De afspraken zijn vastgelegd in een MoU, die bepalingen bevat ten aanzien van de reikwijdte van de samenwerking, de (behandeling van) informatieverzoeken – waarbij is overeengekomen dat medewerking kan worden geweigerd – en ten aanzien van (de omgang met) vertrouwelijkheid en niet-publieke informatie.⁴⁸⁵

Op grond van de MoU tussen de AFM en de Zwitserse FAOA kan de AFM toezichhouden op accountants(organisaties) die in Zwitserland actief zijn, waarbij de AFM zoveel mogelijk steunt op het door de FAOA uitgevoerde toezicht.⁴⁸⁶ Momenteel is er één Zwitserse accountantsorganisatie die bij de AFM is geregistreerd en die de financiële verslaggeving controleert van een in Zwitserland gevestigde vennootschap die in Nederland een beursnotering heeft. De AFM kan persoonsgegevens aan de FAOA verstrekken omdat in Zwitserland een passend beschermingsniveau is gewaarborgd. De in de MoU vastgelegde afspraken betreffen, onder andere, de uitwisseling van informatie, wederzijdse erkenning van het toezicht, (de behandeling van) informatieverzoeken – waarbij medewerking kan worden geweigerd – en (de omgang met) vertrouwelijkheid en persoonsgegevens.⁴⁸⁷

Ook met de Japanse accountantstoezichthouder JFSA/CPAAOB kan sinds begin 2013 toezichtinformatie worden uitgewisseld. In juni 2014 zijn nieuwe afspraken gemaakt, waardoor de samenwerking is geïntensiveerd en de toezichthouders voortaan elkaars toezicht erkennen en benutten. Momenteel vallen twee accountantsorganisaties⁴⁸⁸ onder het toezicht van zowel de AFM als de JFSA/CPAAOB omdat zij de financiële verslaggeving controleren van vennootschappen die zijn gevestigd in Nederland en een beursnotering in Japan hebben. Deze accountantsorganisaties worden nu niet langer door de Japanse toezichthouder geïnspecteerd. Voor het kunnen verstrekken van persoonsgegevens aan de JFSA/CPAAOB heeft de AFM van de staatssecretaris van Veiligheid en Justitie een vergunning verkregen. De wederzijdse afspraken zijn vastgelegd in een zogeheten *Exchange of Letters*.⁴⁸⁹ Deze bevatten bepalingen ten aanzien van de uitwisseling van informatie, wederzijdse erkenning van het toezicht, (de behandeling van) informatieverzoeken – waarbij medewerking kan worden geweigerd – en (de omgang met) vertrouwelijkheid en persoonsgegevens.

⁴⁸³ De *Agreement* is te raadplegen op <http://www.afm.nl/~media/files/accountants/pcaob/data-protection-agreement.ashx>

⁴⁸⁴ Zie het bericht op de website van de AFM, te raadplegen op <http://www.afm.nl/nl/nieuws/2012/juli/samenwerking-cpab.aspx>.

⁴⁸⁵ Te raadplegen op <http://www.afm.nl/~media/files/mou/afm-cpab.ashx>.

⁴⁸⁶ Zie het bericht op de website van de AFM, te raadplegen op <http://www.afm.nl/nl/over-afm/werkzaamheden/internationale-samenwerking/mou/afm-faoa.aspx>.

⁴⁸⁷ De MoU is te raadplegen op <http://www.afm.nl/~media/files/mou/afm-faoa.ashx>.

⁴⁸⁸ Ernst & Young Accountants LLP en PricewaterhouseCoopers Accountants N.V..

⁴⁸⁹ Zie het bericht op de website van de AFM, te raadplegen op <http://www.afm.nl/nl/over-afm/werkzaamheden/internationale-samenwerking/mou/afm-japan.aspx>. De brief van de AFM is te raadplegen op <http://www.afm.nl/~media/Files/convenant/eol-afm-jfisa-cpaaob-110614.ashx>. De brief vanuit Japan is te raadplegen op <http://www.afm.nl/~media/Files/convenant/eol-afm-jfisa-cpaaob-110614.ashx>.

M. Toelichting op overzicht van wijzigingen in EU-regelgeving in 2014 en vergelijking met de Wta

| EU | Wta | Verschillen/toelichting |
|--|---|--|
| Reikwijdte - Definitie 'wettelijke controle' | | |
| Zowel door EU-recht alsook door nationaal recht voorgeschreven controles, ook die met betrekking tot kleine ondernemingen. Vrijwillig aangevraagde controles, voor zover die voldoen aan nationale wettelijke voorschriften en bij nationale wetgeving als wettelijke controle zijn voorgeschreven. (art. 1 lid 2 sub a Richtlijn 2014 dat art. 2 punt 1 Richtlijn 2006 wijzigt) | Geen controle bij kleine ondernemingen voorgeschreven. Wel veel vrijwillige controles in Nederland. (art. 1 lid 1 sub p jo. art. 3 Wta) | Waarschijnlijk geen verschil. |
| Reikwijdte - Definitie 'OOB' | | |
| Gelijk gebleven t.o.v. Richtlijn 2006. (art. 1 lid 2 sub f Richtlijn 2014 dat art. 2 punt 13 Richtlijn 2006 wijzigt) | Gelijk aan Richtlijn 2006. (art. 1 lid 1 sub l Wta) | Geen verschil. |
| 'Scheiding controle /advies' | | |
| Een zwarte lijst met verboden diensten. Lidstaten kunnen ook andere diensten verbieden. Ook van toepassing op voorafgaande boekjaar. (art. 5 Verordening) | Een positieve opsomming van toegestane diensten, andere adviesdiensten zijn verboden. Alleen van toepassing op huidige boekjaar. (art. 24b Wta) | - Nederlandse lijst kan worden gehandhaafd. - Nederlandse verbod moet ook voor voorafgaande jaar gaan gelden. |
| Kantoorroulatie | | |
| OOB's verplicht iedere 10 jaar van accountantsorganisatie te rouleren, met afkoelingsperiode van 4 jaar. Verlenging tot 20 jaar na openbare aanbesteding en tot 24 jaar bij joint audit. Extra verlenging met 2 jaar in uitzonderingsgevallen mogelijk. Overgangsregeling met trapsgewijze invoering. (art. 17 jo. art. 41 Verordening) | OOB's verplicht iedere 8 jaar van accountantsorganisatie te rouleren, met afkoelingsperiode van 2 jaar, zonder uitzonderingsbepalingen en zonder overgangsregeling. (art. 23 lid c Wta, per 1-1-2016) | - EU-regels gelden als maximumbepaling dus kortere termijnen toegestaan. - Nederlandse roulatietermijn wordt verlengd naar 10 jaar en afkoelingsstermijn naar 4 jaar. - In Nederland zijn veel OOB's in 2016 gedwongen te rouleren. EU-regels meer coulant en creëren minder druk op de markt in 2016. - Door diverse keuzeopties veel verschillen tussen lidstaten mogelijk. |
| Partner- en controleteam roulatie | | |
| Bij OOB-controles iedere 7 jaar partnerroulatie met afkoelingsperiode van 3 jaar. Geleidelijke roulatieprocedure voor over leden controleteam. (art. 17 lid 7 Verordening) | Bij OOB-controles iedere 7 jaar partnerroulatie met afkoelingsperiode van 2 jaar. Geen controleteamroulatie. (art. 24 Wta) | - De Nederlandse afkoelingsperiode moet met een jaar worden verlengd. - In Nederland zal roulatie van controleteam bij OOB-controles moeten worden geïntroduceerd. |
| Joint Audits | | |
| Lidstaten kunnen verplichten tot meerdere accountantsorganisaties bij OOB-controles en zelfstandig voorwaarden vaststellen. (art. 16 lid 7 Verordening) | Geen regeling m.b.t. joint audits. | Nederland wordt niet gedwongen tot regelgeving m.b.t. joint audits. |

