

Notitie

Aan : OPAK
Van : SRA
Onderwerp : Commentaar op brief van Minister J. Dijsselbloem aan de Tweede Kamer inzake de rechtsbescherming van accountants(organisaties)
Datum : 8 februari 2017

In deze notitie worden een aantal aandachtspunten beschreven, die voortvloeien uit een beoordeling van de brief van de Minister van Financiën van 31 januari 2017 inzake rechtsbescherming van accountants en accountantsorganisaties. Deze notitie is opgesteld ter bespreking in OPAK omdat deze problematiek alle leden van OPAK raakt.

1. De brief bevat, zonder dat dit uitdrukkelijk wordt gesteld, voornamelijk de visie zoals we deze van toezichthouder AFM op de rechtsbescherming van accountants, kennen. Dit wekt tenminste de indruk dat er weinig 'eigen analyse' van de zijde van het ministerie in is opgenomen.
2. Er lijkt weinig tot niets gedaan te zijn met de input die in het voorproces door SRA geleverd is in de vorm van een notitie 4 april 2016, die op 3 augustus 2016 aan het MvF is verstrekt en de bespreking daarvan op 5 augustus 2016 met de verantwoordelijke ambtenaren van het MvF.
3. De brief gaat niet in op het belang van de aantasting van de eisen van rechtsstatelijkheid via een nadrukkelijk instandhouding van de trias politica, namelijk de scheiding tussen wetgevende (normstellen), uitvoerende (toezichthouden) en rechterlijke macht (handhaven).
4. Aan de inhoud van het begrip 'toezicht' wordt geen verdere inhoud gegeven. De vraag is of toezicht niet meer is dan het organiseren dat een norm gehandhaafd wordt. Draagt 'toezicht' niet het element 'opvoeden' in zich (dit wil zeggen gezamenlijk over de inhoud van normen spreken met daarnaast belonen en straffen in vele vormen om de gezamenlijk norm ingang te doen vinden (cultuur).
5. Betoogd wordt in de brief dat de bestuursrechter een "volle" toetsing uitvoert. Allereerst moet worden opgemerkt dat de jurisprudentie waarnaar de minister in voetnoot 7 verwijst een onjuiste verwijzing bevat. De minister bedoeld kennelijk te verwijzen naar ECLI:NL:RBROT:2012:BV9210 en ECLI:NL:CBB:2013:104 terwijl hij verwijst naar ECLI:NL:RBROT:2013:BV9210. Dit betreft echter geen beoordeling van een geschil tussen de AFM en accountantsorganisaties maar een geschil tussen DNB en Stichting Pensioenfonds Vereenigde Glasfabrieken inzake het beleggingsbeleid. Hieruit kan nauwelijks geconcludeerd worden dat de bestuursrechter in Wta zaken in een geschil tussen AFM en accountants(organisaties) 'een volle toetsing' zal uitvoeren. In bijvoorbeeld de zaak betreffende de aan EY in 2012 opgelegde boete (ECLI:NL:RBROT:2012:BV2212) kan nauwelijks gesteld worden dat de bestuursrechter de gehanteerde norm vol toetste. Overigens moet opgemerkt worden dat over de vraag wat 'volle toetsing' in het kader van het bestuursrecht inhoudt in wetenschappelijk kring geen overeenstemming lijkt te bestaan. Het eerdere SRA commentaar hield in dat de accountantskamer de norm die de accountant in het kader van de controle behoort toe te passen volledig uitlegt in het concrete geval. Bij de beoordeling van het boetebesluit is de voorliggende vraag of het bestuursorgaan in redelijkheid tot het boetebesluit kon komen. Daarvoor is begrijpelijkerwijs een beoordeling of de gehanteerde norm geschonden is van belang. Het debat gaat echter, gegeven de vaak grote hoeveelheid verwijten veelal niet over de vraag of iedere afzonderlijke norm juist is ingevuld door de toezichthouder. Bij de handhaving van de Wta is derhalve van volle toetsing veelal geen sprake, zoals toegelicht in de onder 2 hiervoor genoemde input van de SRA.
6. De brief behandelt niet de structuur van de Wta met de afzonderlijke domeinen van accountantsorganisatie en externe accountant, de inhoud en betekenis van de zorgplicht en de gevolgen daarvan voor de juridische handhaving. Ten onrechte wordt (op pagina 3) gesteld, dat de Wta zich voornamelijk richt tot de accountantsorganisatie en in mindere mate tot de individuele accountant. In de

Wta zijn voor beide domeinen normen opgenomen, die evenwaardig zijn en voorzien is dat van geval tot geval wordt beslist hoe handhaving moet plaatsvinden.

