

Vergaderjaar 2003–2004

29 658

Wet toezicht accountantsorganisaties

Nr. 4

ADVIES RAAD VAN STATE EN NADER RAPPORT¹

Hieronder zijn opgenomen het advies van de Raad van State d.d. 19 mei 2004 en het nader rapport d.d. 21 juni 2004, aangeboden aan de Koningin door de minister Financiën. Het advies van de Raad van State is cursief afgedrukt.

Bij Kabinetsmissive van 7 april 2004, no.04.001407, heeft Uwe Majesteit, op voordracht van de Minister van Financiën, bij de Raad van State ter overweging aanhangig gemaakt het voorstel van Wet toezicht accountantsorganisaties (WTA), met memorie van toelichting.

Het wetsvoorstel ziet op het scheppen van een wettelijk kader voor regelgeving en toezicht op accountantsorganisaties. De WTA beoogt herstel in het vertrouwen in de accountant en de door hem ten behoeve van het publiek gegeven verklaringen.

De Raad van State maakt naar aanleiding van het wetsvoorstel een aantal opmerkingen. Hij is van oordeel dat het voorstel in verband daarmee deels nader dient te worden overwogen.

Blijkens de mededeling van de Directeur van Uw kabinet van 7 april 2004, nr. 04 001407, machtigde Uwe Majesteit de Raad van State zijn advies inzake het bovenvermelde ontwerp van een voorstel van wet rechtstreeks aan mij te doen toekomen. Dit advies, gedateerd 19 mei 2004, nr. W06.04 0145/IV, bied ik U hierbij aan.

Naar aanleiding van het advies van de Raad van State merk ik het volgende op:

1. Bij het wettelijk kader voor regelgeving en toezicht op accountantsorganisaties staat het instellen van een onafhankelijk publiek toezicht dat in handen zal worden gelegd van de Autoriteit Financiële Markten (AFM) centraal.

In het bijzonder de instelling van het onafhankelijke toezicht is ingegeven om het vertrouwen in de accountant en de door hem ten behoeve van het publiek gegeven verklaringen te herstellen. Dat vertrouwen in de accountant is geschonden door een aantal boekhoudaffaires van veelal internationaal opererende beursfondsen. Het herstel van het vertrouwen dient dan ook in de eerste plaats daar te worden aangepakt. Onafhankelijk publiek toezicht op accountants die beursfondsen en instellingen die een beroep doen op de kapitaalmarkt controleren, is een eerste voorwaarde die ook in internationaal verband wordt gesteld.

De invoering van een onafhankelijk publiek toezicht doet onderscheid ontstaan tussen domeinen, waarvoor verschillende wettelijke regels gelden ten aanzien van de beroepsuitoefening, vakbekwaamheid en opleiding. Onderscheiden kunnen worden:

¹ De oorspronkelijke tekst van het voorstel van wet en van de memorie van toelichting zoals voorgelegd aan de Raad van State is ter inzage gelegd bij het Centraal Informatiepunt Tweede Kamer.

- A. de werkzaamheden gericht op het verstrekken van accountantsverklaringen (wettelijke controles) door een externe accountant;
- B. de werkzaamheden gericht op het verstrekken van door een specifieke wet omschreven verklaringen door een registeraccountant (RA) of Accountant-Administratieconsulent (AA);
- C. de werkzaamheden van een RA of AA gericht op de beoordeling van financiële verantwoordingen en vrijwillige controles waarop de tuchtspraak van toepassing is;
- D. de andere (accountants)werkzaamheden.

Binnen deze domeinen zijn naast de AFM ook andere publiekrechtelijke rechtspersonen (de beroepsorganisaties Koninklijk Nederlands Instituut van Registeraccountants (NIVRA) en Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten (NOvAA) werkzaam.

Voor het publiek moet ten aanzien van elk van deze domeinen duidelijkheid bestaan welke regels gelden, op welke wijze deze regels gehandhaafd worden en welke organisatie voor deze handhaving verantwoordelijk is. Herstel van vertrouwen begint met duidelijkheid.

Het voorstel biedt deze duidelijkheid niet in voldoende mate, hetgeen risico's inhoudt ten aanzien van de doelmatigheid van het voorstel. De onduidelijkheden ontstaan met name doordat de voorgestelde regelgeving soms domeingrenzen overschrijdt. Daarbij komt dat onduidelijkheden worden versterkt daar waar te summiere bepalingen in nadere regelgeving zullen worden uitgewerkt.

De Raad adviseert, zoals hij op een aantal punten hierna nog nader zal uitwerken, de hiervoor genoemde domeinen en de taken van de onderscheiden publiekrechtelijke rechtspersonen scherp af te palen. Voor elk van de domeinen dient te worden aangegeven wie de regels voor de beroepsuitoefening vaststelt, op welke wijze deze regels worden gehandhaafd, welke eisen aan de vakbekwaamheid worden gesteld en welk niveau aan de opleiding voor de werkzaamheden worden gesteld, en dient de daartoe gemaakte keuze te worden gemotiveerd.

1. Naar aanleiding van het advies van de Raad dat ten aanzien van elk van de door de Raad onderscheiden domeinen A, B, C en D duidelijkheid moet bestaan over welke regels gelden, op welke wijze deze regels gehandhaafd worden en welke organisatie voor deze handhaving verantwoordelijk is, is de memorie van toelichting in dit verband in paragraaf 2 aangevuld.

Op het advies van de Raad om de hiervoor genoemde domeinen en taken van de onderscheiden publiekrechtelijke rechtspersonen scherp af te palen, wordt ingegaan onder punt 5c.

2. Regels voor de beroepsuitoefening

a. In paragraaf 1 van het Algemeen deel van de toelichting wordt gesteld dat het voorstel optimaal gebruik maakt van de reeds bestaande structuren van de beroepsorganisaties en dat op die wijze de op initiatief van de overheid opgelegde normering van het handelen van de accountant in beginsel beperkt kan blijven. De Raad heeft bedenkingen tegen deze benadering. Herstel van vertrouwen binnen het domein van de wettelijke controles vergt een duidelijk door de overheidswetgever zelf geformuleerde normering van het handelen van de accountant, met een krachtig onafhankelijk toezicht op de naleving van die regels. Nu internationaal gezien de accountantsorganisaties als zodanig niet onaangetast zijn gebleven door de verschillende boekhoudaffaires, zou een regeling die ten aanzien van de normering een in de wet neergelegde verbinding houdt met de verordeningen en voorschriften van het NIVRA en de NOvAA, aan herstel van vertrouwen in de weg kunnen staan. De normering is daarenboven geen onbewerkt terrein. De door de overheid te formuleren normering kan haar grondslag vinden in en nader worden uitgewerkt op basis van richtlijnbeoordelingen en internationaal aanvaarde standaarden.

b. De regels voor de beroepsuitoefening door de accountant binnen het domein van de wettelijke controles dienen in wettelijke bepalingen te worden opgenomen. Het voorstel gaat hier ook van uit. Gelet op de centrale betekenis van deze regels dienen zij niet te worden gesteld in de verordeningen van de beroepsorganisaties. Voorzover deze onderwerpen niet alle in de WTA zelf worden geregeld en nader uitgewerkt moeten worden, dient dat te gebeuren

bij algemene maatregel van bestuur of bij ministeriële regeling. De in de artikelsgewijze toelichting op de artikelen 16, 17 en 20 WTA opgenomen onderwerpen kunnen daarbij als uitgangspunt dienen. Daarentegen kunnen de regels voor de beroepsuitoefening binnen het domein van de specifieke wettelijke verklaringen, van de aan het tuchtrecht onderworpen werkzaamheden en van de overige accountantswerkzaamheden in verordeningen van de beroepsorganisaties worden opgenomen. De Raad verwijst hiervoor naar de Verordening gedrags- en beroepsregels registeraccountants 1994 van 30 november 1994 en de verordening op de Gedrags- en Beroepsregels voor Accountants-Administratieconsulenten van 15 december 1994.

De Raad adviseert het voorstel alsmede de toelichting overeenkomstig het voorgaande aan te passen.

Regels voor de beroepsuitoefening

2. De Raad wijst er op dat een in de wet neergelegde verbinding met de verordeningen van de publiekrechtelijke bedrijfsorganisaties het Nederlands Instituut van Registeraccountants (het NIVRA) en de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten (de NOvAA) het herstel van het vertrouwen binnen het domein van de wettelijke controles in de weg kan staan. Alle regels dienen – zo stelt de Raad – in de bij of krachtens het wetsvoorstel gestelde regels te worden uitgewerkt. Daarentegen kunnen de regels voor de beroepsuitoefening binnen het domein van de specifieke wettelijke verklaringen wel in verordeningen worden opgenomen.

Met de Raad is het kabinet van mening dat de overheidsregelgever vanuit de doelstelling van het herstel in het vertrouwen in de functie van de accountant niet de verantwoordelijkheid bij de beroepsgroep kan laten zonder zelfstandig op adequate wijze in regels te voorzien.

In algemene zin volgt het kabinet de lijn om niet in alle gevallen tot in detail voorschriften te stellen door middel van een wettelijke regeling, maar waar mogelijk de zelfregulering daarin te laten voorzien. In de memorie van toelichting is dit uitgangspunt van kabinetsbeleid ook verwoord. Opgemerkt wordt dat de regels die het handelen van een accountant normeren, zich kenmerken door hun fijnmazige en vaktechnische karakter. Uit de evaluatie van de accountantswetgeving¹ is gebleken dat de beroepsorganisaties zich behoorlijk van hun regelgevende taak kwijten. Terecht merkt de Raad daarbij op dat de normering geen onbewerkt terrein is door het bestaan van internationaal erkende standaarden. Dit regardeert met name de beroepsorganisaties voorzover zij uit hoofde van hun verordenende bevoegdheid soortgelijke voorschriften opstellen. Het wetsvoorstel biedt overigens voldoende waarborgen en middelen om een actief optreden vanwege de overheids-wetgever mogelijk te maken.

Daarbij wordt opgemerkt dat een onderscheid dient te worden gemaakt tussen het op de accountantsorganisaties en het op de externe accountants van toepassing zijnde normenkader. Ten aanzien van de regels die gelden voor de accountantsorganisaties is een regulier bestuursrechtelijk kader van toepassing. Dit betekent dat de normstelling bij of krachtens algemene maatregel van bestuur houvast heeft te bieden voor een adequaat toezicht op de naleving en handhaving van de normen. Met name ook de focus van het toezicht op de kwaliteitbeheersingsystemen en het daarbij gekozen aanknopingspunt voor het toezicht van de accountantsorganisaties, rechtvaardigt hier een verdergaande normstelling vanwege de overheidsregelgever. Daardoor bestaat aanzienlijk minder ruimte voor de zelfregulering om te komen tot invulling van de normen gericht tot de accountantsorganisaties. Voor individuele accountants zijn de hoofdnormen opgenomen in de wet.

De door de Raad gelegde verbinding tussen het handelen van de accountantsorganisaties en de taakuitoefening door de publiekrechtelijke beroepsorganisaties, maakt geen onderscheid tussen de verschillende doelstellingen van die beide typen organisaties en de omgeving waarin zij zich manifesteren. Het NIVRA en de NOvAA zijn publiekrechtelijke beroepsorganisaties. Hun publiek karakter en hun taak ten behoeve van het publieke of algemene belang

¹ Brief van de Minister van Economische Zaken, Evaluatie Accountantswetgeving, 19 februari 2003, Kamerstukken II 2002/03, 28 090, nr. 5.

betekent dat de wet de taken en de inrichting van deze openbare lichamen, de samenstelling en bevoegdheid van hun besturen, alsmede de openbaarheid van hun vergaderingen regelt. Bij of krachtens de wet kan aan hun besturen verordenende bevoegdheid worden verleend. Vernietiging van besluiten van deze besturen is mogelijk, doch alleen wegens strijd met het recht of het algemeen belang. Daarmee kennen de beroepsorganisatie in hun verordenende bevoegdheid derhalve een grote eigen verantwoordelijkheid naar initiatief en inhoud, maar wel op basis van hun wettelijk omschreven taak. De accountantsorganisaties, waarover de Raad spreekt, zijn op commerciële leest geschoeide ondernemingen die met een winst oogmerk in het vrije verkeer activiteiten ontplooiën.

In punt 5a en punt 6 van het advies stelt de Raad – uitgaande van de premisse dat alle regels bij of krachtens het wetsvoorstel zullen worden gesteld – dat artikel 25 van het wetsvoorstel kan vervallen. In dat artikel wordt de mogelijkheid geopend dat met het oog op de waarborging van de publieke functie van de accountantsverklaring bij algemene maatregel van bestuur artikel 24 buiten toepassing kan worden verklaard, dat regelt dat externe accountants in het domein van de wettelijke controle moeten voldoen aan het gestelde ingevolge de Wet op de Registeraccountants (hierna: Wet RA) en de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten (hierna: Wet AA). Hierdoor kunnen anderen dan registeraccountants en Accountants-Administratieconsulenten worden toegelaten tot het domein van de wettelijke controle. Dit zou zich voor kunnen doen, zo stelt de memorie van toelichting, in het op dit moment niet erg waarschijnlijke maar ook niet ondenkbare geval dat de beroepsorganisaties in meer algemene zin tekort schieten in de verordenende taak.

Ten eerste ziet de Raad geen redenen om anderen dan registeraccountants en Accountants-Administratieconsulenten als externe accountant toe te laten. Dit gezien de extra waarborg voor een kwalitatief hoogstaande beroepsuitoefening die het lidmaatschap van een van de beroepsorganisaties biedt. Echter, uitgaande van de stellingname van de Raad, namelijk een onafhankelijk publiek toezicht op de externe accountant en een normstelling die geheel en al plaats vindt binnen overheidsregelgeving, meent het kabinet dat de zin en noodzaak van een exclusieve status voor de beroepsorganisaties zou wegvallen. Immers, het valt dan niet langer in te zien waarom de toegang tot het domein van de wettelijke controle exclusief blijft voorbehouden aan leden van een van de beroepsorganisaties. Iedere persoon die aan de kwaliteitseisen gesteld in dit wetsvoorstel voldoet, zou dan toelating moeten kunnen verkrijgen tot het domein van de wettelijke controle. Principieel wenst het kabinet geen ongeclausuleerde wettelijke monopolies voor groepen van beroepsbeoefenaren, zeker niet daar waar op grond van een wettelijke norm anderen buiten die groep ook aan de gestelde norm voldoen. Bovendien zou uit de komende Europese richtlijn kunnen volgen dat wettelijke monopolies van beroepsorganisaties (op de toegang) niet meer zijn toegestaan; met andere woorden de toelating van een accountantsorganisatie in een andere lidstaat verplicht de AFM tot toelating van deze organisatie in Nederland. Artikel 25 is in het geval van de invoering van een dergelijk paspoortstelsel onvermijdelijk.

