

NOTA VAN TOELICHTING

Inhoudsopgave

| | |
|---------------------|--|
| <i>Hoofdstuk I</i> | Algemene toelichting |
| § 1. | Inleiding |
| § 2. | Indeling van het besluit |
| § 3. | De regels met betrekking tot het normenkader van de Wta |
| § 3.1 | Internationale regels en voorschriften |
| § 3.2 | Nationale regels en voorschriften |
| § 4. | De accountantsorganisatie als aanknopingspunt |
| § 5. | Publiek toezicht en de kwaliteitsborging door de beroepsorganisaties |
| § 6. | Administratieve lasten |
| § 7. | Tot slot |
| <i>Hoofdstuk II</i> | Artikelsgewijze toelichting |

Hoofdstuk I. Algemene toelichting

§ 1. Inleiding

Dit besluit (hierna ook: Bta) geeft uitvoering aan de Wet toezicht accountantsorganisaties (hierna: Wta). In navolging van de Wta richt het besluit zich tot accountantsorganisaties en indirect of via de accountantsorganisatie ook tot de externe accountant.

In het Bta geldt het uitgangspunt van de Wta dat nadere invulling en verdere uitwerking van de normen waar passend zal gebeuren via de zelfregulering. In de eerste plaats gebeurt dat door de publiekrechtelijke beroepsorganisaties, het Koninklijk Nederlands Instituut van Registeraccountants (NIVRA) en de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten (NOvAA) (het NIVRA en de NOvAA, gezamenlijk ook wel aan te duiden als: de beroepsorganisaties). Zij stellen (van oudsher) in hun publiekrechtelijke verordeningen vooral normen voor de individuele accountant en kunnen nu ook direct normen stellen voor de accountantsorganisaties. In de tweede plaats zullen ook anderen dan de beroepsorganisaties activiteiten kunnen ontplooiën om tot zelfregulering van met name de kwaliteitsbeheersing te komen.

In dit kader is het van belang om te wijzen op de rol en de positie van de standaarden die worden opgesteld door de International Federation of Accountants (ook wel: IFAC). De beroepsorganisaties ontleen van oudsher veel van hun regels aan de standaarden van IFAC; daaronder onder meer de zogenoemde Code of Ethics, welke code ten grondslag ligt aan en nagenoeg de gehele inhoud bepaalt van de Verordening Gedrags- en beroepsregels van het NIVRA en de NOvAA. In de nieuwe richtlijn (zie ook hieronder) is eenzelfde richting gekozen; de standaarden van IFAC zullen als te hanteren en te volgen regel gaan gelden. Zoals in de behandeling van het wetsvoorstel meermalen is onderstreept vormt de internationale standaard daarmee de basis. Aandachtspunt bij het gebruiken

van de IFAC-standaarden (en dus de beroepsreglementering) is de aard van de norm. In de verordeningen is vaak sprake van voorschriften die zijn ontworpen als een richtsnoer of een wegwijzer voor het handelen van de accountant. Dit kan een onvoldoende concludente norm opleveren in de context van het publiekrechtelijke handhaven waarvan sprake is in de Wta en het Bta. Tegelijkertijd geven de Wta en het Bta een aantal categorieën van soorten te handhaven regels ('kapstokbepalingen'). Binnen die categorieën werkt de zelfregulering voor zover passend verder de norm uit. Om een helder en samenhangend geheel van regels te creëren geeft het Bta ook aan op welke wijze samenhang bestaat tussen de bij of krachtens de Wta gestelde regels en de zelfregulering. Dit gebeurt onder meer door schakelbepalingen naar de door de beroepsorganisaties gestelde normen voor de beroepsbeoefenaar. De op de accountantsorganisatie en de externe accountant toepasselijke regels komen uit meerdere formele bronnen (bij en krachtens de Wta, de Wet op de Registeraccountants (hierna: Wet RA) en de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten (hierna: Wet AA) gestelde regels) en mogelijk uit meerdere materiële bronnen (de overige zelfregulering). Leidraad daarbij is dat de regels binnen de in de wet gehanteerde domeinen geen overlap vertonen; overlap tussen de regels geldend in de verschillende domeinen wordt indien mogelijk vermeden.

Omdat wet en besluit vooraleerst in materiele zin geen aanvullende of nieuwe normen met zich brengen, kan de feitelijke last voor accountantsorganisaties beperkt blijven. Het appèl op en de inzet van het zelfregulerend vermogen maakt het mogelijk om een zo laag mogelijke lastendruk te koppelen aan effectief door de AFM te handhaven regels en nalevingsmechanismen.

§ 2. Indeling van het besluit

De indeling van het besluit is als volgt:

| | |
|--------------------|---|
| <i>Hoofdstuk 1</i> | Begripsbepalingen |
| <i>Hoofdstuk 2</i> | Bepalingen ter uitvoering van artikel 8 van de wet. In dit hoofdstuk worden de regels uitgewerkt waaraan de aanvragers van een vergunning als bedoeld in artikel 6, eerste lid, van de wet, moeten voldoen om een vergunning te verkrijgen. Verder wordt bepaald welke gegevens en bescheiden bij de vergunningaanvraag moeten worden overgelegd. |
| <i>Hoofdstuk 3</i> | Bepaling ter uitvoering van artikel 11, derde lid, van de wet. In dit hoofdstuk wordt bepaald welke informatie in het door de Autoriteit Financiële Markten te houden register wordt opgenomen. |
| <i>Hoofdstuk 4</i> | Bepalingen ter uitvoering van artikel 15, tweede lid, van de wet. Dit hoofdstuk bevat de regels over de betrouwbaarheidstoetsing van de dagelijks(mede)beleidsbepalers van de accountantsorganisatie. |
| <i>Hoofdstuk 5</i> | Bepalingen ter uitvoering van artikel 18, derde lid, en 22 van de wet. In dit hoofdstuk zijn de regels opgenomen die betrekking hebben op het kwaliteitsbeleid en het daarop gebaseerde stelsel van kwaliteitsbeheersing, de |

| | |
|---------------------|--|
| | cliëntenadministratie, het controledossier, de aanvaarding en continuering van opdrachten, de uitvoering van een wettelijke controle, de naleving en de werking van het stelsel van kwaliteitsbeheersing en ten slotte, de tuchtrechtspraak. |
| <i>Hoofdstuk 6</i> | Bepalingen ter uitvoering van artikel 19 van de wet. Dit hoofdstuk bevat regels over de onafhankelijkheid van de accountantsorganisatie. |
| <i>Hoofdstuk 7</i> | Bepalingen ter uitvoering van artikel 21, tweede lid, onderdeel b, van de wet. Dit hoofdstuk stelt voorschriften ten aanzien van de integriteit van de accountantsorganisatie en de maatregelen ter waarborging van de integriteit van de aan de accountantsorganisatie verbonden personen, waaronder de externe accountants. |
| <i>Hoofdstuk 8</i> | Bepaling ter uitvoering van artikel 25 van de wet. Dit hoofdstuk bepaalt dat ten aanzien van de vakbekwaamheid, onafhankelijkheid, objectiviteit en integriteit van de externe accountant de regels van toepassing zijn, zoals gesteld bij en krachtens de Wet op de Registeraccountants (Wet RA) en de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten (Wet AA). |
| <i>Hoofdstuk 9</i> | Bepalingen ter uitvoering van artikel 26, tweede en derde lid, van de wet. Dit hoofdstuk stelt regels over de melding van fraude van materieel belang door de externe accountant. |
| <i>Hoofdstuk 10</i> | Bepaling ter uitvoering van artikel 41, vierde lid, van de wet. |
| <i>Hoofdstuk 11</i> | Bepaling ter uitvoering van artikel 55, tweede lid, van de wet. Dit hoofdstuk bepaalt het bedrag van de boete, bedoeld in artikel 54, eerste lid, van de wet. |
| <i>Hoofdstuk 12</i> | Overgangsrecht. |
| <i>Hoofdstuk 13</i> | Slotbepalingen en inwerkingtreding. |

§ 3. Regels met betrekking tot het normenkader van de Wta

§ 3.1 Internationale regels en voorschriften

Zoals in de inleiding aangegeven berust het merendeel van de regels en voorschriften voor accountants(organisaties) van oudsher op (internationale) zelfregulering. De regels zoals die zijn opgesteld door de International Federation of Accountants (IFAC) fungeren ook voor de Wta en het Bta als referentiekader. In het onderstaande wordt kort weergegeven welke ontwikkelingen er op internationaal vlak hebben plaatsgevonden.

A. Europese regelgeving

In de Achtste richtlijn nr. 84/253/EEG van de Raad van de Europese Gemeenschappen van 10 april 1984 op de grondslag van artikel 54, lid 3, sub g), van het Verdrag inzake de toelating van personen, belast met de wettelijke controle van boekhoudbescheiden (PbEG L 126; hierna: Achtste Richtlijn Vennootschapsrecht) zijn de voorwaarden voor de toelating van voor de uitvoering van de wettelijke controle verantwoordelijke personen vastgelegd. De Achtste Richtlijn Vennootschapsrecht wordt

ingetrokken bij de inwerkingtreding van de richtlijn van het Europees Parlement en de Raad van de Europese Unie inzake de wettelijke controle van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen en tot wijziging van de Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad (Pb EU..L ...) (hierna: de richtlijn). Aanleiding voor het opstellen van een nieuwe richtlijn vormde de overtuiging en het inzicht dat de Achtste Richtlijn Vennootschapsrecht niet meer overeenstemde met de internationale ontwikkelingen (zie hieronder). De richtlijn stelt voortaan naast de al in de Achtste richtlijn opgenomen eisen aan de accountant als beroepsbeoefenaar, ook eisen aan de accountantsorganisatie. Dit past in de internationale tendens waarin in toenemende mate het belang wordt onderkend van regels voor accountantsorganisaties.

De richtlijn bevat de elementen die een passende controle-infrastructuur moeten waarborgen, waaronder: onafhankelijk publiek toezicht; eisen met betrekking tot het stelsel van kwaliteitsbeheersing van accountantsorganisaties en kwaliteitsborgingstelsels. De richtlijn hanteert eenzelfde structuur en uitgangspunten als de Wta. Voor de externe accountant en voor de accountantsorganisatie stelt de richtlijn voornamelijk principegeoriënteerde hoofdnormen. Invulling van de hoofdnormen geschiedt met name door de standaarden van IFAC verplichtend aan de accountant respectievelijk de accountantsorganisatie op te leggen.

Implementatie van de richtlijn

De richtlijn was ten tijde van het indienen van dit besluit nog niet gepubliceerd. Bij publicatie van de richtlijn dienen de bepalingen uit de richtlijn binnen een periode van 24 maanden te worden geïmplementeerd. Bepalingen van de richtlijn die nog niet zijn geïmplementeerd in de Wta of het Bta, zullen binnen de implementatietermijn worden uitgevoerd door een wijziging van de Wta of het Bta.

B. IFAC: Internationale standaarden voor accountantscontrole

De IFAC heeft een drietal soorten regelgeving opgesteld die van belang zijn in het kader van de Wta en het Bta:

- a. de Code of Ethics for Professional Accountants; de gedrags- en beroepsregels voor individuele accountants;
- b. de International Standards on Auditing (ISA's); de voor het uitvoeren van accountantscontroles te volgen regels en richtsnoeren;
- c. de International Standards on Quality Control 1 (ISQC1): regels voor de kwaliteitsbeheersing voor accountantsorganisaties die zogenoemde 'assurance' opdrachten en daaraan verwante opdrachten uitvoeren.

Het NIVRA is lid van de IFAC en implementeert volledig de IFAC-regelgeving. De NOvAA is geen lid van de IFAC. De NOvAA heeft de onder a en b genoemde documenten wel geïmplementeerd in haar beroepsreglementering.

De internationale standaarden zijn of worden als volgt opgenomen in verordeningen of nadere voorschriften van de NOvAA of het NIVRA.

| IFAC regelgeving | Regelgeving van de beroepsorganisaties |
|---|---|
| Code of Ethics | Verordening Gedrags- en beroepsregels registeraccountants 1994 en de Verordening Gedrags- en beroepsregels voor Accountants-Administratieconsulenten (GBR) ¹ |
| International Standards on Auditing (ISA's) | Nadere voorschriften met betrekking tot controlestandaarden |
| International Standards on Quality Control (ISQC's) | Richtlijn voor de Kwaliteitsbeheersing-1 ² |

Ook artikel 26 van de richtlijn bepaalt dat de lidstaten moeten voorschrijven dat de accountantsorganisaties en de externe accountants bij het uitvoeren van wettelijke controles de internationale standaarden voor accountantscontrole in acht moeten nemen die door de Europese Commissie zijn goedgekeurd. Naar verwachting zal de Europese Commissie de bovengenoemde internationale standaarden goedkeuren.

De regels met betrekking tot kwaliteitsbeheersing (ISQC1) zijn op 15 juni 2005 door de inwerkingtreding van Richtlijn kwaliteitsbeheersing-1 ingevoerd door het NIVRA. Deze richtlijn wordt tegelijk met de inwerkingtreding van de Wta vervangen door een verordening (zie voetnoot 2). ISQC1 bevat de basisprincipes en procedures ten aanzien van de verantwoordelijkheid die een accountantsorganisatie heeft voor de kwaliteitscontrole van audits. ISQC1 dient te worden gelezen in samenhang met de GBR. ISQC1 is van toepassing op alle accountantskantoren.

Ter uitvoering van de artikelen 18 en 22 van de Wta (stelsel van kwaliteitsbeheersing) is ISQC1 van belang. Ingevolge artikel 22 van de Wta kunnen in het Bta *in aanvulling op* het gestelde in de wet regels met betrekking tot het stelsel van kwaliteitsbeheersing worden gesteld aan accountantsorganisaties die wettelijke controles uitvoeren in opdracht van organisaties van openbaar belang (OOB's). Dit komt overeen met de gedachte in ISQC1 waarin terzake van de regels met betrekking tot het stelsel van kwaliteitsbeheersing een onderscheid is gemaakt tussen assuranceopdrachten uitgevoerd bij wel of niet aan de beurs genoteerde ondernemingen. De kernelementen uit ISQC1 zijn overgenomen in het Bta. Zij hebben betrekking op de cliëntenadministratie, het controledossier, de aanvaarding van opdrachten, de uitvoering van de wettelijke controle en de naleving van het stelsel van kwaliteitsbeheersing. Krachtens de artikelen 24, vierde lid, van de Wet AA en 19, vierde lid, van de Wet RA vast te stellen verordeningen van de beroepsorganisaties zullen de desbetreffende bepalingen in het Bta uitwerken (zie hieronder § 3.2.).

¹ Deze verordeningen zullen worden vervangen door de Verordening gedrags- en beroepscode Accountants - Administratieconsulenten 2006/ registeraccountants 2006 (GBC 2006)

² Deze richtlijn zal worden vervangen door de Verordening terzake van de onafhankelijkheid en het stelsel van kwaliteitsbeheersing.