7. Met de stelling (op pagina 7) dat de handhaver van de normen, de AFM, per definitie wel in staat is om uitleg te geven van de normen wordt miskend dat uitleg van de normen primair toekomt aan de opsteller van de normen, in casu de NBA, en dat de rechter in laatste instantie beslist over deze uitleg. Indien twijfel bestaat over de uitleg van de norm in het kader van de beoordeling van de toepassing, zou de AFM – bij een juiste toepassing van de scheiding der machten, zich tot het beroep (lees het NBA) moeten richten.

8. In de brief zijn weinig positieve punten te onderkennen. Weliswaar wordt (op pagina 8) gesteld dat de AFM meer aandacht aan tuchtprocedures zou kunnen schenken, maar dit wordt vervolgens deels teruggenomen door te wijzen op de daaraan verbonden kosten en - in de conclusie - door te stellen dat de AFM zal verkennen hoe de markt beter geïnformeerd kan worden over haar belangenafweging. Kosten zouden hierbij voor de toezichthouder niet een argument mogen zijn om voor een bepaalde route van handhaving te kiezen. E.e.a. spoort beslist niet met hetgeen op dit punt in de MvT bij de Wtra is gesteld, namelijk dat de AFM naar verwachting met enige regelmaat zaken aan de Accountantskamer zou voorleggen.

9. Het argument dat de weg langs de accountantskamer kostbaarder is dan die langs de bestuursrechter wekt minst genomen de indruk dat de AFM minder tijd hoeft te besteden aan de voorbereiding van een zaak voor de bestuursrechter. Dit bevestigt de sterke indruk dat geen sprake is van het volledig toetsen van de inhoud van de te hanteren normen. Het is een hoogst opmerkelijke ontboezeming van de minister die op zich vragen oproept omtrent de zorgvuldigheid van het procederen door de AFM

10. Op bladzijde 6 vergelijkt de minister de situatie m.b.t. het toezicht op het accountantsberoep met die van het toezicht op andere sectoren. Uit deze beschouwing blijkt niet dat de minister bekend is met de algemene kritiek die vanuit de wetenschap op het toezicht wordt uitgeoefend zoals die bijvoorbeeld blijkt uit de publicatie "Adequate rechtsbescherming bij grondrechtenbeperkend overheidsingrijpen" van T. Barkhuysen, M.L. van Emmerik, B.J. van Ettehoven, V. Mul, R. Stijnen en M.F.J.M. de Werd uitgegeven door Kluwer 2014.

Samenvattend:

1. De brief gaat niet in op de voorstellen uit het rapport "het stelsel van rechtsbescherming en de ontwikkeling van beroepsnormen bij het toezicht op accountants(organisaties)". De minister lijkt de zorgen van uit het beroep niet serieus te nemen (een actueel probleem omdat dit de politiek op dit moment langs vele wegen wordt verweten).

2. Geconcludeerd kan worden dat sprake is van een teleurstellend stuk, dat zeer waarschijnlijk niet zal leiden tot wijziging van de huidige gedragslijn van de AFM en niet zal bijdragen aan de noodzakelijke verbetering van de rechtsbescherming van de accountantssector. Het stuk biedt ook geen nieuwe relevante gezichtspunten in vergelijking met de onder 2 genoemde SRA notitie. Aanbevolen wordt in ieder geval, eventueel gezamenlijk met de beroepsorganisatie NBA, te reageren om te voorkomen dat met deze brief maatregelen terzake uitblijven.

3. Voorgesteld wordt te overwegen op welke wijze en wanneer bovenstaande bevindingen onder de aandacht van politieke beslissers kunnen worden gebracht, onder meer door het benaderen van de woordvoerders van fracties in de Tweede Kamer, al dan niet in overleg met de NBA.

Memo

Aan : Bestuur SRA
Onderwerp : Principiële aspecten van rechtsbescherming van accountants
Datum : maandag 4 april 2016

I Inleiding

Naar aanleiding van het rapport 'Het stelsel van rechtsbescherming en de ontwikkeling van beroepsnormen bij het toezicht op accountants(organisaties)' en het idee dat relatief weinig over de principiële aspecten van rechtsbescherming bij toezicht is geschreven, ontstond de behoefte naar meer achtergrondinformatie hierover. Zeker omdat in het aangehaalde rapport deze principiële aspecten van rechtsbescherming niet worden besproken en deze toch uitgangspunt zouden moeten zijn bij het ontwikkelen van oplossingsrichtingen.