De wijze waarop aan de beroepsorganisaties een taak met een publiek karakter is toebedeeld door het stellen van regels die ieder lid van de beroepsorganisatie binden, rechtvaardigt het uitgangspunt dat vooralsnog uitsluitend zij die lid zijn van en zich hebben te voegen naar de algemeen verbindende voorschriften van de beroepsorganisaties, toegang hebben tot het domein van de wettelijke controle. Zoals uiteengezet in de memorie van toelichting, bedreigt een toelating van anderen dan leden van de beroepsorganisaties het draagvlak voor de belangrijkste taak van de beroepsorganisaties; het binnen de zelfregulering stellen van algemeen verbindende voorschriften voor al diegenen die worden toegelaten. Naar het oordeel van het kabinet is met artikel 25 zowel naar inhoud als naar prikkels een goed evenwicht gevonden tussen initiatief en eigen verantwoordelijkheid bij de beroepsorganisaties en de ultieme verantwoordelijkheid van de wetgever voor de borging van het publieke belang.

Ten tweede meent de Raad dat artikel 25, indien dit wordt gehandhaafd, een reden te meer is om de kwaliteitseisen in algemene verbindende voorschriften neer te leggen. Voorop staat, in lijn met het uitgangspunt van de Raad, dat de hoofdnormen voor zowel het handelen van de externe accountants als ten aanzien van de accountantsorganisaties worden opgenomen in de wet. De staande beroepsorganisaties en de daarbij horende waarborgen maken het mogelijk door middel van zelfregulering de algemene normen in de wet in te vullen. De in de Wet RA en de Wet AA verder uitgewerkte controle- en beheersingsmechanismen garanderen dat op de door de beroepsorganisaties voorgestelde regels kan worden ingegrepen. Te allen tijde heeft de wetgever ingevolge het wetsvoorstel de mogelijkheid bij of krachtens algemene maatregel van bestuur het initiatief te nemen ten aanzien van het adequaat stellen van nieuwe, aanvullende of andere regels met betrekking tot zowel de accountantsorganisatie als de externe accountant. Het wetsvoorstel voorziet daarmee in de mogelijkheid dat de overheidsregelgever zelf normen formuleert ten aanzien van het handelen van accountants indien de zelfregulering tekort schiet om het vertrouwen binnen het domein van de wettelijke controles te herstellen of te behouden. Artikel 25 biedt als sluitstuk de mogelijkheid om de exclusiviteit van het NIVRA en de NOvAA op te heffen.

Overigens kan worden opgemerkt dat in de door de Raad gesuggereerde verdeling van regelgevende bevoegdheden niet optimaal recht lijkt te worden gedaan aan het feit dat accountants werken vanuit een grotendeels gelijk normenkader. Dit geldt met name voor de domeinen A, B en C. Een herverkaveling van regels over de beroepsorganisaties en de overheidsregelgever, zou leiden tot een duplicatie van regels. Voor het zelfregulerend initiatief is dan weinig ruimte door de sterkere werking van de ook voor de domeinen B en C feitelijk onverkort van toepassing zijnde overheidsregelgeving die zou gelden in domein A.

Het kabinet geeft met het wetsvoorstel uitvoering aan de motie Van Baalen c.s. van 26 maart 2002¹. In die motie geeft de Tweede Kamer uitdrukking aan het zogenoemde bredere belang van de accountant buiten het domein van de wettelijke controle. Tot op zekere hoogte heeft de accountant een publieke functie ten aanzien van die werkzaamheden waarvan de wetgever geen accountantscontrole, zoals bedoeld in het wetsvoorstel, heeft voorgeschreven. Dit zijn de werkzaamheden in de domeinen B, C en D van het advies van de Raad. De beroepsorganisaties behouden een taak en rol in die domeinen. Op die wijze is mede de zorg voor dit zogenoemde bredere publieke belang van de accountant vormgegeven.

Het kabinet meent met de gekozen structuur recht te doen aan de noodzaak tot een versterking van het wettelijke kader en politiek onafhankelijk toezicht met binnen dat kader ruimte voor de beroepsorganisaties om hun eveneens bij wet gegeven eigen verantwoordelijkheid waar te maken. Bevestigd door het door de Raad gegeven advies zal het kabinet er daarbij voor zorgdragen dat ook de overheidsregelgever door het stellen van regels bij algemene maatregel van bestuur en ministeriële regeling nadrukkelijk zijn verantwoordelijkheid neemt.

3. Europees recht

Het voorstel creëert een vergunningstelsel waarbij de AFM vergunning verleent aan de in artikel 5, eerste lid, bedoelde organisaties van accountants. De Raad wijst de huidige Richtlijn van 10 april 1984 van de Raad van de Europese Gemeenschappen (Richtlijn nr. 84/254/EEG, PbEG L 126) (Achtste Richtlijn Vennootschapsrecht). Artikel 1, tweede lid, van deze richtlijn bepaalt dat de in lid 1 van dit artikel bedoelde personen «naar gelang van de wetgeving van iedere Lidstaat» natuurlijke personen zijn, dan wel rechtspersonen of andere vormen van vennootschappen of verenigingen. De Nederlandse wetgeving met inbegrip van het voorstel voorziet wel in natuurlijke personen, maar niet in rechtspersonen en dergelijke die als zodanig wettelijke accountantscontroles verrichten. Dit houdt in dat de Nederlandse wetgeving zonder wijziging op dit punt wel kan voorzien in een verplicht stelsel van vergunningen inzake accountantscontroles te verrichten door natuurlijke personen, maar niet door niet-natuurlijke personen. Het voorgaande betekent dat een dergelijke eis in de Nederlandse wetgeving een (eenzijdige) verboden

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

belemmering kan meebrengen voor het vrije verkeer zolang zij niet eveneens zou gelden in de andere lidstaten. Blijkens paragraaf 2, eerste alinea, van de toelichting, is het voorgestelde vergunningstelsel afgestemd op een komende wijziging van de Achtste richtlijn. De toelichting maakt echter niet duidelijk in welk stadium het desbetreffende ontwerp zich thans bevindt, en gaat evenmin in op de vraag of al voldoende zeker is dat de tekst van dit ontwerp in het verdere totstandkomingproces niet meer ingrijpend zal veranderen. Die zekerheid is van belang omdat zoveel mogelijk moet worden voorkomen dat het thans voorgestelde stelsel als gevolg van de richtlijn binnen korte tijd alweer gewijzigd zou moeten worden. Eveneens moet worden voorkomen dat ons land met het voorgestelde regime geruime tijd risico's loopt in verband met het vrije verkeer. Ook is afstemming met het proces van totstandkoming van de richtlijn van belang, omdat risico's in verband met het vrije verkeer niet meer zullen bestaan indien ingevolge de voorgenomen wijziging van de richtlijn een dergelijk stelsel in de gehele EU zal worden ingevoerd. Een en ander kan een overweging zijn om het voorgestelde stelsel pas in te voeren indien over de inhoud van de richtlijn voldoende duidelijkheid bestaat. De Raad onderkent dat de totstandkoming van nieuwe wetgeving in de Verenigde Staten op het terrein van onafhankelijk publiek toezicht op accountants (de Sarbanes-Oxley Act van 30 juli 2002) een omstandigheid is die ons land ertoe dwingt het belang onder ogen te zien om spoedig een overeenkomstig regime tot stand te brengen. Dit kan er echter niet aan afdoen dat voor zo'n regime uit Europeesrechtelijk oogpunt geen belemmeringen mogen bestaan. De Raad adviseert daarom in de toelichting in te gaan op (het risico van) de situatie waarin de bedoelde wijziging van de Achtste Richtlijn (nog) niet tot stand is gekomen, en zo nodig het voorstel op dit punt te heroverwegen.

Europees recht

3. Naar aanleiding van de opmerking van de Raad dat de Nederlandse wetgeving niet kan voorzien in een verplicht stelsel van vergunningen inzake accountantscontroles te verrichten door niet-natuurlijke personen, zolang de Nederlandse wetgeving niet voorziet in rechtspersonen en dergelijke die als zodanig wettelijke accountantscontroles verrichten («controlerende vennootschapschappen»), wordt het volgende opgemerkt. Artikel 1, tweede lid, van richtlijn nr. 84/254/EEG van de Raad van de Europese Gemeenschappen van 10 april 1984 op de grondslag van artikel 54, lid 3, sub g), van het Verdrag inzake de toelating van personen, belast met de wettelijke controle van boekhoudbescheiden (PbEG L 126; hierna: Achtste Richtlijn Vennootschapsrecht) bepaalt dat «naar gelang van de wetgeving van iedere lidstaat» natuurlijke personen dan wel controlerende vennootschappen in de zin van die richtlijn belast kunnen zijn met wettelijke controles.

In enkele lidstaten zijn controlerende vennootschappen bevoegd om wettelijke controles te verrichten en accountantsverklaringen te ondertekenen. De Nederlandse wetgeving voorziet niet in dat systeem. Dit wetsvoorstel brengt daarin geen wijziging. Natuurlijke personen die voldoen aan de Achtste Richtlijn Vennootschapsrecht kunnen zonder belemmeringen hun beroep uitoefenen in Nederland. Deze personen kunnen bij het NIVRA of de NOvAA een verklaring van vakbekwaamheid krijgen en vervolgens worden ingeschreven in een van beide accountantsregisters. Daarmee wordt deze buitenlandse accountant een registeraccountant of een Accountant-Administratieconsulent. Dit geldt ook voor de natuurlijke personen die werkzaam zijn bij controlerende vennootschappen, aangezien controlerende vennootschappen in Nederland geen accountantsverklaring mogen afgeven (zie artikel 393, eerste lid, van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek).

Het voorliggende wetsvoorstel voorziet erin dat uitsluitend natuurlijke personen accountantsverklaringen (schriftelijke mededelingen houdende de uitkomst van een wettelijke controle) mogen afgeven, indien zij werkzaam bij of verbonden zijn aan een accountantsorganisatie die beschikt over een vergunning van de Autoriteit Financiële Markten (hierna: de AFM). Het wetsvoorstel gaat er dus vanuit dat het de accountantsorganisatie is die de opdracht aanvaard tot het verrichten van een wettelijke controle, maar dat het natuurlijke personen zijn die daadwerkelijk deze controle uitvoeren en de accountantsverklaringen afgeven. Daarmee is het handelen van de externe accountant aan een extra voorwaarde onderworpen.

Naar het oordeel van het kabinet is er geen sprake van een reëel risico dat de voorgestelde wet een verboden belemmering meebrengt voor het vrije verkeer zolang zij niet eveneens zou gelden in de andere lidstaten. De Raad lijkt te willen betogen dat nu het wetsvoorstel de accountantsorganisaties onder een vergunningstelsel brengt, tegenover deze plicht ook een bevoegdheid uit de Achtste Richtlijn Vennootschapsrecht behoort te staan; te weten het door die organisatie kunnen ondertekenen van accountantsverklaringen. Nu het wetsvoorstel alleen plichten oplegt aan de accountantsorganisaties en deze de bijbehorende vruchten niet kunnen plukken, zouden deze organisaties op een achterstand worden geplaatst ten opzichte van de controlerende vennootschappen in andere lidstaten. Daardoor zou een (eenzijdig) handelsbelemmerende maatregel worden opgelegd.

Ten eerste wordt opgemerkt dat hetgeen thans wordt voorgesteld in het wetsvoorstel een logisch gevolg is van het feit dat de Achtste Richtlijn Vennootschap de nationale wetgever de keuze laat natuurlijke personen of controlerende vennootschappen aan te wijzen. De richtlijn verplicht geenszins tot het toekennen van een certificerende bevoegdheid aan accountantsorganisaties, d.w.z. het invoeren van het systeem van de controlerende vennootschap. Integendeel, de «naar gelang»-formule waarnaar de Raad verwijst, laat de lidstaten een keuzemogelijkheid. De Nederlandse wetgeving heeft gekozen voor natuurlijke personen. Voorts gaat de richtlijn uit van minimumharmonisatie, hetgeen inhoudt dat het de lidstaten vrij staat extra eisen te stellen. Het wetsvoorstel stelt extra eisen aan de organisatorische verbanden waarin de externe accountants functioneren. De extra eisen die zullen worden ingevoerd, zullen gelijkelijk gelden voor Nederlandse als voor buitenlandse accountantsorganisaties. De aan de accountantsorganisaties verbonden accountants blijven zelfstandig bevoegd tot het verrichten van diensten in andere lidstaten. Dit is het systeem waarvoor de richtlijn kiest, ook ten aanzien van lidstaten die het fenomeen van de controlerende vennootschap kennen. Elke andere uitleg van de richtlijn zou de lidstaten verplichten certificeringsbevoegde accountantsorganisaties (dus controlerende vennootschappen) in te voeren.

Ten tweede, zo er al sprake zou zijn van een belemmering, is deze gerechtvaardigd door een dwingende reden van algemeen belang, namelijk het herstel van het geschonden vertrouwen in een breed en gerechtvaardigd vertrouwen in de oordelen van de accountant. Dit belang wordt niet in voldoende mate beschermd door de bestaande Europese en nationale wetgeving. Het wetsvoorstel beoogt dit belang wel te beschermen. De maatregelen waarin het wetsvoorstel voorziet, acht het kabinet noodzakelijk, proportioneel en doelmatig. Een reeks aan gebeurtenissen in het recente verleden heeft het vertrouwen in de accountant ernstig ondergraven en het kabinet wil er al het mogelijke aan doen om te voorkomen dat een dergelijke gebeurtenis zich (nogmaals) in Nederland zal voordoen. De keuze voor de accountantsorganisatie als aanknopingspunt voor publiek toezicht is in lijn met de hedendaagse realiteit. Het functioneren van de accountant wordt sterk beïnvloed door het organisatorisch verband waarin hij opereert en samenwerkt met andere professionele beroepsbeoefenaren. Het systeem van kwaliteitsbeheersing en de interne normen en waarden van de accountantsorganisatie beïnvloeden in sterke mate het handelen van de accountant en de kwaliteit van de door hem afgegeven verklaringen. Deze realiteit is ook terug te vinden in de internationale standaarden en de feitelijk buiten de grenzen van de Verenigde Staten richtinggevend keuzes in de Sarbanes-Oxley Act.

