AANBEVELING VAN DE COMMISSIE

van 15 november 2000

inzake waarborging van de kwaliteit van de wettelijke controle in de Europese Unie: minimumvereisten

(kennisgeving geschied onder nummer C(2000) 3304)

(Voor de EER relevante tekst)

(2001/256/EG)

DE COMMISSIE VAN DE EUROPESE GEMEENSCHAPPEN,

Gelet op het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap, en met name op artikel 211, tweede streepje,

Overwegende hetgeen volgt:

(1) Achtste Richtlijn 84/253/EEG van de Raad van 10 april 1984 op de grondslag van artikel 54, lid 3, sub g), van het Verdrag inzake de toelating van personen, belast met de wettelijke controle van boekhoudbescheiden [1] stelt de voorschriften vast die van toepassing zijn op personen aan wie het is toegestaan wettelijke controles te verrichten.

(2) Waarborging van de kwaliteit van de wettelijke controle is van essentieel belang om een accountantscontrole van goede kwaliteit te garanderen. Accountantscontrole van goede kwaliteit verleent een grotere geloofwaardigheid aan de bekendgemaakte financiële gegevens en biedt toegevoegde waarde en bescherming aan aandeelhouders, beleggers, investeerders, crediteuren en andere belanghebbenden.

(3) Kwaliteitsborging is het belangrijkste instrument waarover het accountantsberoep beschikt om het publiek en de toezichthouders ervan te overtuigen dat de accountants en accountantskantoren hun werkzaamheden uitoefenen op een manier die aan de vigerende standaarden voor accountantscontrole en de beroepsethiek beantwoordt. Kwaliteitsborging biedt het accountantsberoep tevens de gelegenheid kwaliteitsverbeteringen aan te moedigen.

(4) Overal in de Europese Unie dienen de accountantsverklaringen een minimum aan zekerheid te bieden omtrent de betrouwbaarheid van de financiële gegevens. Bijgevolg kan worden aangevoerd dat alle lidstaten reeds maatregelen hadden moeten treffen om ervoor te zorgen dat alle met de wettelijke controle belaste accountants onder een kwaliteitsborgingsstelsel vallen.

(5) Kwaliteitsborging is in de Europese Unie echter een betrekkelijk nieuw verschijnsel, hetgeen tot uiting komt in het feit dat verscheidene lidstaten dit beginsel pas zeer recentelijk hebben ingevoerd, alsook in het feit dat tal van andere lidstaten per 1 januari 1999 nog geen kwaliteitsborgingsstelsel hadden opgezet.

(6) De bestaande nationale kwaliteitsborgingsstelsels verschillen op allerlei punten, zoals bijvoorbeeld het bereik van de kwaliteitsbeoordeling, verplichte of vrijwillige deelname aan het stelsel, de beoordelingscyclus en wel of geen openbaarmaking van de beoordelingsresultaten. Vanwege deze verschillen valt moeilijk uit te maken of de nationale kwaliteitsborgingsstelsels aan de essentiële minimumvereisten voldoen.

(7) Momenteel bestaat nog geen internationaal aanvaarde standaard waarin de minimumvereisten voor kwaliteitsborging zijn vastgelegd en die als ijkpunt voor nationale kwaliteitsborgingsstelsels zou kunnen fungeren.

(8) Dit initiatief op het gebied van de kwaliteitsborging heeft betrekking op het gehele externe accountantsberoep in de Europese Unie en is erop gericht een ijkpunt vast te stellen voor de kwaliteitsborgingsstelsels van alle lidstaten van de Europese Unie.

[1] PB L 126 van 12.5.1984, blz. 20.

(9) De vaststelling van minimumvereisten kan worden aangevuld met andere vormen van controle van buitenaf op het externe accountantsberoep. Deze controle kan door toezichthoudende autoriteiten, beurstoezichthouders of andere sectorspecifieke toezichthouders worden uitgeoefend met het oogmerk de kwaliteit van de wettelijke controle te verhogen.

