

Vergaderjaar 2001–2002

28 090

Evaluatie Accountantswetgeving

Nr. 1

BRIEF VAN DE MINISTER VAN ECONOMISCHE ZAKEN

Aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal

's-Gravenhage, 13 november 2001

Hierbij bied ik u, mede namens de ministers van Financiën en Justitie, het kabinetsstandpunt evaluatie accountantswetgeving aan. De aanleiding voor de evaluatie is dat bij de wijziging van de accountantswetgeving in 1993 in de wet een evaluatiebepaling is opgenomen die mij verplicht om na zes jaar een verslag over het functioneren van de Wet op de registeraccountants (Wet RA) en de Wet op de accountants-administratiecon-sulenten (Wet AA) uit te brengen aan de Tweede Kamer. In oktober 2000 heeft u reeds het onderzoek ontvangen dat Berenschot in het kader van de evaluatie heeft uitgevoerd.¹ Met dit kabinetsstandpunt sluit het kabinet de evaluatie van het functioneren van de accountantswetgeving af.

Het kabinet is van mening dat actuele ontwikkelingen in het accountants-beroep, zoals de opkomst van forensische accountants, vragen om een duidelijke visie op de publieke rol van accountants in het maatschappelijk verkeer. Het maatschappelijk verkeer moet kunnen vertrouwen op de betrouwbaarheid van verklaringen bij verantwoordingen. Dat is een publiek belang dat het vaststellen van wet- en regelgeving voor certificeringsbevoegde accountants rechtvaardigt. Zonder voldoende vertrouwen in de verklaringen bij verantwoordingen werken bijvoorbeeld kapitaalmarkten niet optimaal doordat er te veel onzekerheid bestaat over de juistheid van deze verantwoordingen. Het kabinet heeft, vanuit deze visie redenerend, in de evaluatie het uitgangspunt gehanteerd dat de effectiviteit van de huidige wet- en regelgeving voor accountants afgemeten dient te worden aan de mate waarin deze bijdraagt aan de borging van het publieke belang van betrouwbare accountantsverklaringen. Als het resultaat hiervan treft u in de bijgevoegde notitie een breed pakket aan maatregelen aan om de borging van de deskundigheid, onafhankelijkheid en herkenbaarheid van certificeringsbevoegde accountants in de toekomst zeker te kunnen blijven stellen.

¹ Brief van de minister van Economische Zaken aan de Tweede Kamer (16 oktober 2000).

Het kabinet wil de borging van het publieke belang van een betrouwbare accountantsverklaring verstevigen door onder andere de volgende algemene maatregelen te nemen:

- de beroepsregelgeving voor de praktijkuitoefening van certificeringsbevoegde accountants krijgt een wettelijke basis. Het gaat hierbij om de regelgeving voor de permanente educatie, onpartijdigheid en onafhankelijkheid, collegiale toetsing en het gebruik van de functieaanduiding;
- de certificeringsbevoegde accountants komen onder toezicht van een nieuw zelfstandig bestuursorgaan te vallen. Dit zelfstandig bestuursorgaan zal verantwoordelijk worden voor de uitvoering van en het toezicht op de naleving van de wet- en regelgeving voor de certificeringsbevoegde accountants.

Door deze maatregelen zal de maatschappelijke inbedding en transparantie van de regelgeving voor certificeringsbevoegde accountants beter gewaarborgd worden. Door de instelling van een zelfstandig bestuursorgaan zal bovendien de handhaving van deze regelgeving meer prioriteit krijgen. Het kabinet hanteert bij de uitwerking van deze maatregelen het uitgangspunt dat de certificerende functie voor de huidige AA's en RA's toegankelijk blijft. Er zal dus geen sprake zijn van een verzwaring van de opleidingseisen of van het introduceren van ervaringseisen.

Bij het opstellen van dit standpunt heeft het kabinet rekening gehouden met internationale ontwikkelingen op het gebied van onderwijs (de invoering van de bachelor-masterstructuur en het accreditatiestelsel) en de initiatieven van de Europese Commissie om de onafhankelijkheidsvoorschriften te harmoniseren. In dit kabinetsstandpunt is aangegeven op welke wijze deze internationale ontwikkelingen vertaald zullen worden naar de Nederlandse wet- en regelgeving.

Op grond van de reeds genoemde evaluatiebepaling ben ik verplicht om de inhoud van dit kabinetsstandpunt niet vast te stellen dan na de besturen van NIVRA en NOvAA daarover advies te hebben gevraagd. Ik heb hieraan invulling gegeven door beide organisaties een adviesaanvraag te doen. Bij het opstellen van dit kabinetsstandpunt heb ik getracht zoveel mogelijk recht te doen aan de grotendeels constructieve, maar ook zeer uiteenlopende reacties die ik in reactie hierop van beide organisaties heb ontvangen.

De hierboven genoemde en andere voorgenomen maatregelen worden in meer detail beschreven en gemotiveerd in de bijgevoegde notitie. Een samenvatting en beschrijving van de opzet van de evaluatie treft u daarin ook aan. Ik hoop hierover op korte termijn met de Tweede Kamer van gedachten te kunnen wisselen.

De Minister van Economische Zaken,
A. Jorritsma-Lebbink

Inhoud

Samenvatting	4
Hoofdstuk 1. Inleiding	5
1.1 Aanleiding evaluatie	5
1.2 Publiek belang accountantsverklaring	5
1.3 Opzet evaluatie	6
Hoofdstuk 2. Deskundigheid van de accountant	7
2.1 Huidige situatie	7
2.2 Functioneren waarborgen deskundigheid	9
Hoofdstuk 3. Onpartijdigheid en onafhankelijkheid van de accountant	12
3.1 Huidige situatie	12
3.2 Functioneren regels voor onpartijdigheid en onafhankelijkheid	14
3.3 Aanbevelingen Europese Commissie	16
Hoofdstuk 4. Herkenbaarheid van de accountant	18
Hoofdstuk 5. Toezicht op de accountant	19
5.1 Huidige situatie	19
5.2 Onafhankelijk toezicht	20

SAMENVATTING

Deze brief bevat de bevindingen van het kabinet over het functioneren van de accountantswetgeving. Het kabinet hanteert in deze brief als uitgangspunt dat de effectiviteit van de wet- en regelgeving voor accountants afgemeten dient te worden aan de mate waarin deze bijdraagt aan de borging van publieke belangen. Het publieke belang dat het stellen van regels aan accountants rechtvaardigt is dat het maatschappelijk verkeer moet kunnen vertrouwen op de betrouwbaarheid van verklaringen bij verantwoordingen. Hieronder worden de maatregelen samengevat die naar de mening van het kabinet vereist zijn om de borging van dit publieke belang te verstevigen. Met deze maatregelen wordt bovendien een meer evenwichtige balans tussen zelfregulering en overheidstoezicht tot stand gebracht.

De deskundigheid van accountants wordt thans geborgd door een theoretische en een praktijkopleiding en daarna door de permanente educatieverplichting van de beroepsorganisaties. De opleidingen voldoen aan het niveau dat de Europese regelgeving stelt. Ingrijpende wijzigingen in het curriculum zijn daarom niet noodzakelijk. Vanwege het hoge niveau en ruime aanbod aan opleidingen kan de thans bestaande wettelijke taak van de beroepsorganisatie voor het «doen verzorgen van de opleiding» komen te vervallen. Bovendien kan het toezicht op de theoretische opleiding sterk worden vereenvoudigd door het in lijn te brengen met het reguliere toezicht op opleidingen door het Ministerie van Onderwijs, Cultuur en Wetenschappen. De borging van de deskundigheid na voltooiing van de opleiding door middel van permanente educatie en collegiale toetsing dient volgens het kabinet een wettelijke basis te krijgen om de kwaliteit van de beroepsuitoefening op een hoog peil te houden. De nieuw op te richten toezichthouder zal op de uitvoering hiervan gaan toezien. Het kabinet is niet van plan om deze eisen te verzwaren of om aanvullende ervaringeisen te stellen.

De onpartijdigheid en onafhankelijkheid van accountants worden op dit moment geborgd door een stelsel van Gedrags- en Beroepsregels. Naar de mening van het kabinet verschaft dit stelsel van abstracte regels onvoldoende duidelijkheid voor het maatschappelijk verkeer en is de naleving moeilijk controleerbaar. Het kabinet wil daarom de regels voor onafhankelijkheid aanscherpen en verduidelijken conform de aanbevelingen van de Europese Commissie. Daarnaast wil het kabinet de onafhankelijkheidseisen een wettelijke basis geven. In de wet zouden daartoe twee generieke gebodsbepalingen opgenomen moeten worden: ten eerste de algemene plicht tot onpartijdigheid en onafhankelijkheid; ten tweede de plicht dat een accountant andere opdrachten bij een controlecliënt mag aanvaarden mits hij kan aantonen dat het risico van afhankelijkheid niet significant is door middel van een «onafhankelijkheidstoets». In de wet zouden daarnaast ook twee specifieke verbodsbepalingen opgenomen moeten worden: 1) het opmaken van de jaarrekening, en 2) het verzorgen van de financiële administratie van een controlecliënt van het eigen accountantskantoor zijn niet toegestaan. De specifieke verbodsbepalingen zijn in beginsel alleen van toepassing bij de verplichte controles op grond van artikel 393 boek 2 van het Burgerlijk Wetboek en de controles op grond van de Comptabiliteitswet, de Gemeentewet en de Provinciewet, maar het kabinet wil daarnaast ook onderzoeken of het verbod dient te worden uitgebreid naar de andere regelingen waarin de overheid om een accountantsverklaring vraagt zoals subsidieregelingen. Om de naleving van deze onafhankelijkheidseisen beter te kunnen controleren worden ze een expliciet aandachtsonderdeel in het toezicht door de onafhankelijke toezichthouder.

De herkenbaarheid van accountants wordt thans geborgd door de bescherming van de titels RA en AA. Uit het onderzoek van Berenschot blijkt dat de titels RA en AA door het maatschappelijk verkeer voldoende worden herkend, maar dat verwarring bestaat over de betekenis van de Gedrags- en Beroepsregels voor accountants. Het kabinet wil daarom accountants verplichten om een aparte herkenbare functieaanduiding te hanteren als zij optreden in de publieke functie zodat er geen verwarring kan ontstaan over hun rol en de regels waaraan ze bij certificerende werkzaamheden zijn gebonden. De huidige titels RA en AA kunnen voortaan door de privaatrechtelijke beroepsorganisaties beschermd worden.