Het belang dat het kabinet met dit wetsvoorstel beoogt te beschermen is ook vanuit communautair oogpunt beschermwaardig. Met haar voorstel voor een richtlijn van het Europees Parlement en de Raad van de Europese Unie betreffende de wettelijke accountantscontrole van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen en tot wijziging van de richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad (ter vervanging van de Achtste Richtlijn Vennootschapsrecht)¹ beoogt de Europese Commissie op communautair niveau te bereiken wat het kabinet op nationaal niveau wil realiseren. De Sarbanes-Oxley Act van 30 juli 2002² in de Verenigde Staten is eveneens ingegeven door vergelijkbare overwegingen als het kabinet heeft bij dit wetsvoorstel. Zowel de

¹ COM/2004/0177 definitief.

² Sarbanes-Oxley Act of 2002, Pub.L.No. 107-204, 116 Stat. 745 (20 021).

Amerikaanse overheid als de Europese Commissie beogen het publieke belang van een breed en gerechtvaardigd vertrouwen in de oordelen van de accountant te beschermen.

Met betrekking tot het advies van de Raad om het wetsvoorstel pas in te voeren indien over de inhoud van de komende richtlijn voldoende duidelijkheid bestaat, wordt het volgende opgemerkt. Ten eerste dult het gewenste herstel van het vertrouwen in (de functie van) de accountant geen lang uitstel. Mede in het licht van de al lang lopende evaluatie van de accountantswetgeving is het wenselijk dat nu een aantal heldere stappen wordt gezet. Ten tweede is het richtlijnvoorstel op 16 maart 2004 gepubliceerd en blijkt het goed aan te sluiten bij het systeem van het wetsvoorstel. De basisideeën en uitgangspunten van het richtlijnvoorstel, die vergelijkbaar zijn met de basisideeën en uitgangspunten van het wetsvoorstel, worden door lidstaten als positief beoordeeld. Bovendien, zoals reeds aangegeven, is er ook vanuit Europeesrechtelijke optiek een dwingende reden van algemeen belang om dit wetsvoorstel spoedig in te voeren.

4. Handhaving

a. De handhaving van de regels voor de beroepsuitoefening binnen het domein van de wettelijke controles dient door een onafhankelijk publiek toezicht plaats te vinden. Het voorstel gaat hier ook van uit. Daarentegen kan de handhaving van de regels voor de beroepsuitoefening binnen het domein van de specifieke wettelijke verklaringen, van de aan het tuchtrecht onderworpen werkzaamheden en van de overige accountantswerkzaamheden door de beroepsorganisaties plaats blijven vinden.

De keuze om binnen het domein van de wettelijke controles het toezicht te regelen via de lijn van de vergunningverlening door de AFM, houdt echter risico's ten aanzien van de doelmatigheid in. De vergunning wordt verleend aan accountantsorganisaties die aan bepaalde voorwaarden voldoen. De AFM houdt toezicht op de voorwaarden waaronder de vergunning is verleend, worden nageleefd.

Het toezicht van de AFM heeft enkel betrekking op de werkzaamheden van de accountantsorganisatie en de accountants voorzover deze gericht zijn op de wettelijke controle. Binnen de accountantsorganisaties die een vergunning krijgen, worden echter ook werkzaamheden verricht die niet zijn gericht op een wettelijke controle. Dit roept voor het publiek een onduidelijke situatie op met betrekking tot het toezicht van de AFM. Herstel van vertrouwen eist echter duidelijkheid voor het publiek over de reikwijdte van het toezicht. Duidelijkheid kan alleen worden verkregen, indien de werkzaamheden die gericht zijn op de wettelijke controles ook extern duidelijk kenbaar zijn afgescheiden van de overige werkzaamheden van de accountantsorganisatie. Evenzo dienen accountantsorganisaties die geen wettelijke controles verrichten, buiten het toezichtskader te worden gehouden. De vergunning moet niet worden gebruikt als een keurmerk voor de accountantsorganisatie, waaraan publicitair betekenis wordt toegekend, zoals nu lijkt te (kunnen gaan) gebeuren ten aanzien van de ongeveer 1200 accountantsorganisaties waarbinnen geen werkzaamheden gericht op wettelijke controles worden verricht maar die naar verwachting wel een vergunning zullen aanvragen. Een vergunningverlening die ruimer is dan het domein van de wettelijke controles, met een dienovereenkomstig groot aantal vergunninghouders, vormt voor de AFM een aanmerkelijk reputatierisico, omdat incidenten die zich bij accountantsorganisaties voordoen maar geen betrekking hebben op een wettelijke controle, door het publiek toch (kunnen) worden gezien als een falen van de AFM.

De Raad adviseert het voorstel in deze zin aan te passen.

b. De maatregelen die een accountantsorganisatie moet nemen voor een toereikende en extern kenbare afscheiding van de werkzaamheden die op wettelijke controles betrekking hebben, zijn ingrijpend. Daarnaast dient de AFM tijd en gelegenheid te krijgen het toezichtsapparaat op te bouwen. Onder deze omstandigheden adviseert de Raad het onafhankelijke toezicht van de AFM fasegewijs in te voeren en in de eerste fase dit toezicht alleen te laten gelden voor organisaties van openbaar belang als bedoeld in artikel 2 van het voorstel. Het belang dat met de wettelijke controle van die organisaties is gemoeid, rechtvaardigt ook de hiervoor geschetste maatregelen die de desbetreffende accountantsorganisaties moeten nemen.

Mede gebruik makend van de ervaringen die de AFM opdoet bij het toezicht op de organisaties van openbaar belang, kan het onafhankelijke toezicht vervolgens fasegewijs worden uitgebreid tot alle andere wettelijke controles. Daarbij hoeft niet uitgesloten te worden dat niet in alle gevallen direct toezicht van de AFM nodig zal zijn, maar dat ook vormen van indirect toezicht mogelijk zullen zijn, waarbij het door de beroepsorganisaties ingestelde of in voorbereiding zijnde toezicht op afstand van die organisaties betrokken kan worden. De Raad adviseert het voorstel in deze zin aan te passen.

Handhaving

4a. De Raad is van mening dat de werkzaamheden die gericht zijn op de wettelijke controles ook extern duidelijk kenbaar moeten worden afgescheiden van de overige werkzaamheden van de accountantsorganisaties. Ook dienen accountantsorganisaties die geen wettelijke controles verrichten, buiten het toezichtkader te worden gehouden.

De Raad lijkt te betogen dat van overheidswege de accountantsorganisaties verplicht zouden moeten worden zich uitsluitend bezig te houden met activiteiten in het domein van de wettelijke controle ofwel daarvan afscheid te nemen en zich te richten op activiteiten daarbuiten. Daarmee geeft de Raad aan dat meer ingrijpende maatregelen niet mogen worden geschuwd. Een dergelijke benadering zou echter behoorlijk ingrijpen in de accountantssector. Mede geplaatst in internationaal perspectief, gaat het wetsvoorstel er vanuit dat een accountant in onafhankelijkheid zijn werk dient te doen. In het maatschappelijk verkeer mag geen twijfel bestaan over de onafhankelijkheid van de externe accountant.

Van belang is daarbij de afweging ten aanzien van de instrumentkeuze. Gekozen is voor een opzet waarin de overheidswetgever zelf de principiële hoofdnormen vaststelt, die door middel van door de minister goedgekeurde zelfregulering verder zou kunnen worden uitgewerkt. Bij de resterende keuzevrijheid voor de accountantsorganisaties, de daaraan verbonden accountants en de beroepsverenigingen waarin deze laatste zijn verbonden geldt als uitgangspunt dat de uiteindelijke keuze – bijvoorbeeld het wel of niet accepteren van een opdracht – zonder twijfel binnen de gestelde principiële hoofdnorm te rechtvaardigen dient te zijn. Een dergelijke «principle based»-benadering vormt het uitgangspunt in het wetsvoorstel en is in lijn met de in Europees verband gekozen benadering. Op de andere kant van het spectrum ligt de keuze voor een «rule based»-benadering, zoals gehanteerd in de Verenigde Staten. Daarin schrijft de wetgever tot in detail voor aan welke geboden en verboden accountants zich dienen te houden in nader omschreven situaties. Een dergelijke «rule based»-benadering kent het risico van gedrag waarbij gezocht wordt naar de «mazen in de wet». Dit staat dan nog los van de vraag of de wetgever zich niet onevenredig veel inspanning zal dienen te getroosten om de voorschriften bij de tijd te houden en daarin elke voorzienbare omstandigheid af te dekken.

Het wetsvoorstel formuleert een harde hoofdnorm. De accountantsorganisatie en de externe accountant dienen te voldoen aan bij of krachtens algemene maatregel te stellen regels terzake van haar of zijn onafhankelijkheid. Niettegenstaande het uitgangspunt van een «principle based»-benadering, zullen bij of krachtens algemene maatregel van bestuur normen worden gesteld om daadwerkelijke onafhankelijkheid van de accountant te waarborgen. Relevant daarbij is om op te merken dat in Europees verband op dit moment de discussie nog niet geheel is beslecht in welke mate de overheidswetgever materiële invulling dient te geven aan onafhankelijkheidsnorm. Voor zover de komende richtlijn noodzaakt tot het stellen van meer gedetailleerde voorschriften, kunnen deze worden gesteld bij of krachtens algemene maatregel van bestuur dan wel door middel van zelfregulering door de beroepsorganisaties.

Meer in het algemeen zal ten aanzien van de accountantsorganisaties een uitgebreidere normstelling volgen van de overheidsregelgever dan ten aanzien van de externe accountant. Ten aanzien van de externe accountants zullen de voorschriften van de beroepsorganisaties uitgebreider kunnen zijn. Deze

voorschriften zullen passen in de internationale standaarden. Afgezien van de repressieve mechanismen van de Wet AA en de Wet RA (het goedkeurings- en afkeuringsrecht van de Minister van Financiën) bestaat altijd de mogelijkheid het kader te verdiepen dat wordt gegeven in de algemene maatregel van bestuur. Op deze wijze kan invulling worden gegeven aan de door de Raad benadrukte rol van de overheidsregelgever in het domein van de wettelijke controle. Tegelijkertijd kan de zelfregulering de ruimte krijgen die zij verdient.

De Raad is van mening dat de verleende vergunningen geen keurmerk voor de accountantsorganisatie kunnen zijn waaraan publicitaire betekenis kan worden verbonden. Dit mede in het licht dat een vergunningverlening die ruimer is dan het domein van de wettelijke controles een reputatierisico met zich brengt voor de AFM. De idee dat een vergunning geen keurmerk kan zijn voor een organisatie wordt onderschreven. Door de koppeling in het wetsvoorstel tussen de externe accountant en een lidmaatschap van het NIVRA en de NOvAA komt de aan de accountantsorganisaties verbonden personen een bijzondere status toe. Door de toekenning van een wettelijk monopolie – dat wil zeggen een aan een selecte groep personen voorbehouden status die als exclusief vereiste geldt voor de uitoefening van een taak – dient een evenwicht te worden gevonden tussen de exclusieve status van een aantal personen, het publieke belang van de door hen uitgevoerde taak, de daadwerkelijk taakbehartiging, het terughoudend gebruik van de verkregen status, namelijk voorzover het publiek belang dat rechtvaardigt, alsmede een voldoende controle- en beheersingsinstrumentarium vanwege de overheid, voorzover de taakuitoefening vanuit het algemeen belang en door de ogen van de overheidsregelgever bezien te wensen overlaat.

Vastgesteld kan worden dat in de bestaande situatie nationaal en internationaal sprake is van een keurmerksysteem. Een keurmerk voor natuurlijke personen binnen een exclusief domein, waardoor toegang wordt verkregen tot alle controleplichtige organisaties. Mede op basis hiervan verlenen accountantsorganisaties tal van aan de wettelijke controle gerelateerde en niet gerelateerde diensten. Een bedrijfsmodel dat overigens door de boekhoudschandalen en onder druk van de afnemers van accountantsdiensten, op zijn retour lijkt. Het nu geheel uitbannen van de mogelijkheid om een vergunning als keurmerk te gebruiken is onwenselijk. Het zou massieve weerstand oproepen onder hen die, ook in internationaal verband, gewoon zijn hun status tevens te beschouwen als keurmerk. Daarenboven zou het tekort doen aan diegenen die uitstekend in staat zijn een wettelijke controle te verrichten, doch niet zijn verbonden aan een grote accountantsorganisatie, waardoor wettelijke controles niet tot de dagelijkse routine behoren. Deze situatie kan zich met name voordoen in situaties waarin een kleinere accountantsorganisatie meegroeit met zijn cliënt waarbij op een zeker moment een wettelijke controle moet worden verricht.

Om deze reden is er niet voor gekozen om aan de vergunning de eis te verbinden dat ook daadwerkelijk wettelijke controles worden verricht en de vergunning te laten vervallen als bijvoorbeeld de laatste drie jaar geen wettelijke controle heeft plaatsgevonden. Dit zou een aanzienlijke drempel zijn die de marktwerking belemmert en zou onrecht doen aan het feit dat wettelijke controles en niet-wettelijke controles veelal dezelfde activiteiten betreffen maar met een ander rechtsgevolg. Deze keuze vereist echter wel dat de AFM erop toeziet dat vergunninghouders wel doorlopend aan de eisen ingevolge het wetsvoorstel voldoen en dat het aanvragen van een vergunning derhalve een serieuze keuze betreft waaraan ook lasten en consequenties zijn verbonden. De AFM zal een vergunning intrekken, indien niet langer aan de eisen wordt voldaan en kan sancties opleggen om het voldoen aan de vergunningvereisten af te dwingen.

Het wetsvoorstel gaat er vanuit dat in het doorlopend toezicht, al dan niet zodra een wettelijke controle wordt uitgevoerd, de AFM kan toetsen of aan de geldende normen wordt voldaan en het NIVRA de NOvAA in de kwaliteitsborging een belangrijke taak hebben. De verkregen status van vergunninghouder dwingt ertoe dat de accountantsorganisatie de toelating tot het domein van de wettelijke controle waarmaakt. In het toezicht zal daarbij relevant zijn of een wettelijke controle wordt verricht bij een organisatie van openbaar belang.

