Bedrijfsvoering, incidenten en de Wet toezicht accountantsorganisaties

Rik Roos

SAMENVATTING Het objectieve oordeel van de externe accountant en de waarde die het maatschappelijk verkeer daaraan toekent, zijn van invloed op het functioneren van de economie. Bij gebrek aan vertrouwen werkt de kapitaalmarkt niet optimaal. Dit verklaart waarom accountantsorganisaties volgens de Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta) moeten beschikken over beleid gericht op het vermijden dat de organisatie of haar medewerkers betrokken raken bij strafbare feiten en wetsovertredingen die het vertrouwen in de accountantsorganisatie of in de financiële markten kunnen schaden. Ook gelden procedures en regels voor het omgaan met en vastleggen van incidenten die ernstige gevolgen hebben voor de integere uitoefening van de accountantsorganisatie. Dit artikel behandelt incidenten en maatregelen om de beheerste en integere bedrijfsvoering bij accountantsorganisaties te waarborgen.

RELEVANTIE VOOR DE PRAKTIJK De Wta en het Besluit toezicht accountantsorganisaties (Bta) zijn relatief jong. De praktische toepassing en uitwerking zijn niet uitgekristalliseerd, hoewel enige uitleg in de parlementaire geschiedenis is opgenomen en de Autoriteit Financiële Markten (AFM) zich inspant om kaders aan te geven. Dit artikel plaatst incidenten als bedoeld in artikel 32 Bta in perspectief en kan daardoor de interpretatie van de regelgeving in de praktijk ondersteunen.

1 Inleiding

Voorschriften rond incidenten vormen een actueel thema.[1] Op basis van de Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta) moeten accountantsorganisaties[2] een beheerste en integere bedrijfsvoering waarborgen (Staatsblad, 2006a, art. 21). Bij incidenten met ernstige gevolgen voor de integere bedrijfsuitoefening (incidenten) zijn accountantsorganisaties verplicht om onverwijld de Autoriteit Financiële Markten (AFM) te informeren, passende maatregelen te treffen gericht op het beheersen van de risico's en op het vermijden van herhaling en hiervan een administratieve vastlegging te maken (Staatsblad, 2006b, art. 32). De Wta laat accountantsorganisaties het belang van gebeurtenissen wegen door bij incidenten open normen te hanteren met subjectieve begrippen zoals 'integriteit', 'betrokkenheid', 'vertrouwen' en 'ernstige gevolgen'. Er is dus ruimte voor kleurverschillen. De toezichthouder kan echter sancties treffen als een accountantsorganisatie de onverwijlde meldingsplicht van incidenten niet naleeft of bijvoorbeeld geen adequate maatregelen treft. Een open norm gecombineerd met mogelijke sanctionering plaatst accountantsorganisaties voor een dilemma. Reductie van het sanctioneringsrisico zou een beweegreden kunnen vormen om de drempel voor incidentmeldingen bewust laag te houden. Incidentmeldingen geven echter ook een indicatie over de integriteit van de bedrijfsvoering. Een te lage drempel heeft als keerzijde dat ten onrechte de indruk kan ontstaan dat de moraal of kwaliteitsbeheersing bij accountantsorganisaties niet op orde is. Naast de incidentenregistratie moeten accountantsorganisaties ook een vastlegging maken als medewerkers de Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta) schenden. Voor Wta-schendingen geldt echter geen onverwijlde meldingsplicht. Dit roept in de praktijk de vraag op hoe incidenten zich verhouden tot Wta-schendingen en omgekeerd.

Er is weinig gepubliceerd over de beheerste en integere bedrijfsvoering bij accountantsorganisaties in relatie tot de begrippen 'incidenten' en 'schendingen' uit de Wta. In dit artikel staan daarom de volgende vragen centraal. Wat is volgens de Wta het doel van een beheerste en integere bedrijfsvoering bij accountantsorganisaties en welke regels stelt de Wta daaraan (paragraaf 2)? Wat is een incident met ernstige gevolgen voor de integere bedrijfsvoering (paragraaf 3) en zijn incidenten gekoppeld aan een specifieke vorm van dienstverlening (paragraaf 4)? Hoe moeten accountantsorganisaties handelen als zich een incident voordoet (paragrafen 5) en wat is de relatie tussen een incident en het begrip 'schending' uit de Wta (paragraaf 6)? Het artikel sluit af met een conclusie.

MAB04_binnen.indd 168 29/03/10 4:51 PM

2 Beheerste en integere bedrijfsvoering

De integriteit van personen en instellingen die actief zijn op de financiële markten is van invloed op het maatschappelijk vertrouwen in deze markten en de instellingen die hierop handelen. Ook accountantsorganisaties die wettelijke controleopdrachten uitvoeren, vervullen een maatschappelijke rol. Vertrouwen in de accountantsorganisatie is van invloed op het adequaat functioneren van kapitaalmarkten. Daarom behoren accountantsorganisaties de bedrijfsvoering zodanig in te richten dat deze een beheerste en integere uitoefening van het bedrijf waarborgt en beleid te voeren gericht op het vermijden van incidenten. De Wta heeft het begrip 'beheerste en integere bedrijfsvoering' nader ingevuld door regels te stellen die betrekking hebben op[3]:

1. het beheersen van bedrijfsprocessen en bedrijfsrisico's;
2. onafhankelijkheid;
3. de integriteit van de bedrijfsvoering.

2.1 Beheersen bedrijfsprocessen en bedrijfsrisico's

Accountantsorganisaties beheersen bedrijfsprocessen en bedrijfsrisico's primair met het stelsel van kwaliteitsbeheersing.[4] Om bijvoorbeeld het bedrijfsrisico te beheersen dat een wettelijke controle zou falen, verankeren accountantsorganisaties in hun bedrijfsprocessen verschillende facetten van kwaliteitsbeheersing, zoals het toekennen van eindverantwoordelijkheid voor kwaliteit aan de hoogste leiding, cliënt- en opdrachtacceptatiebeleid, personeelsbeleid, permanente educatie en een standaard voor het uitvoeren van opdrachten. Naleving van het stelsel van kwaliteitsbeheersing borgen accountantsorganisaties onder meer door periodieke inspectie van dossiers, door opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen bij de jaarrekeningcontrole van organisaties van openbaar belang (Roos, 2008) en door personen aan te wijzen die binnen de accountantsorganisatie toezien op naleving van de bij en krachtens de Wta gestelde regels.[5] Al deze facetten zijn gericht op het beheersen van de bedrijfsprocessen en bedrijfsrisico's, zodat de accountantsorganisatie een beheerste en integere bedrijfsvoering kan waarborgen.

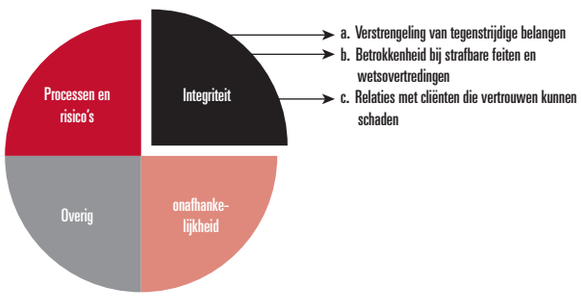
2.2 Onafhankelijkheid

Accountantsorganisaties hebben de plicht te vermijden dat de onafhankelijkheid in het geding komt. Dit houdt in dat organisaties dienen te beschikken over zodanige waarborgen dat de onafhankelijkheid niet in het geding komt van degenen die werkzaamheden verrichten voor de controle. De onafhankelijkheid van een bij een controle betrokken externe accountant kan risico's lopen doordat andere medewerkers aan de controleopdracht aantoonbaar afhankelijk zijn van de controlecliënt. In ieder geval dienen accountantsorganisaties te vermijden dat personen die voor de controle verantwoordelijk zijn, hiërarchisch ondergeschikt zijn aan personen die afhankelijk zijn van de controlecliënt, aldus de memorie van toelichting. Een aantal onafhankelijkheidsvoorschriften is in het Besluit toezicht accountantsorganisaties (Bta) nader uitgewerkt, zoals partnerroulatie en bepaalde combinaties van dienstverlening. Een meer uitgebreide uitwerking is opgenomen in Nadere Voorschriften van de beroepsorganisaties NIVRA en NOvAA.