| | | |
|---|---|--|
| Honoraria | | |
| <p>- Honoraria mogen niet voorwaardelijk zijn. (art. 4 lid 1 Verordening)</p> <p>- Honoraria voor niet-controlediensten mogen over een periode van 3 of meer opeenvolgende boekjaren niet meer bedragen dan 70% van de gemiddelde honoraria voor de wettelijke controle in die jaren. (art. 4 lid 2 Verordening)</p> <p>- De maximale honoraria betaald door een enkele OOB mogen aan een accountantsorganisatie mogen niet langdurig groter zijn dan 15% van de totale omzet van die accountantsorganisatie. (art. 5 lid 3 Verordening)</p> | <p>- Art. 23 Verordening inzake onafhankelijkheid (VIO) van de NBA kent eveneens een verbod op een resultaatafhankelijke vergoeding.</p> <p>- Omzet uit controlegerelateerde diensten niet gemaximeerd.</p> <p>- In onafhankelijkheidsregels geen maximumpercentages ter waarborging van financiële onafhankelijkheid van de accountantsorganisatie t.o.v. OOB- controlecliënt.</p> | <p>EU-regelgeving komt met striktere eisen wat betreft de honoraria ter waarborging van de onafhankelijkheid van de accountantsorganisatie t.o.v. haar OOB- controlecliënten.</p> |
| Handhaving | | |
| <p>De EU-richtlijn geeft een opsomming van door de toezichthouder op te leggen sancties: a. aanwijzing; b. publieke verklaring en publicatie van de overtreding op website van toezichthouder; c. tijdelijk verbod (max. 3 jaar) op verrichten van wettelijke controles of ondertekenen van controleverklaring; d. verklaring dat controleverklaring niet voldoet aan eisen van de verordening/richtlijn; e. tijdelijk beroepsverbod (max. 3 jaar) voor leden van accountantsorganisaties of OOB-bestuurders; en f. administratieve geldboetes voor natuurlijke en rechtspersonen. Daarnaast geeft de richtlijn een opsomming van factoren die moeten meewegen bij bepalen van aard en zwaarte sanctie en mechanismen ter bevordering van melding van overtredingen. (art. 1 lid 25 Richtlijn 2014 dat o.a. art. 30bis, 30ter en 30sexies aan Richtlijn 2006 toevoegt)</p> | <p>De Wta definieert de volgende handhavingsbevoegdheden van de AFM: geven van een aanwijzing (art. 52), opleggen van een last onder dwangsom (art. 53) of bestuurlijke boete (art. 54), intrekken van de vergunning (art. 10), openbaar waarschuwen (art. 64-66) en handhavingsmaatregelen publiceren (art. 67-70).</p> | <p>De EU-richtlijn komt met uitgebreidere regeling van de handhavingsbevoegdheden van een toezichthouder. De Nederlandse regeling dient te worden uitgebreid met meer verstreckende handhavingsinstrumenten, zoals het kunnen opleggen een tijdelijk beroepsverbod van maximaal drie jaren aan leden van accountantsorganisaties of bestuurders van OOB's.</p> |
| Europees toezicht | | |
| <p>Er komt een Europees toezichtsorgaan, de Ceaoab, waarin nationale toezichthouders gaan samenwerken. Nieuwe EU-regels ter versterking en verdere harmonisatie van het toezicht in de EU.</p> | | <p>Lidstaten houden ruimte voor een eigen specifieke invulling; Nederlandse stelsel van bevoegdheidsverdeling tussen AFM, NBA en de Accountantskamer kan op hoofdlijnen worden gehandhaafd.</p> |

M.1. Reikwijdte

Hoofdstuk 1 van de Wta bepaalt de reikwijdte van de wet door onder andere de begrippen 'wettelijke controle' en 'OOB' te definiëren.⁴⁹⁰ Beide begrippen zijn gebaseerd op de EU-regelgeving. Richtlijn 2014/56/EU breidt de definitie van 'wettelijke controle', ten opzichte van Richtlijn 2006/43/EG, uit. Naast de door EU-recht voorgeschreven controles van financiële verantwoordingen vallen nu ook de door nationaal recht voorgeschreven controles met betrekking tot kleine ondernemingen en de door kleine ondernemingen op vrijwillige basis aangevraagde controles onder de definitie.⁴⁹¹ De AFM heeft naar aanleiding van de ontwerprichtlijn opgemerkt geen voorstander te zijn van deze uitbreiding.⁴⁹² Weliswaar schrijft Nederlandse wet- en regelgeving geen verplichte controle voor aan kleine rechtspersonen, maar er worden in Nederland wel veel vrijwillige controles uitgevoerd en de uitbreiding zou daarom leiden tot forse uitbreiding van het aantal wettelijke controles. Op alle accountantsorganisaties die deze controles uitvoeren, zou de vergunningsplicht van toepassing worden en het segment van kleine ondernemingen zou onder toezicht van de AFM komen te vallen. Anders dan de ontwerprichtlijn bepaalt Richtlijn 2014/56/EU nu dat alleen de vrijwillige controle die 'voldoet aan nationale wettelijke voorschriften' en 'voor zover die controle bij nationale wetgeving als wettelijke controle is voorgeschreven' onder de definitie van 'wettelijke controle' valt. Hoewel niet geheel duidelijk is wat met deze toevoeging wordt bedoeld⁴⁹³, lijkt de definitie door de aanpassing overeen te komen met art. 1 lid 1 sub p jo. art. 3 Wta en in dat geval heeft het geen consequenties voor de Nederlandse regelgeving.

In de ontwerprichtlijn uit 2011 werd voorgesteld om ook de OOB-definitie uit te breiden met betalingsinstellingen, elektronisch geld instellingen, beleggingsondernemingen, EU-alternatieve beleggingsinstellingen, instellingen voor collectieve beleggingen in effecten, centrale effectenbewaarinstellingen en centrale tegenpartijen.⁴⁹⁴ De mogelijkheid dat lidstaten ook andere entiteiten als OOB kunnen aanmerken, zou komen te vervallen. In Richtlijn 2014/56/EU is de uiteindelijke definitie daarentegen gelijk gebleven ten opzichte van Richtlijn 2006/43/EG.⁴⁹⁵ Dit betekent dat de EU entiteiten met effecten genoteerd aan de gereguleerde markt, kredietinstellingen en verzekeringsondernemingen aanmerkt als OOB en de lidstaten de mogelijkheid houden ook andere entiteiten aan te wijzen. De definitie is daarmee geheel in lijn met art. 1 lid 1 sub l Wta. Opgemerkt moet worden dat Verordening (EU) Nr. 537/2014 uitsluitend van toepassing is op de wettelijke controle van OOB's, zodat veel wijzigingen binnen de EU alleen van toepassing zijn op de accountantscontrole aan OOB-cliënten.

Richtlijn 2014/56/EU bevat verder een opvallende bepaling over de reikwijdte van de wettelijke controle: '[De] wettelijke controle [biedt] geen zekerheid omtrent de toekomstige levensvatbaarheid van de gecontroleerde entiteit noch van de efficiëntie of de doeltreffendheid waarmee het bestuurs- of leidinggevende orgaan de bedrijfsvoering van de entiteit ter hand heeft genomen of zal nemen.'⁴⁹⁶ Een bepaling als deze zou al te hoge verwachten ten aanzien van het resultaat van de accountantscontrole en toezichtwetgeving kunnen temperen, opdat beleggers en financiële

⁴⁹⁰ Zie ook Deel II, hoofdstuk 4 'Toepasbaarheid Wta bij definitie wettelijke controle en OOB'

⁴⁹¹ Art. 1, tweede lid, punt a Richtlijn 2014/56/EU.

⁴⁹² Autoriteit Financiële Markten, *Analyse van wetgevingsvoorstellen van de Europese Commissie voor hervorming van de accountantsmarkt*, Amsterdam: AFM 2012, p. 35, geraadpleegd op <http://www.afm.nl/~media/Files/rapport/2012/analyse-wetgevingsvoorstellen-ec.ashx>.

⁴⁹³ D. van Onzenoort, 'De EU over accountants: audit quality, daar het gaat het om!', *Accountancynieuws* 2014-13, geraadpleegd op <http://www.accountancynieuws.nl/actueel/accountancymarkt/de-eu-over-accountants-audit-quality-daar-gaat.144709.lynkx#.U9D96LRalnU> geeft aan dat de NBA hierover in overleg is met het Ministerie.