4b. De Raad stelt voor het toezicht door de AFM fasegewijs in te voeren. In de eerste fase zou het toezicht alleen gelden voor organisaties van openbaar belang. De AFM krijgt op die wijze de tijd een toezichtapparaat op te bouwen. Tevens krijgen accountantsorganisaties dan de tijd voor een toereikende en extern kenbare afscheiding van de werkzaamheden die op de wettelijke controles betrekking hebben.

Zoals hierboven is aangegeven is een afscheiding van werkzaamheden of splitsing van accountantsorganisaties een drastische ingreep. Daartoe is niet besloten. Een overgangsfase voor een dergelijke ingreep is dan ook niet nodig. Ook overigens hebben accountantsorganisaties onder de overgangsregeling voldoende tijd om zich voor te bereiden op de veranderingen.

Overigens is de AFM op verzoek van ondergetekende reeds in een vroegtijdig stadium gestart met de voorbereidingen van het komende toezicht. In het zogenoemde platform toezicht accountantsorganisaties, dat onder voorzitterschap staat van de AFM, nemen de beroepsorganisaties deel, alsmede een bredere doorsnede uit wetenschap en uit direct belanghebbenden, daaronder mede vertegenwoordigers van grotere en kleinere accountantskantoren. In dit platform zal ten tijde van de inwerkingtreding ruim twee jaar zijn gewerkt aan de voorbereidingen van het toezicht van de AFM en de inpassing van de rol van de beroepsorganisaties in dat toezicht. Deze wijze van voorbereiding draagt bij aan een soepele invoering van het nieuwe toezichtstelsel. Overigens heeft de AFM voldoende mogelijkheden om in haar controlestrategie – daar waar de memorie van toelichting al aangeeft dat het accent in eerste aanleg zal liggen bij controles bij organisaties van openbaar belang – haar inspanningen te concentreren en te variëren.

De Raad wijst op het bestaan van een aanmerkelijk reputatierisico voor de AFM indien de vergunningverlening ruimer is dan het domein van de wettelijke controle. Echter, bedacht moet worden dat het NIVRA en de NOvAA een belangrijke rol zullen vervullen in het toezicht op de wettelijke controles bij de andere organisaties dan de organisaties van openbaar belang. Daardoor is niet alleen een reputatierisico aanwezig voor de AFM, maar eveneens voor de beroepsorganisaties en de daaraan verbonden accountants. De boekhoudschandalen zijn ook door accountants(-organisaties) als een duidelijk signaal ontvangen. In het zoveel mogelijk voorkomen van schandalen of het lijden van reputatieschade delen accountants, de AFM en de beroepsorganisaties een belang.

Afsluitend kan worden opgemerkt dat de in voorbereiding zijnde richtlijn ziet op onafhankelijk publiek toezicht op accountantsorganisaties, ongeacht of deze controles verrichten bij organisaties van openbaar belang. Naar verwachting zal dit richtlijnvoorstel eind dit jaar worden geagendeerd voor de vergadering van de Ecofin. Een fasegewijze invoering van dit wetsvoorstel zal dan ook een relatief korte eerste fase kennen, die daarmee tevens het praktisch nut van een fasegewijze invoering beperkt en ondergraaft. Wel is de gekozen constellatie erop gericht om de AFM vanuit een risicogeoriënteerde benadering gelet op het maatschappelijk afbreukrisico ruimte te geven een focus op organisaties van openbaar belang te leggen, onverlet latend haar totale verantwoordelijkheid, met ruimte voor de beroepsorganisaties om de bredere kwaliteitsborging vorm te geven.

5. Kwaliteitseisen voor externe accountant

a. De regels waaraan een accountant moet voldoen ter zake van zijn vakbekwaamheid, onafhankelijkheid, objectiviteit en integriteit (kwaliteitseisen) dienen voor het domein van de wettelijke controles in wettelijke bepalingen te worden opgenomen. Het voorstel gaat hier ook van uit. In artikel 23 WTA wordt bepaald dat de externe accountant voldoet aan bij of krachtens algemene maatregel van bestuur te stellen kwaliteitseisen. In de artikelsgewijze toelichting wordt gesteld dat uitgangspunt is dat deze kwaliteitseisen zullen zijn opgenomen in verordeningen en nadere voorschriften van het NIVRA en de NOvAA en dat voor zover deze regelgeving in de toekomst tekortschiet bij of krachtens algemene maatregel van bestuur regels zullen worden gesteld.

Zoals hiervoor in punt 2 reeds is opgemerkt is dit «de omgekeerde wereld». De kwaliteitseisen die aan de externe accountant worden gesteld, dienen gelet op

de centrale betekenis daarvan, in het voorstel zelf te worden opgenomen en voorzover nodig bij algemene maatregel van bestuur of ministeriële regeling te worden uitgewerkt. Daarbij dienen de minimumeisen die in de Achtste Richtlijn Vennootschapsrecht zijn neergelegd inzake het niveau en de inhoud van de opleiding en het examen van de personen die wettelijke controles verrichten, in deze wettelijke regeling te worden opgenomen. In punt 6 zal worden voorgesteld artikel 25 WTA te laten vervallen. De Raad merkt hierbij op, dat de uitwerking van artikel 23 WTA ook noodzakelijk is, indien artikel 25 WTA wordt gehandhaafd. Indien als externe accountant ook anderen dan RA's of AA's kunnen worden toegelaten, vormt dat een reden te meer waarom de kwaliteitseisen die aan een externe accountant worden gesteld, in algemeen verbindende voorschriften zoals hiervoor bedoeld moeten zijn neergelegd. Het vervallen van de eis van het lidmaatschap van het NIVRA of de NOvAA betekent immers dat ook de gebondenheid aan de verordeningen en nadere voorschriften van die organisaties dan niet meer speelt. De Raad adviseert het voorstel in deze zin aan te passen.

b. De Raad merkt op dat tot de in artikel 23 genoemde kwaliteitseisen voor de externe accountant niet behoort het voldoen aan regels ter zake van professioneel gedrag en geheimhouding, hoewel dit wel is opgenomen in de Code of ethics and statement of policy implementation and enforcement of ethical requirements, die is opgesteld door de International Federation of Accountants. De Raad adviseert in de toelichting uiteen te zetten om welke reden de kwaliteitseisen zich niet uitstrekken tot professioneel gedrag en geheimhouding.

c. Anders dan voor het domein van de wettelijke controles dient te gelden, kunnen de kwaliteitseisen voor het domein van de specifieke wettelijke verklaringen, van de aan het tuchtrecht onderworpen werkzaamheden en van de overige accountantswerkzaamheden in verordeningen van de beroepsorganisaties worden geregeld. Aangezien de Achtste Richtlijn Vennootschapsrecht alleen minimumeisen stelt ten aanzien van de opleiding en het examen van personen die wettelijke controles verrichten, bestaat voor de beroepsorganisaties daarbij de ruimte de eisen voor vakbekwaamheid af te stemmen op de werkzaamheden die binnen de genoemde domeinen worden verricht. Gelet op de maatschappelijke betekenis van de verklaringen die door RA's en AA's worden afgegeven, zullen de eisen voor vakbekwaamheid hoog dienen te zijn, maar niet steeds het zogenoemde Achtste Richtlijn-niveau behoeven te halen. Er kan een gedifferentieerd stelsel van eisen voor vakbekwaamheid passend bij de werkzaamheden binnen de genoemde domeinen worden ontwikkeld. Dit maakt het tevens mogelijk de toegang tot het accountantsberoep zoveel mogelijk open te houden. De Raad adviseert het voorstel in deze zin aan te passen.

Kwaliteitseisen voor externe accountant

5.a. Zie 2.

5b. Het advies van de Raad wordt overgenomen om in de toelichting uiteen te zetten om welke reden in het wetsvoorstel niet «professioneel gedrag» en «geheimhouding», als afzonderlijke hoofdnorm zijn opgenomen. De *Code of Ethics and Statement of Policy Implementation & Enforcement of Ethical Requirements* richten zich onder meer op het gedrag van de accountantsorganisatie en op het handelen van de personen die bij deze organisatie werkzaam zijn of daaraan zijn verbonden. Professioneel gedrag houdt in dat een accountant zich moet houden aan de relevante wetgeving en zich moet onthouden van activiteiten die de functie van de accountant in diskrediet brengen. Dit acht het kabinet geen kwaliteitseis als zodanig, aangezien er vanuit moet worden gegaan dat een accountant zich als vanzelfsprekend houdt aan de tot hem gerichte regelgeving. Geheimhouding wordt evenmin als kwaliteitseis beschouwd. Een externe accountant zal in beginsel altijd een registeraccountant dan wel een Accountant-Administratieconsulent zijn en zich in die hoedanigheid dienen te houden aan de gedrags- en beroepsregels van het NIVRA dan wel de NOvAA, waarin een bepaling over de geheimhouding is opgenomen. Vanzelfsprekend is in de relatie tussen externe accountant en de

accountantsorganisatie enerzijds en de controlecliënt anderzijds behoefte aan vertrouwelijkheid. Deze vertrouwelijkheid kan worden geborgd bij het verstrekken van de controleopdracht, wordt verder beschermd door de privacyregelgeving en is vormgegeven door de geheimhoudingsbepaling van het NIVRA en de NOvAA.

Naar aanleiding van het bovenstaande is de memorie van toelichting in paragraaf 7 aangevuld.

5c. De Raad adviseert om een gedifferentieerd stelsel van eisen voor vakbekwaamheid passend bij de werkzaamheden binnen de domeinen A, B, C en D te ontwikkelen waardoor de toegang tot het accountantsberoep zoveel mogelijk wordt opengehouden. Daarmee samenhangend merkt de Raad in punt 7 op dat in de toelichting niet is gemotiveerd om welke reden alle registeraccountants en Accountants-Administratieconsulenten aan de opleidingseisen moeten voldoen die gelden voor het domein van de wettelijke controles, ook wanneer hun activiteiten in de andere domeinen liggen.

Een externe accountant is in beginsel altijd een registeraccountant of een Accountant-Administratieconsulent ten aanzien van wie in het accountantsregister een aantekening is geplaatst als bedoeld in artikel 36, derde lid, van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten. In die hoedanigheid wordt de externe accountant zodanig opgeleid dat deze in staat moet worden geacht om de werkzaamheden binnen domein A te verrichten. De accountant wordt aldus opgeleid voor het meerdere (wettelijke controles) en kan het mindere (domeinen B, C en D) doen. Hij zal moeten voldoen aan de bij en krachtens de Wet RA of de Wet AA gestelde regels, voorzover deze van toepassing zijn op het uitvoeren van werkzaamheden betreffende de totstandkoming of de uitvoering van een opdracht tot het verrichten van wettelijke controles. Het voornemen is dus om waar mogelijk geen nieuwe regels te introduceren doch ruimte te laten aan de bestaande verordeningen en nadere voorschriften van het NIVRA en de NOvAA die van toepassing zijn op de domeinen B, C en D. Deze regels hebben betrekking op de vakbekwaamheid, maar ook op de onafhankelijkheid, objectiviteit en integriteit van de accountant. Daarbij kan worden opgemerkt dat de inhoud van de werkzaamheden binnen domein A (wettelijke controles) en domein C (vrijwillige controles en beoordelingsverklaringen) van vergelijkbare aard is. Met andere woorden, het verschil tussen een externe accountant en een registeraccountant of Accountant-Administratieconsulent die werkzaamheden binnen domein C verricht, wordt met name bepaald door de eis dat de externe accountant moet zijn verbonden aan een vergunninghoudende accountantsorganisatie. Bovendien is domein D niet wettelijk voorbehouden aan accountants. Het advies van de Raad om een gedifferentieerd stelsel van vakbekwaamheidseisen te ontwikkelen wordt daarom niet overgenomen in het wetsvoorstel.

Naar aanleiding van het bovenstaande is de memorie van toelichting in paragraaf 7.2 aangevuld.

6. In artikel 25 WTA wordt bepaald dat met het oog op de waarborging van de publieke functie van de accountantsverklaring bij algemene maatregel van bestuur artikel 24 WTA buiten toepassing kan worden verklaard. Voor de externe accountant vervalt dan de eis van het lidmaatschap van het NIVRA of de NOvAA.

Blijkens de artikelsgewijze toelichting wordt deze bevoegdheid nodig geoordeeld voor de gevallen dat de beroepsorganisaties te kort schieten in het tonen van initiatief ten aanzien van hun verordenende taak. Dit miskent echter dat het de overheidswetgever is die hier de normen stelt en moet stellen. Zoals in punt 5 van dit advies is opgemerkt, dienen de kwaliteitseisen die aan de externe accountant worden gesteld, te worden bepaald bij de wet zelf, of krachtens de wet, bij algemene maatregel van bestuur of bij ministeriële regeling. Aldus ontvalt de redengeving aan artikel 25 WTA. De Raad ziet ook geen andere reden om anderen dan RA's en AA's als externe accountant toe te laten, gelet op de extra waarborg voor een kwalitatief hoogstaande beroepsuitoefening die het lidmaatschap van een van de beroepsorganisaties biedt. De Raad adviseert artikel 25 WTA te schrappen.

7. *Ter borging dat de opleidingen in voldoende mate opleiden voor de eisen van vakbekwaamheid die aan RA's en AA's worden gesteld, wordt een zelfstandig bestuursorgaan (Commissie eindtermen accountantsonderwijs (CEA)) ingesteld. De CEA stelt de eindtermen van de theoretische opleiding vast en toetst de praktijkstages aan die eindtermen. De eindtermen moeten waarborgen dat voldaan wordt aan de eisen die de Achtste Richtlijn Vennootschapsrecht stelt ten aanzien van de opleiding en het examen van personen die wettelijke controles verrichten.*

De Raad merkt op, dat het voorstel op deze wijze domeinoverschrijdend is. De opleidingseisen zijn gericht op het niveau dat vereist wordt voor het verrichten van wettelijke controles. Aan alle RA's en AA's worden zodoende opleidings-eisen gesteld die gelden voor het domein van de wettelijke controle. In de toelichting is niet gemotiveerd om welke reden alle RA's en AA's aan die opleidingseisen moeten voldoen, ook wanneer hun activiteiten niet liggen in het domein van de wettelijke controles. In punt 5 van dit advies is opgemerkt, dat het voorstel op zich ruimte laat aan de beroepsorganisaties de eisen voor vakbekwaamheid af te stemmen op de werkzaamheden die binnen de domeinen van de specifieke wettelijke verklaringen, van de aan het tuchtrecht onderworpen werkzaamheden en van de overige accountantswerkzaamheden worden verricht. Er zou aldus een gedifferentieerd stelsel van eisen voor vakbekwaamheid die passen bij de werkzaamheden binnen de genoemde domeinen, kunnen worden ontwikkeld.