(10) Eventuele aanvullende controles van de kwaliteit van de wettelijke controle worden aan het oordeel van de lidstaten overgelaten.

(11) De problematiek van de kwaliteitsborging werd aangekaart in het Groenboek van de Commissie [1] over de rol, de positie en de aansprakelijkheid van de met de wettelijke controle belaste accountant in de Europese Unie, dat door de Raad, het Economisch en Sociaal Comité en het Europees Parlement werd onderschreven.

(12) In aansluiting op de mededeling van de Commissie betreffende „De wettelijke controle in de Europese Unie: verdere maatregelen" [2] werd het EU-Comité accountantscontrole opgericht, dat heeft besloten kwaliteitsborging hoog op zijn agenda te plaatsen. Tijdens de besprekingen binnen het comité is gebleken dat een consensus bestaat over het feit dat in elke lidstaat een stelsel voor de waarborging van de kwaliteit van de wettelijke controle moet worden opgezet.

(13) In bovenbedoelde mededeling wordt uitdrukkelijk aangegeven dat werk zal worden gemaakt van de harmonisatie en de verbetering van de kwaliteit van de wettelijke controle, bij voorkeur zonder nieuwe regelgeving uit te vaardigen. Het wordt bijgevolg dienstig geacht een aanbeveling van de Commissie te publiceren. Indien deze aanbeveling niet tot de gewenste harmonisatie van de kwaliteitsborging leidt, zal de Commissie zich opnieuw beraden over de behoefte aan regelgeving. Met het oog hierop is de Commissie voornemens de stand van zaken drie jaar na de vaststelling van deze aanbeveling aan een hernieuwd onderzoek te onderwerpen.

(14) In het licht van de conclusies van de Europese Raad van Lissabon heeft de Commissie een mededeling getiteld „Strategie van de EU inzake de financiële verslaglegging: verdere maatregelen" [3] gepubliceerd, waarin wordt onderstreept hoe belangrijk het is dat de uitoefening van de wettelijke controle in de hele Europese Unie eenzelfde hoog niveau bereikt.

(15) Binnen het EU-Comité accountantscontrole en het Contactcomité jaarrekeningenrichtlijnen bestond algemene overeenstemming over de in deze aanbeveling vervatte minimumvereisten,

BEVEELT AAN:

dat de kwaliteitsborgingsstelsels in de lidstaten van de Europese Unie aan de volgende minimumvereisten voldoen:

1. **REIKWIJDTE VAN HET KWALITEITSBORGINGSSTELSEL**

De lidstaten dienen maatregelen te treffen om ervoor te zorgen dat alle met de wettelijke controle belaste personen onder een kwaliteitsborgingsstelsel vallen.

Het gebruik van de term „personen" houdt verband met de achtste richtlijn, waarin regels worden vastgesteld die in acht moeten worden genomen bij het verlenen van toelating aan personen om de wettelijke controle te verrichten (met de wettelijke controle belaste accountants). Momenteel valt niet elke persoon die in de Europese Unie met de wettelijke controle is belast, onder een kwaliteitsborgingsstelsel.

2. **METHODIEK**

Zowel collegiale toetsing als toezicht zijn aanvaardbare methoden voor de kwaliteitsborging.

Voor de bewaking van de kwaliteit wordt in de Europese Unie veelal één van de volgende twee methoden toegepast: toezicht of collegiale toetsing. Wanneer voor toezicht is gekozen, wordt het beheer van het kwaliteitsborgingsstelsel waargenomen door personeel in dienst van de beroepsorganisatie of de toezichthouder; dat personeel voert ook de kwaliteitsbeoordelingen uit. Bij collegiale toetsing leggen (actieve) vakgenoten, „collega's", evaluatiebezoeken af.