§ 3.2 Nationale regels en voorschriften

De Wta is principegeoriënteerd en bevat hoofdnormen waaraan de accountantsorganisatie en de externe accountant moeten voldoen. Deze hoofdnormen worden in meer of mindere mate verder uitgewerkt in het Bta. De reglementering van de beroepsorganisaties (verordeningen, nadere voorschriften) vult dit normenkader van de Wta en het Bta verder en meer in detail in. Het onderstaande bevat een overzicht hoe het normenkader is opgebouwd, uitgesplitst naar normen gericht tot de accountantsorganisatie en normen gericht tot de externe accountant.

Normadressaat: accountantsorganisatie

Voor wat betreft de onafhankelijkheid, integere bedrijfsvoering en het stelsel van kwaliteitsbeheersing van de accountantsorganisatie bevat het Bta “kapstokbepalingen” in de hoofdstukken 5, 6 en 7. Deze bepalingen zijn door middel van de zelfregulering van de beroepsorganisaties (verordeningen) verder uitgewerkt. In de artikelen 9, 31 en 34 van het Bta is namelijk bepaald dat de accountantsorganisatie zich moet houden aan de verordeningen die zijn vastgesteld krachtens de artikelen 19, vierde lid, van de Wet op de Registeraccountants (Wet RA) of artikel 24, vierde lid, van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten (Wet AA) terzake van de in de hoofdstukken 5, 6 en 7 van het Bta geregelde onderwerpen. In de betreffende bepalingen van de Wet RA en de Wet AA wordt de grondslag gegeven voor de beroepsorganisatie om met betrekking tot de onafhankelijkheid, integere bedrijfsvoering en het stelsel van kwaliteitsbeheersing van de accountantsorganisaties regels te stellen. Het toezicht van de Autoriteit Financiële Markten strekt (hierna: AFM) zich daarmee ook uit op de naleving door de accountantsorganisaties van de desbetreffende verordeningen van de beroepsorganisaties.

Normadressaat: externe accountant

Ook hier is de Wta “principle based” van aard. De hoofdnormen staan in de wet. Artikel 27 bepaalt: de externe accountant is een registeraccountant (RA) of een controlebevoegde Accountant-Administratieconsulent (AA) die voldoet aan de eisen gesteld bij en krachtens de Wet RA of de Wet AA voor zover van toepassing op het uitvoeren van werkzaamheden betreffende de totstandkoming of de uitvoering van een opdracht tot het verrichten van wettelijke controles. Deze normen voor de AA en de RA worden uitgewerkt en ingevuld in de verordeningen en daarop gebaseerde nadere voorschriften van de beide beroepsorganisaties. Dit betekent in de praktijk dat de externe accountant moet voldoen aan:

- a. de Verordening gedrags- en beroepscode Registeraccountants 2006 of de Verordening gedrags- en beroepscode Accountants-Administratieconsulenten 2006 (thans geldt nog de Verordening GBR);
- b. de Nadere voorschriften met betrekking tot controlestandaarden die zijn gebaseerd op de ISA's;
- c. de overige Nadere voorschriften van het NIVRA of de NOvAA (zoals met betrekking tot de onafhankelijkheid en permanente educatie).

Daarnaast bepaalt de Wta in artikel 25 dat de externe accountant voldoet aan bij of krachtens het Bta te stellen regels terzake van zijn vakbekwaamheid, onafhankelijkheid, objectiviteit en integriteit. In artikel 35 van het Bta wordt met betrekking tot deze eisen verwezen naar de bij en krachtens de Wet RA en de Wet AA gestelde regels.

Verder geldt voor de externe accountant de hoofdnorm in de Wta die betrekking heeft op de melding van fraude van materieel belang terzake van de financiële verantwoording van de controlecliënt. Deze norm wordt uitgewerkt in genoemd hoofdstuk 9 van het Bta. De Verordeningen op de fraudemelding van het NIVRA en de NOvAA zullen worden aangepast.

§ 4. De accountantsorganisatie als normadressaat

De Wta en het Bta kennen de accountantsorganisatie als normadressaat. Dit vertaalt zich onder andere in de nadruk in dit besluit op het kwaliteitsbeleid en het stelsel van kwaliteitsbeheersing. Immers, voor het op vakbekwame wijze (doen) uitvoeren van een wettelijke controle is een adequaat functionerend stelsel van kwaliteitsbeheersing binnen een accountantsorganisatie cruciaal.

Omdat de structuur van een accountantsorganisatie in de praktijk verschillende vormen kan aannemen, is het aan de aanvrager van een vergunning om bij de vergunningaanvraag een beschrijving te geven van de organisatorische en juridische structuur van de accountantsorganisatie. Daarbij dient te worden bedacht dat accountantsorganisaties veelal een organisatiestructuur kennen die afwijkt van meer gangbare structuren; met name in die zin dat de uiteindelijke zeggenschap binnen de organisatie berust bij het collectief van aan de organisaties verbonden accountants. Veel gebruikte rechtsvormen zijn de besloten vennootschap en de maatschap. De ook vaak voorkomende variant van de eenmanszaak wordt door middel van een juridische fictie aangemerkt als een accountantsorganisatie.

Naast een beschrijving van de organisatorische en juridische structuur van de accountantsorganisatie, geeft de aanvrager een beschrijving van een eventueel netwerk waarvan de accountantsorganisatie onderdeel uitmaakt. De definitie van "netwerk" wordt gegeven in artikel 1, onderdeel c. Relevant is dat veel accountantsorganisaties nationaal in een netwerk zijn verbonden met andere dienstverleners. Dit zijn bijvoorbeeld belastingadviseurs of andere adviseurs die geen onderdeel uitmaken van de accountantsorganisatie, doch die (met name) relevant zijn voor de beoordeling van de onafhankelijkheid van de accountantsorganisatie. Een voorbeeld in dat kader is een organisatie die is opgebouwd uit verschillende bedrijfsonderdelen, waaronder het in een aparte rechtspersoon ondergebrachte accountancy-onderdeel dat ook naar alle waarschijnlijkheid de vergunning zal aanvragen en dus formeel de accountantsorganisatie in de zin van de Wta zal zijn.

Daarnaast komt het geregeld voor dat het nationale netwerk is aangesloten bij een internationale organisatie. Afhankelijk van de wijze waarop deze aansluiting juridisch en feitelijk is vormgegeven (met andere woorden, of wordt voldaan aan de netwerkdefinitie), kan vervolgens worden bepaald of de accountantsorganisatie wel of geen onderdeel uitmaakt van een internationaal netwerk.

Doordat de Wta de accountantsorganisatie als normadressaat kiest voor het toezicht door de AFM, is ook het functioneren van de dagelijksbeleidsbepalers (het bestuur) van belang. Met het functioneren van het bestuur hangt in de eerste plaats samen de aanwezigheid van een transparante beheersstructuur, waarin de bestuursverantwoordelijkheden ten aanzien van met name de interne organisatie en het stelsel van kwaliteitsbeheersing duidelijk zijn onderscheiden. Naast een heldere beheersstructuur biedt ook de betrouwbaarheid en deskundigheid van het bestuur van de accountantsorganisatie mede een waarborg voor het functioneren van het stelsel van kwaliteitsbeheersing. Regels daarover zijn dan ook opgenomen in het Bta.

Met name de internationale standaarden benadrukken het belang van de voorbeeldfunctie van het bestuur – ‘the tone at the top’ – van de accountantsorganisatie. Inmiddels lijken de diverse maatregelen in het kader van de ‘corporate governance-regelgeving’ (waaronder ook initiatieven van de zelfregulering) hun schaduw vooruit te werpen. De accountants(organisaties) lijken meer en meer doordrongen van het feit dat het onafhankelijke publieke toezicht niet zonder betekenis zal zijn. Vanzelfsprekend zal het bestuur ten aanzien van de naleving van de bij of krachtens de wet gestelde regels, mede invloed uitoefenen op de interne verhoudingen en uiteindelijk ook de cultuur van een bedrijf. Daar waar dit nog niet het geval mocht zijn, zal het toezicht door de AFM en de borging van de kwaliteit door de beroepsorganisaties een dergelijke wenselijke cultuur kunnen onderstrepen. Een wettelijk voorschrift dat de juiste ‘tone at the top’ aanwezig is, voert echter te ver.

De Wta bevat ook regels die betrekking hebben op externe accountants. Dit zijn immers de accountants die – doordat zij werkzaam zijn bij of verbonden zijn aan een vergunninghoudende accountantsorganisatie – wettelijke controles mogen verrichten. Waarborging van de vakbekwaamheid, onafhankelijkheid, objectiviteit en integriteit van de externe accountant is onontbeerlijk voor een (blijvend) vertrouwen in de accountantsverklaring.

Voor wat betreft de onderscheiden verantwoordelijkheden van de accountantsorganisatie en de externe accountant kan het volgende worden opgemerkt. De Wta bepaalt dat de accountantsorganisatie met de controlecliënt de overeenkomst aangaat tot het verrichten van de wettelijke controle. Daarmee is de accountantsorganisatie opdrachtnemer en verantwoordelijk jegens de opdrachtgever voor een goede uitvoering van de opdracht. De accountantsorganisatie is als vergunninghouder verantwoordelijk voor en aanspreekbaar op de naleving van de bij en krachtens de Wta gestelde regels. Daarbij behoudt de externe accountant de verantwoordelijkheid voor door hem afgegeven accountantsverklaringen en is hij derhalve aanspreekbaar op de naleving van alle – ook via de Wet RA of de Wet AA – tot hem gerichte voorschriften.

§ 5. Publiek toezicht en de kwaliteitsborging door de beroepsorganisaties

In artikel 48 van de Wta is bepaald dat de AFM bij de uitvoering van het toezicht op de naleving van de Wta rekening houdt met de uitkomsten van de beoordeling van de werking van door accountantsorganisaties gehanteerde stelsels van kwaliteitsbeheersing door andere organisaties, te

weten het NIVRA en de NOvAA. Dit geldt in sterkere mate voor het toezicht op accountantsorganisaties die geen OOB's controleren. In de praktijk gaat het daarbij om de toetsing van de stelsels van kwaliteitsbeheersing door het College Toetsing Kwaliteit (voor het NIVRA) en de Raad van Toezicht Beroepsuitoefening AA (voor de NOvAA). Ook organisaties zoals de Samenwerkende Registeraccountants en Accountants-Administratieconsulenten (SRA) leveren bijdragen aan de beoordeling van de werking van systemen van kwaliteitsbeheersing.

De AFM zal dus in ieder geval met de beroepsorganisaties moeten samenwerken bij de uitvoering van het toezicht. In de dagelijkse praktijk krijgt dit waarschijnlijk vorm doordat de beroepsorganisaties een deel van de werkzaamheden uitvoeren. Tegelijkertijd ligt het in de rede gegeven de verantwoordelijkheid van de publiek onafhankelijke toezichthouder dat de AFM zelf steekproefsgewijs geheel of gedeeltelijk toetst aan de bij en krachtens de Wta gestelde regels. De mate waarin en de wijze waarop de AFM rekening houdt met de uitkomsten van beoordelingen verricht door derden, kan daarnaast per organisatie verschillen. Opgemerkt wordt dat deze inrichting van de kwaliteitsborging en het toezicht – waarbij wordt gesteund op de beroepsorganisaties – noodzakelijk is om de kosten en andere lasten van het toezicht door de AFM mogelijk te beperken.

§ 6. Administratieve lasten en bedrijfseffecten

Inleiding

De Wta en dit besluit hebben als doel het waarborgen van het vertrouwen in de accountantsverklaring door middel van het vormgeven van publiek onafhankelijk toezicht op het functioneren van accountantsorganisaties en de daaraan verbonden externe accountants. De bedrijfseffectentoets (BET) is bedoeld om neveneffecten in beeld te brengen om te voorkomen dat de hoofddoelstelling van de regelgeving onbedoeld wordt ondergraven.

In hoofdstuk 9 van de memorie van toelichting bij de Wta³ is uitgebreid aandacht besteed aan de uitgangspunten die ten grondslag liggen aan de berekening van de administratieve lasten die voortvloeien uit de Wta. Deze uitgangspunten zijn ook van toepassing op het Bta. In de onderhavige paragraaf wordt nog uitsluitend ingegaan op de extra lasten die voortvloeien uit het Bta.

Vergunningplicht

Bij de aanvraag tot verlening van een vergunning dienen diverse gegevens en bescheiden aan de AFM te worden overgelegd. De artikelen 2, 3 en 41 (overgangsrecht) hebben hierop betrekking. De feitelijke vereisten tot aanlevering van informatie staan vermeld in artikel 2 en 41 (overgangsrecht). De administratieve lasten die hieruit voortvloeien zijn al becijferd bij de BET van de Wta. De kosten van de administratieve voorbereiding en begeleiding van de vergunningaanvraag zijn daar becijferd op € 5.000 tot € 12.000 per accountantsorganisatie. Voor de grote (op dit moment vier in getale) wereldwijd

³ Kamerstukken II 2004/05, 29 658, nr. 3.

opererende accountantsorganisaties is, vanwege de complexiteit van hun organisatiestructuur, een extra last van ongeveer € 24.000 voorzien. De veronderstelling is dat de lasten voor de kleinere accountantsorganisaties beperkt kunnen blijven gegeven het lagere risicoprofiel en de daarmee samenhangende terughoudende beoordeling door de AFM. Streefwaarde is dat de kosten tot 10 procent van bovengenoemde bedragen beperkt kunnen blijven.

De vereisten uit artikel 3 – melding wijziging ten opzichte van gegevens die op basis van artikel 2 zijn verstrekt – zijn nog niet becijferd bij de BET van de Wta. Gemiddeld genomen zal per accountantsorganisatie vier maal per jaar een relevante wijziging dienen te worden gemeld. Een assistent zal hieraan gemiddeld genomen vier uur voorbereidingstijd besteden, waarna een partner twee uur zal besteden aan controle. De daadwerkelijke melding zal worden gedaan door een secretariael medewerker, die ook een uur aan deze melding zal besteden. Dit resulteert in een totale kostenpost van € 776.000 ($4 * 200 * ((2 * € 275) + (4 * € 100) + (1 * € 40))$) bij 200 vergunningen. Bij 1400 vergunningen leidt dit tot een totale kostenpost van € 5.432.000 ($4 * 1.400 * € 970$).

Betrouwbaarheidstoets

De kosten verbonden aan de eis dat de dagelijks(mede)beleidsbepalers van een accountantsorganisatie betrouwbaar dienen te zijn, zijn reeds becijferd bij de Wta. Artikel 7 voegt hieraan toe dat wijzigingen in de gegevens en bescheiden, bedoeld in artikel 2, onderdeel o, die de accountantsorganisatie in het kader van haar normale bedrijfsvoering vaststelt, aan de AFM dienen te worden doorgegeven. Slechts incidenteel zal een dergelijke melding aan de orde zijn. Een ruime schatting zou zijn dat in 20 procent van de gevallen eenmaal op jaarbasis een dergelijke melding aan de AFM zou moeten worden gedaan. Gegeven het belang van de betrouwbaarheid van de leiding zal de voorbereiding gebeuren door een gekwalificeerd persoon (in lijn met het spraakgebruik en de praktijk in dit verband aan te duiden als 'partner') die hieraan vier uur zal besteden, waarna een secretariael medewerker de melding aan de AFM doorgeeft in een tijdsbestek van een half uur. Dit resulteert in een totale kostenpost van € 44.800 ($40 * ((4 * € 275) + (.5 * € 40))$). Uitgaande van 1400 vergunningaanvragen leidt dit een totale kostenpost van € 313.600 ($280 * € 1.120$). Daarnaast kan een nieuwe beoordeling van de betrouwbaarheid leiden tot aanvullende kosten. De kosten die gepaard gaan met de doorstroom van bestuurders zijn reeds becijferd bij de BET van de Wta. Het betreft hier dus slechts het onwaarschijnlijke geval dat een bestuurder opnieuw dient te worden getoetst; deze kosten zijn hier dan ook niet becijferd.