2.3 Integriteit van de bedrijfsvoering

Onderdeel van regels over het waarborgen van de beheerste en integere bedrijfsvoering is het begrip 'integriteit'. Diagram 1 geeft een uitsplitsing van componenten die de Wta onderkent bij het stellen van eisen aan de beheerste en integere bedrijfsvoering bij accountantsorganisaties inclusief de deelgebieden van het begrip 'integriteit'. Het vervolg van dit artikel geeft een nadere uiteenzetting van het onderdeel integriteit aangezien het begrip 'incidenten' in de Wta primair is gekoppeld aan dit onderdeel van de beheerste en integere bedrijfsvoering bij accountantsorganisaties.

Diagram 1 Uitsplitsing componenten beheerste en integere bedrijfsvoering (Staatsblad, 2006a, art. 21).



3 Integriteit van de bedrijfsvoering en incidenten

Het begrip incidenten is opgenomen bij de maatregelen ter uitvoering van Wta artikel 21 lid 2b dat ziet het begrip 'integriteit'[6], een van de facetten om de beheerste en integere bedrijfsvoering te waarborgen, zoals hiervoor besproken. Incidenten die ernstige gevolgen hebben voor de integere uitoefening van de accountantsorganisatie koppelt de Wta aan de volgende situaties:

1. verstrengeling van tegenstrijdige belangen;
2. betrokkenheid van de accountantsorganisatie of medewerkers bij strafbare feiten en wetsovertredingen die het vertrouwen in de accountantsorganisatie of in de financiële markten kunnen schaden;
3. relaties met cliënten die het vertrouwen in de accountantsorganisatie of in de financiële markten kunnen schaden.

De Wta definieert niet wanneer sprake is van 'ernstige gevolgen' voor de integere uitoefening van het bedrijf. Uit voorgaande opsomming valt echter af te leiden dat inci-

MAB04_binnen.indd 169 29/03/10 4:51 PM

denten met ernstige gevolgen voor de integere uitoefening van de accountantsorganisatie primair betrekking hebben op ethische aspecten en dat naast de aard van een situatie of gebeurtenis, ook de impact daarvan op het maatschappelijk vertrouwen een rol speelt.

3.1 Verstrengeling van tegenstrijdige belangen

Een incident voor de integere bedrijfsvoering bij een accountantsorganisatie kan ontstaan door verstrengeling van tegenstrijdige belangen. Vandaar dat accountantsorganisaties hun bedrijfsvoering zodanig inrichten dat zij verstrengeling van tegenstrijdige belangen tegengaan. Centrale procedures voor de goedkeuring en registratie van bijvoorbeeld nevenfuncties zijn daar een voorbeeld van. Verstrengeling van tegenstrijdige belangen kan ontstaan door bijvoorbeeld nevenfuncties bij cliënten of door politieke vertegenwoordiging. De Wta onderscheidt het begrip 'verstrengeling van tegenstrijdige belangen' van 'onafhankelijkheid'. Een verstrengeling van tegenstrijdige belangen kan tevens relevant zijn bij een onafhankelijkheidsevaluatie en omgekeerd. Belangenverstrengeling leidt echter niet altijd tot een onafhankelijkheidsevaluatie, bijvoorbeeld bij adviesopdrachten waarvoor onafhankelijkheid geen vereiste is. Dit voorbeeld illustreert dat er binnen de Wta sprake is van overlap binnen de gehanteerde begrippenkaders, primair ingegeven door samenvoeging van bepalingen en het gedachtegoed uit verschillende bronnen, zoals de Statutory Audit Directive[7] en Nederlandse toezichtwetgeving.

3.2 Betrokkenheid bij strafbare feiten en wetsovertredingen

Een incident voor de integere bedrijfsvoering kan ontstaan door betrokkenheid van de accountantsorganisatie of medewerkers bij strafbare feiten en wetsovertredingen. Niet elk strafbaar feit en niet elke wetsovertreding is echter ook een incident; het gaat alleen om gevallen die door hun impact op de integere bedrijfsuitoefening ernstige gevolgen hebben voor het vertrouwen in de accountantsorganisatie of in de financiële markten als geheel (Staatsblad, 2006b, art. 32 lid 2). Accountantsorganisaties moeten zich inspannen om te vermijden dat dit soort incidenten ontstaan, gegeven hun maatschappelijke rol.

De Wta laat ruimte voor weging van feiten en omstandigheden. Incidenten zijn veelal gerelateerd aan integriteitvraagstukken. De AFM noemt als voorbeelden van incidenten strafbare feiten zoals witwassen, fraude, corruptie, steekpenningen en bijvoorbeeld fiscale delicten (AFM, 2008, p. 5). Niet of minder relevant voor de integere bedrijfsuitoefening van een accountantsorganisatie is de veroordeling voor misdrijven zonder directe relatie met de functie van de externe accountant. Ook openbare dronkenschap van een externe accountant hoeft op zichzelf geen probleem te vormen voor de integere uitoefening van de accountantsorganisatie, aldus de memorie van toelichting. De Wta spreekt bij strafbare feiten en wetsovertredingen van 'betrokkenheid', een ruim begrip dat niet is gedefinieerd in de Wta. Volgens de AFM kan betrokkenheid zich uiten in verschillende vormen, zoals aansprakelijkheidsstelling, een tuchtklacht, doorzoeking door een opsporingsinstantie of een getuigenverhoor. Betrokkenheid van de accountantsorganisatie of haar medewerkers bij strafbare feiten of wetsovertredingen is derhalve niet beperkt tot veroordelingen alleen. In dat geval zou een incidentmelding voor het toezicht immers maar beperkte toegevoegde waarde hebben. Om te kunnen vaststellen of een accountantsorganisatie situaties met ernstige gevolgen tijdig onderkent en de juiste maatregelen treft, is het van belang dat de toezichthouder snel op de hoogte is van een incident en niet pas als de veroordeling reeds een feit is (AFM, 2008, p. 5).