[1] PB C 321 van 28.10.1996, blz. 1.
[2] PB C 143 van 8.5.1998, blz. 12.
[3] COM(2000) 359 def. van 13 juni 2000.

Toezicht en collegiale toetsing worden als gelijkwaardige methoden beschouwd. In beide gevallen dient erop te worden gelet dat zowel de kwaliteit als de objectiviteit van de beoordelaars buiten discussie staan. Er moeten adequate maatregelen worden getroffen om ervoor te zorgen dat de beoordelaars bekend zijn met de recentste ontwikkelingen ten aanzien van standaarden voor accountantscontrole en kwaliteitscontrolestelsels (zie ook punt 9). Dit geldt in het bijzonder wanneer de toezichtmethode wordt gehanteerd.

De twijfel omtrent de objectiviteit van de beoordelaars moet zoveel mogelijk worden weggenomen door een afdoende controle van buitenaf van het beheer en de werking van het kwalititeitsborgingsstelsel en van de wijze waarop de met behulp ervan verkregen resultaten worden gepresenteerd (zie ook punten 6 en 10). Dit is vooral van belang wanneer de methode van de collegiale toetsing wordt gevolgd.

3. BEOORDELINGSCYCLUS EN SELECTIE VAN DE TE BEOORDELEN ACCOUNTANTS

3.1. **De kwaliteitsbeoordeling dient betrekking te hebben op de met de wettelijke controle belaste accountant. Het kan daarbij gaan om een accountantskantoor of een individuele accountant (zie punt 1).**

Sommige lidstaten schrijven gezamenlijke accountantscontroles voor. In dat geval kan in plaats van de externe accountant de specifieke opdracht voor het uitvoeren van een wettelijke controle als uitgangspunt voor de selectie fungeren. Uiteindelijk blijft het echter toch de met de wettelijke controle belaste accountant die aan een kwaliteitsbeoordeling moet worden onderworpen.

3.2. **De selectie van de te beoordelen externe accountants moet op een consequente wijze geschieden, zodat na verloop van een gegeven periode alle externe accountants zijn beoordeeld.**

Nadat na verloop van een gegeven periode alle externe accountants zijn beoordeeld, kan de jaarlijkse selectie van de te beoordelen externe accountants geschieden op grond van het risico (bijvoorbeeld op basis van de aard van het cliëntenbestand, de omzet uit hoofde van accountantscontroles in verhouding tot de totale omzet of de resultaten van eerdere beoordelingen), steekproeven of een combinatie van beide methoden.

3.3. **Ingeval een accountantskantoor meerdere vestigingen heeft, is de vestiging de eenheid van optimale omvang om aan een kwaliteitsbeoordeling te onderwerpen. Wanneer een accountantskantoor met meerdere vestigingen aan een kwaliteitsbeoordeling wordt onderworpen, moet er derhalve steeds op worden toegezien dat alle vestigingen ervan op adequate wijze worden bestreken.**

Grotere accountantskantoren hebben controlestrategieën en -procedures die voor het gehele kantoor gelden, waardoor een zekere mate van uniformiteit wordt bewerkstelligd. De afzonderlijke vestigingen kunnen de normen en standaarden echter op een verschillende wijze toepassen. Om die reden worden vestigingen als de meest geschikte eenheden beschouwd om aan kwaliteitsbeoordelingen te onderwerpen.

3.4. **De cyclus voor de beoordeling van alle met de wettelijke controle belaste accountants mag niet meer dan zes jaar in beslag nemen.**

Bij de kwaliteitsborgingsstelsels die momenteel in de Europese Unie gehanteerd worden, lopen de cycli voor de beoordeling van alle externe accountants uiteen van één tot tien jaar. Conform het in punt 5.1 geschetste verschil in aanpak, dient de cyclus voor de beoordeling van alle externe accountants wier cliëntenbestand instellingen van openbaar belang omvat, te worden ingekort.