⁴⁹⁴ Art. 1, tweede lid, punt d, sub d t/m j van de ontwerprichtlijn, COM(2011)778 final.

⁴⁹⁵ Art. 1, tweede lid, punt f Richtlijn 2014/56/EU.

⁴⁹⁶ Art. 1 lid 20 Richtlijn 2014/56/EU.

consumenten beseffen dat zij risico's blijven lopen, die accountants en toezichthouders kunnen beperken maar niet kunnen wegnemen.⁴⁹⁷

M.2. 'Scheiding controle/advies'

Per 1 januari 2013 is aan de Wta art. 24b toegevoegd dat bepaalt dat accountantsorganisaties die wettelijke controles verrichten bij een OOB daarnaast geen andere werkzaamheden voor die OOB mogen verrichten.⁴⁹⁸ De Nederlandse wetgever heeft daarbij in de wetsgeschiedenis toegelicht welke diensten in combinatie met de wettelijke controle mogen worden verstrekt.⁴⁹⁹ Verordening (EU) Nr. 537/2014 bevat in art. 5 een vergelijkbaar verbod op het leveren van niet-controlediensten. In de ontwerpverordening was gekozen voor een combinatie van een opsomming van toegestane controle gerelateerde diensten en van verboden overige diensten. Verordening (EU) Nr. 537/2014 geeft daarentegen enkel een limitatieve opsomming van verboden diensten,⁵⁰⁰ met dien verstande dat de lidstaten ook andere diensten die naar hun oordeel de onafhankelijkheid bedreigen, kunnen verbieden. Hierdoor kan de huidige Nederlandse regeling worden gehandhaafd. Wel is de zwarte lijst van de EU meer eenduidig en restrictief, al heeft de AFM opgemerkt voorstander te zijn van een

⁴⁹⁷ Zie hierover o.a. H.M. Vletter-van Dort, 'Op weg naar een toezichtbubbel?', in: G. van Solinge, M. van Olffen, M.P. Nieuwe Weme & C.D.J. Bulten (red.), *Herstructurering van ondernemingen in financiële moeilijkheden*, Deventer: Kluwer 2014.

⁴⁹⁸ Zie ook Deel II, paragraaf 2.2.3 'Wijzigingen in de Wta ten gevolge van de Wet op het accountantsberoep', nr. (1).

⁴⁹⁹ De NBA heeft op grond van de wetsgeschiedenis bij art. 24b Wta het volgende overzicht gegeven van toegestane diensten: "i. de wettelijke controle van de (geconsolideerde) jaarrekening; ii. de controle of beoordeling van (tussentijdse) financiële overzichten; iii. de verstrekking van assurance met betrekking tot andere aspecten van de jaarverslaggeving, zoals corporate governance, risicomangement of maatschappelijk verantwoord ondernemen; iv. de verstrekking van assurance en feitenonderzoek ten behoeve van verantwoordingen voor toezichthouders en Belastingdienst; v. elke andere wettelijke taak die verband houdt met controlewerkzaamheden die door wetgeving is opgelegd aan de externe accountant of accountantsorganisatie; vi. de verstrekking van assurance en feitenonderzoek ten behoeve van externe gebruikers (bv. comfort letters); vii. de verstrekking van assurance en feitenonderzoek ten behoeve van de Raad van Commissarissen (bv. op het gebied van interne beheersing, fusies en overnames en fraude)." Zie NBA, *NBA Alert 27. Scheiding controlediensten & andere werkzaamheden en verplichte kantoorroulatie naar aanleiding van de inwerkingtreding van de Wet op het Accountantsberoep*, Amsterdam: NBA 2012, p. 5. Geraadpleegd op <https://www.nba.nl/Documents/Tools%20Vaktechniek/nba-alerts/NBA%20Alert%2027%20jan13.pdf>.

⁵⁰⁰ De tweede alinea van art. 5 lid 1 Verordening (EU) Nr. 537/2014 geeft de volgende opsomming van verboden niet-controlediensten: "a) het verlenen van belastingdiensten met betrekking tot: i) het opstellen van belastingformulieren; ii) loonbelasting; iii) douanerechten; iv) het identificeren van overheids subsidies en belastingstimulansen tenzij steun van de wettelijke auditor of het auditkantoor voor dit soort diensten bij wet verplicht is; v) bijstand inzake belastinginspecties door de belastingautoriteiten, tenzij bijstand door de wettelijke auditor of het auditkantoor inzake belastinginspecties door de belastingautoriteiten bij wet verplicht is; vi) het berekenen van directe en indirecte belastingen en uitgestelde belastingen; vii) het verstrekken van belastingadvies; b) diensten die het vervullen van een rol bij het beheer of de besluitvorming van de gecontroleerde entiteit inhouden; c) boekhouding en het opstellen van boekhoudkundige documenten en financiële overzichten; d) loonadministratie; e) het ontwikkelen en ten uitvoer leggen van procedures voor interne controle en risicobeheer die verband houden met de opstelling en/of controle van financiële informatie of het ontwikkelen en ten uitvoer leggen van financiële informatietechnologiesystemen; f) waarderingdiensten, met inbegrip van waarderingen in verband met actuariële diensten of ondersteuningsdiensten bij rechtsgeschillen; g) juridische diensten, met betrekking tot: i) het geven van algemeen advies; ii) onderhandelen namens de gecontroleerde entiteit; en iii) optreden als belangenbehartiger bij het oplossen van geschillen; h) diensten in verband met de interne controlefunctie van de gecontroleerde entiteit; i) diensten die verband houden met de financiering, de kapitaalstructuur en -toewijzing, en de investeringsstrategie van de gecontroleerde entiteit, met uitzondering van het verstrekken van assurediensten in verband met financiële overzichten, waaronder het verschaffen van comfort letters met betrekking tot door de gecontroleerde entiteit uitgegeven prospectussen; j) het aanbevelen van, handelen in of inschrijven op aandelen in de gecontroleerde entiteit; k) personeelsdiensten, met betrekking tot: i) leidinggevenden die zich in een positie bevinden waarin zij wezenlijke invloed kunnen uitoefenen op het opstellen van boekhoudkundige documenten of financiële overzichten waarop de wettelijke controle betrekking heeft, indien dergelijke diensten het volgende behelzen: – het zoeken naar of benaderen van kandidaten voor een dergelijke functie; of – het controleren van de referenties van kandidaten voor dergelijke functies; ii) het structureren van de opzet van de organisatie; en iii) kostenbeheersing."

meer principiële invulling van een dergelijk verbod.⁵⁰¹ Verordening (EU) Nr. 537/2014 bepaalt bovendien dat de zwarte lijst ook van toepassing is in het boekjaar onmiddellijk voorafgaand aan de periode van de wettelijke controle. De Nederlandse wet kent dit verbod vooralsnog niet. Aangezien adviserende diensten hun uitwerking kunnen hebben in een volgend jaar, is een ruimer verbod niet onlogisch in het kader van het waarborgen van de onafhankelijkheid van accountants(organisaties). Anderzijds kan de verplichte scheiding tussen controle- en adviesdiensten voor accountantsorganisaties die veel adviesdiensten verlenen een (extra) drempel opwerpen om zich op de controlemarkt te begeven en die drempel wordt verder vergroot bij een verplicht afkoelingsjaar. Tezamen met verplichte kantoorroulatie kan dit de controlemarkt onder druk zetten en leiden tot verminderde concurrentie binnen deze markt.