Kwaliteitsbeleid en kwaliteitsbeheersing

Het merendeel van de regels die zijn opgenomen in de artikelen 8 tot en met 26 komt overeen met regels die reeds door de beroepsorganisaties zelf worden gesteld en die voortvloeien uit internationale regels en voorschriften. In dit geval zijn dat de ISA's en ISQC 1. De regels in hoofdstuk 5 leiden derhalve niet tot additionele administratieve lasten. Alleen in die gevallen waar het besluit aanvullende eisen stelt ten opzichte van ISQC 1 zijn onderstaand de bijbehorende administratieve lasten in beeld gebracht.

Artikel 13, derde lid – inzake de melding bij tussentijdse beëindiging van een overeenkomst of opdracht – resulteert in extra additionele lasten. De veronderstelling is dat bij maximaal vijf procent van de wettelijke controles een tussentijdse beëindiging van de opdracht een feit zou kunnen worden. Uitgaande van 9000 wettelijke controles op jaarbasis betekent dit 450 meldingen. Een assistent zal hieraan twee uur besteden, waarna een partner een uur aan de controle zal besteden. De daadwerkelijke melding zal weer worden gedaan door een secretariael medewerker die hieraan een half uur zal besteden. Dit resulteert in een totale kostenpost van € 222.750 ($450 * (1 * € 275 + 2 * € 100 + .5 * € 40)$).

Op grond van artikel 23 dient een accountantsorganisatie die OOB's controleert een persoon aan te wijzen die binnen de accountantsorganisatie toeziet op de naleving van de bij en krachtens de artikelen 13 tot en met 24 van de Wta gestelde regels. ISQC 1 kent deze functie niet als zodanig, maar kent wel regels die betrekking hebben op het bewaken van de naleving van het stelsel van kwaliteitsbeheersing. Dit bewakingsproces moet worden opgedragen aan een of meer personen met een zodanig toereikende ervaring en bevoegdheid binnen de organisatie dat zij die verantwoordelijkheid op zich kunnen nemen. Dit impliceert dat artikel 23 overeenkomt met vereisten uit de (internationale) zelfregulering, waardoor dit niet leidt tot additionele administratieve lasten.

Onafhankelijkheid

Ook de eisen uit hoofdstuk 6 inzake onafhankelijkheid komen overeen met de regels uit de zelfregulering en resulteren daardoor niet in additionele administratieve lasten. Alleen artikel 30 inzake het transparantieverlag is aanvullend. Het transparantieverlag vormt een eis uit de richtlijn voor accountantsorganisaties die OOB's controleren. Het transparantieverlag dient uit verschillende elementen te bestaan. Het merendeel van de elementen vloeit rechtstreeks voort uit andere bepalingen uit dit besluit en leidt daarom niet tot aanvullende lasten. De beschrijving van de juridische en organisatorische structuur (van het netwerk) dient op basis van artikel 2 te worden aangeleverd. De beschrijving op hoofdlijnen van de beheersstructuur zal een overzicht weergeven van op basis van artikel 2 aangeleverde informatie. Een assistent zal hieraan tien uur besteden, waarna een partner drie uur aan de controle zal besteden. Dit brengt kosten met zich mee van € 1.825 ($3 * € 275 + 10 * € 100$). De beschrijving van het stelsel van kwaliteitsbeheersing volgt uit artikel 8, tweede lid, en leidt niet tot aanvullende lasten. Artikel 22, tweede lid, vereist ook een evaluatie van het stelsel van kwaliteitsbeheersing. In het transparantieverlag dient de aparte melding opgenomen te worden. Een assistent zal hieraan zes uur besteden onder toezicht oog van een partner gedurende twee uur, resulterend in een kostenpost van € 1.150 ($2 * € 275, - + 6 * € 100$). Het opstellen van de lijst van OOB's zal feitelijk ook gebeurd zijn bij de uitvoering van artikel 2, onderdeel o, en artikel 41 (overgangsrecht). Deze artikelen vereisen echter alleen het aantal, daarom wordt hier toch een additionele administratieve last berekend. Een assistent zal hieraan een uur besteden onder toezicht oog van een partner, die hieraan een half uur zal besteden. Dit resulteert in een kostenpost van € 237,50 ($.5 * € 275 + 1 * € 100$). De verklaring over de onafhankelijkheid is vereist ingevolge artikel 28.

Een partner zal hieraan – gegeven het belang – vijf uur besteden. Dit resulteert in een kostenpost van afgerond € 1.375 ($5 * € 275$).

Bij de verklaring omtrent de permanente educatie kan het volgende worden opgemerkt.

De externe accountant dient zelf een registratie bij te houden van het aantal punten dat door hem per jaar wordt besteed aan permanente educatie. Deze registratie dient zodanig te geschieden dat gegevens betreffende de permanente educatie op eenvoudige en verifieerbare wijze ook binnen het stelsel van kwaliteitsbeheersing is vastgelegd. In ieder geval dienen een korte omschrijving van de permanente educatie activiteit, de datum waarop de activiteit is gevolgd, het aantal punten waarop de activiteit wordt gewaardeerd en, indien van toepassing, de naam van de opleidingsinstelling en een kopie van een deelnamebewijs te worden geregistreerd. Het is de plicht van de accountantsorganisatie om ervoor zorg te dragen dat de externe accountant aan deze eis voldoet (artikel 14 van de Wta juncto artikel 9 van dit besluit). Gezien het belang dat wordt gehecht aan de vakbekwaamheid van de externe accountant, zal hieraan bij het opstellen van het transparantieverlag extra aandacht aan worden besteed. Het tijdsbeslag wordt geschat gelijkwaardig te zijn aan de besteding bij het opstellen van de onafhankelijkheidsverklaring, resulterend in eenzelfde kostenpost van € 1.375. De laatste twee elementen zijn extra en vereisen in verhouding het meeste werk. Het overzicht van de financiële informatie zal opgesteld worden door een assistent, die hier zestien uur aan zal besteden. Een partner zal hieraan vijf uur ter controle besteden. Dit leidt tot een kostenpost van € 2.975 ($5 * € 275 + 16 * € 100$). De informatie over de beloningsgrondslag zal een tijdsbesteding vergen van vier uur voor een assistent en een uur voor een partner. Dit leidt tot een kostenpost van € 675 ($1 * € 275 + 4 * 100$). De verschillende elementen dienen daarna tot een samenhangend geheel te worden gevormd. Hieraan zal een assistent twintig uur besteden en een partner vijf uur. Dit resulteert in een kostenpost van € 3.375 ($5 * 275 + 20 * € 100$). De totale kosten voor het opstellen van een eerste transparantieverlag komt daarmee afgerond uit op € 13.000 ($€ 1825 + € 1150 + € 237,50 + € 1375 + € 1375 + € 2975 + € 675 + € 3.375$).

Uitgaande van de veronderstelling dat 50 accountantsorganisaties controles zullen uitvoeren bij OOB's en derhalve een transparantieverlag dienen op te stellen, is de totale administratieve last voortvloeiend uit deze eis € 650.000 ($50 * € 13.000$). Bij het opstellen van het transparantieverlag in vervolgjaren kan grotendeels gebruik worden gemaakt van eerdere verslagen. De veronderstelling is dat na het eerste jaar het tijdsbeslag tot de helft beperkt kan worden. De structurele last komt daarmee uit op € 325.000.

| Kosten voor het bedrijfsleven | |
|---|---|
| Vergunningplicht | |
| artikel 3 | € 776.000 structureel bij 200 aanvragen € 5.432.000 structureel bij 1400 aanvragen |
| Betrouwbaarheidstoets | |
| artikel 7 | € 44.800 structureel bij 200 aanvragen € 313.600 structureel bij 1400 aanvragen |
| Kwaliteitsbeleid en kwaliteitsbeheersing | |
| artikel 13 | € 222.750 structureel |
| Onafhankelijkheid | |
| artikel 30 | € 650.000 éénmalig € 325.000 structureel |

§ 7. Reacties uit de marktconsultatie

Een concept van dit besluit werd op 18 oktober 2005 gepubliceerd voor een consultatie. Van de volgende organisaties werden reacties ontvangen:

- Het College bescherming persoonsgegevens (CBP)
- Deloitte
- PriceWaterhouseCoopers
- KPMG
- Ernst & Young
- BDO CampsObers Accountants & Adviseurs
- Volte accountants
- NOREA
- De Nederlands Orde van Accountants-Administratieconsulenten (NOvAA)
- Het Koninklijk Nederlands Instituut van Registeraccountants (NIVRA)
- De Autoriteit Financiële Markten (AFM)
- De Vereniging van Nederlandse Gemeenten (VNG)
- Het Examenbureau Accountants-Administratieconsulenten
- SCGOP/Eumedion
- Mazars Paardekooper Hoffman
- VNO-NCW
- De Samenwerkende registeraccountants & accountants-administratieconsulenten
- Het Wildschut overleg
- De Raad van Toezicht Beroepsuitoefening Accountants-Administratieconsulenten
- Het Functioneel Parket

De reacties vielen uiteen in opmerkingen ten aanzien van de structuur en verhouding tussen de bestaande zelfregulering en het besluit, opmerkingen van technisch-juridische aard alsmede

opmerkingen ten aanzien van enkele meer specifieke onderdelen (meestal op het niveau van de afzonderlijke artikelen) van het besluit.

Verhouding zelfregulering en besluit

De grotere accountantskantoren en VNO-NCW vragen vooral aandacht - en zijn daarin nagenoeg eenstemmig - op de aansluiting van de regels in het besluit op de bestaande beroepsregels en de internationale standaarden. Daarbij werd onder meer aangevoerd dat voor zover reeds bestaande zelfregulering voorziet in voorschriften, deze niet in het onderhavige besluit zouden moeten worden herhaald.

Vanzelfsprekend dienen doublures zoveel als mogelijk te worden voorkomen, zeker indien daardoor de kenbaarheid of duidelijkheid van de regels voor accountantsorganisaties in het gedrang zou (kunnen) komen. Uitgangspunt is dat mede de regels in dit besluit in de eerste plaats voldoende kader, houvast en helderheid dienen te bieden voor de publiekrechtelijke handhaving door de AFM. Daarbij speelt dat veel van de zelfreguleringsregels een open formulering kennen en aanzienlijke discretie laten aan de normadressaten en dus ook aan de publiek toezichthouder. Dit is goed te verklaren gegeven de ontstaansgeschiedenis en achtergrond bij de totstandkoming van de standaarden. Effectieve publiekrechtelijke handhaving en normnaleving is evenwel gebaat bij een zeker minimum aan geslotenheid en helderheid van de geldende normen. Dit is ook juist van belang voor de ondertoezichtstaande accountantsorganisaties. De IFAC-standaarden laten veel ruimte voor interpretatie; indien deze standaarden een op een zouden worden overgenomen in het besluit, komt de AFM de beslissings- en beleidsruimte toe de open norm verder inhoud te geven. Dit verhoudt zich niet met de uitgangspunten van de Wta en strookt ook niet - naar meermalen kenbaar is gemaakt - met de opvattingen van de accountantskantoren.

Het besluit bevat ten opzichte van de internationaal geaccepteerde standaarden weinig tot vrijwel geen nieuwe regels in materiële zin. Met onderhavig besluit meent de regering een goed evenwicht te hebben gevonden. Ongewenste overlap kan overigens worden opgelost door de verordeningen van de beroepsorganisaties aan te passen. Dit borgt dan tevens de afstemming tussen de Wta, het besluit en de verordeningen van de beroepsorganisaties.

Ook voerden de commentaren aan dat verordeningen van de beroepsorganisaties sneller zouden kunnen worden aangepast als gevolg van wijzigingen in de internationale standaarden.

Gegeven de ook voor verordeningen voorgeschreven procedures - waaronder de benodigde ledenraadplegingen - lijkt deze weg op voorhand niet doorslaggevend sneller of eenvoudiger dan een procedure voor het maken van een algemene maatregel van bestuur.

Opmerkingen over afwijkingen tussen de tekst van het besluit en de internationale zelfregulering van meer technisch karakter zijn waar mogelijk en opportuun verwerkt.

De NOvAA wees op de mogelijke kwetsbaarheid van een klein kantoor op het vlak van de vergunningaanvraag. Ook kleine kantoren -zo stelt de NOvAA- zullen in staat moeten zijn aan de procedurele vereisten te voldoen.

In dat kader van de belasting en kwetsbaarheid van kleine kantoren bij de (procedurele aspecten van een) vergunningaanvraag kan worden benadrukt dat van de NOvAA en van het NIVRA een

aanzienlijke inbreng wordt verwacht bij het voorbereiden van hun leden op het aanvragen van de vergunning. Dit zou veel van de eventuele procedurele kwetsbaarheid van kleine kantoren kunnen ondervangen.

De NOvAA pleit om een zekere ruimte bij vergunningverlening om 'kleine verbeteringen' aan te kunnen brengen.

Bij vergunningaanvraag dient aan de eisen voor een vergunningaanvraag te worden voldaan. Voldoet men niet aan de eisen voor het verkrijgen van een vergunning en zijn 'kleine verbeteringen' nodig, dan ligt het voor de hand dat die verbeteringen kunnen worden aangebracht voor vergunningverlening op een wijze die effectief en efficiënt is. Daartoe kan behoren dat niet een gehele, nieuwe procedure behoeft te worden opgestart en toch de verbeteringen aan te kunnen brengen, opdat een vergunning kan worden verkregen.

Het NIVRA vroeg aandacht voor de aanstaande implementatie van de richtlijn. Zoals hierboven is opgemerkt, zal implementatie plaatsvinden gedurende de implementatietermijn van de richtlijn. Ten slotte betroffen de reacties ook de artikelen van het besluit. Deze reacties zijn verwerkt in de afzonderlijke artikelen of de toelichting daarop.

§ 8. Tot slot

Met dit besluit wordt uitwerking gegeven aan het materiële normenkader voor de accountantsorganisatie. Dit normenkader kan via de zelfregulering verder worden ingevuld en ingekleurd. Bij de implementatie van de richtlijn zullen enkele bepalingen in de Wta en dit besluit mogelijk aanpassing of aanvulling behoeven. Afhankelijk van de vraag of en op welke wijze de beroepsorganisaties er in slagen regels ter uitvoering van het Bta op te stellen en de kwaliteitsborging mede vorm te geven, zal worden bezien of het Bta anderszins wijziging behoeft.