Voor externe accountants die uitsluitend kleine entiteiten met een gering risico controleren, kan het aanvaardbaar zijn dat de beoordelingscyclus maximaal tien jaar in beslag neemt. Van dergelijke externe accountants moet dan wel worden verlangd dat zij regelmatig informatie verstrekken om te bevestigen dat de aard van hun cliëntenbestand geen ingrijpende wijzigingen heeft ondergaan.

3.5. **De cyclus voor de beoordeling van externe accountants bij wie de vorige evaluatie geen bevredigende resultaten heeft opgeleverd, moet worden ingekort.**

In de gevallen waarin de kwaliteitsbeoordeling algemeen genomen bevredigende resultaten heeft opgeleverd maar waarbij een aantal aanbevelingen voor verbetering is gedaan, kan het doelmatiger zijn te controleren in hoeverre de specifieke aanbevelingen worden opgevolgd dan tot een nieuwe allesomvattende kwaliteitsbeoordeling over te gaan.

4. **BEREIK VAN DE KWALITEITSBEOORDELING**

4.1. **Kwaliteitsborging heeft betrekking op de verplichte accountantscontrole van jaarrekeningen door met de wettelijke controle belaste accountants die hun beroepsbezigheden in het openbaar uitoefenen. De kwaliteitsbeoordeling dient onder meer een evaluatie van het interne kwaliteitscontrolesysteem van een accountantskantoor te omvatten. Daarbij moet afdoende toetsing (compliance testing) van de procedures en controledossiers plaatsvinden om de adequate werking van de interne kwaliteitscontrole te verifiëren.**

Alle lidstaten hebben de accountantskantoren er reeds toe verplicht hun interne kwaliteitscontrole te verrichten volgens internationale standaard voor accountantscontrole (ISA) 220 „Kwaliteitscontrole voor accountantswerkzaamheden" („Quality Control for Audit work"). Het kan evenwel noodzakelijk blijken om, benevens de in het zwart gedrukte alinea's van ISA 220, op het niveau van de lidstaten meer specifieke eisen aan de interne kwaliteitscontrole van externe accountants te stellen teneinde tot beter onderbouwde kwaliteitsbeoordelingen te komen. Bij de vaststelling van deze aanvullende voorschriften kunnen de lidstaten zich eventueel laten leiden door de procedures voor de kwaliteitscontrole die zijn vervat in ISA-alinea 220.6 betreffende de doelstellingen van interne kwaliteitscontrolestelsels van accountantskantoren.

4.2. **Bij de kwaliteitsbeoordeling dienen voor elk afzonderlijk controledossier de volgende punten te worden onderzocht:**

— **de kwaliteit van de informatie die in de in het kader van de accountantscontrole gebruikte werkdocumenten voorkomt, als grondslag voor de beoordeling van de kwaliteit van de controlewerkzaamheden;**

— **inachtneming van de standaarden voor accountantscontrole;**

— **inachtneming van de ethische beginselen en voorschriften, met inbegrip van de regels inzake onafhankelijkheid;**

— **accountantsverslagen:**

1. **adequate opzet en vorm van de accountantsverklaring;**

2. **conformiteit van de jaarrekening met de voorschriften voor de financiële verslaglegging zoals deze in het accountantsverslag zijn omschreven;**

3. **wel of geen vermelding van het feit dat de jaarrekening eventueel niet in overeenstemming is met andere wettelijke voorschriften die in het accountantsverslag voorkomen.**

Voor gebruikers van gecontroleerde financiële gegevens is het van cruciaal belang dat de verplichte accountantscontrole overeenkomstig de wettelijke voorschriften, conform de vigerende standaarden voor accountantscontrole en met inachtneming van de ethische beginselen is uitgevoerd omdat dit de gecontroleerde jaarrekeningen een zekere mate van geloofwaardigheid verleent. Aan het accountantsverslag worden specifieke eisen gesteld omdat dit het voor publicatie bestemde eindproduct van een wettelijke controle is. Met het stellen van de eis dat de jaarrekening aan de voorschriften voor de financiële verslaglegging moet voldoen, wordt onderstreept dat de wettelijke controle een essentiële rol vervult bij de handhaving van de standaarden voor de financiële verslaglegging.

