

# Inbreuken, schendingen en incidenten

**Accountantsorganisaties moeten een overzicht bijhouden als professionals de Wet toezicht accountantsorganisaties schenden. Voor de Autoriteit Financiële Markten is dit overzicht een graadmeter voor de kwaliteitsbeheersing. Tevens is het de basis voor een jaarlijks intern verslag aan partners en personeel. Wat komt er wel en niet in het overzicht? En wat is een mogelijke opvolging?**

TEKST RIK ROOS\* | BEELD NADIA GONZÁLEZ

**E**en schending is het overtreden van regels bij en krachtens *de artikelen 13 tot en met 24 van de Wta*. Het overzicht geldt voor wettelijke controles en is volgens de Memorie van Toelichting bedoeld voor *ernstige schendingen* en voor de *meest voorkomende* gevallen. Hierbij is sprake van passieve registratie. Het betreft louter schendingen die bekend zijn bij de compliance officer of beleidsbepalers: zij hoeven dus niet actief op zoek. Indirect zijn zij echter wel verantwoordelijk voor een behoorlijk functionerend stelsel van kwaliteitsbeheersing en voor het integer functioneren van de accountantsorganisatie. Het is niet goed voorstelbaar dat zij deze verantwoordelijkheid kunnen uitoefenen als zij niet zorg dragen voor een deugdelijk signaleringssysteem van schendingen.

Signalen voor schendingen kunnen de compliance officer of beleidsbepalers bereiken uit diverse bronnen zoals de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling, consultaties, klachten of periodieke dossierinspecties. Er zijn legio voorbeelden van mogelijke

**Incidenten zijn zo ernstig dat de accountantsorganisatie verplicht is de Autoriteit Financiële Markten onverwijld te informeren.**

schendingen, omdat de relevante wetsartikelen verwijzen naar het Besluit toezicht accountantsorganisaties, verordeningen van het NIVRA en de NOvAA en ook naar Nadere Voorschriften over

bijvoorbeeld onafhankelijkheid, permanente educatie en controlestandaarden.

## **ERNSTIGE SCHENDINGEN**

Bij het classificeren van schendingen als 'ernstig' laat de Wta ruimte voor interpretatie. Je kunt het conceptueel uitleggen als feiten die serieus afbreuk doen aan het doel van de geschonden regel (aard) of die belangrijke gevolgen hebben (impact). Een voorbeeld is de accountant die bij een organisatie van openbaar belang (OOB) zijn verklaring afgeeft voordat de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling is voltooid. Deze handeling zet kwaliteitsprocedures deels buitenspel en vergroot onnodig het risico dat eventuele onvolkomenheden niet tijdig aan het licht komen. Dit geldt bijvoorbeeld eveneens bij ondertekening van de verklaring door een RA of AA die niet classificeert als externe accountant.

Ook kan een schending ontstaan wanneer de externe accountant een goedkeurende verklaring heeft verstrekt bij een jaarrekening die materieel onjuist blijkt. Had de

accountant deze fout kunnen en moeten ontdekken? Zo ja dan is sprake van een ernstige schending; de controle heeft immers gefaald. Dit staat los van de vraag hoe de

cliënt deze fout zal herstellen. Indien de fout materieel is, maar niet zodanig fundamenteel dat dit mededeling van het bestuur rechtvaardigt bij de Kamer van Koophandel (ex 2: 362 lid 6 BW), blijft