Het treffen van maatregelen om de integere bedrijfsvoering te waarborgen, begint feitelijk reeds voor dat incidenten zich voordoen. Accountantsorganisaties moeten namelijk beleid voeren gericht op het vermijden dat de organisatie of medewerkers betrokken raken bij strafbare feiten en wetsovertredingen die het vertrouwen in de accountantsorganisatie of in de financiële markten kunnen schaden.[8] Hierbij spelen bijvoorbeeld de leiderschapsstijl en beloningsstructuur binnen de accountantsorganisatie een belangrijke rol.[9] Accountantsorganisaties opereren in een speelveld waar spanning kan ontstaan tussen winstoogmerk, het streven om cliënten optimaal te bedienen en het naleven van professionele verantwoordelijkheden. Nadruk op cliënttevredenheid bij het bepalen van de beloning van accountants kan bij controleopdrachten een te grote mate van welwillendheid stimuleren of leiden tot onvoldoende objectieve toetsing, wat in strijd is met vaktechnische wet- en regelgeving (Matsumura en Tucker, 1995, p. 176; PCAOB, 2008, p. 21). Duidelijke, logische en regelmatig terugkerende maatregelen en signalen van de zijde van alle leidinggevende niveaus van de accountantsorganisaties dragen bij aan een kwaliteitsgerichte interne bedrijfscultuur (IAASB, 2004, par. 10). Invulling van het beleid om betrokkenheid bij strafbare feiten en wetsovertredingen te vermijden, kan ook zien op bijvoorbeeld het toetsen van potentiële medewerkers. Zo zijn accountantsorganisaties verplicht om personeelsbeleid te voeren gericht op het bewerkstelligen dat de organisatie beschikt over professionals met een goed gevoel voor waarden en normen, in het belang van de naleving van wet- en regelgeving bij het uitvoeren van opdrachten (IAASB, 2004, par. 36). De Wta onderkent dat ondanks getroffen voorzorgsmaatregelen niet is uit te sluiten dat zich toch incidenten kunnen voordoen. Dit betekent mijns inziens dat als zich een incident voordoet met een ernstige inbreuk op de integere uitoefening, de accountantsorganisatie niet per defi-

MAB04_binnen.indd 170 29/03/10 4:51 PM

nitie is tekortgeschoten in de plicht om een beheerste en integere bedrijfsuitoefening te waarborgen.

3.3 Relaties met cliënten die vertrouwen kunnen schaden

Relaties met cliënten kunnen leiden tot een incident met ernstige gevolgen voor de integere uitoefening van de accountantsorganisatie, bijvoorbeeld vanwege een negatieve impact op het vertrouwen in de accountantsorganisatie of in de financiële markten. Accountantsorganisaties zijn daarom verplicht, als onderdeel van de bedrijfsvoering, beleid te voeren betreffende het aanvaarden en voortzetten van relaties met cliënten. Dit beleid is onder meer gericht op het tegengaan van relaties met cliënten die het vertrouwen in de accountantsorganisatie of in de financiële markten kunnen schaden. De AFM geeft aan niet voor verrassingen te willen staan of zaken uit de krant te moeten vernemen als het gaat om relaties met cliënten die het vertrouwen in de accountantsorganisatie of in de financiële markten kunnen schaden. De AFM wil dat accountantsorganisaties haar zo vroeg mogelijk informeren over eventuele negatieve publiciteit rond cliënten (AFM, 2008, p. 6).

Voordat accountantsorganisaties relaties aangaan met cliënten, beoordelen zij hun integriteit. Deze beoordeling is niet bedoeld om een moreel oordeel te geven over de cliënt, maar om een inschatting te maken van de kans dat de cliënt de accountantsorganisatie zal misleiden of onder druk zetten en de accountantsorganisatie daardoor de opdracht niet naar behoren kan uitvoeren. Bij de beoordeling van de integriteit van een potentiële cliënt betrekken accountantsorganisaties diverse aspecten, zoals de identiteit en reputatie van de aandeelhouders en bestuursleden, de aard van de activiteiten, de houding ten aanzien van interne beheersing en aanwijzingen of de controlecliënt zich bezighoudt met witwaspraktijken of andere criminele activiteiten. De accountantsorganisatie zal meer inzicht krijgen in de integriteit van de controlecliënt naarmate de relatie met deze cliënt voortduurt.

Het tegengaan van relaties met cliënten die vertrouwen kunnen schaden, kan er soms toe leiden dat de accountantsorganisatie zich genoodzaakt ziet een bestaande relatie te verbreken. Het beëindigen van een bestaande relatie kan plaatsvinden door een opdracht tussentijds te beëindigen of door het afzien van een herbenoeming na afloop van de opdracht. Zo geldt bij wettelijke controles bijvoorbeeld dat accountantsorganisaties de opdracht moeten beëindigen als na aanvaarding of continuering informatie bekend wordt die, was zij haar bekend geweest op het moment van aanvaarding of continuering van de opdracht, ertoe zou hebben geleid dat de opdracht niet dan wel in gewijzigde vorm zou zijn aanvaard of gecontinueerd. Een accountantsorganisatie mag in deze situatie de opdracht slechts continueren indien zij deze in gewijzigde vorm kan voortzetten (Staatsblad, 2006b, art. 13 lid 1). Situaties waarbij de accountant het initiatief neemt om bij een bestaande controlecliënt de opdracht tussentijds te beëindigen, vinden veelal plaats bij een subjectieve verhindering of bij een onoverbrugbaar verschil van inzicht tussen de accountant en de controlecliënt. Het doet zich bijvoorbeeld voor als de controlecliënt naar het oordeel van de accountant geen passende maatregelen treft na constatering van fraude. Opdrachtbeëindiging vormt ook een waarborg tegen een onaanvaardbaar hoog onafhankelijkheidsrisico. Dit zijn voorbeelden van relaties met cliënten die aanleiding geven om de vraag te stellen of dit een incident is met ernstige gevolgen voor de integere bedrijfsuitoefening van de accountantsorganisatie. Bij wettelijke controleopdrachten hebben de cliënt en de accountantsorganisatie in geval van tussentijdse opdrachtbeëindiging sowieso een plicht de AFM te informeren, ongeacht wat hiervoor de aanleiding vormt en ongeacht de vraag of er tevens sprake is van een incident. Deze informatie vormt voor de toezichthouder een aanwijzing over mogelijke problemen bij de kwaliteit van de accountantscontrole. In theorie is het dus mogelijk dat verbreking van een relatie met een cliënt leidt tot drie meldingen aan de AFM; de tussentijdse beëindiging van een wettelijke controle, te melden door 1) de betrokken entiteit en afzonderlijk daarvan 2) de accountantsorganisatie, alsmede 3) het melden van een incident, bijvoorbeeld als er sprake is van zodanige publiciteit dat dit ernstige gevolgen heeft voor de integere uitoefening van de accountantsorganisatie. Een meningsverschil met de accountant over financiële verslaggeving of over controleprocedures mag een controlecliënt overigens niet ertoe bewegen om de wettelijke opdracht aan zijn accountant te beëindigen. Het afzien van herbenoeming op initiatief van de accountant gebeurt vooral bij een stijgend aansprakelijkheidsrisico (DeFond et al., 1997, p. 27; Bockus en Gigler, 1998, p. 193; Menon en Williams, 1999, p. 121). Het vormt een alternatief voor het verhogen van het honorarium ter facilitering van extra risicomitigerende controlewerkzaamheden of het inschakelen van extra specialisten.