Het waarborgen van de deskundigheid, onafhankelijkheid en herkenbaarheid van de certificeringsbevoegd accountant vereist een nieuwe taakverdeling tussen de beroepsorganisaties en de overheid. Een nieuwe onafhankelijke toezichthouder zal verantwoordelijk worden voor de uitvoering en handhaving van de wettelijke eisen met betrekking tot de onafhankelijkheid, deskundigheid en herkenbaarheid van de certificeringsbevoegde accountants. Deze eisen zullen daartoe een wettelijke basis krijgen. De toezichthouder zal onder meer de bevoegdheid krijgen om onderzoek te doen naar schendingen van de onafhankelijkheidsregels en deze voor de tuchtrechter te brengen. De beroepsorganisaties zullen een privaatrechtelijke status krijgen zodat zij zich nadrukkelijker kunnen richten op onder meer de opleidingen, de ontwikkeling van de vaktechniek en de belangenbehartiging voor hun leden.

1. INLEIDING

1.1 Aanleiding evaluatie

Bij de wijziging van de accountantswetgeving in 1993 is in de wet een evaluatiebepaling opgenomen.¹ Deze bepaling verplicht de Minister van Economische Zaken om na zes jaar een verslag over het functioneren van de Wet op de registeraccountants (Wet RA) en de Wet op de accountants-administratieconsulenten (Wet AA) uit te brengen aan de Tweede Kamer. Beide wetten zijn in 1993 gewijzigd om ze in overeenstemming te brengen met de Achtste Richtlijn inzake het vennootschapsrecht en de EG-Richtlijn inzake de erkenning van hoger onderwijsdiploma's.² Ten gevolge van deze wijzigingen zijn sinds 1993 behalve registeraccountants ook accountants-administratieconsulenten, mits deze hebben voldaan aan bepaalde eisen, bevoegd tot het uitvoeren van de wettelijke controle van jaarrekeningen. Daarnaast voorzien de herziene Wet RA en Wet AA in een proeve van bekwaamheid voor buitenlandse accountants en vanaf september 1999 een verplichte praktijkstage van 3 jaar. Ten slotte zijn als gevolg van de wijziging van de Wet AA alle accountants-administratieconsulenten verplicht aangesloten bij het publiekrechtelijke beroepslichaam NOvAA.

1.2 Publiek belang accountantsverklaring

Het kabinet is van mening dat actuele ontwikkelingen in het accountantsberoep, zoals de opkomst van forensische accountants, vragen om een duidelijk visie op de rol van accountants in het maatschappelijk verkeer in brede zin. Er wordt een steeds groter maatschappelijk belang gehecht aan werkzaamheden van accountants. Deze beperken zich niet tot jaarrekeningen en andere financiële verantwoordingen, maar behelzen vele terreinen waar onpartijdige analyses van belang zijn voor het functioneren van mensen en organisaties in de samenleving. Op het gebied van financiën, op het gebied van milieu, op het gebied van integriteit, op het gebied van maatschappelijke verantwoordelijkheid en verslaglegging daarover, etc. Het gaat daarbij om belangrijke informatie voor het personeel, voor

¹ De evaluatiebepaling is opgenomen in artikel V, eerste lid van de Wet tot wijziging van de Wet op de Registeraccountants en de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten (Staatsblad 465, 1993).

² Achtste Richtlijn inzake de toelating van personen belast met de wettelijke controle van boekhoudbescheiden (84/253/EEG); Richtlijn inzake een algemeen stelsel van erkenning van hoger onderwijsdiploma's (89/48/EEG).

de aandeelhouders, voor de overheid, voor de belastingbetaler en voor maatschappelijke organisaties.

De evaluatie heeft het publieke belang van goede en heldere regels voor de certificerende werkzaamheden van accountants nogmaals bevestigd. In de terminologie van de Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid zijn publieke belangen die belangen waarvoor de overheid een eindverantwoordelijkheid op zich heeft genomen omdat de behartiging van deze belangen anders onvoldoende tot zijn recht komt.¹ Het publieke belang dat het stellen van regels aan accountants rechtvaardigt, is dat het maatschappelijk verkeer moet kunnen vertrouwen op de betrouwbaarheid van verklaringen bij verantwoordingen. Zonder dit vertrouwen werken kapitaalmarkten niet optimaal doordat er te veel onzekerheid bestaat over de juistheid van financiële verantwoordingen. Accountants voegen immers zekerheid toe aan financiële informatie waardoor transactiekosten worden gereduceerd en het economisch verkeer efficiënter verloopt. Om deze reden is het noodzakelijk dat bij bepaalde verantwoordingen een verklaring wordt afgegeven en dat de wetgever vereist dat deze verklaring slechts door een daartoe bevoegde persoon wordt afgegeven. Belangrijke factoren bij het bepalen voor welke verklaringen dit geldt zijn de mate van zekerheid die de verklaring biedt en het aantal gebruikers van de verklaring. Van een verklaring die een hoge mate van zekerheid verschaft of een grote kring van gebruikers heeft dient de betrouwbaarheid namelijk buiten kijf te staan.

Het kabinet is van mening dat de accountantsverklaring een dusdanige maatschappelijke functie vervult dat het gerechtvaardigd is dat de betekenis daarvan wettelijk wordt vastgelegd. De accountantsverklaring verschaft immers, in tegenstelling tot de andere soorten verklaringen van accountants zoals de beoordelingsverklaring en de samenstellingsverklaring², een hoge mate van zekerheid. Momenteel is de betekenis van de accountantsverklaring uitsluitend vastgelegd in de interne beroepsregelgeving van de publiekrechtelijke beroepsorganisaties NIVRA en NOvAA. Het kabinet is echter van mening dat de betekenis wettelijk verankerd dient te worden omdat de afgifte ervan tot het exclusieve domein van de certificeringsbevoegde accountant behoort. De andere soorten verklaringen mogen daarentegen door iedereen worden afgegeven. In de accountantswetgeving zal daarom een bepaling worden opgenomen dat een accountantsverklaring een schriftelijke mededeling is van een certificeringsbevoegd accountant inhoudende de uitkomst van de controle van een verantwoording. Met controle of certificering wordt daarbij bedoeld het geheel van werkzaamheden dat erop gericht is een hoge mate van zekerheid te verstrekken over de getrouwheid van een verantwoording. Het ligt dus niet in het voornemen van het kabinet om regels te stellen voor andere werkzaamheden dan het certificeren of voor andere accountants dan de certificeringsbevoegd accountants.

1.3 Opzet evaluatie

Voor de opzet van de evaluatie is een onderverdeling naar drie fasen gemaakt:³

- extern onderzoek (september 1999 – oktober 2000);
- consultatie belanghebbenden (november 2000 – april 2001);
- formulering kabinetsstandpunt (mei 2001 – november 2001).

Het externe onderzoek naar het functioneren van de accountantswetgeving is uitgevoerd door bureau Berenschot. Berenschot is hierbij begeleid door een begeleidingscommissie waarin naast vertegenwoordigers van de ministeries van Economische Zaken, Justitie en Financiën ook een viertal accountants op persoonlijke titel en voorgedragen door NIVRA

¹ WRR (2000), Het borgen van publiek belang, Den Haag: SDU.

² Een beoordelingsverklaring is een schriftelijke mededeling inhoudende de uitkomst van het geheel van werkzaamheden dat erop gericht is een beperkt mate van zekerheid te verkrijgen omtrent de getrouwheid van een verantwoording, welke mate van zekerheid lager is dan bij een controle. De afgifte van de beoordelingsverklaring is niet voorbehouden aan accountants. Een samenstellingsopdracht is een opdracht tot het samenstellen of opstellen van een jaarrekening. De samenstellingsopdracht leidt tot een samenstellingsverklaring bij de jaarrekening: deze verklaring geeft geen zekerheid over de financiële informatie als geheel. De afgifte van de samenstellingsverklaring is eveneens niet voorbehouden aan accountants, alhoewel de gebruikers van de samengestelde informatie enig vertrouwen mogen ontleen aan de betrokkenheid van accountants.

³ Zie Kamerstukken II, 1997/98, 24 036, nr. 89.

en NOvAA zitting namen. De eindrapportage is in oktober 2000 ter informatie aan de Tweede Kamer aangeboden.¹

De periode na het verschijnen van het Berenschot rapport is gebruikt om de verschillende belanghebbende organisaties te consulteren. Een groot aantal organisaties heeft gebruik gemaakt van deze gelegenheid: de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten (NOvAA), het Koninklijk Nederlands Instituut van Registeraccountants (NIVRA), het Examenbureau voor registeraccountants, het Examenbureau voor Accountants-Administratieconsulenten, het Curatorium voor registeraccountants en accountants-administratieconsulenten, de vereniging van samenwerkende registeraccountants en Accountants-Administratieconsulenten (SRA), de werkgeversorganisaties VNO-NCW en MKB.NL, De Nederlandsche Bank, de HBO-Raad, het AC Scholenoverleg, de Universiteit Nijenrode en de Vereniging van Effectenbezitters (VEB).

Dankzij deze brede consultatie heeft het kabinet een goed beeld gekregen van de maatschappelijke verwachtingen over het functioneren van het accountantsberoep. Dit heeft het kabinet er van overtuigd dat wijzigingen in de wetgeving nodig zijn om de publieke functie van de accountant in de toekomst te kunnen blijven waarborgen. Bij het opstellen van dit standpunt heeft het kabinet getracht zoveel mogelijk recht te doen aan de veelal constructieve, maar ook zeer uiteenlopende bijdragen van de genoemde belanghebbende organisaties.

2. DESKUNDIGHEID VAN DE ACCOUNTANT

In paragraaf 2.1 wordt beschreven op welke wijze de borging van de deskundigheid van accountants op dit moment georganiseerd is. Het is van belang hierbij twee trajecten te onderscheiden: ten eerste het traject waarin iemand wordt opgeleid tot accountant en ten tweede de beroepsuitoefening van accountants na voltooiing van de vereiste opleiding. In paragraaf 2.2 wordt ingegaan op het functioneren van dit systeem en worden aanbevelingen gedaan ter verbetering.