M.3. 'Kantoorroulatie'

Per 1 januari 2016 zal aan art. 23 Wta een extra lid c worden toegevoegd dat in zijn oorspronkelijke vorm⁵⁰² OOB's zal verplichten na iedere periode van acht aaneengesloten jaren te wisselen van accountantsorganisatie die de wettelijke jaarrekeningcontrole uitvoert. Niet eerder dan na een afkoelingsperiode van twee jaar mag de voormalige accountantsorganisatie de wettelijke controle hervatten.⁵⁰³ Ook binnen de EU wordt periodieke kantoorroulatie verplicht gesteld. Verordening (EU) Nr. 537/2014 stelt roulatie verplicht na een maximale periode van tien aaneengesloten jaren, met een afkoelingsstermijn van vier jaar.⁵⁰⁴ Lidstaten kunnen deze periode verlengen tot twintig jaar indien een openbare aanbesteding wordt uitgevoerd voor het einde van de eerste periode van tien jaar en verlenging is aanbevolen door het auditcomité en goedgekeurd door de AvA.⁵⁰⁵ Lidstaten kunnen de maximumperiode van tien jaar ook verlengen tot vierentwintig jaar indien na de eerste periode meer dan één controleorganisatie tegelijk wordt aangesteld resulterend in een gezamenlijke controleverklaring (een 'joint audit').⁵⁰⁶ Ook krijgen OOB's de mogelijkheid om bij wijze van uitzondering de bevoegde autoriteit te verzoeken om na afloop van de maximale roulatietermijn toestemming te verlenen voor verlenging van de opdracht met nog eens maximaal twee jaar.⁵⁰⁷ De EU hanteert een afkoelingsperiode van vier jaar.⁵⁰⁸

De genoemde perioden gelden als een maximumbepaling en lidstaten kunnen in hun nationale wetgeving dus ook kortere roulatietermijnen opnemen.⁵⁰⁹ De Nederlandse regel, van verplichte roulatie na iedere aaneengesloten periode van acht jaar zonder enige uitzonderingsbepaling, wijkt af van de nieuwe EU-regel. De Nederlandse afkoelingsperiode van twee jaar zal moeten worden

⁵⁰¹ Autoriteit Financiële Markten, *Analyse van wetgevingsvoorstellen van de Europese Commissie voor hervorming van de accountantsmarkt*, Amsterdam: AFM 2012, p. 12, geraadpleegd op <http://www.afm.nl/~media/Files/rapport/2012/analyse-wetgevingsvoorstellen-ec.ashx>; Autoriteit Financiële Markten, *AFM verheugd over overeenstemming tussen EP en EU Lidstaten over versterking accountantscontrole*, Amsterdam: AFM 2013, geraadpleegd op <http://www.afm.nl/nl/nieuws/2013/dec/overeenstemming-accountantscontrole.aspx>.

⁵⁰² Wetsvoorstel Bepalingen over het accountantsberoep, de Nederlandse beroepsorganisatie van accountants en de Commissie eindtermen accountantsopleidingen (Wet op het accountantsberoep), *Kamerstukken II*, 2011-2012, 33 025, nr. 1-20; *Kamerstukken I*, 2011-2012, 33 025, nr. A-L; Wet van 13 december 2012, houdende bepalingen over het accountantsberoep, de Nederlandse beroepsorganisatie van accountants en de Commissie eindtermen accountantsopleiding (Wet op het accountantsberoep), *Stb.* 2012, 680; Besluit van 13 december 2012, houdende vaststelling van het tijdstip van inwerkingtreding van de Wet op het accountantsberoep, *Stb.* 2012, 681.

⁵⁰³ Zie ook Deel II, paragraaf 2.2.3 'Wijzigingen in de Wta ten gevolge van de Wet op het accountantsberoep', nr. (2).

⁵⁰⁴ Art. 17 lid 1 Verordening (EU) Nr. 537/2014.

⁵⁰⁵ Art. 17 lid 4 onder a jo. lid 5 Verordening (EU) Nr. 537/2014.

⁵⁰⁶ Art. 17 lid 4 onder b jo. lid 5 Verordening (EU) Nr. 537/2014.

⁵⁰⁷ Art. 17 lid 6 Verordening (EU) Nr. 537/2014.

⁵⁰⁸ Art. 17 lid 3 Verordening (EU) Nr. 537/2014.

⁵⁰⁹ Art. 17 lid 2 aanhef en onder b Verordening (EU) Nr. 537/2014.

verlengd naar de EU-termijn van vier jaar.⁵¹⁰ Naar aanleiding van de door de Tweede Kamer aangenomen motie De Vries C.S. heeft de Minister van Financiën toegezegd ook in Nederland de roulatietermijn te verlengen tot tien jaar.⁵¹¹ Afgezien daarvan is opgemerkt dat er vooralsnog geen plannen zijn om de Nederlandse wetgeving in andere opzichten aan te passen naar aanleiding van de EU-regelgeving inzake verplichte kantoorroulatie.⁵¹² Wanneer art. 23 lid c Wta in 2016 inwerking treedt, zullen alle OOB's die in dat boekjaar langer dan tien aangesloten jaren door dezelfde accountantsorganisatie zijn gecontroleerd, moeten wisselen van accountantsorganisatie. Datzelfde geldt voor de OOB's waarbij in de jaren daarna de tien aaneengesloten jaren van accountantscontrole door dezelfde accountantsorganisatie wordt bereikt. Verordening (EU) Nr. 537/2014 geeft daarentegen een overgangsregeling met een stapsgewijze invoering: naarmate de relatie tussen de cliënt en diens accountantsorganisatie langduriger bestaat, wordt de roulatie trapsgewijs eerder verplicht gesteld.⁵¹³ Wanneer op 16 juni 2014 de relatie gedurende twintig of meer aaneengesloten jaren bestaat, zal de controleopdracht vanaf 17 juni 2020 moeten eindigen en zijn er geen verlengingsmogelijkheden. Wanneer op 16 juni 2014 de relatie elf tot twintig aaneengesloten jaren bestaat, zal de controleopdracht vanaf 17 juni 2023 moeten eindigen zonder verlengingsmogelijkheid. Voor de overige gevallen, met een korter bestaande relatie, gelden de maximumtermijnen van art. 17 inclusief verlengingsmogelijkheid na openbare aanbesteding, of de (kortere) nationale termijnen.⁵¹⁴

In de literatuur wordt erop gewezen dat een sterk gedifferentieerde overgangsregeling zowel voor- als nadelen kan hebben.⁵¹⁵ Enerzijds kan een dergelijke regeling resulteren in complexiteit en onduidelijkheid, wat als nadeel kan worden beschouwd. Anderzijds heeft gefaseerde invoering van de roulatieplicht als voordeel dat de controlemarkt minder onder druk komt te staan omdat minder OOB's in hetzelfde boekjaar van accountantsorganisatie moeten wisselen.⁵¹⁶ Verordening (EU) Nr. 537/2014 lijkt hierin een tussenweg te bewandelen, de Nederlandse regelgeving – zonder overgangsregeling en zonder trapsgewijze invoering – vooralsnog niet.

Verordening (EU) Nr. 537/2014 laat de lidstaten een groot aantal keuzemogelijkheden aangaande de vormgeving van de nationale regeling van kantoorroulatie. In de literatuur is opgemerkt dat verschillen tussen landen op dit terrein kunnen leiden tot inefficiëntie en ineffectiviteit van de jaarrekeningcontrole bij internationaal opererende ondernemingen met lastenverzwaring en hogere risico's op fouten tot gevolg.⁵¹⁷ Desondanks lijkt het niet waarschijnlijk dat alle lidstaten zullen afzien

⁵¹⁰ Autoriteit Financiële Markten, *AFM verheugd over overeenstemming tussen EP en EU Lidstaten over versterking accountantscontrole*, Amsterdam: AFM 2013, geraadpleegd op <http://www.afm.nl/nl/nieuws/2013/dec/overeenstemming-accountantscontrole.aspx>.

⁵¹¹ *Kamerstukken II*, 2013-2014, 32 681, nr. 5.

⁵¹² Zie: Vragen van het lid Aukje de Vries (VVD) aan de minister van Financiën over het bericht "Europese accountantsregels wijken af van de Nederlandse wet" (ingezonden 24 december 2013). Antwoord van Minister Dijsselbloem (Financiën) (ontvangen 22 januari 2014). Aangangsel Handelingen II 2013/14, nr. 999.

⁵¹³ Art. 41 Verordening (EU) Nr. 537/2014.