4 Incidenten en vormen van dienstverlening

Incidenten met ernstige gevolgen voor de integere uitoefening van de accountantsorganisatie kunnen verband houden met wettelijke controleopdrachten, maar dat hoeft niet. De Wta stelt algemene eisen aan de integriteit van de bedrijfsvoering bij accountantsorganisaties, zonder deze eisen te koppelen aan een bepaalde vorm van dienstverlening. Ook stelt de Wta een algemene eis aan externe accountants om te voldoen aan verordeningen en nadere voorschriften van de beroepsorganisaties NIVRA en NOvAA. Dit betekent dat situaties denkbaar zijn buiten het domein van de wettelijke controle waarbij een inbreuk

MAB04_binnen.indd 171 29/03/10 4:51 PM

op verordeningen of nadere voorschriften van de beroepsorganisatie zich classificeert als wetsovertreding. Een wetsovertreding is slechts dan een incident als deze ernstige gevolgen heeft voor de integere uitoefening van de accountantsorganisatie. Doordat de Wta-eisen rondom incidenten niet zijn gekoppeld aan specifieke diensten, kan bij vergelijkbare vormen van dienstverlening een verschil in benadering ontstaan tussen accountantspraktijken die wel en accountantspraktijken die niet beschikken over een Wta-vergunning, bijvoorbeeld in het beleid rondom verstrengeling van tegenstrijdige belangen bij adviesopdrachten van externe accountants of in het beleid voor het aangaan van relaties met cliënten in de samenstelpraktijk[10] van de accountantsorganisatie. Dit doet denken aan de regeling uit GBR-1994 over het optreden onder gemeenschappelijke naam, waarbij in artikel 26 was bepaald dat de registeraccountant medeverantwoordelijkheid draagt voor de grondslagen van de arbeid van degene met wie hij onder gemeenschappelijke naam optreedt. Ook in het Wta-domein leidt het onderbrengen van overige vormen van dienstverlening binnen een accountantsorganisatie tot meer verantwoordelijkheden dan wanneer deze overige vormen van dienstverlening buiten de reikwijdte van de accountantsorganisatie zijn ondergebracht.

5 Opvolgen van incidenten

Waar gehakt wordt, vallen spaanders. Dit roept de vraag op hoe accountantsorganisaties moeten handelen als zich een incident voordoet. Bij incidenten met ernstige gevolgen voor de integere bedrijfsuitoefening zijn accountantsorganisaties verplicht om:

1. onverwijld de AFM te informeren; en
2. passende maatregelen te treffen gericht op het beheersen van de risico's en op het vermijden van herhaling;
3. een administratieve vastlegging te maken (Staatsblad, 2006b, art. 32 en 33).

5.1 Informeren van de AFM over incidenten

Bij incidenten met ernstige gevolgen voor de integere uitoefening van de accountantsorganisatie dient de organisatie onverwijld de toezichthouder AFM in te lichten (Staatsblad, 2006b, art. 32 lid 4). Deze melding stelt de AFM in staat om te beoordelen of de betrokken accountantsorganisatie de juiste opvolging geeft aan incidenten. De meldplicht voor incidenten is een van de eisen die de Wta stelt aan de integere bedrijfsvoering bij accountantsorganisaties, hetgeen in lijn is met de Wet actualisering en harmonisatie financiële toezichtwetten. De Wta is op dit punt namelijk geharmoniseerd met andere Nederlandse toezichtwetten en niet met internationale regelgeving. Hoewel harmonisatie van Nederlandse toezichtwetten bijdraagt aan een consistente wijze van toezicht door de AFM in verschillende sectoren, plaatst dit Nederlandse initiatief accountantsorganisaties in een uitzonderingspositie ten opzichte van het buitenland. Dit draagt niet bij aan internationale convergentie in wet- en regelgeving.

Naar de stand van 24 september 2009 hebben accountantsorganisaties aan de AFM drieëntwintig maal een incident gemeld. Het merendeel daarvan heeft betrekking op invallen of verhoren van de Fiscale Inlichtingen en Opsporingsdienst (FIOD).[11] Het onterecht achterwege laten van een incidentmelding is een wetsovertreding, wat kan leiden tot een vicieuze cirkel. Het achterwege laten van incidentmeldingen is immers ook een incident als dit ernstige gevolgen heeft voor de integere uitoefening van de accountantsorganisatie, bijvoorbeeld bij het opzettelijk achterwege laten van de melding om vragen van de toezichthouder te vermijden. Het gebeurt dat accountantsorganisaties de AFM informeel op de hoogte stellen van een gebeurtenis en de genomen maatregelen, zonder dat is aangegeven of deze gebeurtenis ziet op een incident, een schending of anderszins. Hoewel mogelijk een incidentmelding in formele zin dan niet heeft plaatsgevonden, is mijns inziens wel voldaan aan de geest van de regel; de toezichthouder is geïnformeerd en kan kennisnemen van de manier waarop de accountantsorganisatie op de ontstane situatie heeft ingespeeld.

De AFM kan handhavingsmaatregelen treffen als accountantsorganisaties een incident niet onverwijld melden. Het treffen van maatregelen is niet denkbeeldig; op 3 april 2009 heeft de AFM een bestuurlijke boete van 24.000 euro opgelegd aan een financiële dienstverlener voor het niet onverwijld melden van een incident bij de AFM. Net als accountantsorganisaties kennen ook financiële dienstverleners een plicht om incidenten te melden bij de AFM (artikel 29 lid 3 Besluit Gedragstoezicht financiële ondernemingen Wft). De incidenten waarbij de AFM een boete heeft opgelegd, betroffen samenwerking door de financiële dienstverlener met een persoon die werd verdacht van fraude, politieverhoren van een van de medewerkers van de financiële dienstverlener en het gegeven dat bij een van de cliënten van deze financiële dienstverlener sprake is van verdenking van witwassen via transacties met betreffende financiële dienstverlener (AFM, 2009, p. 5).

Het begrip 'incidenten' en de meldingsplicht uit de Wta zijn vreemde eenden in de bijt, aangezien het merendeel van de overige eisen die de Wta stelt aan accountantsorganisaties is afgeleid van internationale wet- en regelgeving, zoals International Standard on Quality Control (ISQC) 1 en de Europese Statutary Audit Directive. In de Verenigde Staten geldt voor accountantsorganisaties een plicht om de toezichthouder Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) te informeren bij een dagvaarding van partners of personeel in bepaalde strafrechtelijke onderzoeken (PCAOB, 2008a, p. 20). In bijvoorbeeld Zuid-Afrika, Israël, Nieuw-Zeeland, Duitsland en Denemarken geldt

MAB04_binnen.indd 172 29/03/10 4:51 PM

geen actieve meldingsplicht van incidenten. Wel heeft de toezichthouder in bijvoorbeeld Zuid-Afrika tijdens reguliere inspectierondes inzage in de wijze waarop de accountantsorganisaties dit soort materie behandelen. In Engeland hebben leden van de beroepsorganisatie Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW) het recht om een daartoe aangewezen orgaan te informeren over indicaties voor wangedrag van leden, van accountantsorganisaties of van aankomende leden. Er geldt voor leden van de ICAEW een plicht om dit orgaan te informeren als deze melding het algemeen belang dient, met andere woorden in die situaties waarbij het achterwege laten van een melding de reputatie van het beroep kan schaden. Verschil ten opzichte van de Nederlandse situatie is dat de actieve plicht tot het melden van incidenten in Engeland vervalt als de feiten algemeen bekend zijn, bijvoorbeeld in de landelijke media. In dat geval is het aan de beroepsorganisatie te overwegen om iets met deze gegevens te doen. Ook in Nederland geldt dat de voorzitters van de beroepsorganisaties NOvAA (Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten) en NIVRA (Koninklijk Nederlands Instituut van Registeraccountants) bij veroordeling van een strafbaar feit dat de werkzaamheden van een accountant raakt, de zaak binnen drie jaar na de veroordeling aanhangig kunnen maken bij de accountantskamer.