2.1 Huidige situatie

Wet- en Regelgeving

Onderstaand wordt in het kort het wettelijk kader weergegeven. De waarborgen voor de deskundigheidseisen voor accountants zijn met name vastgelegd in:

- Achtste EEG-Richtlijn inzake het vennootschapsrecht en de EG Richtlijn inzake de erkenning van hoger onderwijsdiploma's;
- Wet op de registeraccountants en de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten;
- Examenbesluit RA en Examenbesluit AA;
- Verordeningen van de beroepsorganisaties NIVRA en NOvAA;

De Achtste Richtlijn stelt eisen aan het opleidingsniveau, de inhoud van de opleidingen en aan het examen van personen die belast worden met de wettelijke controle van jaarrekeningen. De richtlijn is geïmplementeerd in de Wet RA en de Wet AA. Deze wetten geven de grondslag om inhoudelijke eisen te stellen aan de opleidingen (en het toezicht) en bepalen dat het accountantsexamen uit een theoretisch en een praktisch gedeelte bestaat. Het in de Achtste Richtlijn vereiste universitair opleidingsniveau komt overeen met zowel het HBO-diploma dat leidt tot het beroep van Accountant-Administratieconsulent als met het universitaire diploma van het opleidingstraject tot Registeraccountant.

¹ Brief van de minister van Economische Zaken aan de Tweede Kamer (16 oktober 2000).

Bij algemene maatregel van bestuur zijn voor beide accountantsopleidingstrajecten de inhoud en de omvang van zowel het theoretisch examen als van het praktijkgedeelte vastgesteld. In de bedoelde besluiten zijn de vakgebieden opgenomen die worden geëxamineerd. Deze zijn door de Examenbureau's RA en AA uitgewerkt in examenprogramma's. De beroepsorganisaties hebben daarnaast ook nadere regels gesteld aan de praktijkopleiding (stage), die na een overgangstermijn sinds 9 september 1999 verplicht is om ingeschreven te kunnen worden in het accountantsregister.

Ten slotte hebben de beroepsorganisaties door middel van verordeningen op de permanente educatie de leden die optreden als accountant verplicht om hun vakkennis periodiek te actualiseren.

Toezicht op de opleidingstrajecten

De Examenbureaus en het Curatorium houden gezamenlijk toezicht op de examens van de accountantsopleidingen, zowel voor wat betreft het theoretisch gedeelte als voor het praktijkgedeelte.

De Examenbureaus AA en RA zijn zelfstandige bestuursorganen met verantwoordelijkheden ten aanzien van de organisatie en inrichting van het theoretisch en praktisch deel van het accountantsexamen. De examenbureau's benoemen in overleg met het Curatorium de examinatoren en houden toezicht op het naleven van de exameneisen. Ten slotte accrediteren zij ook de opleidingen van universiteiten en hogescholen. Op dit moment zijn de opleidingen van 6 universiteiten erkend en worden de opleidingen van 15 HEAO's op basis van een verklaring van gelijkwaardigheid erkend. De door de examenbureaus erkende stagebureaus van verschillende bedrijven zijn verantwoordelijk voor de begeleiding en kwaliteitsbewaking van de praktijkopleiding. Het examenbureau houdt toezicht op de kwaliteit van de praktijkstage.

Het Curatorium is een zelfstandig bestuursorgaan met als wettelijke taak het toezicht houden op de beide examenbureaus en het goedkeuren van de examenprogramma's en examenreglementen. Het Curatorium toetst of het niveau van de opleidingen voldoet aan de eisen uit de Achtste richtlijn.

Waarborgen door beroepsorganisaties

Na het voltooien van de theoretische- en praktijkopleiding wordt de deskundigheid van de in de openbare registers ingeschreven accountants ook gewaarborgd door interne regelgeving van de beide publiekrechtelijke beroepsorganisaties. Dit gebeurt met name via de eis van permanente educatie en door het systeem van collegiale toetsing.

Bij beide beroepsorganisaties speelt het systeem van permanente educatie, waarbij de betreffende leden verplicht zijn hun vakkennis te actualiseren (o.a. door middel van studieconferenties, vaktechnische cursussen, seminars) een belangrijke rol. Sinds 1991 is er binnen het NIVRA een beleid voor permanente educatie van kracht. Permanente educatie is thans verplicht gesteld voor alle registeraccountants die optreden als accountant. De betreffende accountants en hun kantoor zijn zelf verantwoordelijk voor de vastlegging van deze educatie. De controle op naleving ligt bij het NIVRA. De NOvAA heeft sinds 1996 een verplicht systeem van permanente educatie ontwikkeld voor zijn leden. De NOvAA heeft sinds 1 januari 2001 het toezicht ingevoerd op het in voldoende mate en tijdig nakomen van de verplichting tot permanente educatie.

Een recente ontwikkeling is het systeem van collegiale toetsing dat door het NIVRA vanaf 1997 gebruikt wordt.¹ Onder leiding van het College Collegiale Toetsing worden onderzoeksteams samengesteld die bij de accountantskantoren toetsingen uitvoeren. Elk accountantskantoor wordt eens in de vier jaar onderworpen aan de collegiale toetsing. Deze toets is in principe systeemgericht en betreft de opzet en de werking van het interne kwaliteitsborgingssysteem van het betreffende kantoor, inclusief de uitgevoerde interne reviews. De accountantskantoren die ook na hertoetsing onvoldoende scores, worden door het college bekend gemaakt aan het bestuur van het NIVRA. Het bestuur kan vervolgens een tuchtrechtelijke procedure aanhangig maken. Uit de eerste resultaten van collegiale toetsingen blijkt dat de kwaliteit van de accountantspraktijk bij met name de kleinere RA-kantoren een aantal gebreken vertoonden. De NOVAA is momenteel bezig om een eigen systeem van collegiale toetsing uit te werken.

2.2 Functioneren waarborgen deskundigheid

In deze paragraaf wordt nader ingegaan op het functioneren van de bestaande systematiek rondom de borging van de deskundigheid en worden aanbevelingen gedaan ter verbetering van deze borging.

De belangrijkste conclusie is dat het op basis van de Achtste Richtlijn minimaal vereiste niveau van de opleidingstrajecten voldoende is gewaarborgd. Tijdens de consultatie van verschillende belanghebbende organisaties kwamen geen klachten naar voren ten aanzien van de deskundigheid van accountants. De opleidingseisen uit de Examenbesluiten hoeven daarom niet te worden aangescherpt. Wel ziet het kabinet met het oog op toekomstige onderwijsontwikkelingen ruimte voor vereenvoudigingen in de bestaande, complexe structuur van toezicht op de examens. Tevens ziet het kabinet mogelijkheden om de kwaliteit van de beroepsuitoefening van certificeringsbevoegde accountants door de nieuw op te richten toezichthouder (zie hoofdstuk 5) te intensiveren. Hierop wordt in het vervolg van deze paragraaf nader ingegaan.

Toezicht op de opleidingstrajecten

Het kabinet heeft bij de beoordeling van het toezicht op de examens de actuele ontwikkeling in het hoger onderwijs en de toezichtmodellen die bij vergelijkbare beroepsgroepen worden toegepast betrokken. De ontwikkelingen in het hoger onderwijs van de komende jaren, zoals de toenemende mate waarin instellingen hun opleidingen inrichten volgens het principe van competentiegericht leren, de beoogde invoering van accreditatie en van een bachelor-masterstructuur, vereisen naar de mening van het kabinet een herziening van het toezicht op de opleidingen en examens.

Uit een vergelijking met andere gereguleerde beroepen blijkt dat de huidige constructie van drie zelfstandige bestuursorganen (twee Examenbureaus en een overkoepelend Curatorium) uniek is in het beroepsonderwijs. De achtergrond hiervan is dat de accountantsopleidingen vroeger particuliere opleidingen waren. Het toezicht daarop is destijds in handen van aparte examenbureaus gelegd om de kwaliteit van de uitstroom te kunnen waarborgen. De huidige HBO- en WO-opleidingstrajecten vallen echter grotendeels onder een naar tevredenheid functionerend kwaliteitsborgingssysteem, waarop door het Ministerie van Onderwijs, Cultuur en Wetenschappen toezicht wordt gehouden. Onderwijsinstellingen zijn daarbij in de eerste plaats zelf verantwoordelijk voor de kwaliteit van hun onderwijs en het voeren van een kwaliteitsbeleid ter verbetering daarvan.

¹ De privaatrechtelijke accountantsorganisatie SRA werkte als eerste sinds 1993 met een systeem van collegiale toetsing voor met name de kleinere (RA-)kantoren.

In de tweede plaats vindt er extern toezicht plaats door de Onderwijsinspectie op basis van visitaties door de HBO-Raad en de VSNU.

Een andere reden waarom de huidige toezichtstructuur ten aanzien van de accountantsopleidingstrajecten aan herziening toe is, is het feit dat door de invoering van de verplichte driejarige praktijkopleiding in 1999 de toetreding tot het accountantsberoep verschoven is naar het moment waarop de praktijkstage wordt afgerond in plaats van het moment waarop het theoretisch opleidingsgedeelte wordt afgerond. Het zwaartepunt van het toezicht op het kwaliteitsniveau van de instroom in het beroep verschuift daardoor eveneens richting de praktijkopleiding. Hierdoor neemt het belang van de systematiek van de «verklaring van gelijkwaardigheid» af en wordt de rol van de Examenbureaus automatisch minder groot.

Gezien het voorgaande acht het kabinet het nodig het huidige systeem van toezicht op de examens te herzien. Het kabinet wenst het toezicht te vereenvoudigen en in lijn te brengen met het reeds bestaande reguliere toezicht op opleidingen en de beoogde systematiek van accreditatie. Het toezicht op individuele examens zal vervangen worden door toezicht op opleidingen. Bovendien wil het kabinet het toezicht meer laten aansluiten bij de wijze waarop het toezicht bij andere opleidingen plaatsvindt. Met het toekomstige toezichtmodel dat het kabinet voor ogen staat, ontstaat een flexibel systeem dat recht doet aan de autonomie van opleidingsinstellingen en waarin tegelijkertijd een voor internationale standaarden hoog kwaliteitsniveau goed is geborgd. Het laat toe dat er naast de huidige RA- en AA-opleidingen ook andere opleidingen geaccrediteerd worden. Hieronder wordt het toekomstige model nader toegelicht.