De Raad adviseert in de toelichting uiteen te zetten om welke reden aan alle RA's en AA's opleidingseisen moeten worden gesteld die gelden voor het domein van de wettelijke controle.

7. Zie 5c.

8. *Voorgesteld wordt niet meer tot de taak van de beroepsorganisaties te rekenen het verzorgen of doen verzorgen van een opleiding tot het theoretische gedeelte van het accountantsexamen. Deze wijziging past in de maatschappelijke ontwikkelingen die zich ten aanzien van de opleidingen hebben voorgedaan.*

In de voorgestelde opzet ontstaat een veld met meerdere spelers. De beroepsorganisaties stellen een of meerdere beroepsprofielen vast. De onderwijsinstellingen «vertalen» deze beroepsprofielen in onderwijsprogramma's. De CEA stelt de eindtermen voor het examenprogramma vast. Het toezicht op de kwaliteit van de theoretische opleidingen en de examens vindt plaats binnen het kader van de Wet op het hoger onderwijs en wetenschappelijk onderzoek voor zover het universiteiten en hoger beroepsonderwijs betreft. De CEA houdt toezicht op de opleidingen en examens van de particuliere opleidingen, alsmede op de praktijkopleidingen van de beroepsorganisaties.

De Raad adviseert voor dit veld spelregels te ontwikkelen teneinde de beslissingen van de verschillende spelers voldoende op elkaar afgestemd te houden. Gelet op de centrale rol van de CEA kan daarbij overwogen worden de samenstelling van de commissie te laten aansluiten op dit veld en in die commissie in ieder geval ook een vertegenwoordiger van de AFM, het NIVRA, de NOvAA, de PWA (Permanente werkgroep accountancy) en het AC-Scholenvoerleg op te nemen.

Tevens wijst de Raad er op dat in artikel 70 Wet RA de herbenoeming van de leden van de CEA niet is geregeld, hetgeen wel dient plaats te vinden (Aanwijzing 124i van de Aanwijzingen voor de regelgeving).

De Raad adviseert het voorstel op deze punten aan te passen.

8.

Ten aanzien van de inrichting en de organisatie van de CEA adviseert de Raad spelregels te ontwikkelen voor het relevante veld teneinde de beslissingen van de verschillende spelers voldoende op elkaar afgestemd te houden. Het wetsvoorstel voorziet in een heldere bevoegdheidsverdeling. Er is een betere aansluiting tot stand gebracht met reeds bestaande structuren in (de wetgeving met betrekking tot) het hoger onderwijs. Van de actoren in het veld, daartoe in ieder geval te rekenen de onderwijsinstellingen, de beroepsorganisaties, de CEA en NVAO, kan worden verwacht dat zij voor de invulling

van hun (formele) rol zullen zoeken naar een optimale samenwerking en onderlinge afstemming.

Het opnemen van vertegenwoordigers van de verschillende organisaties in de CEA is niet wenselijk. De CEA stelt de eindtermen vast van het accountants- onderwijs. Deze eisen dienen goed toegesneden te blijven op de beroeps- profielen en te zijn geënt op hetgeen vanuit de doelstellingen van het wetsvoorstel van een externe accountant op het vlak van opleiding moet worden verwacht. Vanuit het oogpunt van toegang tot het beroep, doorstroom van studenten door het onderwijssysteem, implementatie op het minimale opleidingsniveau van de Achtste Richtlijn Vennootschapsrecht, is de CEA binnen een zelfstandig bestuursorgaan geplaatst onder de eindverantwoorde- lijkheid van de Minister van Financiën. De minister dient gegeven zijn verantwoordelijkheid en gezien het hiervoor geboden afwegingskader, een zelfstandige beslissing te kunnen nemen over de invulling van de CEA. Een CEA met qualitate-qua-benoemingen doet tekort aan de verantwoordelijkheid van de minister in het stelsel van dit wetsvoorstel en neigt naar de CEA als een vertegenwoordigend orgaan. Wel past daarbij – zoals de Raad opmerkt – dat de minister de leden van de CEA desgewenst kan herbenoemen. Artikel 70 van het voorstel van wet is op advies van de Raad aangepast. Conform de memorie van toelichting is thans bepaald dat de leden van de commissie onbeperkt herbenoembaar zijn.

9. In de voorgestelde artikelen 55 van de Wet op de Accountants-Administra- tieconsulenten (Wet AA) en 68 van de Wet op de Registeraccountants (Wet RA) wordt bepaald dat bij de beoordeling of aan de toelatingseisen voor de praktijkstage is voldaan de NOvAA dan wel het NIVRA aan de hand van de overgelegde getuigschriften van niet geaccrediteerde opleidingen bepaalt of een aanvulling op de genoten opleiding noodzakelijk is. De Raad merkt op, dat niet alle geaccrediteerde opleidingen voor alle vakgebieden die voor de wettelijke controles van financiële verantwoordingen van belang zijn, tot het niveau van de eindtermen zullen gaan opleiden. Geaccrediteerde opleidingen hebben de vrijheid voor het aanbieden van een opleiding en zijn niet gebonden aan een vakkenpakket. Het NIVRA en de NOvAA moeten de bevoegdheid krijgen bij het begin van de praktijkstage volledig de deficiënties in de theoretische opleiding vast te stellen en te bepalen op welke wijze deze deficiënties worden opgeheven. De bevoegdheid betreft de «diploma- controle» en ziet niet op het laten afleggen van een individueel toelatings- examen.

De Raad adviseert de in de artikelen 55 Wet AA en 68 Wet RA opgenomen beperkingen tot niet-geaccrediteerde opleidingen te schrappen.

9. Het advies van de Raad om de in de artikelen 55 van de Wet AA en artikel 68 van de Wet AA opgenomen beperkingen tot niet-geaccrediteerde opleidingen te schrappen, is overgenomen.

10. Tuchtrect

a. Voorgesteld wordt het tuchtrect voor RA's en AA's te beperken tot de werkzaamheden en gedragingen die samenhangen met een publieke functie. Dit betreft:

- de werkzaamheden van een externe accountant die betrekking hebben op de totstandkoming of de uitvoering van een opdracht tot het verrichten van een wettelijke controle (artikel 28 WTA);*
- de werkzaamheden van een AA of RA die betrekking hebben op de totstandkoming of de uitvoering van een opdracht tot beoordeling van een financiële verantwoording of het verrichten van een vrijwillige controle, alsmede de werkzaamheden van een AA of RA waarbij de inschakeling van hem bij wet is voorgeschreven (artikelen 51 Wet AA en 33 Wet RA).*

De Raad merkt op, dat deze omschrijving van de werkzaamheden die onder het tuchtrect vallen te beperkt is en dat naast deze werkzaamheden ook werk- zaamheden op het terrein van due diligence onderzoek, fusies en acquisities, forensische accountancy, mededelingen in emissieprospecti en dergelijke zozeer verweven zijn met de accountantsfunctie dat zij eveneens een definieerbaar en aanwijsbaar publiek belang raken.

De Raad adviseert de omschrijving van de onder het tuchtrect vallende werkzaamheden nader te bezien en het voorstel zo nodig aan te passen.

b. Tevens merkt de Raad op, dat het doel van de tuchtspraak van NIVRA en NOvAA thans ruimer is: het betreft het weren en beteugelen van misslagen van accountants in de uitoefening van hun beroep en van inbreuken op de verordeningen van de beroepsorganisatie en op de eer van de stand der accountants. Het voorstel merkt de werkzaamheden die onder dit ruimere doel vallen niet als een publiek belang aan en acht daarom geen noodzaak aanwezig deze werkzaamheden onder een wettelijke regeling voor tuchtrecht te brengen. In paragraaf 8.2. van het Algemeen deel van de toelichting wordt gesteld dat de beroepsgroep zelf de verantwoordelijkheid draagt om te waarborgen dat de niet-publieke werkzaamheden die een accountant verricht, op een correcte wijze geschieden en dat de beroepsgroep zeer wel in staat is hiertoe waarborgen te scheppen. In de toelichting is een en ander echter niet nader aangeduid. De Raad wijst er op dat, gelet op de wettelijke taakomschrijving van de (publiekrechtelijke) beroepsorganisaties, waartoe mede behoort de zorg voor de eer van de stand der accountants, en de bevoegdheid tot het vaststellen van verordeningen, het voor de beroepsorganisaties mogelijk moet blijven de eer van stand en de verordeningen te handhaven. Tuchtrecht is daartoe een geëigend middel. Indien het tuchtrecht wordt beperkt, dient de wet in andere wijzen van handhaving van de regelgeving van de beroepsorganisaties te voorzien.

Tenslotte wijst de Raad er op, dat ten aanzien van de inperking van tuchtrecht een overgangsregime ontbreekt. Gelet op de gevolgen voor misslagen onder het vigerende stelsel en de gevolgen voor lopende procedures dient een en ander echter wel geregeld te worden.

De Raad adviseert het voorstel op de hiervoor genoemde punten aan te vullen.

c. Blijkens het voorgestelde artikel 51, tweede lid, van de Wet op de accountants-administratieconsulenten onderscheidenlijk artikel 33, tweede lid, van de Wet op de registeraccountants, zal de tuchtspraak in eerste aanleg uitgeoefend gaan worden door de accountantskamer te Zwolle. Uit de memorie van toelichting, in het bijzonder par. 8.2., valt niet af te leiden waarom de bestaande raden van tucht voor de registeraccountants en de accountants-administratieconsulenten worden opgeheven. De in par. 8.2. van het algemeen deel van de memorie van toelichting genoemde samenloop van het tuchtrecht voor de registeraccountant, de Accountant-Administratieconsulent en de externe accountant kan moeilijk als redengevend worden beschouwd, omdat de bestaande raden van tucht zowel de tuchtzaken betreffende gedragingen en werkzaamheden van RA's als die van AA's, al dan niet optredend als externe accountant, beoordelen. Niet is gebleken dat de bestaande raden van tucht niet goed zouden functioneren.

De Raad adviseert de opheffing van de bestaande raden van tucht nader te bezien en het voorstel zo nodig aan te passen.

Tuchtrecht

10a. De Raad meent dat naast de in het wetsvoorstel onder het tuchtrecht gebrachte werkzaamheden van de accountant ook werkzaamheden op het terrein van due-diligenceonderzoek, fusies en overnames, forensische accountancy, mededelingen in emissieprospectussen en dergelijke zozeer verweven zijn met de accountantsfunctie dat zij eveneens een definieerbaar en aanwijsbaar publiek belang raken. De door de Raad genoemde werkzaamheden vallen alle binnen domein D. Met de Raad is het kabinet van mening dat het maatschappelijk verkeer is gebaat bij een gedegen uitvoering van de genoemde werkzaamheden. Kenmerkend voor deze werkzaamheden is dat zij in opdracht worden verricht van een orgaan dat, of een persoon die, direct verantwoordelijk is voor de mede op basis van de accountantswerkzaamheden te nemen beslissingen. In alle door de Raad aangehaalde voorbeelden is het het bestuur van een onderneming of organisatie dat ten behoeve van – bijvoorbeeld – een door dat bestuur te nemen beslissing een zelfstandige verantwoordelijkheid draagt. Een verantwoordelijkheid waarover jegens een in het maatschappelijk verkeer bepaalde groep van personen verantwoording wordt afgelegd, namelijk aandeelhouders en andere belanghebbenden bij de onderneming, waaronder bijvoorbeeld ook crediteuren. Het is binnen de interne verhoudingen van de onderneming aan andere organen om het bestuur op zijn verantwoordelijkheden te wijzen en af te rekenen. Met de door het kabinet overgenomen aanbevelingen voor een goed ondernemingsbestuur

uit de corporate governance code (Tabaksblat code) van 1 maart 2004¹, is op dit punt een grote stap voorwaarts gezet. In geval van financiële verantwoordingen, zoals bedoeld in dit wetsvoorstel, is sprake van informatieverstrekking aan een brede groep niet onmiddellijk aanwijsbare personen in het maatschappelijk verkeer. Hoewel in de door de Raad aangehaalde voorbeelden zeker een publiek belang schuilt, geschiedt de bewaking van dit belang door een kenbare groep personen die uit andere hoofde daartoe de middelen en bevoegdheden heeft. Ook wordt opgemerkt dat onder meer emissieprospectussen reeds vallen onder publiek toezicht vanwege de financiële toezichtwetgeving.

Het kabinet heeft het wetsvoorstel en de memorie van toelichting in overeenstemming met het bovenstaande aangevuld.

10b. De Raad merkt op dat in de toelichting niet is aangeduid hoe de beroepsgroep zelf de verantwoordelijkheid kan dragen om te waarborgen dat de niet-publieke werkzaamheden die een accountant verricht, op een correcte wijze geschieden en hoe de beroepsgroep hiertoe waarborgen kan scheppen. Naar aanleiding van de opmerkingen van de Raad is besloten tot aanpassing van paragraaf 8.2 van de memorie van toelichting en tot aanvulling van het voorgenomen wetsvoorstel inzake tuchtrechtspraak voor accountants. In overeenstemming met het advies van de Raad is besloten de toegang tot de tuchtrechter te verruimen. Zoals in het algemeen deel van de toelichting is gesteld, draagt de beroepsgroep zelf de verantwoordelijkheid te waarborgen dat de werkzaamheden die een accountant verricht en waar geen publiek belang mee gemoeid is, op een correcte wijze geschieden. Accountants verrichten tal van werkzaamheden die eerder een privaat dan een publiek belang vertegenwoordigen. Het is in eerste instantie aan het NIVRA en de NOvAA ervoor te zorgen dat dergelijke werkzaamheden op een correcte wijze worden uitgeoefend. Een belangrijke waarborg hiervoor vormt de klachtenregeling. Via een klachtenregeling kunnen particulieren en rechtspersonen klagen over werkzaamheden met een privaat belang. De klachtenregeling zal betrekking hebben op de kwaliteit van de verrichte werkzaamheden van accountant. Indien een klacht gegrond wordt verklaard kunnen het NIVRA en de NOvAA (of de klachtencommissie) besluiten het oordeel van de klachtencommissie te publiceren. Dit zal een belangrijk signaal zijn naar de vakgenoten. In de toelichting is ook vermeld dat de NOvAA en het NIVRA thans ieder een Raad voor de Geschillen hebben die uitspraak doet in civielrechtelijke geschillen, die ter zake van de beroepsuitoefening tussen leden onderling dan wel tussen leden en derden zijn gerezen,² ten aanzien van werkzaamheden met een publiek- en een privaat belang.