Daarnaast is geconstateerd dat in het rapport weliswaar de rechtsbescherming van zowel de accountant als de accountantsorganisatie aan de orde komt, maar dat daarbij geen acht geslagen lijkt te zijn op de bedoeling die aan de structuur van de Wta en het daarop gebaseerde toezicht ten grondslag ligt.

II Principiële aspecten van de rechtsbescherming van accountants(organisaties)

Enkele principiële observaties met betrekking tot de rechtstatelijke positie van toezichthouders.

Vooraf

Er is literatuur over rechtsbescherming beschikbaar. Met name het tijdschrift *RegelMaat*, dat wet- en regelgevingsvraagstukken behandelt, gaat op de rechtsbescherming in¹. Ook in het *Tijdschrift voor Toezicht* zijn beschouwingen te vinden over het onderwerp. Deze zijn echter veelal praktisch gericht en gaan nogal eens uit van de behoefte van de toezichthouder en de veronderstelde drang van onder toezicht gestelden zich aan het toezicht te onttrekken. Verder kan het boek 'Goed Toezicht' van D. Ruimschotel als naslagwerk fungeren.

Over de in het onderstaande behandelde principiële problematiek hebben zowel Dr. R. Gerritse (wijlen de voorzitter van de AFM)² als de heer Ir. T. Kockelkoren³ (voormalig bestuurder van de AFM) zich uitgelaten. Daarbij probeerden zij de vraagstelling over de principiële aspecten van rechtsbescherming van accountants(organisaties) te bagatelliseren. Daar waar opportuun zal onderstaand hiertegen stelling worden genomen.

De trias politica leer in de Esprit des Lois van Montesquieu en toezicht

De trias politica leer houdt zeer kort gezegd in dat het voor een rechtsstaat noodzakelijk is dat de wetgevende, uitvoerende en rechtsprekende macht nadrukkelijk van elkaar gescheiden zijn. In een democratie is de wetgevende macht bij vertegenwoordigers van het volk neergelegd. Schendingen van wetten moeten door onafhankelijke rechters worden berecht volgens voor iedereen kenbare en voor iedereen gelijke procedures.

1 Prof. mr. L.F.M. Verhey, 'De markttoezichthouder als wetgever', *RegelMaat* 2015-3, p. 165-169; Mr. J.L.W. Broeksteeg, 'De regelgevende bevoegdheid van zelfstandige bestuursorganen, mede in het licht van het EU-recht', *RegelMaat*

2 VIDE Jaarcongres 14 juni 2012 Toezicht in de schaduw van het recht Inleiding Ronald Gerritse, Bestuursvoorzitter van de AFM

3 Toezicht en Scheiding der machten: een dialoog

Toespraak gehouden door Theodor Kockelkoren, waarnemend bestuursvoorzitter AFM, op het Symposium 'Open normen ingevuld: de wetgevende macht van de toezichthouder' te Rotterdam op 19 juni 2013.

Handhaving en toezicht (wat die term ook behelst, zie hierna) behoren tot het terrein van de uitvoerende macht. Indien bij de uitvoering van handhaving en toezicht de wetten worden geschonden, dienen rechters dit te corrigeren.

Complicaties ontstaan doordat de formele wetgever niet voor alle situaties die zich in de huidige maatschappij voordoen, wetten kan maken. De wetgevende macht wordt daarom soms gedelegeerd, maar de formele wetgever blijft in beginsel verantwoordelijk (ministeriële verantwoordelijkheid). Bij min of meer technisch complexe gebieden, zoals gezondheidszorg, voedselveiligheid en bijvoorbeeld ook accountancy, wordt het regelgevend proces bij deskundigen/een beroepsgroep neergelegd. In het geval van de accountancy is deze regelgeving in de wet verankerd; zij is gebaseerd op de Wet op het accountantsberoep (Wab).

Bij wetgeving/regelgeving is van belang dat men zich realiseert dat de regelgever in woorden zijn wil op legt⁴. Deze woorden zijn niet eenduidig en moeten worden uitgelegd. De uitleg van de wet is in een rechtsstaat uiteindelijk (dwingend) voorbehouden aan de onafhankelijk rechter. Indien de wetgever meent dat (door de rechter) de wet onjuist wordt geïnterpreteerd, moet de wetgever via nieuwe wetgeving het misverstand verhelpen. Dit kan niet op een informele wijze.

Bij toezicht en handhaving ontkomt degene die met toezicht en handhaving is belast niet aan interpretatie van wetten. De door de toezichthouder gekozen interpretatie is in een rechtstaat altijd een voorlopige, totdat een rechter zich over een concreet geval heeft uitgesproken.

