



POSITION PAPER WIJZIGINGSWET ACCOUNTANCYSECTOR

Leeswijzer

Deze position paper is bestemd voor het rondetafelgesprek Wijzigingswet accountancysector en bevat een inhoudelijke analyse van de maatregelen uit het wetsvoorstel Wijzigingswet accountancysector (hierna 'Wijzigingswet').

Bij de analyse hebben we ons voornamelijk gericht op aspecten als doeltreffendheid, juridische kwaliteit en uitvoerbaarheid/regeldruk van de voorgestelde maatregelen. Daarnaast zijn de voorstellen benaderd vanuit diverse context en perspectief: wetenschappelijk, gebruikers- en/of internationaal perspectief.

Met name de maatregelen die rechtstreeks ingrijpen in de praktijk van accountantsorganisaties worden in de paper behandeld. Daarbij heeft steeds de vraag centraal gestaan: levert de maatregel een bijdrage aan het verhogen van de kwaliteit van de wettelijke controle, het doel van de Wijzigingswet.

Alhoewel we de analyse zo objectief en feitelijk hebben ingestoken, ontkomen we er niet aan om ook de belangen van onze leden, ruim 70% van de reguliere vergunninghouders mee te wegen. Vanaf 2021 heeft SRA immers zorgen geuit over de effecten van voorstellen voor de controleplichtige mkb-praktijk. In de Algemene beschouwing Wijzigingswet accountancysector stippen we dit kort aan.

We hebben onze analyse grondig willen onderbouwen. Naast deze position paper hebben we daarom een samenvatting als naslagwerk gemaakt. Ook is een overzicht van de wetsartikelen (met analyse) toegevoegd.

In de separaat bijgevoegde bijlagen vindt u verder een factsheet met data over het wettelijke controledomein, tevens plaatsbepaling van SRA. Ook delen we nogmaals ons Manifest "Kies voor meer vertrouwen, minder regeldruk".



Inhoudsopgave

Algemene beschouwing Wijzigingswet accountancysector	4
Introductie Audit Quality Indicators (AQI's)	7
Versterking governance grootste reguliere vergunninghouders	13
Medeverantwoordelijkheid van de accountantsorganisatie voor de kwaliteit van individuele wettelijke controles	15
Overheveling toezicht reguliere vergunninghouders naar AFM	23
Introductie aanwijzingsbevoegdheid door de NBA	28

Bijlagen

1. Samenvatting Position paper
2. Analyse artikelsgewijs wijzigingen Wab en Wta (Wijzigingswet accountancysector)
3. Input Ministerie van Financiën Regeldruk (juni 2023)
4. Data en facts wettelijke controledomein & plaatsbepaling SRA (maart 2024)
5. Manifest 'Kies voor meer vertrouwen, minder regeldruk' (november 2023)
6. Wat verstaan we onder de controleplichtige mkb-praktijk?

*'Wie goede manieren verlangt, moet zin geven en niet nemen. Een moralistische benadering van beroepsethische vorming doet het laatste, want zij boeit en inspireert niet, maar verordonneert hoe het hoort. Een obsessie op gerichtheid op het aanbrengen van een onderscheid tussen duldbaar en onduldbaar optreden, mondt op institutioneel niveau al gauw uit in een bloedeloze cultuur van statuten, procedures en protocollen. Niet een prudente, maar een legalistische beroepshouding wordt aldus versterkt.'*¹

Algemene beschouwing Wijzigingswet accountancysector

De Wijzigingswet accountancysector (hierna 'Wijzigingswet') beschrijft maatregelen die de kwaliteit van wettelijke controles moeten verhogen. In dat kader zijn wijzigingen voorgesteld in de Wet op het accountantsberoep (Wab), de Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta) en de Wet tuchtrechtspraak accountants.

In deze position paper richten wij ons op de voorgestelde wijzigingen in de Wab en Wta. Per maatregel gaan we vanuit divers perspectief in op de vraag of het verhogen van de kwaliteit van wettelijke controles, realistisch en haalbaar (doeltreffend) is en past binnen de (inter)nationale kaders en wet- en regelgeving. Hier willen we – mede op basis van de analyse – enige algemene beschouwingen met u delen.