⁵¹⁴ Deze overgangsregeling wijkt af van de regeling die was opgenomen in de ontwerpverordening. De termijnen waren daarin aanzienlijk meer gedifferentieerd. Bij inwerkingtreding van Verordening (EU) Nr. 537/2014 nog lopende contracten zouden nog vier tot vijf boekjaren van toepassing kunnen blijven en daarna eenmalig worden verlengd tot i) één jaar bij een aaneengesloten controleperiode van honderd jaar of meer, ii) twee jaren bij een aaneengesloten periode van eenenvijftig tot honderd jaar, iv) drie jaren bij een periode van eenentwintig tot vijftig jaar, v) vier jaren bij elf tot twintig jaar en vi) vijf jaren bij een aaneengesloten periode van niet meer dan tien jaren.

⁵¹⁵ Voor een overzicht, zie A. Gold, C. Ewelt-Knauer & C. Pott, 'Verplichte roulatie van accountantskantoren: Een benadering vanuit praktisch, empirisch en theoretisch perspectief', *MAB* 2013-11, p. 448-458.

⁵¹⁶ K.H. Boonzaaijer, S.G. van der Lecq & S. van Veldhuizen, 'Verplichte kantoorroulatie in de financiële sector', *MAB* 2014-9, p. 330-340.

⁵¹⁷ R.G.A. Vergoossen, 'Europese Unie: "Leuker kunnen we het niet maken en makkelijker willen we het niet maken"', *MAB* 2014-6, p. 212-213; A. Gold, C. Ewelt-Knauer & C. Pott, 'Verplichte roulatie van

van het benutten van de in Verordening (EU) Nr. 537/2014 geboden keuzemogelijkheden. Zo is in ieder geval door het Verenigd Koninkrijk het standpunt ingenomen dat men gebruik wil maken van de mogelijkheid de roulatieplicht te verlengen door middel van de periodieke openbare aanbesteding.⁵¹⁸

M.4. Partner- en controleteamroulatie

Art. 24 Wta verplicht accountantsorganisaties tot roulatie van de externe accountant na zeven aaneengesloten controlejaren bij een OOB met een afkoelingsperiode van twee jaar. Deze verplichting vloeit voort uit art. 42 lid 2 Richtlijn 2006/43/EG. In art. 17 lid 7 Verordening (EU) Nr. 537/2014 wordt dit vereiste aangescherpt tot een afkoelingsperiode van ten minste drie jaar. Omdat Verordening (EU) Nr. 537/2014 rechtstreeks werkt, zal art. 24 Wta op dit punt aanpassing behoeven. De Verordening staat lidstaten overigens toe een kortere roulatietermijn van externe accountants voor te schrijven dan de termijn van zeven jaar. Daarnaast introduceert art. 17 lid 7 Verordening (EU) Nr. 537/2014 de verplichting voor accountantsorganisaties tot het instellen van een geleidelijke roulatieprocedure voor de overige individuele leden van het controleteam. De accountantsorganisatie dient doeltreffende toepassing van dit systeem te kunnen aantonen aan de bevoegde toezichtsautoriteit.⁵¹⁹

M.5. Joint audits

Verordening (EU) Nr. 537/2014 biedt in art. 16 lid 7 lidstaten de ruimte om in hun nationale wetgeving OOB's te verplichten tot het benoemen van een minimumaantal accountants(organisaties). De lidstaten kunnen zelf de voorwaarden vaststellen voor de onderlinge relatie en samenwerking tussen de betrokken accountantsorganisaties. Deze regeling komt overeen met de conceptverordening. De Nederlandse regelgeving bevat geen bepalingen voor joint audits. De AFM heeft aangegeven geen voorstander te zijn van joint audits, omdat kwaliteitsrisico's ontstaan als geen van de accountants het volledige overzicht heeft over de wettelijke controle en de volledige verantwoordelijkheid niet eenduidig kan worden toegewezen.⁵²⁰ Ook vindt de AFM de specifieke regeling niet overtuigend: er is niet bepaald dat de twee partijen vanwege het kwaliteitverbeterende 'vier-ogen-principe' elkaars

accountantskantoren: Een benadering vanuit praktisch, empirisch en theoretisch perspectief', MAB 2013-11, p. 454.

⁵¹⁸ Deze bepaling is (mede) door de inbreng van het Verenigd Koninkrijk in Verordening (EU) Nr. 537/2014 opgenomen, zie o.a. Competition & Markets Authority, *Draft Order – Formal Consultation. The Statutory Audit Services for Large Companies Market Investigation (Mandatory Use of Competitive Tender Processes and Audit Committee Responsibilities) Order 2014*, London: CMA 2014, p. 2-3, geraadpleegd op https://assets.digital.cabinet-office.gov.uk/media/53d0f428e5274a642e000005/Tenders_and_AC_responsibilities_Order-Formal_Consultation.pdf; Competition & Markets Authority, *Draft explanatory notes – Formal Consultation. The Statutory Audit Services for Large Companies Market Investigation (Mandatory Use of Competitive Tender Processes and Audit Committee Responsibilities) Order 2014*, London: CMA 2014, p. 8, geraadpleegd op https://assets.digital.cabinet-office.gov.uk/media/53d0f44140f0b60b9c000004/Explanatory_notes_Tenders___AC_responsibilities_Order-Formal_Consultation.pdf.

⁵¹⁹ De AFM heeft vraagtekens geplaatst bij het nut van deze roulatie-eisen gezien de invoering van verplichte kantoorroulatie waarbij het gehele controleteam inclusief de externe accountant reeds zullen rouleren (Autoriteit Financiële Markten, *Analyse van wetgevingsvoorstellen van de Europese Commissie voor hervorming van de accountantsmarkt*. Amsterdam: AFM 2012, p. 20, geraadpleegd op <http://www.afm.nl/~media/Files/rapport/2012/analyse-wetgevingsvoorstellen-ec.ashx>). Anderzijds kan worden opgemerkt dat de aanvullende roulatie-eisen kunnen helpen voorkomen dat de externe accountant en/of gehele controleteams bij verplichte kantoorroulatie overstappen naar de overnemende accountantsorganisatie.

⁵²⁰ Autoriteit Financiële Markten, *Analyse van wetgevingsvoorstellen van de Europese Commissie voor hervorming van de accountantsmarkt*. Amsterdam: AFM 2012, p. 6-7 en 20, geraadpleegd op <http://www.afm.nl/~media/Files/rapport/2012/analyse-wetgevingsvoorstellen-ec.ashx>.

werk moeten controleren en de regeling biedt lidstaten volledige vrijheid voor een eigen regeling waardoor geen sprake is van een gelijk Europees speelveld.⁵²¹

M.6. Honoraria

Verordening (EU) Nr. 537/2014 stelt in art. 4 een aantal vereisten aan de honoraria voor wettelijke controles bij OOB's, waarbij geldt dat lidstaten ook strengere eisen mogen vaststellen (lid 4). Lid 1 bepaalt dat de honoraria niet voorwaardelijk mogen zijn. Ook mogen conform lid 2 de totale honoraria voor niet-controlediensten anders dan die zijn verboden in art. 5 lid 1, verricht over een periode van drie of meer opeenvolgende boekjaren, niet meer bedragen dan 70% van de gemiddelde honoraria die in die jaren zijn betaald voor de wettelijke controle. Dit is een aanzienlijke versoepeling ten aanzien van de ontwerpverordening waarin dit percentage op 10% voor een enkel jaar was gesteld, maar een aanscherping ten aanzien van de Nederlandse regelgeving waarin de omzet uit controle gerelateerde diensten niet is gemaximeerd. Aangezien Verordening (EU) Nr. 537/2014 geen nadere invulling geeft aan de honoraria die moeten worden meegerekend, staat de praktische uitvoerbaarheid ervan onder druk, temeer daar er volgens de AFM in de praktijk verschillend mee wordt omgegaan.⁵²² Daar komt bij dat het controle gerelateerde diensten betreft, zodat de onafhankelijkheid er niet door onder druk lijkt te worden gezet.