Bij de verdere ontwikkeling van het kwaliteitszorgstelsel in het hoger onderwijs staan twee zaken centraal: versterking van de internationale referentie en de beoogde invoering van accreditatie in 2002 als onderdeel van kwaliteitszorg bij de beoogde invoering van het bachelor-masterstelsel.¹ Accreditatie is een kwaliteitskeurmerk dat het op te richten Nationaal Accreditatieorgaan (NAO) aan opleidingen verleent. Hiermee wordt gegarandeerd dat studenten, samenleving en arbeidsmarkt er op mogen vertrouwen dat de betreffende opleiding daadwerkelijk opleidt tot de competenties en kwalificaties verbonden aan een internationaal erkende bachelor- of mastergraad. De accreditatiekaders worden na overleg met de opleidingsinstellingen en andere belanghebbenden (brancheorganisaties, werkgevers, studentenorganisaties) vastgesteld. Bij de standaarden voor accreditatie gaat het in ieder geval om specificaties voor het niveau van de opleiding (bachelor of master) en de oriëntatie (HBO of WO), maar ook om de specifieke beroepseisen onder meer op grond van andere wet- en regelgeving. Bij het WO is dat laatste, de toetsing aan specifieke beroepseisen, echter niet aan de orde aangezien het daarbij niet gaat om een opleiding gericht op een bepaald beroep (bijv. het doctoraal economie). De toelating tot een vervolgopleiding kan in dat geval functioneren als kwaliteitstoets.

Het accreditatieorgaan beoordeelt in beginsel niet zelf de kwaliteit, maar toetst de methodiek van visitatie en valideert het visitatieoordeel als de methodiek aan de eisen voldoet. Naast de wettelijke taak van het verlenen van accreditatie aan bekostigde en aangewezen opleidingen, en het uitvoeren van de toets nieuwe opleidingen, kunnen de taken van het accreditatieorgaan bij ministeriële regeling uitgebreid worden. Deze uitbreiding houdt in dat het accreditatieorgaan op termijn ook opleidingen kan gaan beoordelen van instellingen die niet onder de Wet op het hoger onderwijs en wetenschappelijk onderzoek vallen (zoals post-initiële masteropleidingen of andere particuliere opleidingen). Accreditatie van

¹ Zie de Wijziging van onder meer de Wet op het hoger onderwijs en wetenschappelijk onderzoek en de Wet studiefinanciering 2000 in verband met de invoering van de bachelor-masterstructuur in het hoger onderwijs (Kamerstukken II, 2000/2001, 28 024, nr. 1–3) en de Wijziging van onder meer de Wet op het hoger onderwijs en wetenschappelijk onderzoek in verband met de invoering van accreditatie in het hoger onderwijs (Kamerstukken II, 2000/2001, 27 920, nr. 1–3).

opleidingen zal de transparantie verhogen. Zo wordt het mogelijk om opleidingen van bekostigde instellingen te vergelijken met die van private en internationale aanbieders. Met de toekomstige invoering van een accreditatiestelsel vervalt op termijn de belangrijkste reden voor het in stand houden van de bestaande constructie van Examenbureau's en Curatorium.

Evenals in de huidige situatie zal het kabinet in het toekomstige accreditatiemodel de minimaal vereiste opleidingseisen voor certificeringsbevoegde accountants conform de Achtste EEG-Richtlijn vastleggen in een wettelijk kader. Nadere invulling van de opleidingsprogramma's zal vervolgens in (landelijk) overleg tussen de privaatrechtelijke beroepsorganisaties en onderwijsinstellingen plaatsvinden. Er zal wettelijk worden vastgelegd dat het theoretisch accountantsexamen het afleggen van een opleidingstraject vereist dat bestaat uit geaccrediteerde opleidingen. In het toekomstige model vindt kwaliteitsborging van het theoretische opleidingstraject dus plaats door accreditatie en visitatie, waarbij uiteindelijk ook getoetst wordt aan de wettelijk vastgelegde beroepseisen. De uitvoering van de stageregeling door de (privaatrechtelijke) stagebureaus zal onder toezicht worden gebracht van de nieuwe toezichthouder.¹

Het kabinet is voornemens nader te onderzoeken hoe zowel de theoretische als praktische opleidingstrajecten langs de hierboven geschetste lijnen in een nieuw stelsel kunnen worden ingepast. Aangezien het hier gaat om een beoogd nieuw stelsel, is de wijze waarop inpassing van de opleidingen in een bachelor-masterstructuur plaats zal vinden, nog een punt van nadere invulling en mede afhankelijk van de keuzes die de instellingen van hoger onderwijs maken.

In het licht van het voorgaande is er tenslotte geen reden meer om de wettelijke taak van de beroepsorganisaties voor het «doen verzorgen» van de theoretische opleiding in stand te houden. Er is immers voldoende aanbod vanuit de bestaande onderwijsinstellingen.

Waarborgen door beroepsorganisaties

De deskundigheid van de openbaar accountant is naar de mening van Berenschot niet in het geding. Berenschot concludeert niettemin dat de deskundigheid, gezien de talrijke vakinhoudelijke ontwikkelingen, niet voldoende toekomstbestendig geborgd is en beveelt een versterking van de permanente educatie en de collegiale toetsing aan. Daarbij is het van belang dat de controle op naleving van de regels voor permanente educatie door de beroepsorganisatie wordt verbeterd.

Het kabinet deelt de mening van Berenschot en is voorstander van een meer op de certifierende werkzaamheden gerichte permanente educatie en collegiale toetsing om de deskundigheid van de certificeringsbevoegde accountants voldoende op peil te kunnen houden. Daarom zullen de thans bestaande eisen voor de permanente educatie en collegiale toetsing een wettelijke basis krijgen en zal de nieuwe toezichthouder verantwoordelijk worden voor het toezicht op de uitvoering van deze regelingen. Alle certificeringsbevoegde accountants die zijn ingeschreven in het door de nieuwe toezichthouder beheerde publieke register zullen moeten voldoen aan deze eisen. De eisen voor de permanente educatie zullen niet worden verzaamd.

Over het voorstel van het NIVRA om ervaringseisen in te voeren heeft het kabinet gemeend dat een invoering van ervaringseisen onwenselijk is in het licht van de basisbepalingen van de interne markt, in het bijzonder de

¹ De taken en positie van de nieuwe toezichthouder worden in hoofdstuk 5 besproken.

bepalingen inzake de vrijheid van vestiging en het vrij verrichten van diensten binnen de Europese Gemeenschap, neergelegd in de artikelen 43 en 49 van het EG-Verdrag. Met de invoering van ervaringseisen zou de toegang tot de certificerende functie zowel voor Nederlandse als buitenlandse accountants namelijk onnodig belemmerd worden.

3. ONPARTIJDIGHEID EN ONAFHANKELIJKHEID VAN DE ACCOUNTANT

In deze paragraaf wordt het functioneren van de regelgeving voor de onpartijdigheid en onafhankelijkheid van accountants behandeld. Na een algemene beschrijving van het wettelijk kader volgen in 3.1 een uitleg van de systematiek van de Gedrags- en Beroepsregels en het stelsel van collegiale toetsing en tuchtrecht waarmee deze regels gehandhaafd worden. In 3.2 wordt het functioneren van dit systeem besproken en worden de maatregelen uitgewerkt die het kabinet wil nemen om de werking van dit systeem te verbeteren.

3.1 Huidige situatie

Wet- en regelgeving

Het wettelijke kader voor de waarborging van de onpartijdigheid en onafhankelijkheid van accountants is opgebouwd uit twee lagen:

- Achtste EEG-Richtlijn inzake het vennootschapsrecht (84/253/EEG);
- Verordeningen op de Gedrags- en Beroepsregels NIVRA en NOvAA (GBA).

In de Achtste Richtlijn zijn een aantal zeer algemene bepalingen opgenomen over onafhankelijkheid. Deze bepalingen zijn in Nederland terug te vinden in de Gedrags- en Beroepsregels voor Registeraccountants en Accountants-Administratieconsulenten.

In de huidige situatie zijn de RA's en de AA's gehouden aan de door het NIVRA en de NOvAA opgestelde verordeningen op de gedrags- en beroepsregels (GBA). Daarin zijn naast de regels van onafhankelijkheid ook regels opgenomen voor de onpartijdigheid. Ook is het gebruikelijk dat er binnen de accountantskantoren richtlijnen voor de onafhankelijke positie van de accountant bestaan. Volgens de GBA zijn alle accountants die optreden als accountant (die zich bekend maken als accountant) gebonden aan de eis van onpartijdigheid (objectiviteit). Alleen een accountant die optreedt als openbaar accountant (en gedooft dat de door hem gegeven verklaring openbaar wordt gemaakt) is tevens gebonden aan de eis van onafhankelijkheid. Op de systematiek van de GBA wordt hieronder nader ingegaan.

Systematiek Gedrags- en Beroepsregels

Over onpartijdigheid is in de huidige GBA voorgeschreven dat alle accountants die optreden als accountant onpartijdig zijn in hun oordeel. Zij zullen zich in principe moeten onthouden van werkzaamheden die naar hun aard partijdigheid vereisen. De GBA laten wel toe dat een accountant een bijzonder belang kan vertegenwoordigen. In dat geval behoort het tot de plicht van de accountant aan alle betrokkenen kenbaar te maken wat zijn positie is bij het vervullen de specifieke functie. Tenslotte is in de GBA voorgeschreven dat een accountant niet een verklaring mag afgeven bij verantwoordingen die zijn afgelegd door hemzelf of een persoon waarmee hij een nauwe persoonlijke relatie heeft.

Over de eis van onafhankelijkheid is in de huidige GBA als hoofdbepaling opgenomen dat een openbaar accountant onafhankelijk is van zijn opdrachtgever en van de verantwoordingsplichtige. In de GBA worden geen specifieke combinaties van controle- en advieswerkzaamheden bij dezelfde cliënt verboden. Dit betekent dat de accountant zelf moet beoordelen of hij bij bepaalde werkzaamheden het risico loopt dat hij zich te veel met de opdrachtgever identificeert en daarom niet wordt geacht onafhankelijk te zijn van de opdrachtgever. De GBA bevatten geen nadere regels voor de wijze waarop hij dit moet doen. Daarnaast bevat de GBA de bepaling dat financiële of andere belangen van derden de onafhankelijkheid van het optreden van de openbare accountant niet mogen aantasten. Naast deze generieke bepalingen zijn er verder ook enkele specifieke verbodsbepalingen die gericht zijn op situaties waarbij het risico van afhankelijkheid geacht wordt groot te zijn. Deze verbodsbepalingen hebben betrekking op de inkomensvorming van de accountant, de (financiële) relatie met de verantwoordingsplichtige en de vergoeding voor de werkzaamheden van de accountant.

Ten slotte schrijven de GBA voor dat de accountant die optreedt als openbaar accountant geen functie mag vervullen die zijn onpartijdigheid of onafhankelijkheid aantast. Dit betekent dat een openbaar accountant bepaalde bestuursfuncties niet mag verrichten. In de GBA staan geen voorbeelden genoemd van deze functies.