TEKORTKOMINGEN

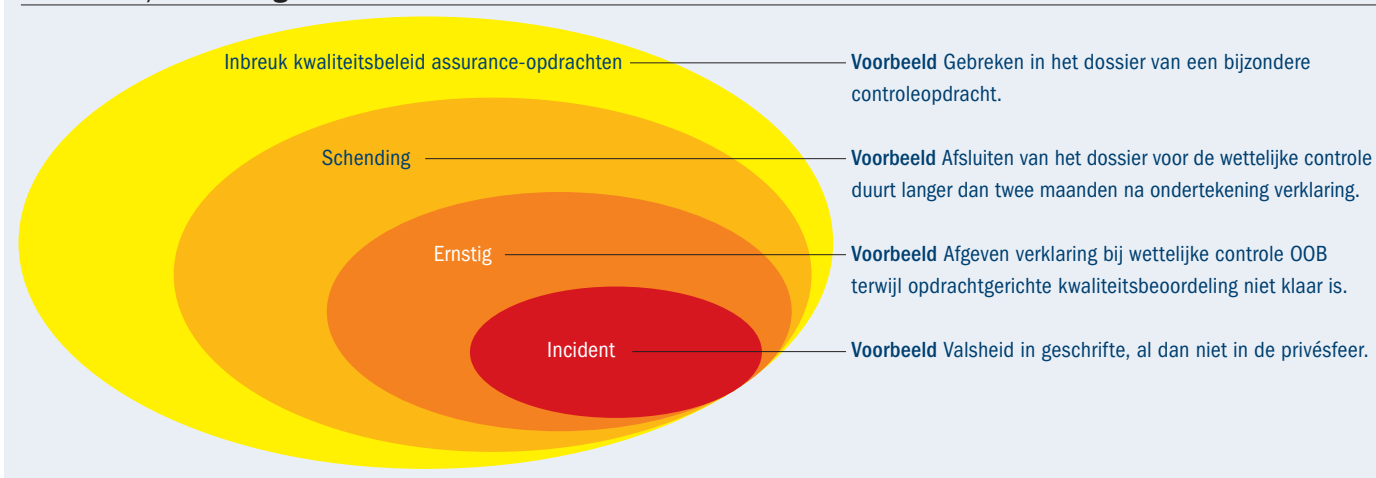
SCHENDINGEN

INCIDENTEN

INBREUKEN

*Van naming and shaming is geen sprake.*

## Inbreuken, schendingen en incidenten



toch sprake van een ernstige schending. Immers, aan het doel van de controle is niet voldaan. Eventuele actie van de cliënt kan wel van belang zijn voor de opvolging van de schending.

### OVERIGE SCHENDINGEN

Niet elke schending is zo ernstig dat centrale registratie nodig is. Neem de accountant die per abuis zijn dossier een dag te laat archiveert. De eis controledossiers tijdig te archiveren heeft primair tot doel toezichthouders in staat te stellen afgeronde dossiers te kunnen inspecteren. De Wta kent een termijn van twee maanden; in de Verenigde Staten geldt bijvoorbeeld 45 dagen. Archiveert de accountant een dag te laat, dan schendt hij de Wta, maar dit hoeft geen serieuze afbreuk te doen aan het oorspronkelijke doel; het dossier is afgerond en beschikbaar voor inspectie.

Opname in het overzicht met hoofdlijnen van schendingen is dan niet nodig, tenzij blijkt dat dit soort schendingen frequent plaatsvindt.

### INCIDENTEN

De Wta kent naast 'schendingen' ook het begrip 'incidenten'. Dit zijn strafbare feiten en wetsovertredingen die ernstige gevolgen hebben voor de integere bedrijfsuitoefening en voor het vertrouwen in de accountantsorganisatie of in de financiële markten als geheel. Incidenten zijn zo ernstig dat de accountantsorganisatie verplicht is de Autoriteit Financiële Markten onverwijld te informeren. Het maakt overigens niet uit *wie* het strafbare feit of de wetsovertreding heeft begaan. Het kan gaan om gedragingen van bijvoorbeeld personeelsleden, partners, bestuurders of commissarissen van de accountantsorganisatie.