Opvallend is dat in de literatuur over toezicht, met name van de hand van degenen die zich wetenschappelijk of feitelijk met toezicht bezig houden, veel aandacht is voor de democratische legitimatie van het toezicht en de toezichthouder, maar dat vrijwel altijd de rechtstatelijke implicaties (de trias politica) zeer beperkt worden besproken of onbesproken blijven⁵.

Verhouding toezicht en handhaving

Bijzonder is dat er geen duidelijke definitie van toezicht bestaat⁶. In het standaardwerk 'Goed Toezicht' wordt geconcludeerd dat de definitie van toezicht uit het Tweede Kamerrapport 'Toezicht op uitvoering van publieke taken'⁷: 'Toezicht is het verzamelen van informatie over de vraag of een handeling of zaak voldoet aan de daaraan gestelde eisen, het zich vormen van een oordeel daarover en het eventueel naar aanleiding daarvan interveniëren' veel te ruim is en vrijwel iedere sturingsactiviteit onder het begrip 'toezicht' zou brengen. De auteur werkt een aantal kenmerken van toezicht uit waarbij een aspect in het onderhavige vraagstuk de aandacht trekt, te weten de constatering dat toezicht conserverend is en niet creëert.⁸ Toezicht kan dus geen nieuwe regels creëren.

Toezicht is een continu proces, terwijl handhaving gaat om een reactie op een geconstateerde normschending. In de literatuur wordt dit soms expliciet aangegeven, maar veelal impliciet, bijvoorbeeld door het bespreken van een risicogerichte benadering.

Omdat het gaat om een continu proces van monitoring van de naleving van normen en het verankeren van normen en waarden in bepaalde processen of producten, is door van der Zanden⁹ in het verleden gesteld dat er tussen toezicht en opvoeden veel overeenkomsten zijn en dat handhaving slechts een aspect van toezicht is. Toezicht dient te bestaan uit een combinatie van debat over de te hanteren normen en waarden, het bevestigen van de juiste toepassing ervan, en het ter discussie stellen van

4 In het Algemeen deel van Asser Serie "Handleiding tot beoefening van het Nederlands Burgerlijk recht" gaf In de oude drukken van de hand van P. Scholten, een van de grote rechtsgeleerden die ons land kende, als zijn opvatting: "In woorden legt de wet haar wil op. Het is daarom van belang, dat de wetgever een duidelijke taal spreekt - een taal, waarin het karakter van gebod en voorschrift uitdrukking vindt: kort, zuiver, scherp. Het wordt lang niet genoeg bedacht, hoezeer de werking der wet mede van haar taal afhangt. Het gebod, dat snel begrepen wordt en zich sterk inprent in het geheugen, heeft meer kans te worden gevolgd dan de eindeloze uitleenzetting met omhaal van woorden, die slechts met moeite kan worden gevat en met nog grootter moeite vastgehouden. Wij Nederlanders zijn op dit punt niet verwend: het Burgerlijk Wetboek van 1838 was al niet wat de Code was, doch hoe gunstig steekt het af bij de ellende van Kinderwetten en Erfrechtsnovelle. Gelukkig geeft een enkele nieuwe wet hoop, dat we op den beteren weg zijn."

5 Zo wordt in het standaardwerk "Goed Toezicht" van D. Ruimschotel de trias politica slechts in paragraaf 21.2 besproken, waarbij de analyse waarschijnlijk door juristen die kennis dragen van de historie van de staatsinrichting de opvattingen niet gedeeld worden. Ook in het Tijdschrift voor Toezicht wordt dit aspect nauwelijks belicht.

6 A.F.M. Brenninkmeijer, "Wat is toezicht?" COLUMN, Tijdschrift voor Toezicht 2010 (1) 3.

7 Tweede Kamer 1997-1998, 25 956.

8 D. Ruimschotel, "Goed Toezicht", Mediawerf Uitgevers Amsterdam 2014, biz. 6.

9 Lezing SRA bijeenkomst in Nieuwspoor over "Toezicht" in september 2011.

onjuiste toepassing door de toezichthouder. Overtuigen van zijn gelijk door de toezichthouder moet de basishouding van de toezichthouder zijn, waarbij handhaving/straf een ultimum remedium is. Een belangrijke observatie daarbij is naar ons oordeel dat een professionele beroepsbeoefenaar die zich laat dwingen in plaats van overtuigen geen professional is. Als de opvattingen van de toezichthouder en die van de professional onderling afwijken, gaat het om voorlopigheid. De rechter maakt de interpretatie definitief via een uitspraak, of de democratisch gelegitimeerde regelgever maakt een nieuwe regel.