Collegiale toetsing

Het NIVRA heeft de controle van naleving van de onpartijdigheids- en onafhankelijkheidseisen opgenomen in de verplichte collegiale toetsing die reeds in hoofdstuk 2 aan de orde is geweest. Het stelsel van collegiale toetsing van het NIVRA omvat een onderzoek naar het functioneren van het interne stelsel van kwaliteitsbeheersing. Ten aanzien van de kwaliteitsbeheersing zijn een aantal deelaspecten onderscheiden, waaronder onpartijdigheid, onafhankelijkheid, integriteit, geheimhouding en professioneel gedrag. De NOvAA is op dit moment bezig met de opzet van een systeem van collegiale toetsing.

Tuchtrecht

Handhaving van de Gedrags- en Beroepsregels vindt uiteindelijk plaats via de tuchtrechter. De raden van tucht worden gevormd door één of meer onafhankelijke voorzitters, een secretaris en overige leden. De voorzitters en de secretaris zijn jurist, de leden zijn registeraccountants, accountants-administratieconsulenten en onafhankelijke deskundigen (zoals belastingadviseurs). De leden worden benoemd door de Minister van Economische Zaken.

De Raad van Tucht neemt een tegen een accountant gerezen bezwaar in behandeling op een bij de raad ingediende klacht, op verzoek van het bestuur van de beroepsorganisaties of ambtshalve. De Raad van Tucht behandelt de klacht in principe in een openbare zitting. De beslissing van de Raad van Tucht wordt altijd in het openbaar uitgesproken. Daarnaast kunnen de raden van tucht bepalen dat de uitspraak geheel of gedeeltelijk wordt gepubliceerd.

Tegen een beslissing van de Raad van Tucht kan beroep worden ingesteld bij het College van Beroep voor het bedrijfsleven. Deze beroepsmogelijkheid staat open voor de betrokken accountant, de klager of het bestuur van de beroepsorganisaties.

3.2 Functioneren regels voor onpartijdigheid en onafhankelijkheid

De onpartijdigheid en onafhankelijkheid van de accountant staan al enige tijd ter discussie. Deze discussie is aangewakkerd door enige financiële affaires waarbij vraagtekens zijn geplaatst bij de rol van de accountant. Ook internationaal speelt deze discussie al geruime tijd. In de Verenigde Staten is de beurstoezichthouder onlangs met nieuwe regelgeving ter zake gekomen. In Europa komt de Europese Commissie dit najaar met een aanbeveling over hetzelfde thema.

Op basis van een analyse van de tuchtrechtspraak van de afgelopen jaren heeft Berenschot geen aanwijzingen gevonden dat door openbaar accountants niet wordt voldaan aan de onafhankelijkheidseisen uit de verordeningen op de Gedrags- en Beroepsregels van NIVRA en NOvAA. Uit bestudering van de jurisprudentie blijkt dat er weinig uitspraken van de raden van tucht zijn waarbij de onafhankelijkheid in het geding was. Desondanks is het kabinet van mening dat de maatschappelijke discussie over onafhankelijkheid van accountants aanleiding geeft tot zorg. Onafhankelijkheid is immers een kwestie van perceptie en in het maatschappelijk verkeer is het vertrouwen in de onafhankelijkheid van accountants afgenomen. De consultatie die naar aanleiding van het onderzoek van Berenschot is gevoerd bevestigt deze indruk. Om de geloofwaardigheid van de openbaar accountant blijvend te kunnen waarborgen is het daarom nodig om de regelgeving met betrekking tot onafhankelijkheid enerzijds aan te scherpen en anderzijds actiever te handhaven. Het kabinet wil dit met het volgende pakket aan maatregelen realiseren:

- wettelijk kader voor onpartijdigheid en onafhankelijkheid
- actieve tuchtrechtelijke handhaving
- intensivering collegiale toetsing
- instelling onafhankelijk toezicht

In het vervolg van deze paragraaf worden deze maatregelen nader uitgewerkt.

Wettelijke verankering van onpartijdigheid en onafhankelijkheid

Het kabinet is van mening dat van een accountant verwacht mag worden dat deze over een objectieve en integere houding beschikt. Omdat de objectiviteit van een accountant door het maatschappelijk verkeer niet eenvoudig te controleren is, zijn er waarborgen voor de onafhankelijkheid nodig. Volgens het kabinet vormen de in de Gedrags- en Beroepsregels geformuleerde eisen een goed uitgangspunt, maar het is niet altijd duidelijk wanneer accountants aan welke eisen moeten voldoen. Bovendien zijn sommige eisen te abstract geformuleerd en blijken daardoor moeilijk handhaafbaar.

Het kabinet is van mening dat de onpartijdigheids- en onafhankelijkheidsregels een dermate cruciale rol vervullen voor de borging van het publieke belang dat ze een wettelijk kader behoeven. In de accountantswetgeving zijn thans geen bepalingen opgenomen met betrekking tot de onafhankelijkheid. Deze staan echter wel in zeer algemene bewoordingen in de Achtste EEG-richtlijn inzake het vennootschapsrecht. Daarnaast dient duidelijker omschreven te worden wanneer accountants aan welke eisen moeten voldoen. Daarbij is het kabinet de mening toegedaan dat alle accountants de schijn van afhankelijkheid moeten voorkomen. De bepalingen over onpartijdigheid en onafhankelijkheid dienen van toepassing te zijn op alle accountants die bevoegd zijn om te certificeren. Deze bepalingen kunnen daarbij worden gedifferentieerd naar de aard van de werkzaamheden van de accountant. Het kabinet is zich er van bewust dat

interne en overheidsaccountants niet aan alle eisen van onafhankelijkheid kunnen voldoen. Zij dienen echter wel onafhankelijk in de organisaties waarin ze werkzaam zijn te worden gepositioneerd en zullen, evenals in het huidige regime, bepaalde functiecombinaties niet uit kunnen oefenen.

Het kabinet is voornemens in de wet een tweetal generieke beroeps-ethische normen op te nemen waaraan accountants zich dienen te houden omwille van het publiek belang. Naast een algemene plicht tot onpartijdigheid wordt tevens opgenomen dat een accountant andere opdrachten bij een controlecliënt mag aanvaarden mits hij kan aantonen dat het risico van afhankelijkheid niet significant is («ja, mits»). Daartoe wordt wettelijk bepaald dat een accountant bij aanvaarding van een controleopdracht een zogenaamde «onafhankelijkheidstoets» moet uitvoeren waarbij hij een afweging maakt van de aanwezige onafhankelijkheidsrisico's en de maatregelen die zijn genomen om deze af te dekken. De toets wordt schriftelijk vastgelegd en in het dossier opgenomen zodat het voor derden (tuchtrechter, toezichthouder, collegiale toetsers) te controleren valt of een zorgvuldige afweging is gemaakt. Op deze wijze wordt onafhankelijkheid achteraf toetsbaar gemaakt. Met deze benadering sluit het kabinet aan bij de voorstellen die de Europese Commissie in voorbereiding heeft.

In de wet zouden daarnaast twee specifieke verbodsbepalingen opgenomen dienen te worden die als strekking hebben dat 1) het opmaken van de jaarrekening (zogenaamde samenstellingsopdrachten) en 2) het verzorgen van de financiële administratie van een controlecliënt van het eigen accountantskantoor niet zijn toegestaan. Het kabinet acht het risico van afhankelijkheid bij de twee genoemde combinaties van dienstverlening maatschappelijk onaanvaardbaar en wil de afweging of deze combinaties toelaatbaar zijn niet aan de individuele accountant zelf overlaten. Voor alle andere combinaties van dienstverlening geldt de bovengenoemde generieke procedure van de onafhankelijkheidstoets. Deze specifieke verbodsbepalingen zijn in beginsel alleen van toepassing bij de verplichte controles op grond van artikel 393 Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek en de controles op grond van de Comptabiliteitswet, de Gemeentewet en de Provinciewet, maar het kabinet wil daarnaast ook onderzoeken of het verbod dient te worden uitgebreid naar de andere regelingen waarin de overheid om een accountantsverklaring vraagt zoals subsidieregelingen.

Met deze benadering kiest het kabinet bewust niet voor een volledige scheiding van controle en advies op cliëntniveau. Dit zou inhouden dat een accountant geen andere diensten mag leveren aan een controlecliënt van het eigen accountantskantoor. De reden waarom het kabinet deze benadering afwijst, is omdat deze op gespannen voet staat met de richting waarin de internationale regelgeving met betrekking tot onafhankelijkheid zich beweegt. De Europese Commissie kiest in haar voorstellen vooralsnog voor een benadering waarbij wordt uitgegaan van de risico's voor onafhankelijkheid. Het leveren van andere diensten bij een controlecliënt is in deze benadering toegestaan als de onafhankelijkheid daardoor geen ontoelaatbare risico's loopt. Dat is immers bij veel vormen van dienstverlening het geval en het zou een disproportionele maatregel zijn als deze bij voorbaat allemaal verboden zouden worden. Een volledig verbod zou bovendien leiden tot hogere kosten voor de afnemers van accountantsdiensten omdat zij dan gedwongen zouden zijn om tegelijkertijd meerdere accountants in te schakelen.

Het kabinet wil de beroepsorganisaties betrekken bij het uitwerken van het wettelijke stelsel van onpartijdigheids- en onafhankelijkheidsregels. Ook de gebruikers van accountantsverklaringen zullen worden betrokken bij het opstellen van de nieuwe regels zodat gewaarborgd is dat het maat-

schappelijk verkeer voldoende vertrouwen heeft in de werking ervan. De aanbevelingen van de Europese Commissie zullen hierbij als uitgangspunt worden gebruikt. In paragraaf 3.3 worden de voorlopige voorstellen van de Europese Commissie beschreven.

Actieve tuchtrechtelijke handhaving

Naast bovengenoemde aanscherping en verduidelijking van de onafhankelijkheidsregels, wil het kabinet tevens bevorderen dat er een actiever handhavingsbeleid wordt gevoerd. Hoewel het tuchtrecht op dit moment laagdrempelig is en adequaat functioneert, ontbreekt nog een instantie die de rol van «openbaar aanklager» op zich neemt en toeziet op de naleving van tuchtmaatregelen (met name de schorsing). De beroepsorganisaties maken tot op dit moment zelden gebruik van de mogelijkheid om misstanden in het beroep op te sporen en voor de tuchtrechter te brengen. Daardoor bestaat het vermoeden dat niet alle misstanden aan het licht komen.