In algemene zin is de Wta hoofdzakelijk opgebouwd rondom de internationale standaard voor kwaliteitsbeheersing ISQC1. Het voorgaande illustreert echter met een lappendeken van her en der genomen maatregelen dat bij het stellen van eisen ter waarborging van een integere bedrijfsvoering er eerder sprake is van internationale divergentie dan van convergentie. Het begrip incidenten voor de beheerste en integere bedrijfsvoering en de manier waarop accountantsorganisaties daarmee moeten omgaan, zijn vooral ingebed in lokale regels. Het ontbreken van coördinatie tussen regelgevende instanties leidt bij grensoverschrijdende controleopdrachten tot verwarring en complexe antwoorden op de eenvoudige vraag hoe internationaal opererende accountantsorganisaties hun bedrijfsvoering moeten inrichten, alsmede tot de vraag of zij een gebeurtenis moeten melden aan een toezichthouder en zo ja, welke toezichthouder(s) dat betreft. Hierbij speelt

Tabel 1 Tien voorbeelden van situaties waarbij er sprake is van een meldingsplicht

Type melding	Termijn	Instantie	Bron
A. Situaties bij cliënten			
1. Tussentijdse opdrachtbeëindiging bij wettelijke controle	Onverwijld (was voorheen 10 werkdagen na afloop kwartaal)	AFM	Staatsblad, 2008, onderdeel I
2. Redelijk vermoeden van fraude bij wettelijke controle, voor zover cliënt geen passende maatregelen treft;	Niet genoemd	Opsporingsambtenaar	Staatsblad, 2006a, art. 26 lid 2
3. Ongebruikelijke transacties	14 dagen na bekend worden ongebruikelijk karakter	Financial Intelligence Unit	Staatsblad, 2008b, art. 16
4. Kennisnemen van handelen in strijd met Wft (deel 3 resp. 4) door beleggingsonderneming	Onverwijld	AFM en DNB	NIVRA, 2008, par. 3.1
5. Weigering van verklaring omtrent getrouwheid, of voorbehouden daarin bij beleggingsonderneming	Onverwijld	AFM	NIVRA, 2008, par. 3.1
6. Bedreiging voortbestaan beleggingsonderneming	Onverwijld	DNB	NIVRA, 2008, par. 3.1
B. Situaties aangaande de eigen accountantsorganisatie en medewerkers			
7. Betrokkenheid bij incidenten met ernstige gevolgen voor de integere uitoefening van het bedrijf	Onverwijld	AFM	Staatsblad 2006b, art. 32 lid 4
8. Wijzigingen in gegevens accountantsorganisatie, zoals namen, adressen, externe accountants en gegevens voor bepaling betrouwbaarheid beleidsbepalers	Onverwijld	AFM	Staatsblad, 2006b, art. 3
9. Wijzigingen in gegevens accountantsorganisatie, zoals juridische structuur, statuten, netwerk	Eens per kwartaal	AFM	Staatsblad, 2006b, art. 3
10. Tuchtprocedure bij de accountantskamer tegen een bij de accountantsorganisatie werkzame/ verbonden externe accountant	Binnen week na kennisname, tenzij aangespannen door AFM	AFM	Staatsblad 2006b, art. 26

MAB04_binnen.indd 173 29/03/10 4:51 PM

ook een rol dat de plicht om incidenten te melden slechts een van de situaties is waarbij Nederlandse accountantsorganisaties actief een overheidsinstantie moeten informeren. Bovendien gelden voor situaties die in de aard vergelijkbaar zijn verschillende termijnen, zoals blijkt uit de tien voorbeelden in tabel 1. Het verdient de voorkeur om incidentenbeleid en de wijze waarop accountantsorganisaties daarmee moeten omgaan internationaal op elkaar af te stemmen.

5.2 Het treffen van passende maatregelen

Bij incidenten met ernstige gevolgen voor de integere bedrijfsuitoefening zijn accountantsorganisaties verplicht om passende maatregelen te treffen. Deze maatregelen zijn gericht op het beheersen van de opgetreden risico's die met het incident samenhangen en op het vermijden van herhaling (Staatsblad, 2006b, art. 32 lid 3). Het betreft maatwerk. Zo kunnen gepaste maatregelen, al dan niet in combinatie, zijn gericht op degene die het incident heeft bewerkstelligd, op het verbeteren van de interne procedures of op het aanpassen van het beleid om incidenten te vermijden.

Accountantsorganisaties kunnen overwegen om intern disciplinaire maatregelen te treffen tegen medewerkers die zijn betrokkenen bij incidenten, met dien verstande dat er aandacht dient te zijn voor het rechtsbeginsel 'ne bis in idem'. Dit speelt bijvoorbeeld als de betrokkene omwille van het incident ook al strafrechtelijk of tuchtrechtelijk is veroordeeld. Het heeft mijn voorkeur om eventuele disciplinaire maatregelen te laten bijdragen aan het ontwikkelen van medewerkers, bijvoorbeeld een educatieverplichting. Vooral bij onbewuste of onbedoelde betrokkenheid bij incidenten kan dit helpen herhaling te vermijden. Andere voorbeelden van sancties zijn een schriftelijke waarschuwing, het uitsluiten van de betrokkene van bepaalde vormen van dienstverlening of een aanpassing van de beloning. Bij incidenten vanwege relaties met cliënten is het van belang te vernemen welke maatregelen de cliënt zelf treft. Bij cliënten die alles in het werk stellen om vertrouwen onverwijld te herstellen, hoeft het niet noodzakelijk te zijn om de relatie te verbreken. Een boekhoudfraude hoeft bijvoorbeeld niet altijd te classificeren als incident indien het geen gedraging van de accountantsorganisatie betreft en indien het topmanagement niet is betrokken bij de fraude en adequaat reageert of is vervangen. Mocht de cliënt echter onvoldoende belang zien in het herstel van vertrouwen, dan kan de accountantsorganisaties overwegen om lopende opdrachten tussentijds te beëindigen of af te zien van herbenoeming voor nieuw werk na afronding van de lopende opdracht.

Incidenten kunnen aanwijzingen vormen voor zwakke plekken in het stelsel van kwaliteitsbeheersing. Bij de afweging of en zo ja, welke actie nodig is om de ontstane situatie te herstellen, kunnen accountantsorganisaties unieke gevallen onderscheiden van situaties die frequent plaatsvinden. Ontstaan incidenten door onbekendheid van medewerkers met het beleid, dan kunnen accountantsorganisaties dit verhelpen door bijvoorbeeld training of het aanbieden van ondersteuning aan medewerkers. Incidenten die ontstaan door tekortkomingen in het stelsel kunnen aanleiding geven tot herziening, bijvoorbeeld een aanpassing in het beleid voor de werving van personeel, of in het beleid rondom cliëntacceptatie.

5.3 Administratieve vastlegging van incidenten

Bij incidenten met ernstige gevolgen voor de integere bedrijfsuitoefening zijn accountantsorganisaties verplicht om een administratieve vastlegging te maken. Deze vastlegging omvat kenmerken van het incident, degene(n) die het incident heeft of hebben bewerkstelligd of bevorderd en de genomen maatregelen naar aanleiding van het incident (Staatsblad, 2006b, art. 33). Doel van deze administratieve vastlegging is de AFM in staat te stellen om na te gaan of de accountantsorganisatie de onderhavige verplichtingen naleeft. Het overzicht geeft een beeld van de kwaliteit van interne systemen en van het zelfreinigend vermogen van de accountantsorganisatie. Een teken van kracht dus.