Rechtsingang/juridificering van verhoudingen

Juist vanuit de gedachte aan de trias politica wordt benadrukt dat tegen handhavingsmaatregelen van de toezichthouder een rechtsgang open moet staan. Dit blijkt in de praktijk, afhankelijk van de omstandigheden, vaak illusoir. Door de publiciteit die rondom rechtszaken ontstaat en de reputatieschade die daaruit volgt, is het voor veel individuen en ondernemingen niet wenselijk een procedure te starten tegen handhavingsmaatregelen van de toezichthouder. Bovendien is het voor de onder toezicht gestelden van belang een goede relatie met de toezichthouder in stand te houden. Daartegenover zijn veel toezichthouders (en overigens ook wetenschappers in het blad *Tijdschrift voor Toezicht*¹⁰) van mening dat onder toezicht gestelden te snel de verhouding bij verschil van mening juridificeren. Dit lijkt binnen de machtsverhoudingen een zeer onterecht verwijt.

Macht en gezag

Uit de literatuur komt naar voren dat toezichthouders, in de vorm van een inspectie of autoriteit, hun macht ontleen aan de wijze waarop zij in de wet verankerd zijn en daarbij bevoegdheden toebedeeld hebben gekregen (democratische legitimatie). Dit terwijl zij in beginsel hun gezag moeten ontleen aan hun deskundigheid (kennis en ervaring). Gezag wordt dus verkregen van de onder toezicht gestelden. Macht wordt afgedwongen.

Publiciteit als instrument om doelstellingen van toezichthouder te bereiken

De literatuur lijkt publiciteit als middel voor het bereiken van de doelstellingen van de toezichthouder doelmatig te vinden¹¹. Opvallend is dat er vrijwel geen aandacht is voor de vraag aan welke eisen ten aanzien van juistheid en vermelden van de context moet zijn voldaan. Gegeven de algemeen voorgestane 'risicogerichte' benadering van toezichthouders is een gerechtvaardigde vraag of gepubliceerde bevindingen niet te gemakkelijk 'veralgemeend' worden. Zeker is dat bij een 'risicogerichte' benadering van onderzoek de bevindingen een ernstige 'bias' kunnen bevatten.

Cultuur als bepalende factor bij toezicht

In een aantal publicaties over toezicht wordt nadrukkelijk aandacht besteed aan cultuuraspecten ter beteugeling van normoverschrijdend gedrag¹². Sommige toezichthouders gaan heel ver in het 'aanhaken' bij deze benaderingswijze. De mogelijkheid op deze wijze gewenst gedrag te operationaliseren is nog niet aangetoond en daarmee is de effectiviteit twijfelachtig¹³.

III Twee domeinen in de wetgeving voor accountants

Inleiding

De Wta maakt een duidelijk onderscheid tussen verplichtingen die van toepassing zijn op de accountantsorganisatie (opgenomen in Afdeling 3.1) en verplichtingen die gelden voor de externe accountant (opgenomen in Afdeling 3.2). Bij de totstandkoming van de wet is uitdrukkelijk aangesloten op internationale regelgeving voor accountants, zoals gepubliceerd door IFAC. Daarbij vinden de bepalingen voor de accountantsorganisatie veelal hun grondslag in de internationale kwaliteitsbeheersingsstandaard

¹⁰ E. J. Daalder, "Juridisering van het toezicht" REDACTIONEEL Tijdschrift voor Toezicht 2012 (3) 1

¹¹ Judith van Erp & Hans de Bruijn, "Toezicht en media: een inleiding", REDACTIONEEL, Tijdschrift voor Toezicht 2013 (4) 3, J.J.H. Beckers & J.G. van Erp, "Mediaberichtgeving over witteboordencriminaliteit 'There's no such thing as bad publicity'", Tijdschrift voor Toezicht 2012 (3) 1 Thomas Schillemans & Sandra Jacobs "Autoriteit in beeld, Over toezichthouders en mediologica in het nieuws", Tijdschrift voor Toezicht 2013 (4) 3

¹² F.J.H. Mertens, "Cultuur van organisaties als aangrijpingspunt voor toezicht", Tijdschrift voor Toezicht 2012 (3) 3

¹³ Zie artikel op de opiniepagina van het FD 10 maart 2016.

ISQC 1; de regelgeving voor externe accountants in de Code of Ethics en andere internationale regelgeving, die betrekking hebben op de uitvoering van controleopdrachten.