HOOFDSTUK II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING

Artikel 1

Onderdeel a

Het controledossier bevat de gegevens en bescheiden die de externe accountant heeft vastgelegd tijdens het uitvoeren van een wettelijke controle. Het gaat daarbij om kerninformatie voor de onderbouwing van de verstrekte accountantsverklaring. Deze informatie is van belang voor de accountantsorganisatie en de externe accountant om aan te (kunnen) tonen dat de wettelijke controle is verricht in overeenstemming met bij of krachtens de wet, de Wet AA onderscheidenlijk de Wet RA gestelde regels.

Het controledossier bevat gegevens en bescheiden over de planning en de uitvoering van de wettelijke controle, ondersteunt het toezicht op en de beoordeling van de uitvoering van de controlewerkzaamheden, en geeft een vastlegging van de controle-informatie als resultaat van de uitgevoerde controlewerkzaamheden, ter onderbouwing van de verstrekte accountantsverklaring. Zie

verder de toelichting op artikel 14 waarin een aantal minimumeisen ten aanzien van de inhoud van het controledossier is opgenomen.

Onderdeel b

Dit besluit bevat een aantal regels dat zowel van toepassing is op externe accountants als op andere personen binnen de accountantsorganisatie die bij een wettelijke controle zijn betrokken. Daarom wordt in dit besluit het begrip “medewerkers” gebruikt. Dit kunnen andere leden van een team zijn waarbinnen de werkzaamheden voor de wettelijke controle worden uitgevoerd, het vaktechnisch bureau van een accountantsorganisatie of andere deskundigen binnen de accountantsorganisatie van wier werkzaamheden gebruik wordt gemaakt.

Onderdeel c

Het begrip netwerk sluit aan bij artikel 2, zevende lid, van de richtlijn. De opsomming is niet cumulatief. Zodra aan één van de beschreven omstandigheden is voldaan, is sprake van een netwerk.

Bij de omstandigheid dat sprake is van het delen van een aanzienlijk deel van de bedrijfsmiddelen, is een voldoende mate van verwevenheid nodig (bijvoorbeeld zoals die kan ontstaan door het delen van diverse basiselementen in het vereiste systeem van kwaliteitsbeheersing). Dit betekent dus niet dat bij een of meer gezamenlijke backoffice-functies er onmiddellijk sprake behoeft te zijn van een netwerk. Voor wat betreft de invulling van de begrippen “gezamenlijk”, “medewerking”, “delen” en “aanzienlijk” zal te zijner tijd aansluiting worden gezocht bij de door de lidstaten in het kader van de richtlijndefinitie mogelijk geformuleerde gemeenschappelijke uitleg.

Artikel 2

De aanvraag van een vergunning dient de gegevens en bescheiden te bevatten op basis waarvan de AFM de vergunningaanvraag inhoudelijk kan beoordelen. Daarnaast zijn deze gegevens en bescheiden van belang voor de toezichtstrategie en -uitvoering van de AFM.

Deze gegevens en bescheiden zijn vermeld in het eerste lid. De gegevens die worden genoemd in de onderdelen b tot en met d, h tot en met j, k, met uitzondering van het woonadres, l, m, onder 2^o, en n worden opgenomen in het openbare register. De overige gegevens zijn niet openbaar.

Bij onderdeel j gaat het om de gegevens van de natuurlijke personen die partij zijn bij een overeenkomst van maatschap of vennootschap. Een voorkomende constructie is bijvoorbeeld dat natuurlijke personen via een besloten vennootschap (dus middellijk) deel uitmaken van een maatschap of vennootschap.

Hoewel de onderdelen k en l elkaar overlappen (immers, de leden van het toezichthoudend orgaan van de aanvrager kunnen personen zijn die het beleid mede bepalen), is het afzonderlijk vermelden van de leden van het toezichthoudend orgaan noodzakelijk in verband met de betrouwbaarheidstoets. De gegevens die op grond van onderdeel o bij de vergunningaanvraag dienen te worden overgelegd, zijn van belang voor de beoordeling door de AFM of aan de aanvrager een vergunning kan worden verleend die mede strekt tot het verrichten van wettelijke controles bij organisaties van openbaar belang (artikel 6, tweede lid, tweede volzin, van de wet).

In het tweede lid, tot slot, gaat het om de overige gegevens en bescheiden die naar het oordeel van de Autoriteit Financiële Markten nodig zijn in het belang van de beoordeling van de aanvraag. Het gaat daarbij om informatie aan de hand waarvan de AFM kan beoordelen of is voldaan aan de artikelen 6, eerste lid, en, voor zover van toepassing, 6, tweede lid, 15, eerste lid, artikel 16, en 17 van de wet.

De AFM zorgt voor de formulieren die bij de vergunningaanvraag dienen te worden gebruikt. Ingevolge artikel 2:15, eerste lid, van de Algemene wet bestuursrecht (Awb) kan een bericht naar een bestuursorgaan elektronisch worden verzonden voor zover het bestuursorgaan kenbaar heeft gemaakt dat deze weg is geopend. Het bestuursorgaan kan nadere eisen stellen aan het gebruik van de elektronische weg.

Artikel 2, eerste en tweede lid, is in overeenstemming met het bepaalde in de artikelen 15, 16 en 17 van de richtlijn.

Artikel 3

Het eerste lid verplicht aanvragers van een vergunning om wijzigingen in gegevens en bescheiden die op grond van artikel 2 zijn overgelegd aan de AFM onverwijld schriftelijk door te geven.

Het tweede lid verplicht accountantsorganisaties om wijzigingen in gegevens die in het register zijn opgenomen, onverwijld schriftelijk door te geven en de overige wijzigingen eenmaal per kwartaal te melden. Het melden van wijzigingen in de gegevens, bedoeld in artikel 2, tweede lid, die nodig zijn in het belang van de beoordeling van de betrouwbaarheid van een persoon als bedoeld in artikel 6, is geregeld in artikel 7.

Ingevolge artikel 2:15, eerste lid, van de Algemene wet bestuursrecht (Awb) kan een bericht naar een bestuursorgaan elektronisch worden verzonden voor zover het bestuursorgaan kenbaar heeft gemaakt dat deze weg is geopend. Het bestuursorgaan kan nadere eisen stellen aan het gebruik van de elektronische weg.

Artikel 4

De verantwoordelijkheid van de AFM op grond van artikel 11, tweede lid van de Wta, voor het register omvat de toegankelijkheid van de gegevens in het register voor het publiek. De AFM richt hiertoe het register op een zodanige wijze in dat het publiek op een logische en overzichtelijke wijze kan controleren of een bepaalde accountantsorganisatie wettelijke controles mag verrichten en of zij dat ook mag bij OOB's.

De gegevens met betrekking tot de accountantsorganisaties die in het register worden opgenomen, zullen voornamelijk afkomstig zijn van accountantsorganisaties die een vergunning aanvragen (zie artikel 2, eerste lid). Zij hebben ten eerste betrekking op de identiteit van de aanvrager. Ten tweede bevat het register de gegevens die betrekking hebben op de (reikwijdte van de) vergunning. Zo moet uit het register kunnen worden afgeleid of de desbetreffende accountantsorganisatie wettelijke controles mag verrichten bij OOB's (tweede lid).

Ingevolge het derde lid verwerkt de AFM de desbetreffende wijzigingen binnen vijf werkdagen na ontvangst van de melding in het register.

Artikel 5

Uit artikel 4 van de richtlijn volgt dat alleen betrouwbare accountantsorganisaties kunnen worden toegelaten tot de markt. Artikel 15, eerste lid, van de wet vult dit mede in door te bepalen dat de betrouwbaarheid van de (mede) beleidsbepalers van een accountantsorganisatie buiten twijfel staat. Het NIVRA en de NOvAA hebben de taak om de in hun registers opgenomen leden op een aantal aspecten te beoordelen (zie artikel 59 van de Wet RA en artikel 44 van de Wet AA). In het kader van deze beoordeling wordt een Verklaring Omtrent het Gedrag (VOG) vereist. Ook behoort het tot de algemene taak van het NIVRA en de NOvAA - uit hoofde van het bewaken van de eer van de stand van het beroep - op signalen te reageren die gerede twijfel doen ontstaan over de betrouwbaarheid van de in de registers opgenomen AA's en RA's. De invulling wordt in de Wet AA en de Wet RA overigens open - en aan de beroepsorganisaties - gelaten. Het ligt in de rede dat de AFM haar beleid inzake de betrouwbaarheidstoetsing zodanig vorm geeft dat het ten dele op de registers en de daar inherent aan verbonden oordelen van de beroepsorganisaties voortbouwt. Deze benadering zal kostenverlagend kunnen werken.

Algemeen uitgangspunt voor de toetsing van (mede) beleidsbepalers van financiële ondernemingen is de Beleidsregel betrouwbaarheidstoetsing⁴. In de Beleidsregel betrouwbaarheidstoetsing hebben de toezichthouders AFM en DNB en het ministerie van Financiën hun onderling afgestemde beleid neergelegd met betrekking tot de beoordeling van de betrouwbaarheid van (mede)beleidsbepalers en van houders van gekwalificeerde deelnemingen in het kapitaal of de stemrechten van financiële ondernemingen. Het ligt voor de hand om deze beleidsregel ook toe te passen ten aanzien van de toetsing van de betrouwbaarheid van (mede)beleidsbepalers van accountantsorganisaties. Voor de vraag wie (mede) beleidsbepalers zijn, zal worden gekeken naar de juridische en feitelijke structuur van de accountantsorganisaties. Als (mede)beleidsbepalers worden in elk geval aangemerkt:

- de personen die fungeren als bestuurder van het Nederlandse hoofd van de groep;
- de personen die lid zijn van de raad van toezicht of de raad van commissarissen van het Nederlandse hoofd van de groep;
- de personen die fungeren als bestuurder van de accountantsorganisatie.

Voor het begrip 'groep' wordt aangesloten bij het groepsbegrip in het Burgerlijk Wetboek (BW).

Artikel 6

Uit dit artikel blijkt dat de betrouwbaarheid van een (mede)beleidsbepaler in principe slechts eenmaal door de AFM wordt getoetst. Dit zal zijn ten tijde van de vergunningaanvraag dan wel indien een vergunninghoudende accountantsorganisatie voornemens is een dagelijks(mede)beleidsbepaler te benoemen. Van dit uitgangspunt wordt afgeweken zodra een wijziging in relevante feiten of omstandigheden een redelijke aanleiding geeft tot een nieuwe beoordeling. Ook een achteraf blijkende onjuiste of onvolledige opgave kan aanleiding geven tot een nieuwe beoordeling.

⁴ Stcrt 2004, nr. 74.

Artikel 7

Dit artikel is opgenomen om te waarborgen dat de AFM te allen tijde beschikt over actuele gegevens en bescheiden op grond waarvan de betrouwbaarheid van de (mede) beleidsbepalers kan worden beoordeeld. De verplichting van een accountantsorganisatie om zorg te dragen voor de betrouwbaarheid van haar (mede)beleidsbepalers is een doorlopende verplichting. Het doorlopende karakter van deze verplichting komt tot uitdrukking in het feit dat indien een accountantsorganisatie in het kader van haar normale bedrijfsuitoefening vaststelt dat zich een wijziging heeft voorgedaan in de voor de beoordeling relevante gegevens (zoals bepaalde antecedenten) van een dagelijks(mede)beleidsbepaler, zij dit moet melden aan de AFM. Deze melding dient schriftelijk te worden gedaan. Ingevolge artikel 2:15, eerste lid, van de Algemene wet bestuursrecht (Awb) kan een bericht naar een bestuursorgaan elektronisch worden verzonden voor zover het bestuursorgaan kenbaar heeft gemaakt dat deze weg is geopend. Het bestuursorgaan kan nadere eisen stellen aan het gebruik van de elektronische weg.

De AFM kan op basis van deze melding beoordelen of de betrouwbaarheid van betrokkene (nog steeds) buiten twijfel staat. De accountantsorganisatie heeft géén verplichting om onderzoek in te stellen naar eventuele wijzigingen van eerdergenoemde gegevens. Om die reden zijn de woorden 'in het kader van haar normale bedrijfsvoering' opgenomen.

Artikel 8, eerste lid

De functie van de accountantsverklaring in het maatschappelijk verkeer vergt een hoge kwaliteit van de accountantscontrole en de naar aanleiding daarvan verstrekte accountantsverklaringen. Accountantsorganisaties zijn op het behalen van winst gerichte ondernemingen. Bij het aanbieden en verrichten van diensten concurreren accountantsorganisaties. De wettelijk geborgde kwaliteit laat slechts ruimte voor concurrentie op de doelmatigheidsaspecten van de uitvoering. Tussen de geschetste verschillende belangen of doelstellingen bestaat een zekere spanning. Het beleid ten aanzien van het stelsel van kwaliteitsbeheersing (hierna: kwaliteitsbeleid) geeft de visie weer van de accountantsorganisatie op de wijze waarop zij het kwaliteitsgericht denken en handelen van de accountantsorganisatie wenst te handhaven en zo nodig verder te bevorderen. Het kwaliteitsbeleid omvat al hetgeen een bepalende invloed heeft op het kwaliteitsgericht denken en handelen binnen de accountantsorganisatie en is daarmee ruimer dan het stelsel. In het kwaliteitsbeleid zou bijvoorbeeld aandacht kunnen worden besteed aan de in- en externe communicatie van de dagelijks(mede)beleidsbepalers en de accountantsorganisatie; de prestatiebeoordeling, salariëring en promotie of de middelen die beschikbaar zijn voor vaktechnische scholing en ondersteuning. Daarnaast kunnen de belangrijkste aspecten of onderdelen in het kwaliteitsbeleid worden benoemd, hetgeen vervolgens wordt uitgewerkt in onder meer de procedures en maatregelen zoals opgenomen in het stelsel van kwaliteitsbeheersing.

Het kwaliteitsbeleid en het stelsel van kwaliteitsbeheersing worden vastgelegd en op regelmatige basis geactualiseerd, en worden bekend en toegankelijk gemaakt voor de medewerkers van de accountantsorganisatie. Het kwaliteitsbeleid en het stelsel van kwaliteitsbeheersing hebben dus een dynamisch karakter en omvatten meer dan een handboek in de kast.

Artikel 8, tweede lid

De opzet van het stelsel van kwaliteitsbeheersing heeft als doel de naleving door de accountantsorganisatie te waarborgen van het bij en krachtens de artikelen 14 tot en met 24 van de wet bepaalde. De in het stelsel van kwaliteitsbeheersing vervatte procedures en beschrijvingen zullen hoofdzakelijk betrekking hebben op de beheersing van de kwaliteit van wettelijke controles (de artikelen 18, eerste en tweede lid van de wet en de artikelen 9 tot en met 26 van dit besluit) en de onafhankelijkheid van de accountantsorganisatie (de artikelen 19, 23 en 24 van de wet en de artikelen 27 tot en met 31 van dit besluit). De opzet van het stelsel van kwaliteitsbeheersing heeft daarnaast als doel er voor te zorgen dat de externe accountant voldoet aan de artikelen 25 tot en met 30 van de wet. Dat volgt ook uit artikel 14 van de wet waarin is bepaald dat de accountantsorganisatie ervoor zorg draagt dat de externe accountants die bij haar werkzaam zijn of aan haar zijn verbonden voldoen aan het bij of krachtens afdeling 3.2 van de wet bepaalde. Het stelsel van kwaliteitsbeheersing bevat daartoe een uiteenzetting van procedures en beschrijvingen die door de accountantsorganisatie en haar medewerkers moeten worden gevolgd.