Accountantsorganisaties zijn na vastlegging verplicht om deze gegevens ten minste zeven jaar te bewaren. Deze termijn is gekozen om te waarborgen dat de AFM voldoende gelegenheid heeft om achteraf vast te stellen dat de accountantsorganisatie voldoet en heeft voldaan aan de bij en krachtens de Wta gestelde eisen, gegeven het feit dat de AFM niet alle organisaties elk jaar bezoekt. Het Bta beschouwt de incidentenregistratie als een 'waarschuwingslijst', omdat er sprake kan zijn van het vastleggen van persoonsgegevens met een negatieve kwalificatie. De Wet bescherming persoonsgegevens is van toepassing. Het is van belang dat zowel melders van incidenten als diegenen die gemeld zijn, ervan op aan kunnen dat de accountantsorganisatie vertrouwelijk en zorgvuldig met hun gegevens omgaat. De verplichting van een waarschuwingslijst waarbij de accountantsorganisatie mogelijk strafrechtelijke gegevens verwerkt, acht de wetgever noodzakelijk omdat dit met name de AFM een snel en efficiënt inzicht biedt in de werking en de mate van naleving van het stelsel van kwaliteitsbeheersing.

6 Verschil tussen incident en schending

Naast de incidentenregistratie moeten accountantsorganisaties een vastlegging maken als medewerkers de Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta) schenden. Zoals gezegd geldt voor Wta-schendingen echter geen onverwijlde meldingsplicht. Dit roept de vraag op hoe incidenten met ernstige gevolgen voor de integere bedrijfsvoering zich verhouden tot Wta-schendingen en omgekeerd.

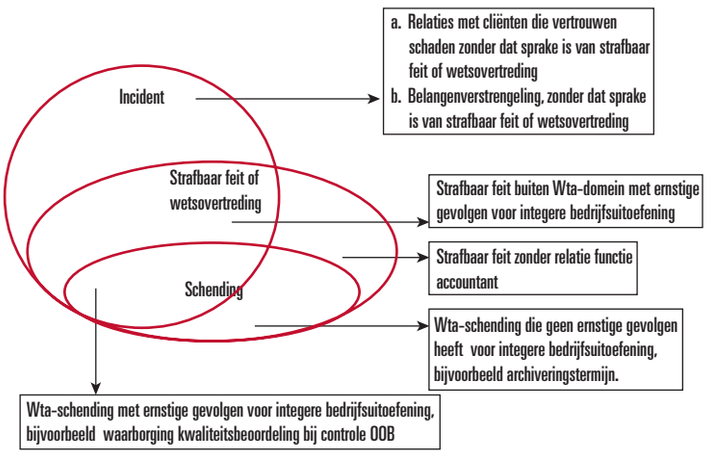
MAB04_binnen.indd 174 29/03/10 4:51 PM

De Wta onderscheidt het begrip 'incident' van 'schending', zij het dat er sprake is van overlap. Een Wta-schending kan zich classificeren als 'incident', maar dat hoeft niet. Omgekeerd is een incident soms wel en soms geen schending van de Wta. Wta-schendingen zien op overtredingen van de bij of krachtens de artikelen 13 tot en met 24 van de Wta gestelde eisen. Er bestaat een diversiteit aan mogelijke schendingen van de Wta door de koppeling van de Wta met het Bta, met de verordeningen van de beroepsorganisaties en met bijbehorende Nadere Voorschriften. Zo zijn de Wta-artikelen 13 tot en met 24 via een Algemene Maatregel van Bestuur nader ingevuld met eisen aan onder meer de benoeming van beleidsbepalers bij een accountantsorganisatie, de cliëntenadministratie, het controledossier, de aanvaarding of continuering van opdrachten en bijvoorbeeld de uitvoering van de wettelijke controle (Roos, 2009a en 2009b).

Niet elke Wta-schending is zo ernstig dat er ook sprake is van een incident met ernstige gevolgen voor de integere bedrijfsvoering. Een voorbeeld is de accountant die per abuis zijn dossier een dag te laat archiveert. De eis om controledossiers uiterlijk twee maanden na ondertekening van de accountantsverklaring te archiveren, heeft primair tot doel wijzigingen in het dossier te vermijden na afronding van de controle en te bewerkstelligen dat dossiers beschikbaar zijn voor inspectie, bijvoorbeeld door toezichthouders of interne kwaliteitsbewakers. Archiveert de accountant per abuis het dossier van een wettelijke controle een dag te laat, dan hoeft dat echter geen serieuze afbreuk te doen aan het oorspronkelijke doel; het dossier is afgerond en beschikbaar voor inspectie. Hoewel er sprake is van een schending van de Wta is van een incident in dit geval geen sprake.[12] Bij incidenten gaat het immers primair om aspecten met ernstige gevolgen voor de integere uitoefening van de accountantsorganisatie, veelal in de sfeer van integriteit.

Soms is het belang van een Wta-schending zodanig dat deze kan classificeren als incident. Een mogelijk voorbeeld is de accountantsorganisatie die bewust op geen enkele manier de kwaliteitsbeoordeling waarborgt van wettelijke controles bij organisaties van openbaar belang. Dit betreft een schending van de Wta.[13] De verplichting om kwaliteitsbeoordelingen te waarborgen, is gericht op de bevordering van het vertrouwen in de financiële markten, op de waarborging van het publieke belang van de accountantsverklaring en op het toezicht op de naleving (Staatsblad, 2006a, art. 18 lid 3). De accountantsorganisatie die deze belangrijke kwaliteitsprocedure bewust buiten spel zet, vergroot daarmee onnodig het risico dat eventuele onvolkomenheden in de controle niet tijdig aan het licht komen. Dit heeft mogelijk ernstige gevolgen voor de integere bedrijfsuitoefening en zou tevens kunnen classificeren als incident. Tot slot bestaan incidenten die ernstige afbreuk doen aan de integere uitoefening van de accountantsorganisatie zonder dat er sprake is van een Wta-schending. Dit zijn bijvoorbeeld strafbare feiten buiten het Wta-domein. Figuur 2 geeft een schematische weergave van de overlapping die bestaat tussen de begrippen incidenten, strafbare feiten en schendingen.

Figuur 2 Schematische weergave overlapping incidenten, strafbare feiten en schendingen (gebaseerd op staatsblad 2006a, art. 21 lid 2)



7 Principes gecombineerd met regels

De wijze waarop de Wta omgaat met incidenten is mijns inziens een benadering gebaseerd op principes, gecombineerd met specifieke regels. Bij het deel gebaseerd op principes geldt immers een open norm, waarbij de Wta weliswaar eisen stelt aan het beleid, maar vrijlaat hoe accountantsorganisaties dat beleid en de uitvoering daarvan invullen. Een voorbeeld is het voeren van beleid om relaties tegen te gaan met cliënten die het vertrouwen in de accountantsorganisatie of in de financiële markten kunnen schaden, zonder daarbij een limitatieve opsomming te geven van relaties die wel of die niet zijn toegestaan. De Wta kent ook specifieke regels, zoals de verplichting om incidenten met ernstige gevolgen voor de integere bedrijfsvoering onverwijld te melden aan de AFM. Het benaderen van de beheerste en integere bedrijfsvoering op basis van principes biedt de mogelijkheid voor diversificatie. Het toezicht uit de Wta heeft betrekking op elk type accountantsorganisatie dat wettelijke controles verricht. Een wettelijke controle kan echter plaatsvinden bij een grote beursgenoteerde vennootschap, maar ook bij een middelgroot of kleiner familiebedrijf. Tevens kan verschil bestaan in de aard en omvang van de accountantsorganisatie die de opdracht uitvoert. Ook de internationale standaard voor kwaliteitsbeheersing bij accountantspraktijken ISQC 1 onderkent dit type verschillen en speelt hierop in door identieke uitgangspunten te stellen voor kwaliteitsbeheersing

MAB04_binnen.indd 175 29/03/10 4:51 PM

bij accountantspraktijken en daarbij te onderkennen dat de aard van het beleid bij individuele firma's om aan deze uitgangspunten te voldoen, samenhangt met factoren zoals de omvang en bedrijfskenmerken van de praktijk en de vraag of deze al dan niet deel uitmaakt van een netwerk (IAASB, 2004, par. 5).