De eisen aan de accountantsorganisatie hebben onder meer betrekking op:

- betrouwbaarheid beleidsbepalers
- deskundigheid beleidsbepalers
- stemrechten
- stelsel van kwaliteitsbeheersing
- onafhankelijkheid van de accountantsorganisatie
- geheimhouding
- beheerste en integere bedrijfsvoering
- zorgplicht, dat externe accountants voldoen aan voor hen geldende eisen.

De verplichtingen voor de externe accountant hebben betrekking op het functioneren van de accountant bij het uitvoeren van een individuele wettelijke controleopdracht.

Gevolgen structuur Wta

De Wta kent dus een tweetal domeinen, de accountantsorganisatie en de externe accountant, die ieder te zien zijn als een normadressaat. De accountantsorganisatie is ervoor verantwoordelijk de hiervoor genoemde zaken op het niveau van de organisatie in te richten. Zij is daarmee op organisatieniveau op de genoemde gebieden verantwoordelijk voor de opzet en de werking. De externe accountant is eindverantwoordelijk voor de adequate uitvoering van de aan hem toegewezen opdrachten tot uitvoering van een wettelijke controle. Een brugbepaling tussen beide verantwoordelijkheden wordt gevormd door de bepaling over de zorgplicht van de accountantsorganisatie (artikel 14 Wta). Deze bepaling betekent in de opzet van de Wta niet dat de accountantsorganisatie de verantwoordelijkheid van de individuele accountant overneemt; wel moet de organisatie een aantal maatregelen nemen om te zorgen dat zij toeziet op de adequate uitvoering van controleopdrachten, bijvoorbeeld door het uitvoeren van een kwaliteitsbeoordeling op individuele risicovolle controleopdrachten.

Een en ander betekent dat bij het constateren van tekortkomingen in de uitvoering van een controleopdracht niet automatisch de conclusie kan worden getrokken dat de accountantsorganisatie niet aan de voor haar geldende eisen voldoet. De vraag is dan of de accountantsorganisatie had moeten constateren – bij voorbeeld bij de kwaliteitsbeoordeling – dat de betreffende opdracht niet adequaat was uitgevoerd.

De Wta regelt ook het externe toezicht dat is opgedragen aan de AFM. Op basis van de Wta (Afdeling 5.1) moet het toezicht primair worden gericht op de accountantsorganisatie, maar moet ook een selectie van controledossiers in de beoordeling worden betrokken. In de praktijk is gebleken dat de AFM zich in het toezicht sterk richt op de controledossiers, waarbij deze zeer intensief worden beoordeeld. Een en ander komt in een aantal gevallen dichtbij een poging de controle te herhalen ('reperformen'), hetgeen, gezien het ontbreken van de cliëntrelatie, niet mogelijk is.

Uitgaande van de primaire invalshoek van het toezicht, namelijk het vormen van een oordeel over de vraag of de accountantsorganisatie aan de eisen van de Wta voldoet (vgl. artikel 48 a lid 1 Wta), is de zeer intensieve beoordeling van controledossiers niet logisch en zou de AFM zich meer moeten richten op de vraag of de accountantsorganisatie qua opzet en werking aan de voor haar geldende Wta-eisen voldoet.

Handhaving

In de structuur van de wetgeving is voorzien dat de hiervoor genoemde scheiding van domeinen rechtstreeks doorwerkt in de juridische handhaving. Geconstateerde gebreken in het voldoen aan de eisen door de accountantsorganisatie kunnen worden gesanctioneerd door de AFM door onder meer een last onder dwangsom en een boete. De accountantsorganisatie kan hiertegen beroep aantekenen bij de bestuursrechter. Daarnaast is er via de Wet tuchtspraak accountants (Wtra) voorzien dat inzake geconstateerde gebreken in de uitgevoerde wettelijke controle door de AFM een klacht bij de