Verder bepaalt art. 5 lid 3 dat wanneer de totale honoraria die een accountantsorganisatie gedurende drie opeenvolgende jaren van een OOB ontvangt groter zijn dan 15% van de totale omzet van die accountantsorganisatie, dit moet worden gemeld aan de auditcommissie van de betreffende OOB. Blijft dit percentage hoger dan 15% dan mag de wettelijke controle op besluit van het auditcomité nog maximaal twee additionele jaren worden uitgevoerd. Deze situatie zal in Nederland naar verwachting alleen betrekking kunnen hebben op de kleinere OOB-vergunninghoudende accountantsorganisaties. De AFM heeft terecht opgemerkt dat een vergelijkbare regel op vestigingsniveau tegenwicht kan bieden aan een situatie waarin een accountantsorganisatie als geheel niet financieel afhankelijk is van een OOB-controlecliënt maar een onderdeel van de organisatie, zoals een vestiging, wel.⁵²³ Tegelijkertijd biedt de geïntroduceerde periodieke roulatie hiervoor reeds een oplossing. In afwijking van de ontwerpverordening wordt conform art. 5 lid 3 van het auditcomité niet verlangd dat zij de toezichthouder informeert over de goedkeuring. Inlichten van de toezichthouder heeft als voordeel dat deze in dat geval maatregelen kan treffen indien daar aanleiding toe is.

M.7. Handhaving

In de ontwerpverordening waren bepalingen opgenomen over de sancties die nationale toezichthouders ten minste moeten kunnen opleggen.⁵²⁴ Uiteindelijk zijn deze niet in Verordening (EU) Nr. 537/2014 maar in Richtlijn 2014/56/EU terechtgekomen. Deze geeft in het in te voegen art. 30bis⁵²⁵ een opsomming van deze sancties: a. aanwijzing; b. publieke verklaring en publicatie van de overtreding op de website van de toezichthouder; c. tijdelijk verbod van maximaal drie jaren op het

⁵²¹ Autoriteit Financiële Markten, *Analyse van wetgevingsvoorstellen van de Europese Commissie voor hervorming van de accountantsmarkt*. Amsterdam: AFM 2012, p. 20, geraadpleegd op <http://www.afm.nl/~media/Files/rapport/2012/analyse-wetgevingsvoorstellen-ec.ashx>.

⁵²² Autoriteit Financiële Markten, *Analyse van wetgevingsvoorstellen van de Europese Commissie voor hervorming van de accountantsmarkt*. Amsterdam: AFM 2012, p. 15, geraadpleegd op <http://www.afm.nl/~media/Files/rapport/2012/analyse-wetgevingsvoorstellen-ec.ashx>.

⁵²³ Autoriteit Financiële Markten, *Analyse van wetgevingsvoorstellen van de Europese Commissie voor hervorming van de accountantsmarkt*. Amsterdam: AFM 2012, p. 16, geraadpleegd op <http://www.afm.nl/~media/Files/rapport/2012/analyse-wetgevingsvoorstellen-ec.ashx>. Ter illustratie verwijst de AFM naar het Enron – Arthur Andersen schandaal waarbij deze situatie zich inderdaad voordeed.

⁵²⁴ Zie voor de handhavingsbevoegdheden die de AFM nu heeft Deel III, hoofdstuk 2 'Bevoegdheden AFM op grond van de Wta'.

⁵²⁵ Zie art. 1 lid 25 Richtlijn 2014/56/EU.

verrichten van wettelijke controles of ondertekenen van de controleverklaring; d. verklaring dat de controleverklaring niet voldoet aan de eisen van de verordening en/of richtlijn; e. tijdelijk beroepsverbod van maximaal drie jaren voor leden van accountantsorganisaties of bestuurders van OOB's; en f. administratieve geldboetes voor natuurlijke en rechtspersonen. In tegenstelling tot de ontwerpverordening, is in Richtlijn 2014/56/EU niet langer een bepaling opgenomen over de maximale hoogte van de geldelijke boetes.

Art. 1 lid 25 van Richtlijn 2014/56/EU – leidend tot het in Richtlijn 2006/43/EG in te voegen art. 30ter – geeft een opsomming van aandachtspunten die nationale toezichthouders bij het bepalen van de aard en zwaarte van de sanctie in aanmerking moeten nemen: a. ernst en duur van de inbreuk; b. mate van verantwoordelijkheid van de betrokken (rechts)persoon, en c. diens financiële draagkracht; d. omvang van de door de inbreuk behaalde winsten of vermeden verliezen; e. mate van meewerken met de toezichthouder; en f. recidive. In het in Richtlijn 2006/43/EG in te voegen art. 30sexies⁵²⁶ wordt bepaald dat de lidstaten doeltreffende mechanismen opzetten die het aan de toezichthouder melden van overtredingen bevorderen (lid 1), en dat deze ten minste moeten omvatten (lid 2): a. specifieke procedures voor ontvangst van meldingen van inbreuken en de follow-up daarvan; b. bescherming van persoonsgegevens van zowel de melder als de van inbreuk verdachte persoon; en c. procedures voor hoor en wederhoor.

Richtlijn 2014/56/EU bepaalt dat de lidstaten daarnaast nog andere handhavingsbevoegdheden aan de bevoegde autoriteit kunnen toekennen. Op grond van de EU-regels hoeft de Nederlandse regeling daarom niet te worden ingeperkt. Op onderdelen moeten de bevoegdheden voor de AFM echter wel worden uitgebreid met meer verstrekende handhavingsinstrumenten.⁵²⁷

M.8. Europees toezicht

Verordening (EU) Nr. 537/2014 introduceert in art. 30 de instelling van een Europees toezichtsorgaan door het nieuw op te richten Committee of European Auditing Oversight Bodies (Ceaob) waarin nationale toezichthouders gaan samenwerken. Daarnaast geeft Verordening (EU) Nr. 537/2014 in titel IV hoofdstuk III en IV regels voor de samenwerking tussen toezichthouders op respectievelijk intracommunautair en mondiaal niveau. De bedoeling is om het toezicht in de EU te versterken en verder te harmoniseren. Tegelijkertijd houden de lidstaten ruimte voor een specifieke invulling en kan het Nederlandse stelsel van publiek toezicht met verschillende organisaties met specifieke bevoegdheden (de AFM, de NBA en de Accountantskamer) op hoofdlijnen worden gehandhaafd.⁵²⁸

⁵²⁶ Zie art. 1 lid 25 Richtlijn 2014/56/EU.

⁵²⁷ Een voorbeeld daarvan vormt het in Richtlijn 2006/43/EG in te voegen art. 30bis lid 1 onderdeel e (art. 1 lid 25 Richtlijn 2014/56/EU) dat de bevoegde autoriteiten de bevoegdheid toekent om leden van accountantsorganisaties of bestuurders van OOB's een tijdelijk beroepsverbod van maximaal drie jaren op te leggen.

⁵²⁸ Autoriteit Financiële Markten, *AFM verheugd over overeenstemming tussen EP en EU Lidstaten over versterking accountantscontrole*, Amsterdam: AFM 2013, geraadpleegd op <http://www.afm.nl/nl/nieuws/2013/dec/overeenstemming-accountantscontrole.aspx>.

N. Overzicht van IAASB-standaarden en bespreking ervan

Ter illustratie zal een aantal standaarden nader worden besproken.