Het dilemma van principes versus regels is een bekend thema. Zo spreken Van Schaik (2003) en Majoor (2009) de voorkeur uit voor een benadering gebaseerd op principes.[14] Deze benadering legt namelijk een eigen verantwoordelijkheid bij de accountant en zijn organisatie om in concrete situaties alle relevante feiten en omstandigheden af te wegen. Een benadering gebaseerd op specifieke regels is doorgaans reactief en kan gezien de complexiteit en dynamiek van de praktijk tot onbedoelde uitkomsten leiden. Een benadering gebaseerd op principes heeft gevolgen voor de wijze waarop de AFM het toezicht op accountantsorganisaties kan uitoefenen. Moeilijker dan bij een benadering gebaseerd op specifieke regels is het voor de AFM om bij een benadering gebaseerd op principes vast te stellen of de accountantsorganisatie de open norm op een juiste wijze heeft ingevuld. De ruimte voor kleurverschillen pleit ervoor te streven naar een open relatie tussen de accountantsorganisatie en de AFM, waarbij er sprake is van vertrouwen in wederzijds streven naar het voldoen aan de wet, naar de letter en vooral ook naar de geest.

8 Conclusie

Accountantsorganisaties zijn verplicht om de bedrijfsvoering zodanig in te richten dat deze een beheerste en integere uitoefening van het bedrijf waarborgt. Onderdeel hiervan is het voeren van beleid om incidenten te vermijden. Incidenten met ernstige gevolgen voor de integere bedrijfsuitoefening van accountantsorganisaties zijn primair gerelateerd aan verstrengeling van tegenstrijdige belangen, aan betrokkenheid bij strafbare feiten en wetsovertredingen of aan cliëntrelaties die het vertrouwen kunnen schaden in de accountantsorganisatie of in de financiële markten als geheel. Incidenten kunnen verband houden met wettelijke controleopdrachten, maar kunnen ook betrekking hebben op andere vormen van dienstverlening of activiteiten van de accountantsorganisatie.

De Wta geeft accountantsorganisaties ruimte om de ernst van een gebeurtenis te wegen. Zo zijn strafbare feiten of Wta-schendingen niet altijd incidenten en omgekeerd; het gaat om gevallen die door hun impact ernstige gevolgen hebben voor de integere uitoefening van de accountantsorganisatie. In die gevallen is de accountantsorganisatie verplicht om onverwijld de AFM te informeren, passende maatregelen te treffen en een interne vastlegging te maken. Het doel hiervan is de AFM in staat te stellen om na te gaan of de accountantsorganisatie de juiste maatregelen heeft getroffen om de risico's die met het incident samenhangen, te beheersen en herhaling te vermijden.

De wet- en regelgeving die ziet op incidenten kent diverse open normen met subjectieve begrippen zoals 'integriteit', 'vertrouwen in de accountantsorganisatie' en 'ernstige gevolgen'. De kracht van deze structuur is dat professionele oordeelsvorming de grondslag vormt voor het wegen van de ernst van incidenten en de maatregelen die de accountantsorganisatie naar aanleiding daarvan treft. Dit biedt ruimte voor kleurverschillen die recht doen aan de specifieke kenmerken van een situatie. De Wta onderkent bovendien dat ondanks getroffen voorzorgsmaatregelen bij accountantsorganisaties niet is uit te sluiten dat incidenten plaatsvinden. Een incident betekent daarom niet automatisch dat een accountantsorganisatie is tekortgeschoten in de plicht om een beheerste en integere bedrijfsuitoefening te borgen. Moeilijker dan bij een benadering gebaseerd op specifieke regels is het voor de AFM bij open normen vast te stellen of de accountantsorganisatie een adequaat incidentenbeleid voert. De sleutel voor succes ligt mijns inziens in een open relatie tussen de accountantsorganisatie en de AFM, waarbij sprake is van vertrouwen in wederzijds streven naar het voldoen aan de wet, aan de letter daarvan, maar vooral aan de geest.

Wet- en regelgeving die ziet op incidenten is afgeleid uit de Nederlandse Wet actualisering en harmonisatie van financiële toezichtwetten. Het ontbreken van internationale coördinatie tussen regelgevende instanties leidt bij grensoverschrijdende controleopdrachten tot verwarring en complexe antwoorden op de eenvoudige vraag hoe internationaal opererende accountantsorganisaties hun bedrijfsvoering moeten inrichten, alsmede de vraag of zij een gebeurtenis moeten melden aan een toezichthouder en zo ja, welke toezichthouder(s) dat betreft. Omwille van transparantie en uitvoerbaarheid verdient het daarom de voorkeur dat Nederland zo veel mogelijk aansluit bij internationale regelgeving. Dit verkleint de kans op onbedoelde fouten en heeft ook als voordeel dat multinationale accountantspraktijken hun professionals niet langer hoeven op te leiden in twee afwijkende systemen. ■

Drs. A.R. Roos RA is director bij Deloitte. Hij vervult de functies van Audit Risk Leader en plaatsvervangend Wta-compliance officer.

MAB04_binnen.indd 176 29/03/10 4:51 PM

Noten

1 Hoewel de Wta al enige jaren van kracht is, is het begrip 'incidenten' anno 2009 nog niet uitgekristalliseerd, zo blijkt uit het overleg van 24 september 2009 tussen de Autoriteit Financiële Markten en accountantsorganisaties met een vergunning om wettelijke controles te mogen uitvoeren bij Organisaties van Openbaar Belang.

2 Accountantsorganisaties zijn ondernemingen of instellingen die bedrijfsmatig wettelijke controles verrichten, dan wel organisaties waarin zodanige ondernemingen of instellingen met elkaar zijn verbonden als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel a, van de Wet toezicht accountantsorganisaties, waaraan een vergunning als bedoeld in artikel 5 van die wet is verleend, uitsluitend ter zake van de werkingssfeer van de Wet toezicht accountantsorganisaties.

3 Het is mogelijk om via een algemene maatregel van bestuur andere onderwerpen te benoemen die regels stellen aan de wijze waarop accountantsorganisaties de bedrijfsvoering dienen in te richten (Staatsblad, 2006a, art. 21 lid 2d).

4 Er is sprake van overlap. Naast het beheersen van bedrijfsprocessen en bedrijfsrisico's draagt het stelsel van kwaliteitsbeheersing ook bij aan het bewaken dat de accountantsorganisatie de regels naleeft die de WTA onderscheidt bij het begrip 'beheerste en integere bedrijfsuitoefening', namelijk de regels die betrekking hebben op het begrip 'integriteit' en die betrekking hebben op het begrip 'onafhankelijkheid'.

5 Het instellen van een 'compliance officer' en plaatsvervanger daarvan is verplicht voor accountantsorganisaties die wettelijke controles uitvoeren bij organisaties van openbaar belang (Staatsblad, 2006a, art. 23 lid 1).