De werking van het stelsel van kwaliteitsbeheersing blijkt uit de verschillende vastleggingen ingevolge dit besluit (onder andere in het controledossier).

Artikel 8, derde lid

De wijze waarop de vastlegging van het kwaliteitsbeleid en het stelsel van kwaliteitsbeheersing geschiedt, is de verantwoordelijkheid van de accountantsorganisatie.

Artikel 8, vierde lid

De termijn van zeven jaren is in lijn met de internationale norm en strekt ertoe te waarborgen dat de AFM, gegeven het feit dat niet alle organisaties ieder jaar zullen worden bezocht, voldoende gelegenheid heeft om achteraf vast te stellen dat het kwaliteitsbeleid en het stelsel van kwaliteitsbeheersing van de accountantsorganisatie voldoen en hebben voldaan aan het bij en krachtens de wet bepaalde.

Artikel 8, vijfde lid

Het kwaliteitsbeleid en het stelsel van kwaliteitsbeheersing zal de accountantsorganisatie door middel van bijvoorbeeld handboeken of het intra- of internet beschikbaar moeten maken aan alle medewerkers. Het medium dat wordt gekozen voor de bekendmaking moet toegankelijk zijn; de medewerkers hoeven niet bovenmatig veel moeite te doen er kennis van te nemen. Dit bevordert de naleving van het kwaliteitsbeleid en het stelsel van kwaliteitsbeheersing door de medewerkers.

Artikel 9

In de artikelen 19, vierde lid, van de Wet RA en 24, vierde lid, van de Wet AA wordt de grondslag gegeven voor de beroepsorganisaties om met betrekking tot het stelsel van kwaliteitsbeheersing van de accountantsorganisaties bij verordening regels te stellen. Het onderhavige artikel verplicht de accountantsorganisaties om zich te houden aan de verordeningen die nadere regels stellen terzake van de onderwerpen die in dit hoofdstuk met betrekking tot het stelsel van kwaliteitsbeheersing worden geregeld.

Artikel 10, eerste lid

De gegevens die zijn opgenomen in de cliëntenadministratie zijn relevant voor het toezicht door de AFM. Deze administratie dient dan ook systematisch, toegankelijk en actueel te zijn. Indien sprake is van een accountantsorganisatie met een of meer vestigingen, kan de cliëntenadministratie zowel centraal als decentraal worden bijgehouden.

De cliëntenadministratie van een accountantsorganisatie geeft inzicht in de wettelijke controles die de accountantsorganisatie verricht en in de externe accountants die zijn belast met de uitvoering ervan. De vergoedingen die bij een controlecliënt in rekening worden gebracht voor de wettelijke controle en voor overige werkzaamheden moeten inzichtelijk worden gemaakt. Dit geldt eveneens voor de vergoedingen die door onderdelen van het netwerk waarvan de accountantsorganisatie deel uitmaakt, bij de desbetreffende controlecliënt in rekening worden gebracht.

Voor zover bijvoorbeeld uit een in het kader van de wettelijke controle gegeven advies (zogenoemde: 'natuurlijke adviesfunctie') aanvullende, niet op voorhand afgesproken en vastgelegde vergoedingen voortvloeien, wordt daarvan melding gemaakt.

Artikel 10, tweede lid

Dit artikel regelt dat een accountantsorganisatie de vergoedingen voor diensten die door andere onderdelen van het netwerk aan haar controlecliënt zijn verleend in de administratie vastlegt. Het tweede lid ziet alleen op accountantsorganisaties die wettelijke controles bij OOB's verrichten. In het geval van diensten die zijn verleend door buiten Nederland gevestigde onderdelen van het netwerk, hoeft de accountantsorganisatie alleen die vergoedingen in haar administratie vast te leggen die aan haar bekend zijn. Dit voorkomt dat op de betreffende accountantsorganisatie een wereldwijde "zoekplicht" berust.

Artikel 10, derde lid

De termijn van zeven jaren is gekozen om te waarborgen dat de AFM voldoende tijd krijgt om vast te stellen dat de cliëntenadministratie van de accountantsorganisatie voldoet aan het bij en krachtens de wet bepaalde.

Artikel 11, eerste en tweede lid

In het controledossier verantwoordt de externe accountant zich inzake de uitvoering van de wettelijke controle. Hij moet de vaktechnische en overige regels naleven die volgen uit zowel de Wta als de Wet RA en de Wet AA. Het is op grond van het eerste lid aan de accountantsorganisatie om ervoor te zorgen dat de externe accountant het controledossier inricht volgens een door de accountantsorganisatie op te stellen standaard (tweede lid). Overigens laat dit onverlet de (eigen) verantwoordelijkheid die de externe accountant heeft om een controledossier in te richten en te kunnen overleggen. Het controledossier zal bij een eventuele procedure voor de accountantskamer een niet onbelangrijke informatiebron kunnen zijn.

Artikel 11, derde lid

Dit lid geeft een opsomming van de gegevens en bescheiden die in elk geval schriftelijk of elektronisch in het controledossier moeten worden vastgelegd. In de regelgeving van de beroepsorganisaties worden verdere eisen gesteld aan het controledossier (in de Nadere voorschriften ter zake van controlestandaarden).

Het controledossier stelt de accountantsorganisatie en de AFM in de gelegenheid om een marginale beoordeling (inhoudelijk en op hoofdlijnen) van de uitgevoerde wettelijke controle mogelijk te maken. De inhoud van het dossier is daarom belangrijk. Zo is het van belang te kunnen vaststellen dat het controleplan leidraad is geweest bij de uitgevoerde werkzaamheden. Daarom dienen de begin- en einddata van de uitgevoerde werkzaamheden zoals omschreven in het controleplan (per fase) te worden opgenomen. Het feit dat accountantsorganisaties een van elkaar afwijkende fase-indeling kennen, doet niets af aan deze eis. Indien een fase moet worden heropend (bijvoorbeeld de planningsfase) omdat de controlebevindingen hiertoe aanleiding geven, kan dit als zodanig in het controledossier worden vermeld.

Tijdens de uitvoering van een controle is regelmatig sprake van momenten van overweging en (deel-) beslissingen. Een compleet controledossier kan niet bestaan uit alleen die overwegingen die de uiteindelijke verklaring ondersteunen. Ook de overwegingen die hebben geleid tot mogelijke twijfel of nader onderzoek (contra-indicaties) moeten in het controledossier aanwezig zijn. Uiteindelijk zal (objectiveerbaar) de afgegeven of af te geven accountantsverklaring moeten kunnen steunen op de inhoud van het controledossier.

Artikel 11, vierde lid

De regel omtrent de afsluiting van een controledossier is opgenomen om te voorkomen dat na afronding van de wettelijke controle nog wijzigingen in het dossier worden aangebracht. Deze bepaling betreft uitsluitend de *inrichting* van het controledossier. De controlewerkzaamheden moeten volledig zijn verricht en gedocumenteerd voordat de accountantsverklaring wordt afgegeven. De termijn van twee maanden na de ondertekening van de accountantsverklaring is ruim voldoende om het dossier volledig op orde te brengen. Deze termijn komt overeen met de periode van 60 dagen zoals opgenomen in de nieuwe International Standard on Auditing 230 (ISA 230).

Artikel 11, vijfde lid

De termijn van zeven jaren is gekozen om te waarborgen dat de AFM, gegeven het feit dat niet alle organisaties ieder jaar zullen worden bezocht, voldoende gelegenheid heeft om achteraf vast te stellen dat het kwaliteitsbeleid en het stelsel van kwaliteitsbeheersing van de accountantsorganisatie voldoen en hebben voldaan aan het bij en krachtens de wet bepaalde. De gehanteerde termijn van zeven jaar komt ook elders in het besluit terug; onder meer in de artikelen 8, vierde lid, en 10, derde lid.

Artikel 12, eerste lid

Onderdeel a

Voordat een accountantsorganisatie een opdracht tot een wettelijke controle aanvaardt of continueert, moet zij beoordelen of zij naar haar eigen oordeel in staat is deze opdracht in overeenstemming met de bij en krachtens de wet gestelde regels en naar behoren te verrichten. Deze regel beoogt preventief te werken. De internationale standaarden verplichten om voor iedere opdrachtaanvaarding deze beoordeling te verrichten. De accountantsorganisatie dient daarbij te overwegen of bij de uitvoering van een opdracht van een nieuwe of bestaande cliënt kan worden voldaan aan de op grond van paragraaf 3.1.2 en voor zover van toepassing paragraaf 3.1.3 van de wet gestelde regels. Bij de beslissing of een relatie met een controlecliënt moet worden voortgezet, zijn ook zaken die naar voren zijn gekomen tijdens de huidige of vorige opdrachten relevant om in overweging te worden genomen evenals de gevolgen ervan voor de voortzetting van de relatie.

Onderdeel b

Bij de overweging of de accountantsorganisatie beschikt over de benodigde vakbekwame medewerkers, tijd en middelen om een opdracht te aanvaarden van een nieuwe of bestaande cliënt, beoordeelt de accountantsorganisatie onder meer de specifieke vereisten van de opdracht en of zij beschikt over de voor de specifieke opdracht benodigde kennis.

De accountantsorganisatie beoordeelt of zij beschikt over de benodigde vakbekwame medewerkers. Zo zullen de aan haar verbonden vakbekwame accountants moeten voldoen aan het bepaalde bij en krachtens de Wta, de Wet RA en de Wet AA.

Het kan zijn dat de accountantsorganisatie de controle niet volledig zelf uitvoert en voor een deel van de controlewerkzaamheden gebruik maakt van een andere organisatie. Dit kan een gelieerde accountantsorganisatie zijn, al of niet onderdeel van het netwerk alsmede een niet verbonden (accountants-)organisatie of persoon. Het gebruik maken van een andere organisatie of persoon is een vaak voorkomende situatie bij de controle van internationale ondernemingen waarbij de financiële gegevens van een of meer (groeps)onderdelen in de jaarrekening van de desbetreffende controlecliënt zijn verwerkt, maar het is daartoe niet beperkt. Dit laat overigens onverlet dat de accountantsorganisatie die de controleopdracht uitvoert voor de controlecliënt de volledige verantwoordelijkheid behoudt voor de wettelijke controle. Voor de kwaliteit van de uitvoering van de wettelijke controle is het essentieel dat de andere organisatie in staat is om de werkzaamheden naar behoren te verrichten. Dit zal de desbetreffende accountant beoordelen voordat de opdracht tot

wettelijke controle wordt geaccepteerd. Dit betekent dat deze accountant de bepalingen in de Nadere voorschriften ter zake van controlestandaarden zal toepassen.

Om te beoordelen of de accountantsorganisatie beschikt over de voor de opdracht benodigde tijd kan zij onder meer gebruik maken van een actuele planning ten aanzien van de capaciteit van de bij de wettelijke controles betrokken medewerkers. Verder beoordeelt de accountantsorganisatie welke middelen noodzakelijk zijn om de opdracht naar behoren uit te voeren.

Onderdeel c

De accountantsorganisatie zal voordat zij een opdracht voor een wettelijke controle aanvaardt of continueert, moeten bepalen welke externe accountant zal worden belast met de uitvoering van de wettelijke controle van die controlecliënt. Zoals ook volgt uit artikel 14 van de wet, zal de accountantsorganisatie ervoor zorg moeten dragen dat aan haar verbonden of bij haar werkzame externe accountants voldoen aan het bij of krachtens afdeling 3.2 bepaalde. Zie ook artikel 35 van dit besluit.

Onderdeel d

De accountantsorganisatie beoordeelt de integriteit van de controlecliënt. Dit is niet om een moreel oordeel te geven over de controlecliënt, maar om een inschatting te maken van de kans dat zij door de controlecliënt zal worden misleid of onder druk gezet en als gevolg daarvan de opdracht niet naar behoren en in overeenstemming met de gestelde regels zal kunnen uitvoeren. De accountantsorganisatie zal meer inzicht krijgen in de integriteit van de controlecliënt naarmate de relatie met deze cliënt voortduurt.

Bij de beoordeling van de integriteit van de controlecliënt zou de accountantsorganisatie de volgende aspecten kunnen betrekken:

- de identiteit en (zakelijke) reputatie van de eigenaren van de controlecliënt en de dagelijks(mede)beleidsbepalers;
- de aard van de werkzaamheden van de controlecliënt, met inbegrip van de bedrijfsvoering;
- de houding van de eigenaren (aandeelhouders) van de controlecliënt en de dagelijks(mede)beleidsbepalers met betrekking tot het gelet op de aard en omvang van de controlecliënt economisch gezien aanvaardbare niveau van de interne controle en met betrekking tot de interpretatie van standaarden voor de accountantscontrole;
- of de controlecliënt zich nadrukkelijk inspant voor het zo laag mogelijk houden van de voor de wettelijke controle in rekening te brengen vergoeding;
- de reden waarom de controlecliënt voor haar heeft gekozen en niet voor een andere accountantsorganisatie;
- aanwijzingen dat de controlecliënt zich bezighoudt met witwaspraktijken of andere criminele activiteiten.

Informatie over de bovenstaande aspecten kan de accountantsorganisatie verkrijgen uit contacten met bijvoorbeeld andere accountantsorganisaties die opdrachten hebben uitgevoerd voor de controlecliënt.

De beoordeling door de accountantsorganisatie van de controlecliënt kan een verwerking van persoonsgegevens in de zin van artikel 1, onderdeel a, van de Wet bescherming persoonsgegevens (Wbp) met zich meebrengen. Deze verwerking dient gegrond te kunnen worden op artikel 8, onder f, van de Wbp. Dit houdt in dat de gegevensverwerking noodzakelijk is voor de behartiging van het gerechtvaardigde belang van de accountantsorganisatie of een derde aan wie de gegevens worden verstrekt, tenzij het belang of de fundamentele rechten en vrijheden van de betrokkene, in het bijzonder het recht op bescherming van de persoonlijke levenssfeer, prevaleert. De noodzakelijkheidseis veronderstelt dat de accountantsorganisatie op dergelijke vragen een bevredigend antwoord heeft. Indien de belangen anderszins of met minder ingrijpende middelen worden gediend, dan is de voorgenomen gegevensverwerking niet toegestaan. Bij deze afweging spelen dus het proportionaliteits- en subsidiariteitsbeginsel een rol.