Tabel 31: Overzicht van IAASB-standaarden

| Standaard | Onderwerp |
|------------------|---|
| ISQC 1 | Quality Control for Firms that Perform Audits and Reviews of Financial Statements, and Other Assurance and Related Services Engagements |
| 200 - 299 | General Principles and Responsibilities |
| ISA 200 | Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing |
| ISA 210 | Agreeing the Terms of Audit Engagements |
| ISA 220 | Quality Control for an Audit of Financial Statements |
| ISA 230 | Audit Documentation |
| ISA 240 | The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements |
| ISA 250 | Consideration of Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements |
| ISA 260 | Communication with Those Charged with Governance |
| ISA 265 | Communicating Deficiencies in Internal Control to Those Charged with Governance and Management |
| 300 - 499 | Risk Assessment and Response to Assessed Risks |
| ISA 300 | Planning an Audit of Financial Statements |
| ISA 315 | Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment |
| ISA 320 | Materiality in Planning and Performing an Audit |
| ISA 330 | The Auditor's Responses to Assessed Risks |
| ISA 402 | Audit Considerations Relating to an Entity Using a Service Organization |
| ISA 450 | Evaluation of Misstatements Identified during the Audit |
| 500 - 599 | Audit Evidence |
| ISA 500 | Audit Evidence |
| ISA 501 | Audit Evidence – Specific Considerations for Selected Items |
| ISA 505 | External Confirmations |
| ISA 510 | Initial Audit Engagements – Opening Balances |
| ISA 520 | Analytical Procedures |
| ISA 530 | Audit Sampling |
| ISA 540 | Auditing Accounting Estimates, Including Fair Value Accounting Estimates, and Related Disclosures |
| ISA 550 | Related Parties |
| ISA 560 | Subsequent Events |
| ISA 570 | Going Concern |
| ISA 580 | Written Representations |
| 600 - 699 | Using the Work of Others |
| ISA 600 | Special Considerations – Audits of Group Financial Statements (Including the Work of Component Auditors) |
| ISA 610 | Using the Work of Internal Auditors |
| ISA 620 | Using the Work of an Auditor's Expert |
| 700 - 799 | Audit Conclusions and Reporting |
| ISA 700 | Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements |
| ISA 705 | Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report |
| ISA 706 | Emphasis of Matter Paragraphs and Other Matter Paragraphs in the Independent Auditor's Report |
| ISA 710 | Comparative Information – Corresponding Figures and Comparative Financial Statements |

| | |
|------------------|--|
| ISA 720 | The Auditor's Responsibilities Relating to Other Information in Documents Containing Audited Financial Statements |
| 800 - 899 | Specialized Areas |
| ISA 800 | Special Considerations – Audits of Financial Statements Prepared in Accordance with Special Purpose Frameworks |
| ISA 805 | Special Considerations - Audits of Single Financial Statements and Specific Elements, Accounts or Items of a Financial Statement |
| ISA 810 | Engagements to Report on Summary Financial Statements |

De ISQC 1 bevat de elementen van het kwaliteitsborgingssysteem.⁵²⁹ Daaronder vallen i. de verantwoordelijkheid van het bestuur voor de kwaliteit binnen de accountantsorganisatie; ii. kwaliteitsbeheersing rondom gedragsnormen; iii. procedures rondom het aanvaarden en voortzetten van cliëntrelaties en specifieke opdrachten; iv. personeelsbeleid; v. kwaliteitsbeheersing op opdrachtniveau; en vi. monitoring en bewaking van de kwaliteit.⁵³⁰ ISQC 1 beslaat alle accountantsorganisaties die (aan) assurance (verwante) opdrachten uitvoeren.⁵³¹ De reikwijdte is daarmee breder dan die van de Wta en Bta, die vergelijkbare bepalingen bevatten. De NBA heeft de ISQC 1 verwerkt in voornamelijk de Nadere voorschriften accountantskantoren (NVAK).

De ISA's bevatten de methodologie voor de accountantscontrole, de grondslagen en eventueel de essentiële werkzaamheden voor het komen tot de accountantsverklaring.⁵³² ISA 200 (Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing) definieert de doelstelling en algemene uitgangspunten van de controle van financiële overzichten. De eerste tien paragrafen geven een introductie met achtereenvolgens de reikwijdte van de ISA (par. 1-2), een toelichting op de controle van financiële overzichten (par. 3-9) en de bepaling dat deze ISA van toepassing is voor controles vanaf 15 december 2009 (par. 10). Paragraaf 11 en 12 geven de algemene doelstellingen van de accountant bij de jaarrekeningcontrole. Paragraaf 13 definieert de in de ISA gehanteerde termen, zoals 'audit evidence', 'financial statements', 'misstatement', 'professionale judgment', 'professional skepticism' en 'reasonable assurance'. In paragraaf 14-24 worden de vereisten uiteengezet, gekenmerkt door het gebiedende 'shall' in iedere verplichting. De vereisten verklaren de navolgende ISA's van toepassing bij het uitvoeren van de controles en de vermelde paragrafen verwijzen geregeld naar de relevante paragrafen in de toepassing en het overige verklarende materiaal. Dit laatste onderdeel volgt na paragraaf 24 en is opgenomen in de paragrafen A1-A76.

ISA 220 (Quality Control for an Audit of Financial Statements) behandelt de specifieke verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot kwaliteitsbeheersingsprocedures bij de jaarrekeningcontrole. Deze ISA moet in samenhang met de toepasselijke ethische vereisten worden gelezen en de ISA veronderstelt dat de accountantsorganisatie onderworpen is aan de ISQC 1 of aan gelijkwaardige nationale vereisten. ISA 230 (Audit Documentation) geeft algemene documentatievereisten, naast de specifieke documentatiebepalingen die, indien nodig, aan het einde van het vereistenonderdeel van de overige clarified ISA's zijn opgenomen. De documentatievereisten helpen de toezichthouders bij de beoordeling van de accountantscontroles; eventuele vragen kunnen

⁵²⁹ Zie voor een bespreking van de ISQC 1 o.a.: R.J.M. Dassen, 'Kwaliteitsbeheersing van accountantskantoren op internationaal niveau', MAB 2005-11, p. 535-539; J.P.J. Verkruijsse, 'Van bedrijfsvoering terug naar beroepsuitoefening', MAB 2005-11, p. 556-562; R. Roos, 'Schending van de Wet toezicht accountantsorganisaties', MAB 2009-4, p. 113-114.

⁵³⁰ Paragraaf 16 van de ISQC 1.

⁵³¹ Paragraaf 4 van de ISQC 1.

⁵³² H.K.O Reimers, 'Totstandkoming van toetsbare internationale controlestandaarden voor accountants', *Ondernemingsrecht* 2010, 69.

daardoor mede worden beantwoord aan de hand van het accountantsdossier.⁵³³ ISA 700 (Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements) behandelt de verantwoordelijkheid van de accountant om een opinie te vormen ten aanzien van de financiële overzichten en de vorm en inhoud van de accountantsverklaring.⁵³⁴ ISA 700 formuleert de volgende doelstellingen van de accountant in het kader van deze ISA: '(a) To form an opinion on the financial statements based on an evaluation of the conclusions drawn from the audit evidence obtained; and (b) To express clearly that opinion through a written report that also describes the basis for that opinion.'⁵³⁵ Na definiëring van de in de ISA gehanteerde termen in paragraaf 7-9, worden in paragraaf 10-15 de vereisten ten aanzien van het vormen van een opinie⁵³⁶, in paragraaf 16-19 de vereisten ten aanzien van de vorm van de opinie en in paragraaf 20-45 de vereisten ten aanzien van (de vorm en inhoud van) de accountantsverklaring gegeven.

In het kader van het eerder genoemde Auditor Reporting project dat de IAASB momenteel uitvoert, zijn diverse standaarden aangepast en in 2013 voor het eerst in consultatie gebracht. Naast herziening van de ISA's 260, 570, 700, 705, 706 en een aantal kleinere aanpassingen bij andere ISA's, heeft de IAASB bovendien voorgesteld een nieuwe ISA 701 (Communicating Key Audit Matters in the Independent Auditor's Report) uit te brengen.⁵³⁷ Recent heeft de IAASB ook ISA 720 (The Auditor's Responsibilities Relating to Other Information in Documents Containing Audited Financial Statements) herzien. De voorgestelde herziene ISA 720 was reeds in 2012 voor het eerst in consultatie gegeven en de ISA is na verwerking van de reacties voor de tweede maal in consultatie gebracht in het voorjaar van 2014. De herziene ISA⁵³⁸ verduidelijkt en versterkt de reikwijdte en de focus van de accountantscontrole op de overige informatie in de jaarverslagen naast de financiële overzichten en introduceert nieuwe verantwoordelijkheden op het gebied van de accountantsrapportage. Conform de voorstellen zal de accountant de overige informatie moeten beoordelen op consistentie met de gecontroleerde financiële overzichten en alert moeten zijn op indicaties dat de overige informatie materieel onjuist is weergegeven. De standaard definieert de begrippen 'overige informatie' en 'jaarverslag' en licht deze toe, om duidelijkheid over de reikwijdte en uniforme toepassing te waarborgen.