### CORRIGERENDE MAATREGELEN

Bij elke schending of incident behoort de accountantsorganisatie na te gaan of actie nodig is om de ontstane situatie te herstellen, en zo ja welke actie. Schendingen zullen bijvoorbeeld aanleiding geven tot het herstellen van geconstateerde fouten en kunnen bijvoorbeeld leiden tot verbeteringen in het kwaliteitsbeleid. Bij deze evaluatie kunnen accountantsorganisaties onderscheid maken tussen losstaande gevallen en schendingen die frequent plaatsvinden. Zo kan de externe accountant een incidenteel ontbrekende opdrachtbevestiging mogelijk alsnog verkrijgen en vastleggen in het dossier. Bij andere schendingen is het soms nodig aanvullende controles uit te voeren of de uitkomst van al uitgevoerde procedures alsnog te documenteren. Het kan ook betekenen dat de accountant terug moet komen op een reeds afgegeven verklaring, hetgeen vragen kan oproepen over de werking van het systeem van kwaliteitsbeheersing, waaronder de opdrachtgerichte kwaliteitbeoordeling. Ook schendingen die frequent plaatsvinden kunnen aanleiding geven interne procedures te heroverwegen. Ontstaan zij echter door onbekendheid met het beleid, dan kunnen accountantsorganisaties dit wegnemen door bijvoorbeeld vaktechnische training of het aanbieden van ondersteuning. Soms is een goed alternatief om de cliëntenportefeuille die de externe accountant bedient te heroverwegen, bijvoorbeeld bij een te grote diversiteit in typologie, branche of mate van regulering.

### Overzicht van schendingen

1. Een accountantsorganisatie zorgt voor een vastlegging van:
  - a. een overzicht op hoofdlijnen van schendingen door medewerkers van de bij en krachtens de artikelen 13 tot en met 24 van de wet gestelde regels, voor zover deze bekend zijn bij de in artikel 23, eerste lid, bedoelde persoon of de personen die het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie bepalen;
  - b. de maatregelen die de accountantsorganisatie heeft genomen jegens de in onderdeel a bedoelde medewerkers, met inbegrip van de daaraan ten grondslag liggende overwegingen; en
  - c. de door de accountantsorganisatie genomen maatregelen tot aanpassing van het stelsel van kwaliteitsbeheersing.
2. De accountantsorganisatie stelt jaarlijks een verslag op met een overzicht van de in het eerste lid, onderdeel b, bedoelde maatregelen en de daaraan ten grondslag liggende overwegingen.
3. De accountantsorganisatie deelt het verslag mede aan haar medewerkers.



## Verordening Gedragscode en Nadere Voorschriften

De Controle- en Overige Standaarden (COS) bevatten voorschriften die het begrip 'vakbekwaamheid' uit de Wet toezicht accountantsorganisaties nader invullen. Via een koppeling tussen Wta, de Verordening Gedragscode en Nadere Voorschriften kan een schending ontstaan als externe accountants de COS niet adequaat naleven bij het uitvoeren van wettelijke controleopdrachten. Dit geldt ook voor inbreuken bij de wettelijke controle op bijvoorbeeld het onafhankelijkheidsbeleid of op de voorschriften voor permanente educatie.

## DISCIPLINAIRE MAATREGELEN

Accountantsorganisaties kunnen overwegen disciplinaire maatregelen te treffen tegen betrokkenen bij een schending. Aspecten die de maatregel kunnen beïnvloeden zijn de ernst van de schending, de verwijtbaarheid, het functieniveau van betrokkene, de wijze van herstel en de vraag of sprake is van recidive. Disciplinaire maatregelen zien primair op de externe accountant, gezien zijn eindverantwoordelijkheid. Maar soms kunnen zij ook betrekking hebben op anderen uit het interne proces van kwaliteitsbeheersing. Zo zijn er voorbeelden uit de Verenigde Staten waarbij de beurstoezichthouder Securities Exchange Commission (SEC) kwaliteitsbeoordelaars een sanctie heeft opgelegd vanwege een ontoereikende uitoefening van hun taak. Dit illustreert de eigen verantwoordelijkheid van andere

## Het heeft de voorkeur disciplinaire maatregelen primair te laten bijdragen aan de ontwikkeling van professionals.

professionals met een rol in het interne proces van kwaliteitsbewaking, zoals de tweede partner die op grote opdrachten fungeert als klankbord, professionals die conceptjaarrekeningen beoordelen of experts die vaktechnische consultaties verzorgen.