Naast het voldoen aan een rechtmatige grondslag, dient een gegevensverwerking ook in overeenstemming te zijn met de overige bepalingen van de Wbp. In het bijzonder betekent dit dat slechts gegevens kunnen worden verwerkt die afkomstig zijn van de betrokkene zelf, van derden die deze gegevens in het kader van het doel van de verwerking hebben verstrekt, van openbare bronnen of van openbare registers. Ook dient de accountantsorganisatie de controlecliënt onder meer te informeren over de gegevensverwerking (hoofdstuk 5 van de Wbp) en dient hij de rechten van de controlecliënt zoals het recht op inzage, correctie en verwijdering (hoofdstuk 6 van de Wbp), te waarborgen. De accountantsorganisatie dient daarbij in staat te zijn om per controlecliënt en per gegeven inzichtelijk te maken hoe zij tot de afweging van de belangen in concreto is gekomen. Laat de accountantsorganisatie die na of is zij hiertoe niet in staat, dan handelt zij hiermee in strijd met de Wbp en mogen persoonsgegevens van de controlecliënt in het kader van de beoordeling van de integriteit niet (verder) worden verwerkt.

Artikel 12, tweede lid

In dit lid wordt bedoeld op alle informatie die in het kader van de in het eerste lid omschreven beoordeling van belang is of kan zijn.

Artikel 12, derde lid

De vastlegging van de beoordeling is belangrijk voor de accountantsorganisatie en de AFM om te kunnen vaststellen dat de beoordeling heeft plaatsgevonden.

Artikel 13

Dit artikel is opgenomen om te waarborgen dat de accountantsorganisatie ook na aanvaarding of continuering van een opdracht alert blijft op nieuwe informatie of wijzigingen in omstandigheden die van invloed zijn of kunnen zijn op de kwaliteit van de uitvoering van de wettelijke controle en daar

passend op reageert. Tot de omstandigheden en overwegingen behoort de afweging of de externe accountant verwacht de opdracht te kunnen afronden met inachtneming van de bij of krachtens de Wta gestelde regels. Onder omstandigheden kan de accountantsorganisatie er zelfs toe overgaan de relatie met de controlecliënt te beëindigen.

De melding aan de AFM op grond van het derde lid betreft uitsluitend de niet-reguliere beëindiging van opdrachten tot wettelijke controle gedurende de contractperiode. Deze beëindigingen zijn voor de toezichthouder een aanwijzing dat er mogelijk een probleem is of zal ontstaan (als het gaat om de opvolgende accountant) ten aanzien van de kwaliteit van de uitvoering van de wettelijke controle bij deze controlecliënt.

Artikel 14

De externe accountant en de accountantsorganisatie kennen ieder een eigen verantwoordelijkheid voor de uitvoering van wettelijke controles. De Wta en de bepalingen in dit besluit duiden de verantwoordelijkheden. Ingevolge de Wta gaat de accountantsorganisatie de overeenkomst aan met de controlecliënt. De accountantsorganisatie wijst een externe accountant aan die de wettelijke controle uitvoert en uiteindelijk de accountantsverklaring ondertekent. Alhoewel de externe accountant de verantwoordelijkheid draagt voor de uiteindelijke accountantsverklaring, heeft de accountantsorganisatie een eigen verantwoordelijkheid voor de kwaliteit van de uitvoering. In de artikelen 14 tot en met 21 zijn de voornaamste verplichtingen voor de accountantsorganisatie opgenomen.

Overigens is het bij omvangrijkere of complexere opdrachten niet ongebruikelijk dat meerdere accountants bij de uitvoering zijn betrokken. Deze accountants kunnen -doch dat hoeft niet- allen zijn ingeschreven als externe accountants in het register van de AFM. Artikel 14 maakt duidelijk dat de accountantsorganisatie voor iedere opdracht tot het verrichten van een wettelijke controle één externe accountant aanwijst die – ongeacht of er ook andere accountants bij de opdracht worden betrokken – verantwoordelijk is voor de uitvoering van de opdracht namens de accountantsorganisatie en die de accountantsverklaring ondertekent.

Artikel 15

Een externe accountant moet in staat zijn om de controleopdracht naar behoren uit te voeren. Het kan niet zo zijn dat een externe accountant door gebrek aan tijd, personeel en middelen de kwaliteit van de uitvoering van een opdracht op niet kan garanderen. Het behoort tot de taken van de accountantsorganisatie om te voorzien in de middelen en de randvoorwaarden.

Dit betekent in de eerste plaats dat de accountantsorganisatie de externe accountant in staat moet stellen de benodigde tijd te besteden aan een specifieke opdracht.

In de tweede plaats moet de accountantsorganisatie er voor zorgen dat de externe accountant het voor de specifieke opdracht benodigde personeel ter beschikking heeft. Een opdracht tot wettelijke controle wordt namelijk in het algemeen uitgevoerd door één of meer medewerkers van de accountantsorganisatie onder verantwoordelijkheid van de externe accountant. Het gaat dan niet

alleen om de benodigde kwalificaties (opleidingsniveau, ervaring, specialisatie en dergelijke), maar ook om de tijdsperiode dat deze medewerkers beschikbaar zijn. Om dit te kunnen waarborgen zal de accountantsorganisatie gebruik kunnen maken van een adequaat personeelsbeleid en accurate planningen ten aanzien van de bezetting en capaciteit van bij de wettelijke controles betrokken medewerkers. Deze maatregelen zijn ingebed in het systeem van kwaliteitsbeheersing van de accountantsorganisatie.

Ten slotte moet de accountantsorganisatie de externe accountant de benodigde middelen verschaffen. Te denken valt hierbij bijvoorbeeld aan computers en software, maar ook toegang tot databanken en elektronische kennisnetten.

Artikel 16

Een instrument voor de accountantsorganisatie om te waarborgen dat de wettelijke controles naar behoren en in overeenstemming met wet- en regelgeving worden uitgevoerd is het invoeren van standaarden. Bij standaardisatie van het uitvoeren van wettelijke controles gaat het onder meer om zaken als het standaardiseren van de fasen in het controleproces die moeten worden doorlopen en om richtlijnen ten aanzien van de wijze waarop werkzaamheden moeten worden uitgevoerd en gedocumenteerd.

Bij standaardisatie van de begeleiding van, het toezicht op en de beoordeling van door de medewerkers uitgevoerde werkzaamheden gaat het om beschrijven en normeren van deze processen, zodat voor een ieder duidelijk is hoe de accountantsorganisatie hiermee omgaat. De te voeren standaarden dienen aan te sluiten bij de eisen die bij en krachtens de wet worden gesteld. Opgemerkt wordt dat de zelfregulering en dan met name die van de beroepsorganisaties, kunnen voorzien in voorbeeldstandaarden die kunnen worden gebruikt door individuele accountantsorganisaties. De standaarden maken onderdeel uit van het stelsel van kwaliteitsbeheersing en zullen voor de medewerkers ingevolge artikel 18, vijfde lid, toegankelijk moeten zijn (bijvoorbeeld via het interne handboek of intra- of internet).

Artikel 17

De externe accountant is uiteindelijk degene die de accountantsverklaring ondertekent. Voor de uitvoering van de wettelijke controle is de oordeelsvorming van de externe accountant op onderdelen bepalend. Vanzelfsprekend betekent dit echter niet dat de externe accountant ook 'alle wijsheid in pacht heeft'. Met name in situaties die voor de desbetreffende externe accountant nieuw of complex van aard zijn, mag van een vakbekwame externe accountant worden verwacht dat hij advies vraagt. De accountantsorganisatie moet de externe accountant dan ook de gelegenheid bieden om advies te vragen aan vakbekwame personen. Daaronder kunnen ook andere deskundige personen dan accountants worden begrepen, zoals bijvoorbeeld actuarissen of waarderingsdeskundigen. Deze vakbekwame personen kunnen zich binnen of buiten de accountantsorganisatie bevinden. De vastlegging van de adviesvraag en het verkregen advies zijn belangrijk uit hoofde van de onderbouwing in het controledossier van de uit de bevindingen getrokken conclusies. Uit het dossier

moet daarom blijken of er advies is gevraagd en hoe het verkregen advies luidt (zie artikel 11, derde lid, onderdeel i, onder 3^o).

Artikel 18, eerste lid

Vanuit het oogpunt van de verantwoordelijkheid van de accountantsorganisatie voor de kwaliteit van de uitvoering van een wettelijke controle vormt de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling een belangrijke waarborg. In het geval van een wettelijke controle van een OOB voert de accountantsorganisatie altijd een kwaliteitsbeoordeling uit. Ten aanzien van overige wettelijke controles is de procedure in het tweede lid van toepassing.

De kwaliteitsbeoordeling is een van de instrumenten in het stelsel van kwaliteitsbeheersing. De accountantsorganisatie neemt in het stelsel van kwaliteitsbeheersing procedures en beschrijvingen op die betrekking hebben op de kwaliteitsbeoordeling. Daarbij kunnen onder meer de volgende onderwerpen aan de orde komen:

- aard, tijdstip en omvang van een kwaliteitsbeoordeling (zie ook de toelichting bij artikel 19, eerste en tweede lid);
- de criteria waaraan een kwaliteitsbeoordelaar moet voldoen;
- de procedure in geval van een meningsverschil tussen de kwaliteitsbeoordelaar en de externe accountant (artikel 20, eerste lid).

Artikel 18, tweede lid

Ingevolge dit lid stelt de accountantsorganisatie toetsingscriteria op aan de hand waarvan zij vaststelt voor welke andere wettelijke controles dan bedoeld in het eerste lid een kwaliteitsbeoordeling nodig is. Hierbij kan worden gedacht aan de volgende relevante omstandigheden of toetsingscriteria:

- a. de omstandigheid dat wet- of regelgeving een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling voorschrijft;
- b. de aard van de opdracht, alsmede de mate waarin het openbaar belang daarbij betrokken is;
- c. beroepsrisico's die groter zijn dan normaal, bijvoorbeeld als gevolg van het voorkomen van ongebruikelijke omstandigheden bij of met betrekking tot de controlecliënt die ertoe leiden dat rekening moet worden gehouden met de mogelijkheid dat de wettelijke controle niet volgens de regels zal worden uitgevoerd. Daarbij kan onder meer worden gedacht aan de volgende aspecten:
 - de integriteit van de controlecliënt.
 - de branche waarin de controlecliënt actief is;
 - de complexiteit van de structuur van de controlecliënt;
 - de ervaring die de accountantsorganisatie heeft met de controlecliënt en de wettelijke controle van deze cliënt;
 - de ervaring van de externe accountant en zijn medewerkers met betrekking tot vergelijkbare controles.

Artikel 19, eerste en tweede lid

Zonder in de verantwoordelijkheid te treden van de externe accountant voor de accountantsverklaring, toetst de accountantsorganisatie de kwaliteit van de uitvoering van de wettelijke controles. Daartoe wijst de accountantsorganisatie een kwaliteitsbeoordelaar aan (artikel 19, eerste lid). Dit is een vakbekwame persoon die niet is betrokken bij de desbetreffende wettelijke controle. De eis van vakbekwaamheid is gesteld om ervoor te zorgen dat ook daadwerkelijk een weliswaar marginale maar desondanks adequate inhoudelijke beoordeling van de uitvoering van de controle kan plaatsvinden. De kwaliteitsbeoordelaar mag niet anders dan als kwaliteitsbeoordelaar betrokken zijn bij de desbetreffende wettelijke controle. Hij mag dus ook geen beslissingen nemen voor het opdrachtteam. Deze regel beoogt te garanderen dat de beoordelaar met een frisse, onbevooroordeelde blik naar de uitvoering kijkt en ook niet wordt gehinderd door de hiërarchische verhoudingen binnen het controleteam en de accountantsorganisatie. Om die reden wordt de kwaliteitsbeoordelaar ook aangewezen door de accountantsorganisatie.

Artikel 19, derde lid

Bij de kwaliteitsbeoordeling staat de vraag voorop of de externe accountant redelijkerwijs tot het oordeel zoals vervat in de voorgenomen accountantsverklaring had kunnen komen. Er is derhalve sprake van een marginale toets door de kwaliteitsbeoordelaar.

Artikel 19, vierde lid

In het vierde lid is een niet-limitatieve opsomming opgenomen van de gegevens en bescheiden die de kwaliteitsbeoordelaar in ieder geval betreft bij zijn beoordeling. Dit lid komt overeen met paragraaf 64 van ISQC-1.

Artikel 19, vijfde lid

Het vijfde lid geeft een – eveneens niet limitatieve – opsomming van de aspecten die de kwaliteitsbeoordelaar in ieder geval betreft in zijn beoordeling van de in het vierde lid genoemde gegevens en bescheiden. De aspecten die in dit lid worden genoemd komen overeen met paragraaf 65 van de ISQC-1. Dit lid is van toepassing in het geval van een kwaliteitsbeoordeling van wettelijke controles bij OOB's.

Artikel 20

De kwaliteitsbeoordeling is niet eerder voltooid dan nadat de kwaliteitsbeoordelaar en de externe accountant de bevindingen van de beoordeling hebben besproken en, al dan niet volgens een door de accountantsorganisatie vastgestelde procedure, overeenstemming hebben bereikt over de uitkomst van de kwaliteitsbeoordeling. Hoewel de accountantsverklaring alleen mag worden afgegeven indien de kwaliteitsbeoordeling op de hiervoor aangegeven wijze is voltooid, betekent dit niet dat de kwaliteitsbeoordelaar aldus de verantwoordelijkheid van de externe accountant overneemt.

De uitkomst van de kwaliteitsbeoordeling moet worden verstrekt aan de in artikel 23 bedoelde persoon of als deze er niet is, aan de dagelijksbeleidsbepalers, die op deze wijze een systematisch inzicht in de uitkomsten van de kwaliteitsbeoordelingen krijgen. Dit kan volgens een door een accountantsorganisatie vast te stellen procedure, waarmee de mogelijkheid wordt gecreëerd om de administratieve afhandeling van een kwaliteitsbeoordeling bij organisaties met meerdere vestigingen decentraal te doen plaatsvinden.

Artikel 21

De professionele oordeelsvorming speelt bij de uitvoering van wettelijke controles een belangrijke en veelal doorslaggevende rol. Door het zetten van zijn handtekening onder de accountantsverklaring neemt de externe accountant hiervoor de verantwoordelijkheid. Tegelijkertijd is de accountantsorganisatie verantwoordelijk voor onder meer het kwaliteitsbeleid en het stelsel van kwaliteitsbeheersing dat de randvoorwaarden creëert waarbinnen de werkzaamheden van de externe accountant en de overige bij de uitvoering betrokken medewerkers plaatsvinden. Vanuit die rol van de accountantsorganisatie vindt voordat de verklaring wordt afgegeven een kwaliteitsbeoordeling plaats. Voor zover de uitkomsten van de kwaliteitsbeoordeling daartoe aanleiding geeft kan de accountantsorganisatie aanvullende werkzaamheden laten verrichten of besluiten de werkzaamheden van de externe accountant geheel of gedeeltelijk - al dan niet onder verantwoordelijkheid van een andere externe accountant - opnieuw te laten uitvoeren.