NIVRA en NOvAA hebben er tevens op gewezen dat tuchtzaken te lang duren. Het kabinet wil daarom onderzoeken hoe de procedures bij de raden van tucht en met name het College van Beroep voor het Bedrijfsleven (nu 2 à 3 jaar) versneld kunnen worden. Daarnaast stelt het kabinet zich voor de wet dusdanig aan te passen dat de raden van tucht ook de mogelijkheid krijgen om geldboetes op te leggen zoals nu reeds gebruikelijk is bij medische en juridische beroepen. Ten slotte wil het kabinet onderzoeken hoe aan de uitspraken van de raden van tucht meer openbaarheid gegeven kan worden.

Intensivering collegiale toetsing

De naleving van de regels met betrekking tot de onafhankelijkheid kan met behulp van periodieke collegiale toetsing bij kantoren gecontroleerd worden. Het kabinet wil de beroepsorganisaties uitnodigen om voorstellen te doen voor het in het systeem van collegiale toetsing opnemen van de nieuwe onafhankelijkheidseisen. Een gezamenlijk voorstel van NIVRA en NOvAA draagt er toe bij dat er geen verschillen ontstaan tussen de wijze van toetsing bij registeraccountants en Accountants-Administratieconsulenten (die vaak binnen hetzelfde kantoor werkzaam zijn).

Instelling onafhankelijk toezicht

Tenslotte acht het kabinet het wenselijk een onafhankelijk toezichthouder in te stellen die zich richt op (onder meer) de naleving van de regels met betrekking tot onafhankelijkheid en onpartijdigheid en het toezicht op de uitvoering van de collegiale toetsing. In hoofdstuk 5 wordt nader ingegaan op de positie, taken en bevoegdheden van deze toezichthouder.

3.3 Aanbevelingen Europese Commissie

De Europese Commissie bereidt op dit moment een aanbeveling over onafhankelijkheid voor. De aanbeveling heeft geen bindende juridische kracht, maar omvat wel een aantal fundamentele principes waarvan omzetting door de lidstaten in hun nationale regelgeving naar het oordeel van het kabinet wenselijk wordt geacht. De Europese Commissie hoopt dat met de aanvaarding van dit document een eerste stap op weg naar harmonisatie van de onafhankelijkheidsvoorschriften binnen de Europese Unie zal zijn gezet. In de reactie op het MDW-rapport Accountancy heeft het kabinet in 1997 aangekondigd te wachten met maatregelen totdat duidelijkheid zou bestaan over de Europese ontwikkelingen.¹ Uit het

¹ Kamerstukken II, 1997/98, 24 036, nr. 55.

consultatiedocument ««Statutory Auditors» Independence in the EU: A Set of Fundamental Principles» dat de Europese Commissie op 15 december 2000 heeft gepubliceerd op haar internetsite blijkt in welke richting deze zullen gaan.¹

De Europese Commissie hanteert in het consultatiedocument het uitgangspunt dat de effectiviteit van regels voor onafhankelijkheid beoordeeld dient te worden vanuit het perspectief van een goed geïnformeerde belanghebbende (zoals een aandeelhouder). Deze zou zich een oordeel moeten kunnen vormen over de vraag of een openbaar accountant in een specifieke situatie de regels voor onafhankelijkheid op de juiste wijze heeft toegepast. De uiterlijke onafhankelijkheid («independence of appearance») speelt daarbij een belangrijke indicatieve rol; een accountant dient feiten en omstandigheden te vermijden die bij een derde partij twijfel zouden kunnen wekken over zijn objectiviteit. Het is immers voor een derde partij niet of nauwelijks vast te stellen in hoeverre de accountant daadwerkelijk beschikt over een onafhankelijkheid van geest («independence of mind») en een objectieve en integere attitude heeft.

In de praktijk betekent de benadering van de Europese Commissie dat de accountant bij de aanvaarding van een opdracht een «ex ante» inschatting dient te maken van de relevante risico's die in het geding zijn. Vervolgens dient de accountant te bepalen of de aanwezige waarborgen toereikend zijn om de risico's tot een acceptabel niveau te reduceren. Deze afweging dient de accountant schriftelijk vast te leggen, zodat een derde partij dit «ex post» kan toetsen (tuchtrechter, collegiale toetsing, toezichthouder e.d.). Het is dus een soort onafhankelijkheidstoets.

De discussie over onafhankelijkheid moet worden gezien in het licht van het Groenboek over de positie van de openbaar accountant dat de Europese Commissie in 1996 uitbracht.² Daarin speelt de zogenaamde «verwachtingskloof» een grote rol. Dat is de kloof tussen de verwachtingen van het maatschappelijk verkeer over de publieke rol van de openbaar accountant en de rolopvatting van de beroepsgroep zelf. Hoe groter deze kloof is, des te kleiner is de geloofwaardigheid en het prestige van het beroep, aldus de Europese Commissie. Dit kan leiden tot een verminderd vertrouwen in de juistheid van financiële informatie waardoor onder meer het functioneren van de kapitaalmarkt kan worden aangetast.

Vanuit dit perspectief komt de Europese Commissie in het consultatiedocument tot een reeks aanbevelingen. Het belangrijkste verschil met de huidige Nederlandse regels is dat het abstracte begrip onafhankelijkheid door de Europese Commissie is geoperationaliseerd tot een stelsel van concrete regels. Enkel daarvan worden in Nederland reeds gehanteerd. Op de meeste onderdelen zijn de voorstellen van de Europese Commissie niettemin gedetailleerder dan de huidige Nederlandse Gedrags- en Beroepsregels voor accountants. Hieronder worden de aanbevelingen samengevat:

- vergoedingen die afhankelijk zijn van de uitkomst van de controlewerkzaamheden («contingent fees») zijn verboden. Daarnaast mag er geen sprake zijn van financiële afhankelijkheid van een controlecliënt. Deze aanbeveling is in Nederland thans geïmplementeerd in de Gedrags- en Beroepsregels voor accountants;
- financiële, zakelijke en familiale relaties met een controlecliënt dienen zoveel mogelijk vermeden te worden, tenzij deze onbetekenend en/of tijdelijk van karakter zijn. Deze vereiste is eveneens in de Gedrags- en Beroepsregels opgenomen;
- een accountant mag geen diensten leveren aan controlecliënten waarbij hij beslissingen gaat nemen voor het management van de cliënt. In de Gedrags- en Beroepsregels is deze bepaling terug te

¹ Bij het opstellen van het consultatiedocument heeft de Europese Commissie zich laten adviseren door het «Committee on Auditing», een werkgroep waarin naast vertegenwoordigers van de lidstaten ook de Europese koepelorganisaties van accountants deelnamen. Namens Nederland namen vertegenwoordigers van het Ministerie van Justitie en het Ministerie van Economische Zaken deel aan de beraadslagingen van deze werkgroep.

² Europese Commissie (1996), Groenboek over de rol, de positie en de aansprakelijkheid van de met de wettelijke controle belaste accountant in de Europese Unie.

- vinden in de eis dat de openbaar accountant onafhankelijk is van zijn opdrachtgever en degene omtrent wiens aangelegenheden hij verklaringen afgeeft, alsmede van degene die belangen heeft bij of afhankelijk is van een van hen of van beiden. In de Gedrags- en Beroepsregels worden echter geen voorbeelden genoemd van dienstverlening bij een controlecliënt waarbij de risico's voor de onafhankelijkheid groot zijn. De Europese Commissie geeft deze voorbeelden wel: verzorgen van boekhouding en administratie, implementatie van financiële informatiesystemen, waarderingen, deelname aan interne controle, optreden bij rechtszaken en recruitment van hoger management;
- accountantskantoren dienen over een intern systeem van kwaliteitscontrole te beschikken dat met behulp van een systeem van collegiale toetsing of overheidstoezicht door derden op zijn effectiviteit kan worden getoetst;
 - accountantskantoren dienen een systeem van interne rotatie in te voeren, tenzij de omvang van het kantoor dat niet toe laat. In de laatste situatie kan worden volstaan met externe toetsing zoals bijvoorbeeld de collegiale toetsing;
 - ten slotte wil de Europese Commissie dat de tarieven die accountants in rekening brengen bij ondernemingen die verplicht zijn om hun jaarverslag te publiceren eveneens openbaar gemaakt worden. Hierbij dient een onderscheid gemaakt te worden tussen de inkomsten uit de wettelijke controle en die uit andere geleverde diensten.

Naar verwachting zal de definitieve aanbeveling van de Europese Commissie in november of december 2001 worden gepubliceerd. Het kabinet verwacht niet dat de definitieve aanbeveling substantieel zal afwijken van het hierboven beschreven consultatiedocument.

4. HERKENBAARHEID VAN DE ACCOUNTANT

Uit het onderzoek van Berenschot blijkt dat de titels RA en AA door het maatschappelijk verkeer voldoende worden herkend, maar dat de betekenis van de Gedrags- en Beroepsregels voor accountants niet voldoende bekend is. Hierdoor bestaat verwarring bij het maatschappelijk verkeer over de reikwijdte en de toepassing van de Gedrags- en Beroepsregels. De Gedrags- en Beroepsregels kennen een soort «schillenstructuur» waarbij afhankelijk van het soort werkzaamheden van de accountant verschillende bepalingen van toepassing zijn. De discussie over «forensische accountants» is een recente illustratie van de verwarring die hierdoor kan ontstaan. In aanvulling op het naar de wet overhevelen van de belangrijkste bepalingen van de Gedrags- en Beroepsregels zoals reeds in paragraaf 3.2 is besproken, acht het kabinet het daarom wenselijk dat accountants worden verplicht om een nader te bepalen herkenbare functieaanduiding te hanteren bij hun certificerende werkzaamheden. Onder certificeren wordt hier verstaan: het afgeven van een accountantsverklaring bij een verantwoording uit hoofde van vrijwillige en verplichte controles.

Dit voorstel sluit naar de mening van het kabinet goed aan bij de recente voorstellen van het NIVRA om een aparte functieaanduiding voor certificerende werkzaamheden te introduceren en van de NOvAA om de inschrijving in het register te beperken tot openbaar accountants. Beide voorstellen worden gemotiveerd vanuit de behoefte aan meer herkenbaarheid, maar zouden in hun praktische uitwerking nadelige gevolgen hebben voor de toegankelijkheid van de certificerende functie voor grote groepen accountants. Dit zou op gespannen voet staan met het uitgangspunt van het kabinet om geen extra drempels tot de markt voor certificerende dienstverlening te creëren. Daarom kiest het kabinet er niet voor om de

functieaanduiding te koppelen aan zogenaamde «vlieguren». Wel onderschrijft het kabinet de noodzaak van een grotere herkenbaarheid en het nut van het instrument van de functionele aanduiding om in deze behoefte aan transparantie te voorzien. Met deze maatregel worden certificeringsbevoegde accountants verplicht om aan het maatschappelijk verkeer duidelijk te maken in welke hoedanigheid zij optreden en aan welke wettelijke onafhankelijkheids- en deskundigheidseisen zij ten gevolge daarvan dienen te voldoen.