Het heeft de voorkeur disciplinaire maatregelen primair te laten bijdragen aan de ontwikkeling van professionals; bijvoorbeeld een educatieverplichting. Vooral bij onbewuste overtredingen kan dit helpen herhaling te vermijden. Andere voorbeelden van sancties zijn een disciplinair gesprek, een schriftelijke waarschuwing, het uitsluiten van betrokkene van bepaalde vormen van dienstverlening of een aanpassing van de beloning. Het passieve karakter van de verplichting schendingen te registreren pleit voor coullance bij het treffen van maatregelen in gevallen waarbij geconstateerde schendingen voortvloeien uit eigen melding van betrokkenen; bijvoorbeeld bij verzoek tot consultatie. Enige coullance kan vermijden dat accountants afzien van vaktechnisch overleg uit angst voor straf. Recidive, grove nalatigheid of het bewust niet melden van schendingen zijn echter voorbeelden van situaties die aanleiding vormen sancties te verzwaren.

## JAARLIJKS VERSLAG

Accountantsorganisaties zijn verplicht jaarlijks verslag te doen van geconstateerde schendingen, getroffen maatregelen en de daaraan ten grondslag liggende overwegingen. Dit verslag is bestemd voor partners en personeel, zodat zij hiervan kunnen leren. Het hoeft geen namen en rugnummers te bevatten; van *namings and shaming* is geen sprake. De jaarlijkse terugkoppeling aan partners en personeel is een mogelijkheid te demonstreren dat de organisatie kwaliteit belangrijk vindt en durft in te grijpen waar dat nodig is. Het leiderschap van een accountantsorganisatie en de voorbeeldfunctie hebben immers belangrijke invloed op de interne bedrijfscultuur.

## COMPLEX NEDERLANDS STELSEL

De Nederlandse wet- en regelgeving rond schendingen vertoont een parallel met internationale regelgeving, International Standard on Quality Control (ISQC) 1 van de International Auditing and Assurance Standards Board. Verschil in reikwijdte tussen de Wta en internationale standaarden voor kwaliteitsbeheersing heeft in Nederland echter geleid tot versnippering in wet- en regelgeving. Dit heeft als consequentie een complex stelsel van verordeningen en Nadere Voorschriften dat zich moeizaam laat onderhouden en onnodig het risico vergroot van onbedoelde overtredingen.

De internationale basis voor opvolging van inbreuken op het kwaliteitsbeleid is simpel en geldt bij alle assurance- en daaraan verwante opdrachten:

- a. informeer partners en personeel tenminste jaarlijks over tekortkomingen die zijn geconstateerd in de naleving van procedures voor kwaliteitsbeheersing en over de voorgestelde maatregelen.
- b. stem maatregelen af op de soort tekortkoming door acties zoals herstel, training, beleidswijziging en/of het treffen van disciplinaire maatregelen.

De Wet toezicht accountantsorganisaties beperkt zich echter tot accountantsorganisaties die wettelijke jaarrekeningcontroles uitvoeren. Door een poging het gat in reikwijdte te dichten is een lappendeken ontstaan van genomen maatregelen, verankerd in de Wta, het Besluit toezicht accountantsorganisaties (Bta), de Verordening Accountantsorganisaties en Nadere Voorschriften. Het integraal en woordelijk overnemen van IFAC-regelgeving kan helpen kwaliteitsbeheersing binnen accountantsorganisaties te vereenvoudigen. □

*Een uitgebreider verhandeling is gepubliceerd in het aprilnummer 2009 van MAB.*

## NOOT

\* Rik Roos is directeur bij Deloitte en lid van de NIVRA-commissie Controlevraagstukken en Richtlijnen (CCR).