In het geval dat blijkt dat tegen een bepaalde accountant veelvuldig klachten worden ingediend, die ook gegrond worden verklaard, zal dit voor de voorzitter van het NIVRA dan wel de voorzitter van de NOvAA aanleiding kunnen vormen deze accountant hierop aan te spreken. Verwacht mag worden dat hiervan een zekere preventieve werking zal uitgaan. Indien mocht blijken dat ten aanzien van bepaalde werkzaamheden van accountants die niet uit de wet voortvloeien, veelvuldig klachten worden ingediend die gegrond worden verklaard, kan dit voor de beroepsorganisaties een signaal zijn dat het raadzaam is dat accountants zich niet met dergelijke werkzaamheden inlaten. Via de verordenende bevoegdheid kan hiertegen opgetreden worden. Dit kan bijvoorbeeld door aan te geven dat het niet toegestaan is als accountant dergelijke werkzaamheden te verrichten.

In het voorgenomen wetsvoorstel inzake tuchtrechtspraak voor accountants zal een bepaling worden opgenomen waardoor het voor de voorzitters van het NIVRA en de NOvAA ook ten aanzien van werkzaamheden met een privaat belang mogelijk zal zijn een tuchtzaak aanhangig te maken bij de accountantskamer. Ook in de hiervoor onder punt a genoemde gevallen die bijvoorbeeld de werkzaamheden van een accountant met betrekking tot emissieprospectussen betreffen, kunnen de voorzitters van het NIVRA en de NOvAA een zaak aanhangig maken bij de accountantskamer. Dit zal het geval zijn indien hen gebleken is van ernstige feiten of omstandigheden die betrekking hebben op de integriteit of de vakbekwaamheid van een accountant. Deze mogelijkheid doet recht aan de wettelijke taakomschrijving van de (publiekrechtelijke) beroepsorganisaties, waartoe mede behoort de zorg voor de eer van de stand van accountants. Een accountant die veelvuldig of op ernstige wijze het

¹ Brief van de Ministers van Financiën, van Justitie en van Economische Zaken, Nederlandse corporate governance code (Tabaksblat code), van 1 maart 2004, Kamerstukken II 2003/04, 29 449, nr. 1.

² Verordening voor de Raad voor Geschillen, vastgesteld in de bijeenkomst van de ledenvergadering van het NIVRA van 14 december 2001, Stcrt. 2002, 43. Verordening voor de Raad voor Geschillen, vastgesteld in de bijeenkomst van de ledenvergadering van de NOvAA van 18 juni 2001, Stcrt. 2001, 152.

verkeerde pad bewandelt ten aanzien van werkzaamheden met een privaat belang, kan schade toebrengen aan het vertrouwen dat verbonden is aan de beroepsgroep van accountants als zodanig. Indien de klachtenregeling of een interventie van de voorzitter van het NIVRA of de NOvAA er niet toe leiden dat de betrokkene zich gedraagt zoals een goed accountant betaamt en het gedrag van de accountant van dien aard is, dat ernstige vrees bestaat voor de integriteit of vakbekwaamheid van de betrokken accountant, dan bestaat behoefte aan een toets door de accountantskamer. Het publiek belang is ermee gediend dat een accountant, bij wie naar het oordeel van de voorzitter van het NIVRA dan wel de NOvAA ernstige vrees bestaat ten aanzien van de vakbekwaamheid of integriteit, voor de tuchtrechter gebracht kan worden. Deze accountant kan immers ook werkzaamheden verrichten waar wel een publiek belang mee gemoeid is. Het is in dit kader een belangrijke waarborg dat in een geval als hiervoor genoemd, de accountantskamer een oordeel kan vellen. Dit kan ertoe leiden dat de accountantskamer oordeelt dat betrokkene niet meer als accountant werkzaam mag zijn.

De Raad wijst op het ontbreken van een overgangsregime ten aanzien van de inperking van het tuchtrecht. In een dergelijk overgangsregime wordt voorzien in het voorgenomen wetsvoorstel inzake tuchtrechtspraak voor accountants. 10c.

De Raad adviseert de opheffing van de raden van tucht nader te bezien, omdat de Raad de samenloop van het tuchtrecht voor de registeraccountant, de Accountant-Administratieconsulent en de externe accountant geen goede reden vindt, noch gebleken is dat de bestaande raden van tucht niet goed zouden functioneren.

Van oudsher voorzien beroepsorganisaties in tuchtrecht in eigen geleding. Gezien het publieke belang van – onder meer – accountants heeft de wetgever voorzien in extra waarborgen ten aanzien van de inrichting en werkwijze van de tuchtrechter. Uit de evaluatie van de accountantswetgeving is echter naar voren gekomen dat het repressieve systeem in de Wet AA en de Wet RA leidt tot een beperkt aantal repressieve optredens jegens accountants. Zoals reeds in de brief over de evaluatie van de accountantswetgeving van 19 februari 2003 is geformuleerd, is het sanctiebeleid het sluitstuk van effectief toezicht. De onafhankelijkheid van de rechtsprekende instantie dient dan ook buiten iedere vorm van twijfel te staan. De raden van tucht in hun huidige vorm worden in de publieke opinie echter gezien als verbonden aan de beroepsorganisaties en daardoor als «recht in eigen kring».

Het past in de keuzen die het wetsvoorstel maakt het tuchtrecht ten aanzien van externe accountants weg te halen uit het domein van het NIVRA en de NOvAA. Dit is de zuiverste oplossing, die niet is ingegeven door het niet of vermeend niet functioneren van de bestaande tuchtrechters. Het belang van een effectief correctiemechanisme binnen de beroepsorganisaties wordt eveneens onderkend. Het NIVRA en de NOvAA voorzien reeds in een Raad voor de Geschillen die uitspraak doet in civielrechtelijke geschillen.

De memorie van toelichting is in paragraaf 8.2 overeenkomstig het bovenstaande aangevuld.

11. Registers

De beide accountantsregisters omvatten thans niet meer dan de naam, voornamen, geboortedatum en het adres van degene die aan de bij de Wet AA dan wel Wet RA gestelde eisen voldoet, en de datum van de inschrijving, alsmede bij een doorhaling van een inschrijving de datum van de doorhaling. De in punt 1 omschreven domeinen vergen niet steeds gelijke kwaliteitseisen binnen de accountantsorganisaties. De betekenis en de gebruikswaarde van de beide accountantsregisters zouden worden vergroot, indien daarin naast de vermelde gegevens ook gegevens worden opgenomen omtrent de opleiding en de permanente educatie van de accountant.

Het opnemen van die extra gegevens in de beide accountantsregisters leidt tot verbetering van de transparantie en de eenvoud van de controle op de permanente educatie van de individuele RA en AA en vergemakkelijkt de toets of een externe accountant voldoet aan de in artikel 23 WTA opgenomen regels.

Registers

11. De Raad adviseert te bezien of de beide bestaande accountantsregisters, die worden gehouden door het NIVRA en de NOvAA, uitgebreid kunnen worden met gegevens omtrent de opleiding en de permanente educatie van de accountant, omdat de bij punt 1 beschreven domeinen niet steeds gelijke kwaliteitseisen zouden vergen.

Zoals reeds naar aanleiding van punt 5c opgemerkt, voorziet het wetsvoorstel niet in een gedifferentieerd stelsel van vakbekwaamheidseisen. Dit vormt dan ook geen reden om nadere gegevens in de accountantsregisters op te nemen. Omdat in artikel 24 is bepaald dat een externe accountant een registeraccountant is of een Accountant-Administratieconsulent, ten aanzien van wie een aantekening is opgenomen als bedoeld in artikel 36, derde lid van de Wet AA, die voldoet aan de in de bijbehorende wetten gestelde eisen, is sprake van gelijke kwaliteitseisen met betrekking tot deze accountants. Een ieder die nu bevoegd is om wettelijke controles uit te voeren, zal dat ook na invoering van het onderhavige wetsvoorstel zijn. Toevoeging van de opleiding aan de bestaande accountantsregisters is in onze ogen dan ook niet relevant. Met betrekking tot de permanente educatie is sprake van een gedeelde verantwoordelijkheid. Zowel de beroepsorganisaties als de vergunninghoudende accountantsorganisaties dienen er op toe te zien dat de individuele accountants de permanente educatieverplichtingen naleven. Uit het feit dat een accountant in het register is opgenomen kan het publiek dan ook opmaken dat aan deze verplichtingen (in voldoende mate) is voldaan.

In het overleg beroepsreglementering (zie paragraaf 6.4 van de memorie van toelichting) zal de nadere invulling van het register bij de AFM, bedoeld in artikel 10 van het wetsvoorstel, aan de orde worden gesteld. Bij de uiteindelijke uitwerking van de algemene maatregel van bestuur hieromtrent zal tevens rekening worden gehouden met de eisen die zullen voortvloeien uit de wijziging van de Achtste Richtlijn Vennootschapsrecht. Mocht hieruit naar voren komen dat het wenselijk is om tevens in de bestaande accountantsregisters aanvullende informatie op te nemen, dan zal dit worden doorgevoerd.

12. Toegang tot markt

De beperking van het onafhankelijke publieke toezicht tot (voor het publiek kenbaar afgescheiden onderdelen van) accountantsorganisaties die daadwerkelijk wettelijke controles uitoefenen mag door de daarbij behorende vergunningverlening de toegang tot de markt voor wettelijke controles niet belemmeren. Het moet daarom mogelijk worden gemaakt voor accountantsorganisaties op zeer korte termijn in ieder geval een voorlopige vergunning te verkrijgen, waaraan niet meer dan een quick scan door de AFM ten grondslag ligt. De in punt 11 van dit advies aangegeven verruiming van opnemingsgegevens in de accountantsregisters zou deze quick scan kunnen vereenvoudigen. Indien de drempel voor het verkrijgen van een (voorlopige) vergunning te hoog wordt gelegd, zou dit aanleiding kunnen zijn voor het «preventief» aanvragen van vergunningen, hetgeen op grond van hetgeen hierover in punt 4 van het advies is opgemerkt, onwenselijk moet worden geoordeeld. De Raad adviseert het voorstel op dit punt aan te vullen.

Toegang tot de markt

12. De Raad adviseert dat het mogelijk moet worden gemaakt dat de accountantsorganisaties op zeer korte termijn in ieder geval een voorlopige vergunning verkrijgen. Benadrukt wordt dat het bij de vergunningverlening in de bedoeling ligt dat de AFM gebruik maakt van de bestaande kwaliteitsbeheersingsystemen binnen de zelfregulering. Dit faciliteert een «quick scan»-achtige aanpak waarin de AFM soepel en flexibel tot vergunningverlening zou moeten kunnen overgaan. Daarin ligt dus niet besloten dat de AFM de sector bij eerste vergunningverlening in den brede de maat neemt en aan een diepgravende vergunningverleningprocedure onderwerpt. Dit lijdt

vanzelfsprekend uitzondering in die gevallen waarin contra-indicaties aanwezig zijn gezien vanuit het doel van de wet. Het kabinet gaat er vanuit dat het eerdergenoemde platform een eerste uitwerking is van een gecoördineerd optreden dat past binnen de verantwoordelijkheden van de verschillende actoren.

13. AFM

a. *Verhouding WTA – Wet financieel toezicht Het voorstel heeft ten aanzien van de AFM in de hoofdstukken 4, 5 en 6 veel overeenstemming met het voorstel van Wet algemeen deel Wet financieel toezicht (Wft), waarover de Raad op 26 april 2004 advies heeft uitgebracht (No. W06.04.0073). De Raad adviseert allereerst in de toelichting in te gaan op de vraag of wordt overwogen te zijner tijd de WTA in te korten door waar mogelijk te verwijzen naar overeenkomstige bepalingen in de Wft. Mede onder verwijzing naar zijn advies over de Wft vraagt de Raad verder aandacht voor de raakvlakken tussen de WTA en de Wft op de volgende onderwerpen.*

b. *Verhouding minister van Financiën – AFM*

De minister van Financiën is belast met het «toezicht op het toezicht». De WTA geeft de minister een aantal belangrijke bevoegdheden, zoals die inzake de begroting en de jaarrekening, de benoeming en het ontslag van bestuurders van de AFM en wijziging van de statuten van de AFM. De wijze waarop de minister die bevoegdheden zal hanteren, zal gekenmerkt blijven als «toezicht op afstand». De AFM is onafhankelijk en de minister zal slechts onderzoek doen, indien zijn verantwoordelijkheid op afstand dat vereist.

De Raad adviseert in de toelichting nader in te gaan op de waarborgen voor de AFM voor het behoud van evenwicht tussen zijn verantwoordelijkheid en die van de minister, en op de wijze waarop een eventueel verschil van inzicht of een conflict tussen hem en de minister zal kunnen worden opgelost zonder afbreuk te doen aan dat evenwicht.

In het verlengde van het voorgaande vraagt de Raad de aandacht voor de verantwoordingsplicht van de minister van Financiën jegens de Kamers der Staten-Generaal, bezien in verband met de geheimhoudingsverplichtingen in Europese en nationale wetgeving. Waar de AFM een instelling is met een taakveld dat sterk in ontwikkeling is en waarvan het functioneren nog verder gestalte moet krijgen, moet er rekening mee worden gehouden dat de ministeriële verantwoordelijkheid voor de AFM in de Kamers aan de orde kan komen. De minister kan zijn bevindingen en conclusies naar aanleiding van hem ter beschikking staande vertrouwelijke informatie aan de Tweede Kamer meedelen, maar het is niet aannemelijk dat daarmee steeds kan worden volstaan in het licht van de omstandigheid dat de minister dient toe te zien op de uitvoering van de toezichtwetgeving en zich een juist oordeel moet kunnen vormen over de wijze waarop de AFM de wet uitvoert of heeft uitgevoerd. De minister moet tevens kunnen ingrijpen indien de AFM als toezichthouder niet opereert zoals minister en parlement voor ogen stond toen het toezicht aan die toezichthouder werd opgedragen.