1. Risico-regelreflex²

De nu voorgestelde maatregelen via de Wijzigingswet staan niet op zichzelf. Om het vertrouwen in de sector te herstellen, werd in 2006 onafhankelijk publiek toezicht ingesteld. Vanwege majeure incidenten bij enkele grote, internationale kantoren en bij enkele grote ondernemingen, worden daarnaast vanaf 2014 maatregel op maatregel gestapeld en voorgesteld voor de 'hele sector'. Accountantsorganisaties zijn inmiddels aan het werk gegaan met een reeks van meer dan 75 concrete maatregelen.

De reeks is een mooi voorbeeld van het continu willen mitigeren van risico's (op basis van incidenten) en van mogelijke risico's, veelal zonder rekening te houden met de diversiteit binnen die 'sector' en daarmee met proportionaliteit, schaalbaarheid en complexiteit zoals vastgelegd binnen vigerende wet- en regelgeving. We zijn nu 10 jaar verder; de vraag lijkt gerechtvaardigd of al die regels en het externe toezicht hebben geleid tot het gewenste effect. Vanwege het voorliggend wetsvoorstel moet het antwoord 'nee' zijn.

Transformatie van professie naar processie

Regels en gedetailleerd toezicht hebben wel geleid tot ongewenste effecten, hieronder treffend verwoord in twee citaten.

(..) Een teveel aan regels, of te gedetailleerde regels, slaat de professionaliteit dood. Het kan zelfs leiden tot 'robotisering' of dat een controle op de 'automatische piloot' wordt uitgevoerd, en dat kan niet de bedoeling zijn als het gaat om het uitvoeren van een wettelijke taak met een focus op het publiek belang. Het past niet bij een context waarin elke gecontroleerde jaarrekening uniek is. Elk bedrijf is anders, en situaties als dreigende discontinuïteit of fraude vereisen daarom altijd maatwerk in plaats van een standaardaanpak. Ook het tijdsgewricht kan van invloed zijn, en zo zijn er nog vele andere factoren die het handelen van de accountant bepalen.

Bij een teveel aan (gedetailleerde) regels wordt het vakmanschap van de accountant ingeperkt. Verbrugge³ beschrijft dat werk dat tot een 'geformaliseerd proces' is geworden tot gevolg heeft dat de 'werknemer' (leze ook: professional, accountant) een 'processor' wordt. Anders gezegd: 'Het modieuze spreken over professionaliseren is een ironische verhulling van wat er momenteel aan de hand is: de transformatie van talloze professies tot 'processies'.'⁴

¹ Van der Zee, Professionalisering, beroepseer en ethiek, p. 59.

² Zie <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/publicaties/2014/05/08/omgaan-met-de-risico-regelreflex>

³ Verbrugge, Geschonden beroepseer, p. 120.

⁴ Uit: Artikel 5, De beroepseer van de accountant, Stichting beroepseer, (2017); 'You can't handle the truth', een bijdrage van Marcel Pheijffer

Ontworteling door toezicht op detailniveau

Waar het beroep van oorsprong zeer sterk geworteld was in de eer van de stand, is dat begrip weliswaar niet verdwenen, maar wel overwoekerd door een veelheid aan andere regelgeving. Ook hier speelt de Wta een opvallende rol. Waar de Wta vooral als doel had die accountants te ondersteunen die hun beroep naar eer(!) en geweten uitoefenden en die accountants aan te pakken die dat niet deden, heeft de toezichthouder er in de praktijk voor gekozen om als aangrijpingspunt niet de gedrags- en beroepsregels te nemen, maar de specifieke regelgeving voor het uitvoeren van een accountantscontrole, de Controle- en Overige Standaarden (cos).

In de ongeveer tien jaar dat de AFM nu toezicht houdt, heeft zij vele malen gerapporteerd over beroepsfouten van accountants en over onvoldoende dossiers. (..) Maar na tien jaar kan de AFM nog steeds geen enkel positief effect rapporteren. De schuld daarvoor wordt volledig bij het accountantsberoep zelf gelegd. Hoewel de bevindingen van de AFM op feiten zijn gebaseerd en de interpretaties van de AFM bepaald niet onzinnig zijn, geven ze een onvolledig beeld van de werkelijkheid.