Accountantskamer kan worden ingediend. Een belangrijk verschil tussen beide rechtsgangen is dat bij de bestuursrechtelijke route slechts een marginale toetsing plaatsvindt, terwijl bij de Accountantskamer vol de inhoud wordt getoetst. Zoals in de rapporten over de evaluatie van de Wta en het stelsel van rechtsbescherming gesteld, wordt door de AFM van deze laatste mogelijkheid slechts zeer beperkt gebruik gemaakt. Gezien de structuur van de wetgeving (twee gescheiden domeinen) en de feitelijke invulling van het toezicht door de AFM met een zeer intensieve beoordeling van individuele controledossiers is het tegenstrijdig dat slechts zeer beperkt door de AFM klachten bij de Accountantskamer aanhangig worden gemaakt. Ook uit de rechtsgeschiedenis van de Wtra blijkt dat verwacht werd dat de AFM met enige regelmaat de route via de Accountantskamer zou kiezen. In de praktijk is gebleken dat ook in gevallen waarin sprake is van het constateren door de AFM van ernstige gebreken in individuele controledossiers, de AFM, met verwijzing naar de zorgplicht, kiest voor het opleggen van een boete en daarmee voor de bestuursrechtelijke weg. De verwijzing naar de zorgplicht wordt daarbij niet duidelijk gemotiveerd, zodat onduidelijk blijft waarin de accountantsorganisatie exact tekort is geschoten. Verder wordt impliciet de verantwoordelijkheid van de externe accountant voor een adequate uitvoering van de opdracht tot wettelijke controle ontkend. Uitgaande van de structuur van de Wta en de Wtra heeft de toezichthouder in feite geen vrije keuze voor de rechtsgang bij de handhaving, maar is de rechtsgang afhankelijk van het antwoord op de vraag welk normadressaat (accountantsorganisatie of externe accountant) niet voldoet aan de in de Wta opgenomen verplichtingen.

Opvallend is dat beide genoemde rapporten geen aandacht besteden aan het belang van het onderscheid in beide domeinen in wet- en regelgeving, toezicht en handhaving, waaronder tuchtrecht.

IV Toepassing voorgaande observaties op voorstellen in het rapport 'Het stelsel van rechtsbescherming en de ontwikkeling van beroepsnormen bij het toezicht op accountants(organisaties)'

1. Systematische en toegankelijke publicatie door de AFM van interpretaties op haar website inclusief mogelijkheid van 'agree to disagree'.

In de Wta is de regelgevende bevoegdheid voor het beroep van accountant, voor zover niet in de wet geregeld dan wel bij AMvB, in beginsel bij de NBA als PBO neergelegd. Er mag van worden uitgegaan dat de NBA de meest competente organisatie dienaangaande is. Terzijde zij opgemerkt dat het wel merkwaardig is dat de NBA met IFAC heeft gecontracteerd met betrekking tot de verordenende bevoegdheid (men heeft zich verplicht de IFAC-regels in Nederland in te voeren, zij het onder de voorwaarde dat dit in Nederland mogelijk is).

Uitgaande van de voorgaande beschouwingen is evident dat de AFM in de uitoefening van het toezicht de (mede door de NBA vastgestelde) regels zal moeten interpreteren. Deze interpretaties zijn gezien de positie van de AFM niets anders dan voorlopige. Nu blijven veel van de interpretaties die de AFM hanteert onbekend omdat zij in concrete situaties, waarbij een onder toezicht gestelde wordt aangesproken, naar voren komen en dus niet publiekelijk bekend worden. Het publiceren van de voorlopige interpretaties door de AFM kan de rechtszekerheid voor de beroepsgenoten vergroten. Indien in een rechtsgeding blijkt dat de interpretatie van de AFM geen stand houdt, dan dient de uitlating begrijpelijkerwijs te worden aangepast.

Een voordeel van deze werkwijze is bovendien dat de politiek en de beroepsorganisatie corrigerend kunnen optreden met nieuwe wet- of regelgeving als zij het met de interpretatie niet eens zijn. Het lijkt wel van belang dat de voorlopigheid van de AFM-waarheid duidelijk blijkt uit de website. De mogelijkheid te laten blijken dat men het niet eens is met de interpretatie lijkt in het kader van de mogelijkheden van correctie van de opvattingen van de AFM waardevol. Ook zou bij gedwongen aanpassing van het standpunt van de AFM ten gevolge van een gerechtelijke uitspraak de AFM kunnen laten blijken waarom zij het oneens is met de uitleg van de regel. Overigens zou van zowel de AFM als de partijen die reageren, verlangd moeten worden dat standpunten niet tot louter mededelingen beperkt blijven maar van een motivering worden voorzien.

2. Oprichting van een gezamenlijke 'norm interpreterende commissie' door NBA en AFM.

Dit voorstel moet worden afgewezen. De NBA moet 'de handen vrij houden' om op interpretaties die door de AFM worden gegeven, corrigerend op te treden. Indien de NBA samen met de AFM in een commissie

deelneemt zal de NBA zich niet vrij voelen om een ander standpunt in te nemen. Daarnaast komt een dergelijke commissie ook in strijd met het uitgangspunt van de trias politica, omdat wetgevende en uitvoerende macht worden vermengd. Een en ander laat onverlet dat de AFM te allen tijde de NBA om advies met betrekking tot een interpretatie kan vragen.