De Raad adviseert ook op dit aspect in te gaan.

c. *Financiële stukken*

De begroting (artikel 29, derde lid, WTA) en de jaarrekening (artikel 32, zesde lid, WTA) moeten ter verkrijging van instemming worden voorgelegd aan de minister. Er is voor het begrip «instemming» gekozen in plaats van «goedkeuring», omdat het hier gaat om beslissingen met uitsluitend interne werking, zodat het geen besluit betreft in de zin van de Algemene wet bestuursrecht (Awb). De toelichting gaat niet in op de rechtsgevolgen van onthouden van instemming. In dit verband verdient het de aandacht dat de bestuursrechtelijke verweermogelijkheden van de AFM zijn beperkt.

De Raad adviseert in de toelichting nader in te gaan op de rechtsgevolgen van het onthouden van instemming, en op de rechtvaardiging voor het niet toekennen aan de AFM van een beroepsrecht tegen de hier bedoelde beslissing van de minister.

d. *Informatieverstrekking aan de minister*

Artikel 40, tweede lid, WTA bevat voorschriften over de informatieverstrekking door de AFM aan de minister. Niet duidelijk is of en in hoeverre Europese

richtlijnen hier restricties bieden die moeten doorwerken in de Nederlandse wetgeving en bestuurspraktijk.

De Raad adviseert in de toelichting hierop in te gaan.

e. Inlichtingenplicht jegens de AFM

Artikel 46, eerste lid, WTA verschaft aan de AFM de bevoegdheid om ten behoeve van de naleving van de WTA van een ieder inlichtingen te vorderen. Door het gebruik van de term «een ieder» wordt een vergaande bevoegdheid gecreëerd. De Raad adviseert om de aldus gecreëerde bevoegdheid nader te motiveren.

Tegenover deze vergaande bevoegdheid dient een evenwichtige rechtsbescherming te staan. De Raad adviseert om, wat er zij van de vraag of een vordering van informatie moet worden aangemerkt als een besluit in de zin van de Awb, in de WTA de mogelijkheid open te stellen om tegen een dergelijke vordering om informatie op te komen bij de bestuursrechter.

AFM

13a. Terecht vraagt de Raad aandacht voor de verhouding tussen het wetsvoorstel en het voorstel van Wet financieel toezicht (Wft). Het onderhavige wetsvoorstel zal naar het zich laat aanzien eerder in werking treden dan de Wft. Na inwerkingtreding van de Wft zal worden bezien of het wenselijk is de bepalingen in hoofdstuk 4, 5 en 6 van dit wetsvoorstel te vervangen door een verwijzing naar overeenkomstige bepalingen in de Wet financieel toezicht.

De memorie van toelichting is in de hoofdstukken 4, 5 en 6 van de artikelsgewijze toelichting overeenkomstig het bovenstaande aangevuld.

13b. Het evenwicht tussen de verantwoordelijkheid van de AFM en die van de minister bestaan allereerst eruit dat de minister geen onbeperkte bevoegdheden jegens de AFM heeft. Het gaat om bevoegdheden terzake van algemene, niet op individuele gevallen van toezichtuitoefening betrekking hebbende aangelegenheden. De minister heeft geen bevoegdheden om in te grijpen in de dagelijks praktijk van het toezicht, ook niet door middel van het geven van een aanwijzing. Als er sprake is van een ernstige verwaarlozing van de toezichttaak, heeft de minister wel de mogelijkheid om ten behoeve van de continuïteit in het toezicht zelf de noodzakelijke voorzieningen te treffen. In de tweede plaats is de beslissingsruimte die de minister heeft bij de uitoefening van de bevoegdheden toegespitst. Zo is weigering van instemming met de statuten alleen aan de orde als de statuten onvoldoende in overeenstemming zijn met de wet, geen waarborg vormen voor onafhankelijk taakuitoefening of strijdig zijn met het algemeen belang. De bevoegdheden van de AFM enerzijds en de minister anderzijds overlappen elkaar niet, ze vullen elkaar aan. Het is steeds één van beide die bevoegd is terzake te beslissen. Ingeval van een geschil van inzicht of een conflict tussen de minister en de AFM zal het bestuursorgaan dat op het desbetreffende onderwerp bevoegd is het conflict kunnen beslechten. Dit hoeft, gelet op zijn beperkte bevoegdheden, zeker niet altijd de minister te zijn.

Wat de controle op de taakuitoefening door de AFM betreft, kan het volgende worden opgemerkt. De AFM moet zich houden aan de gestelde regels en moet zorgen voor een adequate uitvoering van haar taken. Nagegaan zal moeten worden of dit ook het geval is.

De situering van de AFM op afstand van de minister brengt mee dat ook de ministeriële verantwoordelijkheid en, daarmee samenhangend, de mogelijkheden voor directe controle door het parlement zijn ingeperkt. Om dit te compenseren bevat het wetsvoorstel onder meer de volgende voorzieningen om na te gaan of de AFM goed functioneert waar het toezicht op accountants betreft. De AFM is verplicht aan de minister alle gevraagde inlichtingen te verstrekken die nodig zijn om na te gaan of de AFM de wet goed uitvoert. De AFM is voorts gehouden jaarlijks een jaarverslag op te stellen waarin de taakuitoefening en daarbij gevoerde beleid door de AFM wordt beschreven. Het jaarverslag wordt toegezonden aan de minister, die vervolgens een afschrift aan de Tweede Kamer stuurt. De informatie in het jaarverslag kan van belang zijn voor het beleidsproces van minister en Kamer. Voorts heeft de AFM naast een bestuur een raad van toezicht die belast is met toezicht op het beheer door de AFM. Hiermee bestaat er een vorm van interne controle van

waaruit een preventieve en corrigerende werking uitgaat. De leden van het bestuur en de raad van toezicht van de AFM worden bij Koninklijk onderscheidenlijk ministerieel besluit voor ten hoogste vier jaren benoemd. Hiermee bestaat de mogelijkheid om de leiding van de AFM te vervangen, hetgeen een effectieve manier is om het functioneren te beïnvloeden. Ten slotte kent het wetsvoorstel voor de minister de mogelijkheid om indien de AFM niet op haar taak berekend blijkt, hetgeen blijkt uit verwaarlozing van haar taak, in te grijpen.

De memorie van toelichting is in hoofdstuk 4 van de artikelsgewijze toelichting overeenkomstig het bovenstaande aangevuld.

13c. Als de minister niet instemt met een begroting of jaarrekening van de AFM heeft dit als voornaam rechtsgevolg dat de AFM niet gerechtigd zal zijn om de kosten van het toezicht door te berekenen aan onder toezicht staande instellingen. Ingevolge artikel 38 kunnen namelijk uitsluitend kosten worden doorberekend die gebaseerd zijn op de begroting waarmee de minister heeft ingestemd of op het exploitatiesaldo, dat gegrond is op de jaarrekening waarmee de minister heeft ingestemd. Een ander belangrijk gevolg van onthouden van instemming met de begroting of jaarrekening is dat uitgaven of inkomsten van de AFM alsdan een rechtmatige basis ontberen. Een van de twee weigeringsgronden is immers strijd met het recht.

Er is niet voor gekozen een bestuursrechtelijk beroepsrecht toe te kennen aan de AFM. De volgende motieven liggen hieraan te grondslag. Allereerst zou een beroepsgang niet passen in de begroting- en verantwoordingscyclus. Zo moet een begroting moet worden ingediend voor 1 december in het jaar voorafgaand aan het begrotingsjaar. In de loop van de maand december beslist de minister vervolgens over instemming. Zou er tegen de beslissing van de minister beroep openstaan, dan zou het tot ver in begrotingsjaar kunnen duren alvorens er duidelijkheid bestaat, onder meer bij de sector, over de rechtmatigheid van het besluit inzake instemming, met alle gevolgen van dien. Daarnaast past het niet bij de interbestuurlijke verhouding tussen de minister en de AFM om een conflict over de instemming met de begroting of jaarrekening voor te leggen aan een rechter. Volgens vaste praktijk vindt er nauwgezet overleg plaats over een ontwerp van de begroting, alvorens de begroting ter goedkeuring wordt voorgelegd aan de minister. Eventuele verschillen van inzicht over de begroting kunnen in die voorbereidingsfase al aan de orde komen en tot een voor beide bestuursorganen bevredigende oplossing leiden. Mocht dit laatste niet het geval zijn, dan is het de minister die bij zijn besluitvorming omtrent instemming de knoop doorhakt. Overigens toetst de minister de vastgestelde begroting of jaarrekening uitsluitend met het oogmerk om na te gaan of er sprake is van strijd met recht of het algemeen belang.

Wel hebben de opmerkingen van de Raad aanleiding gegeven de procedure inzake de instemming met de begroting te herzien, in die zin dat de AFM een mogelijkheid wordt geboden om een dreigende onthouding van instemming met de begroting te voorkomen. Als de minister constateert dat er reden is instemming te onthouden ten aanzien van een begroting vanwege strijd met het recht of het algemeen belang, stelt hij de AFM eerst in de gelegenheid een aangepaste begroting in te dienen. Pas als de begroting, nadat een mogelijkheid tot aanpassing is geboden, nog steeds de geconstateerde onvolkomenheden vertoont, kan de minister tot weigering van de instemming overgaan. Voorts is ook een voorziening opgenomen voor het geval waarin de minister nog niet heeft ingestemd met de begroting wanneer het begrotingsjaar aanbreekt, zodat de AFM dan toch verplichtingen kan aangaan en uitgaven kan doen.

Het wetsvoorstel en de toelichting op artikel 29 is in overeenstemming met het bovenstaande aangevuld.

13d. Er bestaat (nog) geen Europese regelgeving met betrekking tot toezicht op accountants. Voor artikel 40, tweede lid, is uit het oogpunt van consistentie en eenheid van recht aangesloten bij de bepalingen inzake informatieverstrekking die gelden op basis van de bestaande financiële toezichtwetten en de voorgenomen Wft. Deze bepalingen zijn wel op Europese regelgeving gestoeld.

De toelichting op artikel 40 is in overeenstemming met het bovenstaande aangevuld.

13e. De bevoegdheid om bij «een ieder» inlichtingen te vorderen is rechtstreeks te herleiden tot artikel 5:16 Awb, dat eenzelfde bevoegdheid toekent aan een toezichthouder in de zin van art. 5:11 Awb. Slechts omdat de toezichthouder in de zin van dit wetsvoorstel niet is aan te merken als toezichthouder in de zin van de Awb, is het noodzakelijk om aan de AFM als bestuursorgaan de inlichtingenbevoegdheid toe te kennen. Gelet op het algemene kader dat de Awb voor toezichtbevoegdheden bevat mag er vanuit worden gegaan dat een bevoegdheid op grond van dit wetsvoorstel die qua reikwijdte niet afwijkt van een standaard Awb-bevoegdheid niet nader behoeft te worden gemotiveerd.

De suggestie van de Raad om het besluitbegrip bij de inlichtingenvordering te introduceren wordt niet overgenomen. Enerzijds valt niet in te zien waarom een dergelijke vordering – hoewel dit bij de standaardbevoegdheid van art. 5:16 Awb niet het geval is – voor uitsluitend de financiële toezichthouders zou moeten worden aangemerkt als een Awb-besluit. Bij geen enkel ander bestuursorgaan, ook niet bij toezichthouders als NMa of OPTA, is dit het geval. Bovendien, en dat is van groter belang, brengt het introduceren van de beschikkingsfiguur teveel bezwaren met zich voor de praktijk van het toezicht: een beschikking moet altijd op papier zijn gesteld en dat zal in veel gevallen onmogelijk en/of onwenselijk zijn. Een inlichtingenvordering moet in de praktijk ook mondeling kunnen worden gedaan, bijvoorbeeld bij een bedrijfsbezoek of per telefoon. Vanzelfsprekend dient – zeker bij een vergaande bevoegdheid als de inlichtingenbevoegdheid – te allen tijde te worden voldaan aan het evenredigheidsvereiste. In artikel 46, tweede lid, is daarom artikel 5:13 Awb van overeenkomstige toepassing verklaard. Tot slot, in aanvulling op het reeds toegelichte aan de hand van artikel 5:16 Awb: juist omdat niet op voorhand duidelijk is bij wie inlichtingen te verkrijgen zijn, is voor de effectiviteit van het toezicht noodzakelijk dat – zoals in artikel 5:16 Awb ook is gebeurd – de reikwijdte van de inlichtingenbevoegdheid in abstracto «een ieder» omvat. Wie in concreto zoal met een inlichtingenverzoek kan worden geconfronteerd wordt in belangrijke mate bepaald aan de hand van artikel 5:13 Awb

14. Bestuurlijke boete

a. In artikelen 49 tot en met 57 WTA is in de mogelijkheid voorzien dat de AFM een bestuurlijke boete oplegt terzake van overtreding van de in artikel 49, eerste lid, genoemde voorschriften.

Ten aanzien van deze bepalingen wordt in de artikelsgewijze toelichting slechts gesteld dat zij grotendeels overeenkomen met boetebepalingen uit de huidige toezichtwetten. Nadere motivering voor de keuze voor het instrument van de bestuurlijke boete ontbreekt. De Raad adviseert de redenen voor deze keuze nader toe te lichten. Dit klemmt te meer nu het gaat om een wettelijke regeling die niet eerder voor accountants werd gegeven. Voorts wijst het college er op dat evenmin in de toelichting wordt ingegaan op de vraag of voldaan is aan de criteria die de Commissie voor de Toetsing van Wetgevingsprojecten¹ en de Commissie bestuursrechtelijke en privaatrechtelijke handhaving² hebben geformuleerd om vast te stellen wanneer een gedraging in aanmerking komt voor sanctionering met een bestuurlijke boete.

De bedoelde toetsing ligt bovendien in het verlengde van artikel 26 van de Achtste Richtlijn Vennootschapsrecht waarin de lidstaten wordt opgedragen «passende sancties» te treffen in gevallen die worden bestreken door de hiervoor aangeduide artikelen 49 tot en met 57 WTA.