6 De Wta en Bta spreken van 'incidenten die ernstige gevolgen hebben voor de integere uitoefening van haar bedrijf' en zijn geregeld in het Bta, onder meer artikel 32 en 33. Deze artikelen uit het Bta zijn 'bepalingen ter uitvoering van artikel 21 tweede lid, onderdeel B van de wet' [Wta, *red.*]. Deze uitvoeringsbepalingen zijn het gevolg van artikel 21 lid 2 uit de Wta, waarin is bepaald dat bij of krachtens algemene maatregel van bestuur regels gesteld kunnen worden met betrekking tot de bedrijfsvoering van accountantsorganisaties. Lid 2 onderdeel b ziet op regels die betrekking hebben op 'integriteit'.

7 De volledige aanduiding van 'Statutory audit directive' luidt: 'Directive of the European Parliament and of the Council on the statutory audit of annual accounts and consolidated accounts and amending Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC' (Commissie van de Europese Gemeenschappen, 2006).

8 Het begrip 'medewerkers' omvat de externe accountants en overige personen die werkzaam zijn bij of verbonden zijn aan een accountantsorganisatie en die betrokken zijn bij de uitvoering van wettelijke controles (Staatsblad, 2006b, art. 1 lid b). Denk hierbij aan bijvoorbeeld personeelsleden, partners, bestuurders of commissarissen van de accountantsorganisatie.

9 Aldus Otley en Pierce (1996, p. 68) speelt de leiderschapsstijl bijvoorbeeld een belangrijke rol bij het ontstaan van normoverschrijdend gedrag, dat wil zeggen: gedrag dat in wezen of in schijn afbreuk doet aan de kwaliteit. Dit geldt ook op partnerniveau gegeven de hiërarchische verhoudingen tussen partners bij grotere accountantspraktijken (Jeppesen, 2007, p. 590).

10 De gegeven voorbeelden zien op situaties waarbij professionals deze opdrachten uitvoeren door of namens de accountantsorganisatie ten opzichte van de situatie waarbij professionals deze opdrachten uitvoeren door of namens een andere praktijk.

11 Deze gegevens zijn door de AFM op 24 september 2009 gedeeld tijdens het overleg met accountantsorganisaties die beschikken over een vergunning om wettelijke controles te verzorgen bij Organisaties van Openbaar Belang.

12 Deze schending ontstaat door overtreding van de bij en krachtens WTA artikel 13 t/m 24 gestelde eisen, namelijk Wta artikel 18 lid 3 (regels ten aanzien van het stelsel van kwaliteitsbeheersing) in combinatie met Bta artikel 11 lid 4 (controledossier).

13 Deze schending ontstaat door overtreding van de bij en krachtens WTA artikel 13 t/m 24 gestelde eisen, namelijk Wta artikel 18 lid 3 (regels ten aanzien van het stelsel van kwaliteitsbeheersing) in combinatie met Bta artikel 18 lid 1 (kwaliteitsbeoordeling).

14 Van Schaik en Majoor spreken deze voorkeur uit in het kader van onafhankelijkheidsbeleid. De argumentatie die zij aanvoeren, geldt echter ook voor de wijze waarop accountantsorganisaties omgaan met incidenten.

Literatuur

- Autoriteit Financiële Markten (2008), Vergaderverslag bijeenkomst overleg OOB vergunninghouders, 19 februari, www.afm.nl.
- Autoriteit Financiële Markten (2009), Openbare versie besluit tot boete oplegging aan Van Kuringe Holding B.V., 3 april, www.afm.nl.
- Bockus, K. en F. Gigler (1998), A theory of auditor resignation, *Journal of Accounting Research*, vol. 36, no. 2, pp. 191-208.
- DeFond, M.L., M. Ettredge, en D.B. Smith (1997), An investigation of auditor resignations, *Research in Accounting Regulation*, vol. 11, pp. 25-45.
- International Auditing and Assurance Standards Board (2004), International Standard on Quality Control 1, Quality Control for Firms that Perform Audits and Reviews of Historical Financial Information, and Other Assurance and Related Services Engagements, www.ifac.org.
- Institute of Chartered Accountants in England and Wales, *'Disciplinary bye laws; bye-law 9 'complaints'.*
- Jeppesen, K.K. (2007), Organizational risk in large audit firms, *Managerial Auditing Journal,* vol. 22, nr. 6, pp. 590- 603.
- Koninklijk NIVRA (2008), Praktijkhandreiking 1104 De wettelijke verplichtingen van de accountant die de jaarrekening of de staten controleert van een financiële onderneming of een pensioenfonds, 31 oktober.
- Majoor, G.C.M. (2009), Strikte regelgeving verlamt ethiek in accountantsberoep, *Het Financieele Dagblad*, 1 oktober.
- Menon, K. en David D. Williams (1999), Error cost and auditors' termination decisions, *Journal of Accounting Auditing & Finance*, vol. 14, no. 2, pp. 95-123.
- Matsumura, E.A. en R.R. Tucker (1995), Second partner review: an analytical model,

MAB04_binnen.indd 177 29/03/10 4:51 PM

Journal of Accounting, Auditing & Finance, vol. 10, no. 1, pp. 173-200.

- Otley, D. T. en B.J. Pierce (1996), The operation of control systems in large audit firms, *Auditing: a journal of practice and theory*, vol. 15, no. 2, pp. 65-84.
- Public Company Accounting Oversight Board (2008a), *Rules on periodic reporting by registered public accounting firms*, release no. 2008-04, June, 10.
- Public Company Accounting Oversight Board (2008b), *Report on the PCAOB's 2004, 2005, 2006 and 2007 inspections of domestic annually inspected firms*, release no. 2008-08, December 5.
- Roos, A.R. (2008), Kwaliteitsbeoordeling bij assuranceopdrachten; *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, vol. 82, no. 1, januari/februari, pp. 5-14.
- Roos, A.R. (2009a), Schending van de Wet toezicht accountantsorganisaties; *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, vol. 83, no. 4, april, pp. 108-116.
- Roos, A.R. (2009b), Inbreuken, schendingen en incidenten, *De Accountant*, nr. 4, april, pp. 32-35.
- Schaik, van, F.D.J. (2003), De jurist en de onafhankelijkheid van de accountant: principes of regels?, *Weekblad voor Privaatrecht, Notariaat en Registratie (WPNR)*, vol. 134, no. 6556, 29 november.
- Staatsblad (2006a), *Wet van 19 januari 2006, houdende het toezicht op accountantsorganisaties* (Wet toezicht accountantsorganisaties), nr. 70, Den Haag, www.minfin.nl.
- Staatsblad (2006b), *Besluit van 16 augustus 2006, houdende regels ter zake van de uitvoering van de Wet toezicht accountantsorganisaties (Besluit toezicht accountantsorganisaties)*, nr. 380, Den Haag, www.minfin.nl.
- Staatsblad (2008a), *Besluit van 23 juni 2008 tot wijziging van het Besluit toezicht accountantsorganisaties en inwerkingtreding van de wet van 12 juni 2008 houdende wijziging van de Wet toezicht accountantsorganisaties en Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek, ter implementatie van richtlijn nr. 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad van de Europese Unie van 17 mei 2006 betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen, tot wijziging van de Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad, en houdende intrekking van Richtlijn 84/253/EEG van de Raad (PbEU L 157)*, nr. 244, Den Haag, www.minfin.nl.
- Staatsblad (2008b), *Wet van 15 juli 2008, houdende samenvoeging van de Wet identificatie bij dienstverlening en de Wet melding ongebruikelijke transacties (Wet ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme)*, Den Haag, www.overheid.nl.

MAB04_binnen.indd 178 29/03/10 4:51 PM