5. **VERSCHIL IN AANPAK**

5.1. **Het wordt aangewezen geacht een verschillende aanpak te volgen voor de kwaliteitsborging al naargelang het gaat om externe accountants wier cliëntenbestand instellingen van openbaar belang omvat, dan wel om externe accountants wier cliëntenbestand geen instellingen van openbaar belang omvat. Dit verschil in aanpak heeft betrekking op een aantal organisatorische aspecten van de kwaliteitsborging, zoals een hogere frequentie van de beoordelingen, intensievere controle van buitenaf op het beheer van het kwaliteitsborgingsstelsel en de mogelijkheid voor de bevoegde autoriteiten om inzage in de dossiers van de beoordelaar te krijgen (zie punt 5.2). Het verschil in aanpak brengt geen verandering teweeg in het bereik, de doelstellingen en de algemene methodiek van de individuele kwaliteitsbeoordeling.**

Onder het begrip „instelling van openbaar belang" vallen onder meer beursgenoteerde vennootschappen, kredietinstellingen, verzekeringsmaatschappijen, beleggingsondernemingen, ICBE's (instellingen voor collectieve belegging in effecten) en pensioenfondsen.

5.2. **De toezichthouder of bevoegde autoriteit die de uiteindelijke verantwoordelijkheid draagt voor het beheer en de handhaving van het kwaliteitsborgingsstelsel, mag eventueel inzage hebben in de individuele dossiers van de beoordelaar over externe accountants wier cliëntenbestand met name instellingen van openbaar belang omvat. Wanneer inzage wordt verleend in de dossiers van de beoordelaar, moet de verplichting gelden de in punt 8 beschreven geheimhoudingsvoorschriften in acht te nemen.**

6. CONTROLE VAN BUITENAF EN OPENBAARMAKING VAN DE BEOORDELINGSRESULTATEN

6.1. **Op de kwaliteitsborgingsstelsels dient adequate controle van buitenaf te worden uitgeoefend. Dit kan worden bewerkstelligd door het comité dat toezicht houdt op het kwaliteitsborgingsstelsel zodanig samen te stellen dat de meerderheid van de leden geen accountant is.**

De kwaliteitsborgingsstelsels in de Europese Unie dienen geloofwaardig genoeg te zijn om de volgende externe doelstellingen te realiseren: het vertrouwen bij het publiek bevorderen en de toezichthouders ervan overtuigen dat de zelfregulering op adequate wijze geschiedt. Met de verplichte controle van buitenaf wordt beoogd aan de kwaliteitsborging zowel in theorie als in de praktijk voldoende geloofwaardigheid te verlenen in de ogen van het publiek. De wijze waarop de controle van buitenaf op de kwaliteitsborging in de praktijk wordt georganiseerd, zal van lidstaat tot lidstaat verschillen naar gelang van de bestaande structuren voor het toezicht op het externe accountantsberoep en de mate waarin sectorspecifiek toezicht op de kwaliteit van de wettelijke controle wordt uitgeoefend.

Wanneer er reeds van participatie door het publiek sprake is, kan de controle van buitenaf op de kwaliteitsborging eventueel bovenop de bestaande structuren voor de uitoefening van het toezicht op het accountantsberoep komen, terwijl het in andere situaties noodzakelijk kan blijken een afzonderlijk comité op te richten waarvan de leden geen accountants zijn maar vertegenwoordigers van bedrijfsleven, effectentoezichthouders en aandeelhouders.