Naar de mening van de Raad verdient het aanbeveling in de toelichting uitdrukkelijk uiteen te zetten dat aan de vermelde criteria is voldaan.

b. Artikel 50 biedt de basis voor bij algemene maatregel vast te stellen forfaitaire boetes. Tevens is in dat artikel bepaald dat de maximum hoogte van de boete voor een afzonderlijke overtreding € 900 000 is. De Raad merkt op dit bedrag in de toelichting niet onderbouwd wordt. De Raad beveelt aan het gekozen bedrag te motiveren, waarbij hij er op wijst dat de hoogte van de (maximale) boete evenredig dient te zijn aan de (mogelijke) ernst van de overtreding.

¹ Rapport «Handhaving door bestuurlijke boeten» van 12 januari 1994.

² Rapport «Handhaven op niveau», Deventer 1998.

Voorts wijst de Raad er op dat een stelsel van gefixeerde boetes uit een oogpunt van rechtszekerheid en rechtsgelijkheid de voorkeur verdient, maar dat voor zware boetes in verband met het proportionaliteitsbeginsel¹ in beginsel gekozen moet worden voor een niet-forfaitair systeem, waarbij een evenredigheidstoets door bestuur en rechter mogelijk is. Weliswaar kan de AFM op grond van artikel 50, derde lid, WTA het bedrag van de boete lager stellen dan in de algemene maatregel van bestuur is bepaald indien het bedrag van de boete in een bepaald geval onevenredig hoog is, maar de Raad geeft desalniettemin in overweging te kiezen voor een niet-forfaitair stelsel. Het college adviseert in ieder geval de keuze voor tarifiering van de boetes te motiveren in de toelichting.

Bestuurlijke boete

14a. De Raad constateert dat in de memorie van toelichting een motivering voor de keuze van het instrument van de bestuurlijke boete ontbreekt. Ten aanzien van overtreding van regelgeving door accountantsorganisaties heeft het kabinet gekozen voor bestuurlijke handhaving door de AFM. Daarvoor krijgt de AFM een aantal daarop gerichte bevoegdheden, zoals het vorderen van inlichtingen, het betreden van plaatsen het de inzage in gegevens en bescheiden (de artikelen 5:15 tot en met 5:17 van de Algemene wet bestuursrecht). De bestuurlijke handhaving van de AFM is gericht op het beëindigen van een overtreding, het voorkomen van herhaling ervan en het ongedaan maken van eventuele gevolgen van de overtreding; het gaat dus om reparatie in ruime zin.² Aangezien het kabinet zo terughoudend mogelijk gebruik wenst te maken van de strafrechtelijke handhaving, is gekozen voor het opleggen van dwangsommen en bestuurlijke boetes als primaire sluitstuk van de bestuurlijke handhaving. De verantwoordelijkheid voor de handhaving berust immers in de eerste plaats bij de instantie die met de uitvoering is belast: de AFM. Daarbij wordt opgemerkt dat de bevoegdheid een boete op te leggen niet per se ingrijpender is dan veel andere bevoegdheden die de AFM heeft.³ Bij de beoordeling of bij overtreding van een norm een bestuurlijke boete kan worden opgelegd, zijn de criteria die zijn geformuleerd door de Commissie voor de toetsing van wetgevingsprojecten als uitgangspunt genomen.⁴

Uitgangspunt bij het toekennen van de bevoegdheid om een last onder dwangsom op te leggen voor overtreding van een specifieke bepaling is de vraag of de desbetreffende norm doorlopend kan worden overtreden en of met de last onder dwangsom kan worden bewerkstelligd dat de overtreding wordt beëindigd. Dat is duidelijk het geval bij de overtreding van het verbod inzake markttoetreding en veel van de gedragsnormen die bij of krachtens dit wetsvoorstel aan accountantsorganisaties worden opgelegd.

Voor alle overtredingen waarop de last onder dwangsom kan worden toegepast geldt dat de toezichthouder de keuze heeft tussen het opleggen van een last onder dwangsom en een bestuurlijke boete. De AFM kan in dergelijke gevallen kiezen welke van die twee bevoegdheden de beste oplossing biedt gezien de omstandigheden bij de desbetreffende concrete overtreding.

De toelichting op de artikelen 48 tot en met 57 is in overeenstemming met het bovenstaande aangevuld.

De opmerking van de Raad dat de toetsing in het verlengde ligt van artikel 26 van de Achtste Richtlijn Vennootschap waarin lidstaten wordt opgedragen «passende sancties» te treffen, wordt door het kabinet niet onderschreven. Immers, dat artikel ziet op natuurlijke personen en controlerende vennootschappen. Daarvan is bij accountantsorganisaties geen sprake (zie ook onder punt 3).

14b. Naar aanleiding van de opmerking van de Raad dat de maximum hoogte van de boete voor een afzonderlijke overtreding van € 900 000 niet wordt onderbouwd, kan het volgende worden opgemerkt. Het kabinet acht de genoemde maximum hoogte van de boete noodzakelijk en evenredig aan de (mogelijke) ernst van de overtreding. De directe schade voor een controlecliënt die voortvloeit uit een overtreding door een accountantsorganisatie van een bepaling uit het wetsvoorstel zal een boete van € 900 000 niet snel rechtvaardigen.

¹ Artikel 6 van het Europees Verdrag tot Bescherming van de Rechten van de Mens.

² Rapport «Handhaven op niveau», Deventer 1998, blz. 64.

³ Handhaving door bestuurlijke boeten, advies van de Commissie voor de toetsing van wetgevingsprojecten aan de Minister van Justitie, CTW 94/1 – 12 januari 1994, blz. 7–9.

⁴ Idem, blz. 19–21.

digen. Immers, het is met name de externe accountant die een onjuiste accountantsverklaring afgeeft die een controlecliënt grote schade kan berokkenen. Echter, het belang dat dit wetsvoorstel beoogt te beschermen, namelijk het publieke belang van een breed en gerechtvaardigd vertrouwen in de oordelen van de accountant, rechtvaardigt deze maximale boete des te meer. Een gebeurtenis als bij Enron of Parmalat kan het vertrouwen in de accountant zodanig ernstig ondergraven dat niet alleen de controlecliënt maar de maatschappij als geheel schade wordt aangericht.

Het kabinet kiest uitdrukkelijk voor een forfaitair stelsel. Noch het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens, noch jurisprudentie terzake verzetten zich daartegen, zij het dat een boete wel altijd «vol» (niet marginaal) moet worden getoetst aan het proportionaliteits- en evenredigheidsbeginsel. Het advies van de Raad wordt door het kabinet daarom niet overgenomen.

15. Gevolgen van fusie voor de vergunning

In de toelichting op artikel 6 wordt opgemerkt dat bij een verkrijging onder algemene titel in de zin van het eerste lid van artikel 3:80 van het BW, zoals een fusie als bedoeld in artikel 2:308 van het BW – bedoeld zal zijn artikel 2:309 van het BW –, meebrengt dat de vergunning die de AFM heeft verstrekt, van rechtswege overgaat naar de nieuwe rechtspersoon. In de toelichting op artikel 8 wordt echter opgemerkt dat bij beëindiging van het organisatorische verband waaraan de vergunning is verleend door, bijvoorbeeld, juridische fusie, de vergunning van rechtswege vervalt. Indien de vergunning vervalt, kan uiteraard geen sprake zijn van overgang van de vergunning naar de nieuwe rechtspersoon.

De Raad adviseert de hiervoor bedoelde tegenstrijdigheid uit de artikelsgewijze toelichting weg te nemen. Daarbij ware ook in te gaan op de gevolgen van een juridische splitsing voor een verleende vergunning.

Gevolgen van fusie voor de vergunning

De opmerking van de Raad is verwerkt door de artikelsgewijze toelichting op artikel 8 aan te passen. In geval van juridische fusie of splitsing geldt het kader zoals is aangeven in artikel 6 van het wetsvoorstel en de daarbij behorende toelichting.

16. Toezicht op de financiële verslaglegging

Aan het einde van paragraaf 2 van het algemeen deel van de toelichting wordt opgemerkt dat tegelijkertijd met het voorstel een wetsvoorstel inzake het toezicht op de financiële verslaglegging in voorbereiding is. Een proeve van het wetsvoorstel is openbaar gemaakt en ter becommentariëring aan het beroepsveld aangeboden. In de commentaren is de samenloop met de WTA aan de orde gesteld. In paragraaf 6.5 van het algemeen deel van de toelichting wordt enig inzicht in de samenloopproblematiek geboden.

De Raad betreft deze paragraaf van de toelichting niet in het advies nu (nog) geen wetsvoorstel inzake het toezicht op de financiële verslaglegging ter advisering is aangeboden. Bij gelegenheid van de advisering inzake dat wetsvoorstel behoudt de Raad zich voor op het voorliggende advies terug te komen indien de samenloop van het toezicht op de financiële verslaglegging en het toezicht op de accountantsorganisaties daartoe aanleiding geeft.

17. Definitie begrip accountantsorganisatie

De definitie in artikel 1, eerste lid, aanhef en onder a, van het begrip accountantsorganisatie omvat ook een natuurlijk persoon. Blijkens de artikelsgewijze toelichting wordt de individuele externe accountant die een eenmanszaak drijft en die niet in een organisatorisch verband met andere externe accountants is verbonden bij wijze van juridische fictie aangemerkt als een organisatie. De definitie spreekt verder van het beroeps- of bedrijfsmatig verrichten van wettelijke controles. Het is, blijkens de toelichting, altijd de accountantsorganisatie die deze wettelijke controles verricht. Ziet de Raad het goed, dan heeft de definitie aldus het oog op het bedrijfsmatig verrichten van wettelijke controles door de accountantsorganisatie. Waar in de voorgestelde bepaling het woord «beroepsmatig» wordt gebruikt, moet dat dan betrekking hebben op de externe accountant die handelt als natuurlijk persoon, maar niet bij wijze van de genoemde juridische fictie, en aldus beroepsmatig zijn werk

doet, uitmondend in het gebruik van zijn bevoegdheid tot het geven van een wettelijke verklaring. De Raad adviseert de aangehaalde bepaling in het licht van het voorgaande nader te bezien, en de tekst zo nodig aan te passen. Daarbij ware tevens te bezien of het nodig is om in de definitie ook het begrip natuurlijk persoon te blijven begrijpen.

Definitie begrip accountantsorganisatie

17. Het advies van de Raad om artikel 1, eerste lid, aanhef en onder a, te bezien is overgenomen. In de definitie worden de begrippen natuurlijke persoon en beroepsmatig niet meer begrepen.

18. Voor redactionele kanttekeningen verwijst de Raad naar de bij het advies behorende bijlage.

Redactionele kanttekeningen

De redactionele kanttekeningen die de Raad in de bijlage bij haar advies in overweging heeft gegeven, zijn overgenomen.

De Raad van State geeft U in overweging het voorstel van wet niet te zenden aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal dan nadat met het vorenstaande rekening zal zijn gehouden.

*De waarnemend Vice-President van de Raad van State,
P. van Dijk*

Ik moge U verzoeken het hierbij gevoegde gewijzigde voorstel van wet en de gewijzigde memorie van toelichting aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal te zenden.

De Minister van Financiën,
G. Zalm

Bijlage bij het advies van de Raad van State van 19 mei 2004, no.W06.04.0145/IV, met redactionele kanttekeningen die de Raad in overweging geeft.

Wetsvoorstel

- In artikel 6 na «is» invoegen: persoonlijk en.
- In artikel 29 de laatste twee leden 3, vernummeren tot het vijfde en zesde lid.
- In artikel 44 «in het vorige lid» vervangen door: in het eerste lid (Aanwijzingen voor de regelgeving (Ar) 80, tweede lid).
- In artikel 48, eerste lid, en 49, eerste lid, «van overtreding van voorschriften» vervangen door: van een overtreding van een voorschrift.
- In artikel 48, eerste lid, en in artikel 49, eerste lid «de artikelen 4, eerste en derde lid,» vervangen door: de artikelen 4, eerste lid,. (Artikel 4 kent geen derde lid).
- In artikel 48, eerste lid, «18, 19, 20 en 21» vervangen door: 18 tot en met 21.
- Artikel 48, tweede lid, vervangen door: Ten aanzien van de bevoegdheid, bedoeld in het eerste lid, zijn de artikelen 5:32, tweede tot en met het vijfde lid, van de Awb van toepassing.
- In artikel 49, eerste lid, de verwijzing naar artikel 4, derde lid, herzien aangezien het voorgestelde artikel 4 geen derde lid heeft.
- In artikel 50, 52 tot en met 57 telkens «boete» vervangen door «bestuurlijke boete», tenzij in één zin of lid «boete» vaker voorkomt, dan alleen de eerste keer «boete» vervangen.
- In artikel 51 de zinsnede «de Autoriteit Financiële Markten hem wegens een overtreding een bestuurlijke boete zal opleggen» vervangen door: hij ervan wordt verdacht een overtreding te hebben begaan die met een bestuurlijke boete wordt bedreigd.
- In artikel 55, tweede lid, «van die overtreding» vervangen door: van hetzelfde feit.
- In artikel 68, onderdeel B, «het bepaalde in» laten vervallen (Ar 52).
- In artikel 68, onderdeel C, en artikel 69, onderdeel C, «17, 18, 19 en 20» vervangen door: 17 tot en met 20.
- In artikel 70, onderdeel B en C, en artikel 71, onderdeel B en E, «artikel 1, onderdeel d» vervangen door: artikel 1, onderdeel e.
- In artikel 71, onderdeel K, voorgesteld artikel 69, eerste lid, «een «Commissie eindtermen accountantsopleiding»» vervangen door: een Commissie eindtermen accountantsopleiding.
- In artikel 73 «eerste en derde lid» vervangen door: «eerste lid».
- In artikel 75, tweede lid, «artikel 6» vervangen door: artikel 7.

Memorie van toelichting

- In het artikelsgewijze deel, artikel 44, eerste alinea, «Dit in tegenstelling tot krachtens enig wettelijk voorschrift» laten vervallen.
- In het artikelsgewijze deel, artikel 42, «De minister heeft De Nederlandsche Bank NV» laten vervallen.
- In het artikelsgewijze deel, artikel 70, onderdeel K, derde tekstblok, «schrijft artikel 55 voor dat de CEA» vervangen door: schrijft artikel 55 voor dat de NOvAA.
- In het artikelsgewijze deel, artikel 71, onderdeel K, derde tekstblok, «schrijft artikel 68 voor dat de CEA» vervangen door: schrijft artikel 55 voor dat de NIVRA.