In dit verband wordt er nogmaals op gewezen dat een ieder die voldoet aan de wettelijke vereisten zal kunnen optreden als certificerend accountant, dus ook diegene die niet de titel van RA of AA heeft. De titels RA en AA zullen voortaan immers privaatrechtelijk dienen te worden beschermd door NIVRA en NOvAA en komen daardoor los te staan van de certificeringsbevoegdheid. De functieaanduiding komt dus niet in de plaats van de lidmaatschapstitels RA en AA, maar vervult een andere «publieke» functie.

5. TOEZICHT OP DE ACCOUNTANT

In paragraaf 5.1 wordt beschreven hoe de beroepsorganisaties in het recente verleden invulling hebben gegeven aan hun wettelijke taken. Paragraaf 5.2 beschrijft hoe het kabinet de publieke taakvervulling beoogt te verstevigen door de instelling van een onafhankelijke toezichthouder voor certificeringsbevoegde accountants.

5.1 Huidige situatie

De beroepsorganisaties NIVRA en NOvAA zijn beide een openbaar lichaam in de zin van artikel 134 van de Grondwet. Ze beschikken op grond van de wet over een aantal identieke publiekrechtelijke taken:

- bevorderen van de goede beroepsuitoefening door accountants;
- behartigen van het gemeenschappelijk belang van accountants;
- zorgen voor de eer van stand van accountants;
- verzorgen of doen verzorgen van een opleiding tot het theoretisch gedeelte van het accountantsexamen;
- beheren van het accountantsregister;
- medewerking verlenen aan de verplichte praktijkopleiding;
- zorgen voor een opleiding voor de proeve van bekwaamheid.

Uit de wettelijke taakopdracht om te zorgen voor een goede beroepsuitoefening volgt dat de beroepsorganisaties in eerste instantie verantwoordelijk zijn voor het toezicht op de kwaliteit van de beroepsuitoefening door accountants. Dit betekent dat zij primair verantwoordelijk zijn voor de controle van de naleving van de door hen zelf gestelde Gedrags- en Beroepsregels en andere interne regelgeving. Het Ministerie van Economische Zaken houdt op zijn beurt toezicht op de beroepsorganisaties. De wet kent de Minister van Economische Zaken echter geen specifieke bevoegdheden toe om het beleid van deze openbare lichamen te beïnvloeden.

Voor de uitvoering van hun wettelijke taken maken de beroepsorganisaties gebruik van hun verordenende bevoegdheid, maar ook van andere vormen van beroepsreglementering. De algemene indruk uit het onderzoek van Berenschot is dat de beroepsorganisaties op een goede manier invulling hebben gegeven aan hun brede wettelijke taakopdracht. Niettemin legt het onderzoek van Berenschot ook een aantal zwakke punten bloot. Zo is het stelsel van Gedrags- en Beroepsregels dat beide beroepsorganisaties hanteren, en dat een cruciale rol speelt bij de bevoor-

dering van de goede beroepsuitoefening, niet helder voor het maatschappelijk verkeer. Daarnaast is de taak voor het doen verzorgen van een theoretische opleiding destijds niet duidelijk in de wet omschreven. Ten slotte concludeert Berenschot dat de combinatie van taken die bij de beroepsorganisaties zijn ondergebracht, de schijn tegen heeft omdat de combinatie van toezicht en belangenbehartiging niet langer houdbaar is.

Relevant in dit verband is tevens dat de verordenende bevoegdheid van de beroepsorganisaties NIVRA en NOvAA in 1997 is getoetst aan de daartoe ontwikkelde MDW-criteria door de MDW-werkgroep Accountancy.¹ De ambtelijke werkgroep adviseerde om op korte termijn de publiekrechtelijke bevoegdheden van de beroepsorganisaties te beperken tot datgene dat vanuit het publieke belang vereist is en om de publiekrechtelijke taken van de beroepsorganisaties NIVRA en NOvAA op langere termijn over te hevelen naar een apart zelfstandig bestuursorgaan. Het vorige kabinet heeft de aanbevelingen van de werkgroep ten aanzien van het domein van de regelgevende bevoegdheid overgenomen en te kennen gegeven de aanbeveling om tot de oprichting van één zelfstandig bestuursorgaan te komen te willen betrekken in de evaluatie van de accountantswetgeving.

5.2 Onafhankelijk toezicht

Toezicht op de certificeringsbevoegd accountants kan een belangrijke bijdrage leveren aan het scheppen van vertrouwen bij de gebruikers van accountantsverklaringen. De gebruikers van deze verklaringen verlangen immers steeds meer transparantie in de werkwijze en verantwoording van de certificerende werkzaamheden van accountants. In het kabinetsstandpunt op het advies van de Ambtelijke Commissie Toezicht heeft het kabinet gesteld dat effectief toezicht aan de eisen van onafhankelijkheid, transparantie en professionaliteit dient te voldoen.² Op dit moment wordt het toezicht op de accountants uitgeoefend door de publiekrechtelijke beroepsorganisaties. Het kabinet is van mening dat de toezichtsfunctie effectiever kan worden uitgevoerd indien deze wordt ondergebracht bij een nieuw in te stellen zelfstandig bestuursorgaan.

Scheiding publieke en private verantwoordelijkheden

Het kabinet onderschrijft de conclusie van Berenschot dat de combinatie van toezicht en belangenbehartiging bij de beroepsorganisaties niet langer houdbaar is. Uit de evaluatie blijkt dat het in één hand leggen van toezicht en belangenbehartiging tot problemen kan leiden bij de uitoefening van publieke taken door de beroepsorganisaties. In het kabinetsstandpunt op het advies van de Ambtelijke Commissie Toezicht stelt het kabinet dat de toezichthouder met voldoende afstand tot het veld dient te opereren en niet direct betrokken mag raken bij het functioneren van de onder toezicht staande organisaties of sectoren. Om deze redenen is het kabinet van mening dat de taken van toezicht en belangenbehartiging op institutioneel niveau van elkaar te gescheiden dienen te worden door een onafhankelijk toezichthouder in het leven te roepen. De publiekrechtelijke beroepsorganisaties NIVRA en NOvAA zullen ten gevolge hiervan een privaatrechtelijke status krijgen zodat zij zich volledig kunnen richten op belangenbehartiging ten bate van hun leden. Deze verantwoordelijkheidsverdeling maakt een voor het maatschappelijk verkeer helder onderscheid tussen de borging van enerzijds publieke belangen door een onafhankelijke toezichthouder en anderzijds private belangen door privaatrechtelijke beroepsorganisaties.

Gezien het publieke karakter van de certificerende werkzaamheden van accountants – accountantsverklaringen zijn immers een publiek goed –

¹ De MDW-criteria zijn afkomstig uit het eindrapport van de Interdepartementale werkgroep Domeinmonopolie Advocatuur (werkgroep Cohen) uit 1996.

² Kaderstellende visie op toezicht (Kamerstukken II, 2001/02, 27 831, nr. 1)

meent het kabinet daarnaast dat de eisen met betrekking tot de deskundigheid, onafhankelijkheid en herkenbaarheid wettelijk verankerd dienen te worden. Dit houdt in dat de bepalingen op het gebied van de permanente educatie, onafhankelijkheid, collegiale toetsing en het gebruik van de functieaanduiding voortaan door de Minister van Economische Zaken zullen worden vastgesteld. Op deze wijze kan de ministeriële verantwoordelijkheid beter geëffectueerd worden en zal de maatschappelijke inbedding en transparantie van deze regels verbeterd worden. Bovendien biedt het wettelijk verankeren van de diverse eisen een helder aangrijpingspunt voor het uitoefenen van het toezicht. Een voorwaarde hiervoor is uiteraard dat de wettelijke eisen op basis waarvan het toezicht wordt uitgeoefend in voldoende mate zijn geëxpliciteerd.

Het scheiden van publiek toezicht en private belangenbehartiging en het wettelijk vastleggen van de eisen die aan certificeringsbevoegd accountants worden gesteld heeft een aantal belangrijke voordelen boven de huidige situatie:

- Het draagt bij aan meer maatschappelijke grip op de deskundigheid, onafhankelijkheid en herkenbaarheid van certificeringsbevoegd accountants. De onafhankelijke toezichthouder zal zich nadrukkelijk richten op de borging van de kwaliteit van de certificerende werkzaamheden van de accountant: het afgeven van een accountantsverklaring bij een verantwoording uit hoofde van vrijwillige en verplichte controles. Dit zal er toe bijdragen dat de positie van de certificeringsbevoegd accountant in het maatschappelijk verkeer wordt verduidelijkt en dat de regels die gelden bij het verrichten van certificerende werkzaamheden uniform worden toegepast. Een meer eenduidige regelgeving voor accountants zal er toe leiden dat er minder kans op verwarring kan ontstaan over de betekenis van de accountantsverklaring. De door de Europese Commissie in 1996 geconstateerde «verwachtingskloof» zal hierdoor aanzienlijk verkleind worden.¹ De certificeringsbevoegde accountants zelf zijn evenzeer gebaat bij een eenduidige regelgeving, temeer daar veel RA's en AA's werkzaam zijn in dezelfde kantoren;
- Het maakt een meer transparante en effectieve vorm van controle en toezicht mogelijk. Op dit moment schiet de handhaving van de beroepsregelgeving tekort doordat er geen instantie is die structureel toeziet op de naleving ervan. Met de keuze voor een zelfstandig bestuursorgaan zal een meer onafhankelijke en professionele borging van de kwaliteit van de jaarrekeningcontrole door certificeringsbevoegde accountants worden gerealiseerd. Een zelfstandig bestuursorgaan leent zich goed voor deze publieke taak vanwege de onafhankelijke positie die deze heeft ten opzichte van enerzijds de beroepsorganisaties van accountants en anderzijds van politieke beïnvloeding. Deze onafhankelijke positie staat toe dat de toezichthouder effectief kan optreden tegen schendingen van de wet- en regelgeving door certificeringsbevoegde accountants;
- Het staat toe dat de privaatrechtelijke beroepsorganisaties zich meer dan voorheen kunnen richten op de werkzaamheden van accountants die geen publiek karakter kennen zoals management-consultancy, belastingadvies en interim-management, maar ook forensische accountancy en milieu-accountancy. Het staat hen daarbij vrij om, evenals andere privaatrechtelijke organisaties, aan belangenbehartiging te doen. Ook ontstaat er daardoor ruimte voor nieuwe beroepsorganisaties om onder gelijke voorwaarden de belangen van specifieke groepen accountants en andere zakelijke dienstverleners te behartigen. De privaatrechtelijke beroepsorganisaties kunnen de herkenbaarheid en marktpositie van hun leden bijvoorbeeld bevorderen met privaatrechtelijk beschermde titels. Daarnaast kunnen zij ook in overleg met onderwijsinstellingen (landelijke) afspraken maken

¹ In paragraaf 3.3. wordt hier nader op ingegaan.

over de vertaling van beroepsprofielen in het curriculum van beroepsopleidingen.