⁵³³ M. Pheijffer, 'Auditing-standaarden: in principe heldere regels', MAB 2007-12, p. 597.

⁵³⁴ Paragraaf 1 van ISA 700.

⁵³⁵ Paragraaf 6 van ISA 700.

⁵³⁶ Ter illustratie: paragraaf 13 van ISA 700 geeft de volgende opsomming van de onderdelen die de accountant moet beoordelen, namelijk of: '(a) The financial statements adequately disclose the significant accounting policies selected and applied; (b) The accounting policies selected and applied are consistent with the applicable financial reporting framework and are appropriate; (c) The accounting estimates made by management are reasonable; (d) The information presented in the financial statements is relevant, reliable, comparable, and understandable; (e) The financial statements provide adequate disclosures to enable the intended users to understand the effect of material transactions and events on the information conveyed in the financial statements; and (f) The terminology used in the financial statements, including the title of each financial statement, is appropriate.'

⁵³⁷ International Auditing and Assurance Board, *Reporting on Audited Financial Statements: Proposed New and Revised International Standards on Auditing. Exposure Draft July 2013*, New York: IFAC 2013, geraadpleegd op <http://www.ifac.org/publications-resources/reporting-audited-financial-statements-proposed-new-and-revised-international>.

⁵³⁸ International Auditing and Assurance Board, *Proposed International Standard on Auditing (ISA) 720 (Revised). The Auditor's Responsibilities Relating to Other Information. Proposed Consequential and Conforming Amendments to Other ISAs. Exposure Draft April 2014*, New York: IFAC 2014, geraadpleegd op <http://www.ifac.org/publications-resources/international-standard-auditing-720-revised-auditor-s-responsibilities-relati>; M. Cohn, *IAASB Re-proposes Standard on Auditor responsibilities in Annual Reports*, New York: Accountingtoday.com, 23 april 2014, geraadpleegd op http://www.accountingtoday.com/news/iaasb-re-proposes-standard-on-auditor-responsibilities-in-annual-reports-70392-1.html?utm_campaign=daily-apr%2024%202014&utm_medium=email&utm_source=newsletter&ET=webcpa%3Ae2597593%3A3935106a%3A&st=email.

O. Bespreking IMF FSAP-onderzoeken

In het eerste onderzoek heeft het IMF in september 2004 geconcludeerd dat het Nederlandse toezicht op het financiële stelsel naar internationale maatstaven van hoge kwaliteit is en voldoet aan de eisen van doelmatigheid en doeltreffendheid.⁵³⁹ In het tweede onderzoek concludeerde het IMF in juni 2011 eveneens dat het Nederlandse toezichtmodel adequaat is en voldoet aan de internationale standaarden en dat het toezicht door de AFM robuust en proactief is.⁵⁴⁰ Tegelijkertijd heeft het IMF een aantal aanbevelingen voor verbetering gedaan.⁵⁴¹ Zo acht het IMF het wenselijk dat de DNB en AFM meer regelgevende bevoegdheden ten aanzien van kapitaalmarkten krijgen om sneller en minder willekeurig te kunnen optreden en dat hun juridische aansprakelijkheid wordt beperkt tot schuld en grove nalatigheid zoals dat ook in de meeste buurlanden het geval is. Wat betreft de financiële verslaggeving is het IMF kritisch over de bevoegdheden van de AFM. Het IMF heeft aanbevolen dat de AFM meer bevoegdheden moet krijgen om informatie bij ondernemingen te kunnen inwinnen, gedurende een langere periode onderzoek moet kunnen doen en naar de Ondernemingskamer moet kunnen gaan en informatie tussen toezichtafdelingen vrij moet kunnen uitwisselen. Vooral dit laatste punt over de door het IMF gewenste opheffing van de 'Chinese walls' heeft ook effecten voor het Wta-gerelateerde toezicht. Omdat het rapport van het IMF deze aanbevelingen niet verder toelicht en niet aangeeft hoe het onderzoek heeft plaatsgevonden, is het moeilijk om dit nader te duiden.⁵⁴² Diverse IMF-aanbevelingen ten aanzien van de uitbreiding van de AFM-bevoegdheden waren in een eerder stadium reeds aangegeven door de AFM,⁵⁴³ en het verbaast dan ook niet dat de AFM de aanbevelingen heeft verwelkomd en onderschreven.⁵⁴⁴ Een aantal van de aangehaalde aanbevelingen is inmiddels verwerkt in nieuwe wetgeving.⁵⁴⁵

⁵³⁹ International Monetary Fund, *Kingdom of the Netherlands -- Netherlands: Technical Note: The Netherlands Model of Financial Sector Supervision*, Washington, D.C.: IMF 2004, IMF Country Report No. 4/311, geraadpleegd op <http://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2004/cr04311.pdf>.

⁵⁴⁰ International Monetary Fund, *Kingdom of The Netherlands -- Netherlands: Financial System Stability Assessment*, Washington, D.C.: IMF 2011, IMF Country Report No. 11/144, geraadpleegd op <http://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2011/cr11144.pdf>;

International Monetary Fund, *Kingdom of the Netherlands-Netherlands: Publication of Financial Sector Assessment Program Documentation -- Technical Note on Financial Sector Supervision: The Twin Peaks Model*, Washington, D.C.: IMF 2011, IMF Country Report No. 11/208, geraadpleegd op <http://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2011/cr11208.pdf>.

⁵⁴¹ Voor een overzichtstabel van de aanbevelingen, zie International Monetary Fund, *Kingdom of The Netherlands -- Netherlands: Financial System Stability Assessment*, Washington, D.C.: IMF 2011, IMF Country Report No. 11/144, p. 7, geraadpleegd op <http://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2011/cr11144.pdf>. Zie hierover bovendien: Toekomst financiële sector, *Kamerstukken II*, 2010-2011, 32 013, nr. 16.

⁵⁴² H.K.O. Reimers & G.F.E. Koster, 'Ontwikkelingen rond de Wtftv; de stand van zaken', *TvJ* 2011-6, p. 166.

⁵⁴³ Evaluatie Wet toezicht op financiële verslaggeving, *Kamerstukken II*, 2010-2011, 32 681, nr. 2, p. 15.

⁵⁴⁴ Autoriteit Financiële Markten, *AFM onderschrijft conclusies IMF-rapport*, Amsterdam: AFM 2010, geraadpleegd op <http://www.afm.nl/nl/professionals/afm-actueel/nieuws/2010/dec/reactie-imf.aspx>; Autoriteit Financiële Markten, *IMF publiceert definitieve bevindingen en aanbevelingen voor het Nederlandse toezicht op de financiële sector*, Amsterdam: AFM 2011, geraadpleegd op <http://www.afm.nl/nl/nieuws/2011/juni/imf-ndls-tz-fin.aspx>.

⁵⁴⁵ Bijvoorbeeld ten aanzien van de aansprakelijkheidsbeperking van de toezichthouders (zie Wet van 7 juni 2012 tot wijziging van de Wet op het financieel toezicht en de Wet financiële markten BES in verband met het invoeren van een aansprakelijkheidsbeperking voor de toezichthouders op de financiële markten en het opnemen van regels met betrekking tot de beloning van dagelijks beleidsbepalers van financiële ondernemingen die staatsteun genieten (Wet aansprakelijkheidsbeperking DNB en AFM en bonusverbod staatsgesteunde ondernemingen), *Stb.* 2012, 265; Besluit van 20 juni 2012 tot vaststelling van het tijdstip van inwerkingtreding van de Wet aansprakelijkheidsbeperking DNB en AFM en bonusverbod staatsgesteunde ondernemingen, *Stb.* 2012, 289) en opheffing van de 'Chinese Walls' (zie Wet van 13 december 2012, houdende bepalingen over het accountantsberoep, de Nederlandse beroepsorganisatie van accountants en de Commissie eindtermen accountantsopleiding (Wet op het accountantsberoep), *Stb.* 2012, 680; Besluit van 13 december 2012, houdende vaststelling van het tijdstip van inwerkingtreding van de Wet op het accountantsberoep, *Stb.* 2012, 681).