De controle van buitenaf op de kwaliteitsborging kan onder meer ten doel hebben:

1. toezicht te houden op het beheer (planning en controle) van het kwaliteitsborgingsstelsel;

2. de beoordelingsresultaten te evalueren;

3. de openbaarmaking van de resultaten van de kwaliteitsbeoordeling goed te keuren (zie punt 6.2).

6.2. **De resultaten van de kwaliteitsbeoordeling dienen op adequate wijze te worden bekendgemaakt.**

De openbaarmaking van de resultaten van de kwaliteitsbeoordeling is een ander middel om de geloofwaardigheid van kwaliteitsborgingsstelsels in de ogen van het publiek te vergroten. Bekendmaking van de geaggregeerde resultaten van de kwaliteitsbeoordeling zonder vermelding van de namen van de afzonderlijke accountantskantoren wordt toereikend geacht. De rapportage zou nog geloofwaardiger bij het publiek overkomen mocht zij eveneens aanbevelingen voor door het accountantsberoep en/of de toezichthouder te ondernemen acties, een follow-up van de aanbevelingen en sancties omvatten.

7. TUCHTMAATREGELEN

Er dient een automatisch verband te bestaan tussen een negatief resultaat van de kwaliteitsbeoordeling en het opleggen van tuchtmaatregelen. De tuchtregeling moet in de mogelijkheid voorzien de met de wettelijke controle belaste accountant uit het accountantsregister te schrappen.

Kwaliteitsborging als zodanig dient niet zozeer voor het opleggen van tuchtmaatregelen, maar is er in de eerste plaats op gericht de kwaliteit van de accountantscontrole te bewaken, te bewijzen en te verbeteren. Het verband tussen kwaliteitsbeoordelingen en tuchtmaatregelen draagt bij tot een grotere geloofwaardigheid bij het publiek en is ook logisch omdat kwaliteitsborging als een middel kan worden gezien om de naleving van de standaarden voor accountantscontrole af te dwingen. De mogelijkheid van schrapping uit het register is van bijzonder belang voor landen waar de registratie van gediplomeerde accountants niet geschiedt door de beroepsorganisatie die met de tenuitvoerlegging van het kwaliteitsborgingsstelsel is belast.

8. **GEHEIMHOUDINGSPLICHT**

8.1. **In het kader van de kwaliteitsbeoordelingen dient de met de wettelijke controle belaste accountant van de verplichting tot geheimhouding van de controledossiers van cliënten te worden ontslagen.**

In de meeste lidstaten met een kwaliteitsborgingsstelsel valt het verlenen van inzage in de controledossiers aan de beoordelaars niet onder de normale voor het accountantsberoep geldende geheimhoudingsvoorschriften. Dit houdt in dat het verlenen van inzage in de controledossiers aan de beoordelaar geen inbreuk op de geheimhoudingsplicht kan vormen en bijgevolg geen aanleiding kan geven tot aansprakelijkheidsvorderingen.

8.2. **De beoordelaar moet aan soortgelijke geheimhoudingsvoorschriften onderworpen zijn als die welke gelden voor externe accountants. Wanneer de toezichthouder of bevoegde autoriteit inzage wordt verleend in de dossiers van de beoordelaar (zie punt 5.2), kan dit evenwel niet als een inbreuk op de geheimhoudingsplicht worden beschouwd.**

In de meeste lidstaten met een kwaliteitsborgingsstelsel zijn de geheimhoudingsvoorschriften die op de beoordelaar van toepassing zijn, identiek aan de geheimhoudingsregels die de externe accountants in acht moeten nemen wanneer zij verplichte accountantscontroles uitvoeren.