Artikel 22, eerste lid

Tot de algemene verantwoordelijkheden van de accountantsorganisatie behoort de zorg voor de naleving van het stelsel van kwaliteitsbeheersing. Bewaking van de naleving van het kwaliteitsbeleid en het stelsel van kwaliteitsbeheersing heeft als doel te borgen dat de bij en krachtens de wet gestelde regels worden nageleefd, dat het stelsel van kwaliteitsbeheersing goed is opgezet en op de juiste wijze is geïmplementeerd, en dat het stelsel van kwaliteitsbeheersing goed heeft gefunctioneerd. Van belang is daarbij dat het stelsel van kwaliteitsbeheersing - ook voor de toezichthouder en andere personen belast met kwaliteitscontrole - toetsbaar en reconstrueerbaar functioneert of heeft gefunctioneerd.

Artikel 22, tweede lid

De doelstelling van de jaarlijkse evaluatie van het stelsel van kwaliteitsbeheersing is het verkrijgen van inzicht in de mate waarin het stelsel wordt nageleefd. De uitkomsten van de evaluatie kunnen aanleiding geven het stelsel van kwaliteitsbeheersing aan te passen of aanpassingen door te voeren in de wijze waarop de accountantsorganisatie de naleving bevordert.

Toetssteen is daarbij onder meer of - gegeven de bij of krachtens de wet gestelde eisen - het stelsel van kwaliteitsbeheersing voldoet aan de uitgangspunten van het kwaliteitsbeleid. Zowel ten aanzien van de feitelijke opzet en de bewaking van de naleving van het stelsel als ten aanzien van de feitelijke uitvoering zal rekening worden gehouden met aspecten als de grootte en de structuur van de

accountantsorganisatie, de uitkomsten van eerdere evaluaties, de aard en de complexiteit van de werkwijzen en organisatie van de accountantsorganisatie en de karakteristieken van de controlecliënten van de accountantsorganisatie.

Een van de instrumenten waarvan bij de evaluatie gebruik kan worden gemaakt is een structurele, periodieke inspectie van (een deel van de) uitgevoerde en afgeronde controleopdrachten.

In de praktijk zal het stelsel van kwaliteitsbeheersing van de accountantsorganisatie continu worden bewaakt en geëvalueerd. De verantwoordelijkheid binnen de accountantsorganisatie voor deze evaluatie ligt bij het bestuur van de accountantsorganisatie. De uitvoering is in handen van het bestuur of - indien aanwezig - de in artikel 23 bedoelde persoon.

De hiervoor geschetste evaluatie biedt de kleinere accountantsorganisaties de ruimte om inspecties en andere kwaliteitstoetsingen te laten uitvoeren door een gekwalificeerde externe persoon. Ook kan kwaliteitstoetsing in samenwerkingsverband of op basis van kostendeling plaatsvinden.

Artikel 23, eerste lid

Voor accountantsorganisaties die wettelijke controles verrichten bij een of meerdere OOB's is de aanstelling van een persoon binnen de accountantsorganisatie verplicht die toeziet op de naleving van het stelsel van kwaliteitsbeheersing. Deze persoon is uit dien hoofde een belangrijk aanspreekpunt voor de dagelijksbeleidsbepalers en voor de AFM als toezichthouder. Het is een functie met een adviserende rol richting de dagelijksbeleidsbepalers van de accountantsorganisatie. Verder richt deze functie zich op het beheersen van de nalevingsrisico's en draagt daarmee uiteindelijk bij aan de beheersing van het reputatierisico van de accountantsorganisatie.

Artikel 23, tweede lid

Gezien de verantwoordelijkheid van de accountantsorganisatie voor de adequate werking van het stelsel van kwaliteitsbeheersing, legt de in artikel 23 bedoelde persoon verantwoording af aan het bestuur van de accountantsorganisatie. Het is ook het bestuur van de accountantsorganisatie die uiteindelijk maatregelen zal dienen te nemen indien uit de bevindingen van deze persoon - al dan niet structurele - tekortkomingen blijken in het stelsel van kwaliteitsbeheersing.

Artikel 23, derde lid

De functie behoeft niet fulltime te worden uitgeoefend. Dit is afhankelijk van de omvang van de organisatie. De functie kan ook worden gecombineerd met andere functies binnen de accountantsorganisatie. Vanuit het oogpunt van onafhankelijkheid kan een persoon in deze functie niet toezien op die werkzaamheden waarbij hij zelf betrokken is. In een dergelijk geval van belangenverstremgeling zal zijn plaatsvervanger zijn taak moeten overnemen.

Artikel 24, eerste lid

De in dit artikel bedoelde vastlegging bevat een overzicht op hoofdlijnen van schendingen door medewerkers van bij en krachtens de Wta gestelde regels en de naar aanleiding daarvan door de

accountantsorganisatie genomen maatregelen. Het zal daarbij gaan om een overzicht van de meest voorkomende of ernstige schendingen die de in artikel 23 bedoelde persoon, dan wel de dagelijksbeleidsbepalers, bekend zijn geworden. Het gaat daarbij om een passief vastleggen van schendingen. Bij de in het eerste lid bedoelde vastlegging kan het gaan om de vastlegging van persoonsgegevens in de zin van artikel 1, onderdeel a, van de Wbp. De grondslag voor de verwerking van persoonsgegevens door een accountantsorganisatie ingevolge artikel 24, eerste lid, ligt in artikel 8, sub c, van de Wbp. De verwerking van persoonsgegevens op grond van dit artikel wordt noodzakelijk geacht, omdat het overzicht van schendingen met name voor de AFM een goede graadmeter is en snel en efficiënt inzicht biedt in werking en de mate van naleving van het stelsel van kwaliteitsbeheersing alsmede de wijze waarop de accountantsorganisatie met incidenten omgaat. Verwezen wordt verder naar de toelichting op artikel 12, eerste lid, onderdeel d.

Artikel 24, tweede en derde lid

Het verslag dat de accountantsorganisatie jaarlijks opstelt en aan haar medewerkers bekend maakt bevat een overzicht van de maatregelen die zijn genomen jegens medewerkers in het geval van schendingen als bedoeld in artikel 24, eerste lid. In dit verslag worden geen persoonsgegevens opgenomen in de zin van de Wbp. De verwerking van persoonsgegevens op grond van het eerste lid heeft dan ook geen negatieve gevolgen voor de mate waarin een medewerker zich kan ontplooiën binnen de accountantsorganisatie.

Artikel 25

Op grond van dit artikel dient een accountantsorganisatie te zorgen dat klachten over de uitvoering van wettelijke controles zorgvuldig worden afgehandeld. Klachten kunnen van een ieder afkomstig zijn, zowel van personen binnen als buiten de accountantsorganisatie. Klachten kunnen betrekking hebben op een vermeend handelen in strijd met de bij of krachtens de Wta gestelde regels. Wat betreft de interne afhandeling van klachten is het van belang dat de accountantsorganisatie een klacht met betrekking tot de uitvoering van een wettelijke controle vastlegt. Er worden in dit besluit geen nadere inhoudelijke eisen gesteld aan de klachtafhandeling.

Artikel 26

Het is voor de AFM van belang te weten tegen welke externe accountants een tuchtprocedure aanhangig is gemaakt. De informatie heeft voor de AFM een signaalfunctie. Mede op grond van ontvangen signalen bepaalt de AFM op welke accountantsorganisatie zij haar toezichtinspanningen zal richten.

Artikel 27

Op grond van artikel 19 van de Wta kunnen regels worden gesteld ten aanzien van de onafhankelijkheid van de accountantsorganisatie. Artikel 27 bevat een uitwerking ten aanzien van de onafhankelijkheid van de accountantsorganisatie. De accountantsorganisatie beoordeelt of er bedreigingen zijn ten aanzien van haar onafhankelijkheid, neemt zonedig tijdig maatregelen en maakt

zowel de bedreiging als de maatregel inzichtelijk. Daarbij speelt dat de onafhankelijkheid van de accountantsorganisatie en de externe accountant samenhang, maar geen één-op-één-relatie, vertonen. Het is mogelijk dat de accountantsorganisatie onafhankelijk is van een controlecliënt, terwijl de aan haar verbonden externe accountant niet onafhankelijk is van diezelfde cliënt.

Artikel 28

Naast de plicht van de accountantsorganisatie om haar eigen onafhankelijkheid te waarborgen, borgt zij mede de naleving van de onafhankelijkheidsvoorschriften ten aanzien van de externe accountant. Dit zal een accountantsorganisatie doen via de voorschriften en procedures die zijn opgenomen in haar stelsel van kwaliteitsbeheersing.

Onverminderd de eigen verantwoordelijkheid van de externe accountant, dient hij de accountantsorganisatie ten minste jaarlijks schriftelijk te bevestigen dat hij de bepalingen inzake onafhankelijkheid naleeft. Hij zal de accountantsorganisatie in dat kader moeten informeren over bedreigingen van zijn onafhankelijkheid. Het is ook aan de accountantsorganisatie af te wegen of de desbetreffende externe accountant voldoende onafhankelijk is, deze eventueel te vervangen dan wel andere maatregelen te nemen.

Artikel 29, eerste lid

Deze bepaling implementeert artikel 25 van de richtlijn en vormt een uitwerking van de onafhankelijkheidsnorm. De aan de accountantsorganisatie te betalen vergoeding voor een wettelijke controle mag niet afhankelijk zijn van de aard van de af te geven accountantsverklaring of van aanvullende diensten die de accountantsorganisatie verleent aan de controlecliënt. Op grond van de aan een wettelijke controle gestelde eisen zal de externe accountant uiteindelijk een oordeel vellen. Dit oordeel blijkt uiteindelijk uit de accountantsverklaring en staat geheel los van de wijze van betaling of de hoogte van de vergoeding.

Artikel 29, tweede lid

Om de in het eerste lid genoemde reden dienen de accountantsorganisatie en de controlecliënt op voorhand de grondslag voor de berekening van de vergoeding voor de door de accountantsorganisatie te verlenen dienst overeen te komen.

Artikel 30

Dit artikel vloeit voort uit de richtlijn. De accountantsverklaring vervult een functie in het maatschappelijk verkeer. Het is van belang dat diegenen die betrokken zijn bij de totstandkoming van die accountantsverklaring inzicht bieden en transparant zijn over hun structuur, inrichting, bestuur en daadwerkelijk functioneren. Door deze transparantie ontstaat in het maatschappelijk verkeer inzicht en beschikt men over informatie over de - anderszins veelal voor derden gesloten - accountantsorganisatie.

Artikel 31

In de artikelen 19, vierde lid, van de Wet RA en 24, vierde lid, van de Wet AA wordt de grondslag gegeven voor de beroepsorganisaties om met betrekking tot het stelsel van kwaliteitsbeheersing van de accountantsorganisaties bij verordening regels te stellen. Het onderhavige artikel verplicht de accountantsorganisaties om zich te houden aan de verordeningen die nadere regels stellen terzake van de onderwerpen die in dit hoofdstuk met betrekking tot de onafhankelijkheid worden geregeld.

Artikel 32, eerste lid

Het eerste lid verlangt dat de accountantsorganisatie ten aanzien van het voorkomen van de betrokkenheid van de accountantsorganisatie en haar medewerkers bij strafbare feiten en wetsovertredingen die het vertrouwen in de accountantsorganisatie of in de financiële markten kunnen schaden zelf een beleid bepaalt en dat beleid ook daadwerkelijk uitvoert. Dit beleid zou betrekking kunnen hebben op de benoeming van medewerkers in functies die van invloed kunnen zijn op de integere bedrijfsvoering van de accountantsorganisatie. Denk daarbij aan de benoeming van een persoon als bedoeld in artikel 23, eerste lid.

De accountantsorganisatie zal haar beleid doorlopend moeten toetsen aan de vigerende wet- en regelgeving. Daarbij houdt de accountantsorganisatie tevens rekening met de maatschappelijke ontwikkelingen en de interne richtlijnen ten aanzien van integer handelen.

Artikel 32, tweede tot en met vierde lid

De behandeling en vastlegging van incidenten die een bedreiging vormen voor de integere uitoefening van het bedrijf maken deel uit van het in het eerste lid bedoelde beleid. Het maakt hierbij niet uit door wie een dergelijke handeling wordt verricht. Het kan derhalve gaan om gedragingen van personeelsleden, bestuurders of commissarissen van de accountantsorganisatie. Strafbare feiten en wetsovertredingen zijn echter alleen incidenten indien zij ernstige gevolgen hebben voor de integere uitoefening van het bedrijf en daarmee voor het vertrouwen in de accountantsorganisatie of de financiële markten als geheel.

Vanwege de impact die incidenten kunnen hebben op een accountantsorganisatie is het van belang dat deze de bedrijfsvoering zo inricht dat het risico van incidenten zoveel mogelijk wordt beperkt. Het is echter niet uit te sluiten dat ondanks voorzorgsmaatregelen zich toch incidenten voordoen.

De administratieve vastlegging stelt de AFM in staat om te beoordelen of de betrokken accountantsorganisatie op een juiste manier omgaat met eventuele incidenten. Uit de gegevens zullen blijken: de kenmerken van het incident, degene(n) die het incident hebben bewerkstelligd of bevorderd en de genomen maatregelen naar aanleiding van het incident. Behalve maatregelen jegens degene die het incident heeft bewerkstelligd, kunnen gepaste maatregelen ook bestaan uit het verbeteren van de interne procedures of het aanpassen van het beleid om incidenten te voorkomen.

De AFM zal de administratieve vastlegging van incidenten in het kader van het lopende toezicht kunnen inzien op grond van haar inlichtingen- en inzagerecht. Dit toezicht zal er op zijn gericht te verifiëren of de accountantsorganisatie de onderhavige verplichtingen naleeft. Dit zal blijken aan de

hand van duidelijke documenten waarin het beleid is verwoord. Dat betekent dat de Wbp van toepassing zal zijn.

Ingevolge het tweede lid dient de accountantsorganisaties zelf procedures en regels vast te stellen ter zake van de integere bedrijfsvoering. De verwerking van deze persoonsgegevens in het kader van de integere bedrijfsvoering zal dus voornamelijk worden geregeld in het nader door de accountantsorganisatie zelf vast te stellen beleid. Voor zover accountantsorganisaties persoonsgegevens verwerken op grond van het zelf vastgestelde beleid, zal de grond voor verwerking moeten worden gevonden in artikel 8, sub f, van de Wbp. Dit houdt in dat de gegevensverwerking noodzakelijk is voor de behartiging van het gerechtvaardigde belang van de accountantsorganisatie aan wie de gegevens worden verstrekt, tenzij het belang of de fundamentele rechten en vrijheden van de betrokkene, in het bijzonder het recht op bescherming van de persoonlijke levenssfeer, prevaleert. Het vaststellen en uitvoeren van de nader vast te stellen procedures en regels door de accountantsorganisatie zal dus dienen te geschieden met inachtneming van de afweging van belangen als bedoeld in artikel 8, sub, van de Wbp. De vastlegging van de gegevens ingevolge artikel 32, tweede lid, kan ook strafrechtelijke persoonsgegevens bevatten. Voor het overige wordt verwezen naar de toelichting op artikel 11 van dit besluit.