3. Invoering van een externe advies- respectievelijk toetscommissie bij de AFM

Een advies- of toetscommissie waarbij de AFM door gezaghebbende personen wordt geadviseerd met betrekking tot voorgenomen besluiten kan het gezag/de autoriteit van de toezichthouder zeer ten goede komen. Zoals in het bovenstaande beschreven kan wel macht worden uitgeoefend, maar kan daarmee geen gezag worden verkregen. Op dit moment wordt de deskundigheid van degenen die bij het accountantstoezicht zijn betrokken door de onder toezicht gestelden niet als excellent gepercipieerd. De autoriteit wordt dus nog steeds ontleend aan macht. De instelling van een dergelijke commissie tezamen met het aantrekken van personen die in de markt onomstreden als deskundig worden beschouwd, kan sterk bijdragen aan het gezag van de AFM.

4. Wijziging van de (inrichting van de) verantwoordelijke rechtelijke instituties

Door de voorgestelde opheffing van het College van Beroep voor het bedrijfsleven wordt de rechterlijke indeling hoe dan ook ter discussie gesteld. De in de aanbeveling opgenomen gedachte dat de deskundigheid binnen de rechterlijke macht op een plaats moet worden geconcentreerd, is op zich zonder meer aanbevelingswaardig. In de huidige situatie is het beroep in het accountantstuchtrecht en het hoger beroep van bestuursrechtelijke sancties tegen accountantsorganisaties beide ondergebracht bij het CBb zodat de hier bedoelde eenheid verankerd is. Indien zoals voorgesteld het tuchtrecht naar bijvoorbeeld het gerechtshof te Amsterdam wordt overgebracht zal dit waarschijnlijk worden doorbroken. De vraag is immers of het een reële optie is om te veronderstellen dat het gehele financiële bestuursrecht (alles wat AFM, DNB en NMA betreft) anders dan bij de Raad van State terecht kan komen. Bij concentratie bij het gerechtshof Amsterdam, zoals kennelijk in het rapport wordt beoogd, zou uitiem de Hoge Raad oordelen over deze kwesties die toch nadrukkelijk tot het bestuursrecht behoren. Indien slechts het accountantstuchtrecht dat bij het CBb is belegd naar het gerechtshof wordt overgebracht komt de normering voor accountants en de normering voor accountantsorganisaties verspreid te liggen. Verwezen wordt naar de hiervoor opgenomen beschouwing over de twee domeinen in de wetgeving voor accountants.

5. In gevallen waar rechtsbescherming van individuen in het geding is, moet de weg van formele rechtsbescherming openstaan, waarbij inperking van de publiciteit plaatsvindt

In deze aanbeveling kunnen wij ons geheel vinden.

6. Overige opmerkingen

In de gegeven aanbevelingen zijn geen oplossingen gevonden voor het feit dat bij verschil van inzicht kwesties aan de rechter kunnen worden voorgelegd zonder dat dit tot een reputatieschade voor de onder toezicht gestelde of de AFM leidt. In de literatuur die sterk op toezicht is gericht, wordt het voorleggen van een verschil van inzicht gezien als 'juridisering'. Een dergelijke beschouwingwijze gaat er vanuit dat de toezichthouder als vanzelfsprekend gelijk heeft. Het zou sterk helpen indien de AFM bereid zou zijn toe te geven dat niet onder alle omstandigheden uit te maken is of de AFM of de onder toezicht gestelde gelijk heeft. Alsdan zou een procedure mogelijk moeten zijn als die welke in het civiele recht bekend staat als een 'verklaring voor recht', waarbij beide partijen hun zienswijze aan de rechter voorleggen.

Daarnaast zou een te onderzoeken voorstel kunnen zijn dat de AFM terughoudend is met publiciteit indien en voor zover zij besluit niet tot formele handhaving over te gaan en er nog geen uitspraak is van een rechterlijke instantie. Een en ander zou in de wet kunnen worden verankerd. Bij de keuze van de rechtsgang zou nadrukkelijk rekening gehouden moeten worden met het domein waarin de gebreken zijn geconstateerd door de toezichthouder. Hiermee wordt bereikt dat de rechtsgang plaats vindt, zoals in de wettelijke structuur voorzien, en dat onder toezicht gestelden niet op basis van publiciteit al worden 'veroordeeld' voordat van een feitelijke veroordeling door de relevante rechter sprake is.