8.3. **Er dient te worden voorgeschreven dat zowel alle personen die werkzaam zijn of zijn geweest voor de betrokken toezichthouders of bevoegde autoriteiten belast met het beheer en de handhaving van het kwaliteitsborgingsstelsel, als de leden van het comité voor de uitoefening van controle van buitenaf, aan het beroepsgeheim gebonden zijn.**

De uiteindelijke definitie zal van de nationale wetgeving afhangen, maar in deze context houdt het beroepsgeheim in dat de vertrouwelijke gegevens waarvan de betrokken personen beroepshalve kennis nemen, aan geen enkele persoon of autoriteit bekend mogen worden gemaakt, behalve in een samengevatte of geaggregeerde vorm, zodat de beoordelaar, de externe accountant van wie de kwaliteit wordt getoetst, de cliënt van de betrokken accountant op wie de beoordeelde dossiers betrekking hebben en de met deze cliënt van de betrokken accountant verbonden partijen niet individueel kunnen worden geïdentificeerd.

9. **KWALITEIT VAN DE BEOORDELAAR**

In het kader van het kwaliteitsborgingsstelsel moet erop worden toegezien dat de met het verrichten van kwaliteitsbeoordelingen belaste personen (vakgenoten of werknemers van een toezichthoudende organisatie) over passende beroepskwalificaties en relevante beroepservaring beschikken en tevens een specifieke opleiding voor de uitvoering van kwaliteitsbeoordelingen hebben genoten.

In verscheidene landen kunnen in het kader van de collegiale toetsing uitsluitend accountants die hun beroepsbezigheden in het openbaar uitoefenen, als beoordelaar worden aangewezen. Met relevante ervaring kan ook sectorspecifieke ervaring worden bedoeld.

10. **ONAFHANKELIJKHEID EN OBJECTIVITEIT VAN DE BEOORDELAAR**

In het kader van het kwaliteitsborgingsstelsel moet er zorg voor worden gedragen dat bij de selectie van beoordelaars voor het verrichten van specifieke kwaliteitsbeoordelingen afdoende rekening wordt gehouden met eventuele belangentegenstellingen. Voor de beoordelaars moeten dezelfde voorschriften inzake de onafhankelijkheid gelden als voor de met de wettelijke controle belaste accountants.

De voor het verrichten van specifieke kwaliteitsbeoordelingen aan te wijzen beoordelaars dienen te worden geselecteerd op basis van criteria die hun onafhankelijkheid en objectiviteit zowel in theorie als in de praktijk garanderen. Op de feitelijke toepassing van de selectiecriteria kan eventueel toezicht worden uitgeoefend door het comité voor de uitoefening van controle van buitenaf.

11. **MIDDELEN**

Aan de kwaliteitsborgingsstelsels moeten voldoende middelen (input) worden toegewezen zodat de nagestreefde doelstellingen realistisch zijn en geloofwaardig overkomen bij het publiek.

Kwaliteitsborgingsstelsels kosten uiteraard geld en moeten bijgevolg zo efficiënt en doelmatig mogelijk zijn om aan de realistische eisen van het publiek en de toezichthouders tegemoet te komen. Indien alle met de wettelijke controle belaste accountants onder een overal in de Europese Unie op dezelfde wijze toegepast kwaliteitsborgingsstelsel vallen, dan zal dit geen gevolgen hebben voor de concurrentieverhoudingen op dit terrein.

Wat de voor de kwaliteitsborging aangewende middelen betreft, bestaan er duidelijke verschillen tussen de lidstaten. Voor het maken van een zinvolle vergelijking moet worden gekeken naar de verhouding tussen de totale middelen en het aantal verplichte accountantscontroles, waarbij er tevens rekening mee moet worden gehouden of het cliëntenbestand van de met de wettelijke controle belaste accountants wel of geen instellingen van openbaar belang omvat (zie ook punt 3.4 betreffende de beoordelingscyclus). Bekendmaking van de middelen die voor externe kwaliteitsborging worden aangewend, zal bijdragen tot een grotere geloofwaardigheid ervan bij het publiek.

12. **SLOTBEPALING**

Deze aanbeveling is gericht tot de lidstaten.

Gedaan te Brussel, 15 november 2000.

Voor de Commissie
Frederik BOLKESTEIN
Lid van de Commissie