Artikel 33, eerste lid

Het eerste lid van dit artikel geeft een paar regels die in ieder geval in het beleid moeten worden opgenomen (inzake de vastlegging van incidenten en de wijze van afhandeling van incidenten). Hieruit volgt dat een accountantsorganisatie een (zogenoemde) waarschuwingslijst dient op te stellen en hieromtrent procedures en regels vast te stellen. Het vastleggen van persoonsgegevens van personen met een negatieve persoonlijke kwalificatie in een bestand leidt namelijk tot de vorming van een waarschuwingslijst (of wel een zwarte lijst). Het is van belang dat zowel melders van incidenten als diegenen die “gemeld” zijn, ervan op aan kunnen dat vertrouwelijk en zorgvuldig met hun gegevens wordt omgegaan. De grondslag voor de verwerking van persoonsgegevens door een accountantsorganisatie ingevolge artikel 33, eerste lid, ligt in artikel 8, sub c, van de Wbp. De wettelijke verplichting van een waarschuwingslijst waarbij strafrechtelijke gegevens kunnen worden verwerkt, wordt noodzakelijk geacht omdat dit met name de AFM een snel en efficiënt inzicht biedt in werking en de mate van naleving van het stelsel van kwaliteitsbeheersing en de wijze waarop de accountantsorganisatie daarmee omgaat. Verwezen wordt verder naar de toelichting op artikel 12, eerste lid, onderdeel d, van dit besluit.

Strafrechtelijke gegevens kunnen ingevolge artikel 22, vierde lid, onder c, van de Wbp worden verwerkt wanneer accountantsorganisaties passende en specifieke waarborgen hebben getroffen. De verwerkingen die voortvloeien uit het Bta zullen moeten worden gemeld aan het College bescherming persoonsgegevens (CBP). Het CBP zal beoordelen of de verwerkingen van strafrechtelijke gegevens ten behoeve van derden door de accountantsorganisaties aan de AFM moeten worden onderworpen aan een voorafgaand onderzoek als bedoeld in artikel 31 van de Wbp.

De vastlegging van incidenten zal doorgaans geschieden in een computersysteem hetgeen een geautomatiseerde verwerking meebrengt. Het is voorzienbaar dat deze informatie kan worden doorgegeven aan organisaties met wie de accountantsorganisatie in een groep is verbonden. Dit kunnen zowel doorgiften aan groepsmaatschappijen binnen de Europese Unie zijn, welke vallen onder het bereik van de privacyrichtlijn 95/46/EG, als doorgiften aan groepsmaatschappijen buiten de Europese Unie. Van een doorgifte naar een derde land buiten de EU is ook sprake indien de server waarop of waarlangs de gegevens worden verwerkt, slecht 'gehost' wordt buiten de EU.

Artikel 76 van de Wbp bepaalt dat persoonsgegevens die aan een verwerking worden onderworpen of die bestemd zijn om na hun doorgifte te worden verwerkt, slechts naar een land buiten de Europese Unie worden doorgegeven indien dat land een passend beschermingsniveau waarborgt. Voor doorgiften naar een derde land dat geen waarborgen biedt, dient de Minister van Justitie een vergunning te verlenen. Het CBP adviseert aangaande de vergunningaanvraag. Of een doorgifte gerechtvaardigd is, hangt af van de concrete omstandigheden van het geval en zal dienen te worden beoordeeld in het kader van de vergunningaanvraag als bedoeld in artikel 77, tweede lid, van de Wbp.

Artikel 33, tweede lid

De termijn van zeven jaren is gekozen om te waarborgen dat de AFM, gegeven het feit dat niet alle organisaties ieder jaar bezocht zullen worden, voldoende gelegenheid heeft om achteraf vast te stellen dat de accountantsorganisatie voldoet en heeft voldaan aan het bij de artikelen 32, 33 en 34 bepaalde.

Artikel 34

In de artikelen 19, vierde lid, van de Wet RA en 24, vierde lid, van de Wet AA wordt de grondslag gegeven voor de beroepsorganisaties om met betrekking tot het stelsel van kwaliteitsbeheersing van de accountantsorganisaties bij verordening regels te stellen. Het onderhavige artikel verplicht de accountantsorganisaties om zich te houden aan de verordeningen die nadere regels stellen ter zake van de onderwerpen die in dit hoofdstuk met betrekking tot de integere bedrijfsvoering worden geregeld.

Artikel 35

Op grond van de artikelen 19, tweede lid, van de Wet RA en 24, tweede lid, van de Wet AA kunnen de beroepsorganisaties bij verordening gedrags- en beroepsregels stellen. Het onderhavige artikel verplicht de externe accountants om zich te houden aan de verordeningen die nadere regels stellen ter zake van zijn vakbekwaamheid, onafhankelijkheid, objectiviteit en integriteit. Dit houdt in dat er niet meer regels worden gesteld aan de externe accountant dan die gelden ingevolge de beroepsreglementering.

Artikel 36

Uitgangspunt is, volgens artikel 26 tweede lid van de Wet, dat de externe accountant die tijdens het verrichten van een wettelijke controle de beschikking krijgt over gegevens of inlichtingen die het redelijke vermoeden rechtvaardigen dat er sprake is van fraude van materieel belang ten aanzien van de financiële verantwoording van de controlecliënt, dit dient te melden aan een opsporingsambtenaar als bedoeld in artikel 141 Wetboek van Strafvordering, behoudens de bij algemene maatregel van bestuur te bepalen gevallen.

De externe accountant zou op grond van één of meer feiten (waaronder feiten van algemene bekendheid), inlichtingen (waaronder bezwarende opmerkingen van klokkenluiders, personeel of derden) of aanwijzingen (waaronder in de boekhouding van de controlecliënt) tot het redelijk vermoeden kunnen komen dat fraude van materieel belang is gepleegd.

In het onderstaande zijn voorbeelden opgenomen van feiten, inlichtingen en aanwijzingen waardoor een redelijk vermoeden kan ontstaan dat een financiële verantwoording een afwijking van materieel belang bevat als gevolg van fraude. Deze voorbeelden komen merendeels overeen met de voorbeelden die zijn opgenomen in bijlage 3 van Richtlijn voor de accountantscontrole 240 (RAC 240).

A. Verschillen in de administratie, waaronder:

- Transacties die niet volledig en tijdig zijn verantwoord of waarvan het bedrag, de verslaggevingsperiode, de rekening of de methodiek van boeken niet juist of volledig is.
- Saldi of transacties waarvoor de onderbouwing of autorisatie ontbreekt.
- Op het laatste moment aangebrachte wijzigingen die een belangrijke invloed hebben op het resultaat.
- Aanwijzingen dat personeel toegang heeft tot systemen en administratieve gegevens die niet in overeenstemming is met de voor de hen opgedragen taken noodzakelijke bevoegdheden.
- Door de accountant ontvangen tips of klachten met betrekking tot beschuldigingen van fraude.

B. Tegenstrijdig of ontbrekend bewijsmateriaal, waaronder:

- Ontbrekende documentatie.
- Documentatie die lijkt te zijn gewijzigd.
- In gevallen waar originele documenten aanwezig zouden moeten zijn, zijn slechts fotokopieën of elektronische documenten zijn beschikbaar.
- Belangrijke onverklaarde posten op aansluitingsoverzichten.
- Ongebruikelijke wijzigingen in de balans of veranderingen in trends of belangrijke ratio's of verbanden in de jaarrekening, zoals een snellere groei van het debiteurensaldo dan van de omzet.
- Onlogische, vage of onaannemelijke antwoorden en verklaringen van leidinggevenden of personeelsleden naar aanleiding van gestelde vragen of analytische werkzaamheden.
- Ongebruikelijke verschillen tussen de administratie en ontvangen bevestigingen van derden.

- Grote aantallen crediteringen en andere aanpassingen in de debiteurenadministratie.
- Onverklaarde of onvoldoende verklaarde verschillen tussen de debiteuren-subadministratie en de debiteurenrekening of tussen de saldo-overzichten per debiteur en de debiteuren-subadministratie.
- Ontbrekende of niet bestaande uitbetaalde cheques in gevallen waarin de bank de uitbetaalde cheques gewoonlijk meestuurt met het rekeningafschrift.
- Ontbrekende voorraden of fysieke activa van belangrijke omvang.
- Ontbrekende of niet beschikbare elektronische informatie, terwijl dit in strijd is met de in de huishouding gebruikelijke of voorgeschreven bewaartermijnen voor gegevens.
- Minder of meer reacties op verzonden saldobestemmingen dan verwacht werd.
- De onmogelijkheid informatie te verkrijgen betreffende het testen van belangrijke systemen, wijzigingen in de programmatuur en implementatiewerkzaamheden voor wat betreft in het lopende jaar aangebrachte wijzigingen in de systemen en ingevoerde nieuwe systemen.

C. Problematische of ongebruikelijke relaties tussen de accountant en de leiding, waaronder:

- Ontzeggen van toegang tot administratieve vastleggingen, faciliteiten, bepaalde werknemers, afnemers, leveranciers of anderen van wie de accountant controle-informatie wil verkrijgen.
- Ongepaste tijdsdruk vanuit de leiding om complexe of controversiële zaken op te lossen.
- Klachten vanuit de leiding over de wijze van uitvoeren van de controle of intimideren van leden van het controleteam door de leiding, in het bijzonder in verband met een kritische beoordeling door de accountant van controle-informatie of bij de besluitvorming inzake mogelijke verschillen van inzicht met de leiding.
- Ongebruikelijke vertraging bij het door de controlecliënt opleveren van gevraagde gegevens.
- Gebrek aan bereidheid de accountant toegang te geven tot belangrijke elektronische bestanden om deze te kunnen onderzoeken met behulp van door de computer ondersteunde controletechnieken.
- Ontzeggen van toegang tot belangrijke IT-werknemers en -faciliteiten, waaronder staf werkzaam in beveiliging, uitvoering en systeemontwikkeling.
- Gebrek aan bereidheid toelichtingen in de jaarrekening, waardoor deze vollediger en begrijpelijker zouden worden, te wijzigen of aan te vullen.
- Gebrek aan bereidheid ten aanzien van gesignaleerde leemtes in de interne beheersingsmaatregelen tijdig actie te ondernemen.

D. Andere voorbeelden zijn:

- Gebrek aan bereidheid bij de leiding de accountant toe te staan afzonderlijk bijeen te komen met de organen belast met governance.
- Grondslagen voor financiële verslaggeving die niet in overeenstemming lijken met die welke gebruikelijk zijn in de bedrijfstak.

- Veelvuldige wijzigingen in schattingsposten die niet lijken te zijn gebaseerd op gewijzigde omstandigheden.
- Het tolereren van overtredingen van de gedragscode van de controlecliënt.

Artikelen 37 en 38

In artikel 26, tweede tot en met vierde lid, van de wet en de artikelen 37 en 38 van dit besluit is de procedure omtrent de melding van fraude van materieel belang ten aanzien van een financiële verantwoording opgenomen. Thans is een regeling van vergelijkbare strekking vervat in de Verordeningen op de fraudemelding van de beroepsorganisaties. Deze verordeningen zullen worden ingetrokken bij de inwerkingtreding van de Wta en het Bta.

In afwijking van de verordeningen op de fraudemelding bevat dit besluit de eis dat de externe accountant zijn oordeel en vaststelling ingevolge artikel 37 vastlegt. Deze vastlegging is nodig om te kunnen vaststellen of een melding terecht achterwege is gebleven. Tot slot bevat artikel 38 de gegevens die de externe accountant moet overleggen aan de opsporingsambtenaar.

Dat betekent dus dat de externe accountant die tijdens het verrichten van wettelijke controle een redelijk vermoeden van fraude van materieel belang ten aanzien van de financiële verantwoording heeft geconstateerd hiervan op de in artikel 38 aangegeven wijze melding moet maken, tenzij hij vaststelt dat op grond van het bepaalde in artikel 37 deze melding achterwege kan blijven. In dit artikel is aangegeven wanneer daarvan sprake is. Hieruit blijkt onder meer dat de externe accountant erop toe moet zien dat de controlecliënt maatregelen neemt om de gevolgen van de materiële fraude voorzover mogelijk ongedaan te maken en om herhaling te voorkomen.

Bij het ongedaan maken van de gevolgen van een dergelijke fraude kan onder meer worden gedacht aan te ondernemen pogingen om aan de huishouding onttrokken waarden terug te krijgen. Daarbij moet de huishouding overwegen of aangifte van de vermeende ontvreemding bij de daarvoor aangewezen instanties zal plaatsvinden. Ook kan hierbij worden gedacht aan het voeren van overleg met de belastingdienst over noodzakelijk herstel van ingediende onjuiste belastingaangiften.

Indien er sprake is van materiële frauduleuze financiële verslaggeving, die wordt geconstateerd nadat de jaarrekening door de algemene vergadering van aandeelhouders is vastgesteld, zal de externe accountant erop moeten toezien dat de controlecliënt het bepaalde in artikel 2: 362, zesde lid, van het Burgerlijk Wetboek zonodig in acht neemt.

Zoals aangegeven moeten de gevolgen 'zoveel mogelijk' ongedaan worden gemaakt. Met de woorden 'zoveel mogelijk' is duidelijk gemaakt dat het niet altijd mogelijk zal zijn alle gevolgen van een fraude ongedaan te maken. Dat zal bijvoorbeeld het geval kunnen zijn bij te ondernemen pogingen aan de huishouding onttrokken waarden van de dader terug te krijgen. Dat zal immers lang niet in alle gevallen mogelijk zijn.

Tot slot bevat artikel 38 de gegevens die de externe accountant moet overleggen aan de opsporingsambtenaar.

Artikel 39

In artikel 41, vierde lid, van de wet wordt het mogelijk gemaakt dat bij ministeriële regeling de regels worden gesteld over onder andere de toerekening van toezichthandelingen aan ondernemingen. Dit heeft de voorkeur vanwege de flexibiliteit. In de ministeriële regeling zal rekening worden gehouden met de moties die over dit onderwerp zijn aangenomen in de Tweede Kamer.

Artikel 40

De bijlage bij dit besluit bevat het bedrag van de boetes die door de AFM kunnen worden opgelegd bij overtreding van de Wta en het Bta. De bedragen die behoren bij de tariefnummers komen overeen met de bedragen die worden gehanteerd in de financiële toezichtwetgeving. Bij de categorie-indeling van de normgeadresseerden is een onderverdeling gemaakt tussen accountantsorganisaties die wettelijke controles verrichten bij OOB's en overige accountantsorganisaties. Daarbij is als uitgangspunt genomen dat accountantsorganisaties die wettelijke controles verrichten bij OOB's een grotere draagkracht hebben.

Artikel 41

De gegevens die op grond van dit artikel bij de vergunningaanvraag dienen te worden overgelegd, zijn van belang voor de beoordeling door de AFM of aan de aanvrager een vergunning kan worden verleend die mede strekt tot het verrichten van wettelijke controles bij organisaties van openbaar belang (artikel 6, tweede lid, tweede volzin, van de wet).

Artikel 42

Het wordt van belang geacht dat uit het register blijkt welke accountantsorganisaties die wettelijke controles verrichten onder het overgangsregime vallen.

Artikel 43

Deze wijziging van het Besluit politieregisters is noodzakelijk om de AFM in staat te stellen gegevens uit de politieregisters op te vragen om de betrouwbaarheid van (mede) dagelijksbeleidsbepalers te toetsen.

De Minister van Financiën,