Motivering instelling zelfstandig bestuursorgaan

Het kabinet kiest er voor om de toezichtsfunctie onder te brengen bij een nieuw zelfstandig bestuursorgaan en niet onder volledige ministeriële verantwoordelijkheid te laten uitvoeren. Het kabinet baseert zich hierbij op het kabinetsstandpunt op het advies van de Ambtelijke Commissie Toezicht, het wetsvoorstel Kaderwet ZBO en de Aanwijzingen voor de regelgeving.¹

Volgens het kabinetsstandpunt op het advies van de Ambtelijke Commissie Toezicht brengt het onderbrengen van de functies beleid en toezicht onder één direct verantwoordelijke het gevaar met zich mee dat de resultaten van het toezicht worden beïnvloed door conflicterende beleidsmatige overwegingen. De oplossing voor dit probleem is functiescheiding: de functies beleid en toezicht worden in verschillende organisatie-eenheden ondergebracht. Dit houdt nog niet automatisch een keuze in voor hetzij interne of externe functiescheiding (waarbij de toezichtstaak wordt ondergebracht bij een zelfstandig bestuursorgaan). Het kabinet meent dat er niettemin enkele doorslaggevende aanvullende overwegingen zijn om het toezicht op de certificeringsbevoegd accountants extern te positioneren:

- Het is niet wenselijk dat het feitelijke oordeel van de toezichthouder door politieke bemoeienis kan worden beïnvloed. Kenmerkend voor de taakuitoefening van de toezichthouder is dat een onafhankelijke oordeelsvorming op grond van specifieke deskundigheid wordt verondersteld. De toezichthouder zal zich bijvoorbeeld regelmatig een oordeel moeten vormen over de mate waarin een accountant zich bij de controle van jaarrekeningen aan de wet- en regelgeving op het gebied van onafhankelijkheid heeft gehouden. Dit oordeel kan vervolgens aanleiding vormen voor het indienen van een klacht bij de tuchtrechter. Dit kan in het uiterste geval leiden tot het in het register doorhalen van de inschrijving van de betreffende accountant. Het kabinet acht het voor de geloofwaardigheid en het vereiste gezag van de toezichthouder noodzakelijk dat deze onafhankelijk van de minister kan opereren en niet hiërarchisch ondergeschikt is aan de minister. Directe politieke bemoeienis, of zelfs de mogelijkheid daartoe, zou bovendien een schadelijk effect kunnen hebben op het vertrouwen van het maatschappelijk verkeer in de betrouwbaarheid van jaarrekeningen.
- Een aanvullende reden waarom de handhaving van de nieuwe wet- en regelgeving op het gebied van onafhankelijkheid en deskundigheid aan een zelfstandig bestuursorgaan wordt opgedragen en niet onder de volledige ministeriële verantwoordelijkheid wordt uitgevoerd is dat het hier voor een aanzienlijk deel gaat om strikt regelgebonden uitvoering in een omvangrijk aantal individuele gevallen. Met name het beheer van het register voor de certificeringsbevoegde accountants bestaat uit een groot aantal administratieve handelingen. Hetzelfde geldt voor de controle van de permanente educatieverplichting, het toezicht op de stageregeling en, in mindere mate, de erkenning van buitenlandse diploma's. Een efficiënte uitvoering van deze taken vereist dat de toezichthouder over een eigen gespecialiseerd apparaat beschikt.

Bij deze overwegingen om tot de instelling van een zelfstandig bestuursorgaan over te gaan moet de kanttekening worden geplaatst dat er ten opzichte van de huidige situatie geen sprake is van een vermindering van de ministeriële verantwoordelijkheid en controle door de Staten-Generaal. De Minister van Economische Zaken zal mede door de wettelijke veranke-

¹ Met name artikel 124c (criteria instelling ZBO).

ring van de eisen ten aanzien van deskundigheid, onafhankelijkheid en herkenbaarheid immers over meer bevoegdheden beschikken om zijn verantwoordelijkheid te effectueren dan op dit moment het geval is. Per saldo zal er dus sprake zijn van een verruiming van de ministeriële bevoegdheden.

Taken en bevoegdheden zelfstandig bestuursorgaan

De onafhankelijke toezichthouder zal verantwoordelijk worden voor de uitvoering van en het toezicht op de wet- en regelgeving met betrekking tot de deskundigheid, onafhankelijk en herkenbaarheid van certificeringsbevoegd accountants. De organisatorische inrichting van de nieuwe toezichthouder dient nog nader uitgewerkt te worden, maar het kabinet wil in ieder geval onderzoeken hoe de privaatrechtelijke beroepsorganisaties in de toekomst kunnen worden betrokken bij de uitvoering van bepaalde wettelijke taken van de toezichthouder zonder dat daardoor afbreuk wordt gedaan aan de hierboven geschetste verantwoordelijkheidsverdeling.

De onafhankelijke toezichthouder zal onder meer de volgende wettelijke taken gaan verrichten:

- beheer van het register voor certificeringsbevoegde accountants;
- toezicht op de naleving van de wet- en regelgeving voor certificeringsbevoegd accountants;
- schendingen van wet- en regelgeving door certificeringsbevoegd accountants voor de tuchtrechter brengen;
- de Minister van Economische Zaken periodiek rapporteren over de effectiviteit van de wet- en regelgeving voor certificeringsbevoegd accountants;
- toezicht op de uitvoering van de praktijkopleiding door de privaatrechtelijke stagebureaus;
- uitvoering van de regeling voor de proeve van bekwaamheid (erkenning van buitenlandse diploma's).

De bevoegdheden die bij de uitoefening van deze taken behoren zijn thans toegekend aan de publiekrechtelijke beroepsorganisaties. Deze zullen overgaan naar de onafhankelijke toezichthouder. Nieuw is de taak om de Minister van Economische Zaken periodiek rapporteren over de effectiviteit van de wet- en regelgeving voor certificeringsbevoegd accountants. Deze rapportages zullen de minister in staat stellen om de wet- en regelgeving voor certificeringsbevoegd accountants tijdig bij te stellen mocht blijken dat deze onvoldoende effectief zou blijken te zijn. Daarnaast kan de minister de Tweede Kamer op basis van deze rapportages desgevraagd informeren.

Positionering zelfstandig bestuursorgaan

De Minister van Economische Zaken blijft verantwoordelijk voor de instelling en inrichting van het toezicht als zodanig en het functioneren van de toezichthouder. De verhouding tussen de minister en de toezichthouder zal in de wet nader worden geregeld. Hierbij zal aangesloten worden bij de bepalingen van de Kaderwet zelfstandige bestuursorganen¹ en de Aanwijzingen voor de regelgeving. Het kabinet zal met betrekking tot het onafhankelijk toezicht op de certificeringbevoegde accountants een heldere toezichtvisie ontwikkelen. Deze toezichtvisie bevat in elk geval de bevoegdheden die de toezichthouder krijgt om de uitoefening van zijn toezichttaken mogelijk te maken. Ook de bevoegdheden van de minister van EZ om zijn ruimere ministeriële verantwoordelijkheid te effectueren, krijgen in deze toezichtvisie een rol. In aansluiting op de keuze voor een nieuwe structuur van het toezicht op de certificeringbevoegde accoun-

¹ Kamerstukken II, 2000/01, 27 426, nr. 3.

tants zal in de toezichtvisie een meer materiële invulling van deze toezicht-taak worden gegeven, waaronder de aspecten van openbaarmaking van jaarverslagen, eventuele overlap of witte vlekken met andere vormen van toezicht en het betrekken van belanghebbenden en gebruikers bij het toezicht.

In het verlengde van de kabinetskeuze voor een zelfstandig bestuurs-orgaan in plaats van twee beroepsorganen ex artikel 134 Grondwet zal de toezichtvisie duidelijk aangeven, in hoeverre deze nieuwe vorm van toezicht verschilt van de bestaande aanpak door de beroepsorganisatie en wat dus de meerwaarde zal zijn van de nieuw gekozen toezichtsstructuur. De toezichtvisie zal worden opgenomen in de toelichting bij het wets-voorstel waarmee de instelling van het zelfstandig bestuursorgaan wordt geregeld.

Het heeft de voorkeur van het kabinet dat de nieuwe toezichthouder los van de bestaande financiële toezichthouders (DNB, PVK, STE) wordt gepositioneerd omdat het toezicht op de certificeringsbevoegde accountants diverse taken met zich mee brengt op het gebied van de deskundigheid, onafhankelijkheid en herkenbaarheid die een eigen invulling en expertise behoeven. De invulling van het nieuwe toezicht zal echter wel zodanig zijn dat de financiële toezichthouders op de goede werking van dit systeem kunnen vertrouwen. De financiële toezichthouders richten zich voornamelijk op de naleving van prudentiële regels en de kwaliteit van de financiële verslaggeving van het bankwezen, pensioen- en verzekeringswezen en (binnenkort) beursgenoteerde ondernemingen. Uit het toezicht op de verslaggeving van financiële instellingen en beursgenoteerde ondernemingen kunnen misslagen blijken die tevens repercussies kunnen hebben voor de vigerende accountant(s). De feitelijke bevindingen van de financiële toezichthouders zullen dan ook via een vast protocol aan de toezichthouder moeten kunnen worden doorgespeeld. Anderzijds zal de toezichthouder een systeem moeten opzetten waardoor de financiële toezichthouders van toereikende informatie worden voorzien ten aanzien van onder meer de onafhankelijkheid van accountants.