Wat ontbreekt, is de constatering over het effect dat wel is bereikt. Dat is een negatief effect, en het is het directe gevolg van het toezicht dat de AFM niet uitvoert. De AFM ziet niet toe op de eer van de stand. Dat betekent dat de AFM voorbijgaat aan het feit dat veel accountants primair in het beroep zitten vanuit een zeker idealisme, vanuit verantwoordelijkheidsgevoel, vanuit professionaliteit. Dit uit zich in het vertrek van begenadigde en gepassioneerde accountants, het uit zich in een krampachtige neiging om beroepskwaliteit te reduceren tot het vullen van dossiers op een manier waarvan men denkt dat de toezichthouder dat wil. En het uit zich in de ervaring dat de eer van de stand er niet meer toe doet. Dat de wortels van het beroep zijn doorgesneden.

Vertrouwen wordt niet verkregen door toezicht op details waaruit keer op keer blijkt dat fouten worden gemaakt. Natuurlijk maken accountants aan de lopende band fouten, net als artsen, journalisten, piloten of leden van de Tweede Kamer. Maar zoals we die fouten bij elke beroepsgroep waarin we vertrouwen hebben accepteren, zullen we die ook bij accountants moeten accepteren.⁵

Aanbeveling 1:

Willen we de 'helden van economie' in ere herstellen, dan is het van belang om de risico-regelreflex en de negatieve effecten van regeldruk om te buigen. Voorkom dat het controleplichtige mkb verzuipt in de regels waarvan het effect op de kwaliteit niet bewezen is, introduceer geen regels die juist de professionaliteit van de accountant aantasten en formuleer (in de geest van artikel 48a lid 4 Wta) wet- en regelgeving die passend, evenredig en op maat is voor de heterogene groep van accountantsorganisaties. Behoud daarmee de kleinere accountantsorganisaties die ook een belangrijke rol vervullen in de markt.

Aanbeveling 2:

Het is cruciaal om de inzet van steeds meer toezicht en strengere handhaving, als onderdeel van de risico-regelreflex, om te buigen. Met de Wijzigingswet krijgt de toezichthouder weer extra mogelijkheden (grondslagen) om haar toezichts- en handavingsinstrumentarium op de accountantsorganisatie uit te breiden.

De reikwijdte van de Wta wordt daarmee zelfs uitgebreid naar het domein van de Wab. Ook worden de wettelijke kaders en niet-inwisselbare verantwoordelijkheden van de accountantsorganisatie enerzijds en de externe accountant anderzijds, met voeten getreden. Hiermee is ook de rechtsbescherming in het geding.

Zowel de Commissie toekomst accountancysector als ook de Raad van State hebben conform de uitspraken van Rechtbank Rotterdam en (in hoger beroep) het CBb aangegeven dat voor het aanspreken van zowel accountant als accountantsorganisatie (maatregel 'Verduidelijking medeverantwoordelijkheid van de accountantsorganisatie voor de kwaliteit van wettelijke controles, artikel 18 Wta') géén verduidelijking of wijziging van de wet nodig is.

⁵ Uit: Artikel 5, De beroepseer van de accountant, Stichting beroepseer, (2017); 'De eer van de stand', een bijdrage van Arnout van Kempen

2. Wat is kwaliteit?

De voorstellen uit de Wijzigingswet hebben als doel de 'kwaliteit' van de wettelijke controle te verhogen. In het kader van toepasbaarheid, doelmatigheid en effectiviteit, is de vraag relevant hoe 'kwaliteit' te uniformeren en te meten; mede vanuit het gegeven dat er in de wetenschap en sector geen eenduidige definitie van 'kwaliteit' bestaat. Wanneer is 'kwaliteit' dan goed genoeg? Belangrijk is bovendien de constatering dat de percepties over kwaliteit bij de verschillende gebruikers van de jaarrekening verschillen. De stakeholders van een beursgenoteerde onderneming of een bedrijf dat opereert in de publieke sector, kennen andere veronderstellingen, (wensen en eisen) ten aanzien van 'kwaliteit' en bijvoorbeeld de rapportage daarover, dan de beperkte kring van gebruikers van de jaarrekening en stakeholders bij controleplichtige mkb-entiteiten.

Aanbeveling 3:

Introduceer alleen de maatregelen waarvan (wetenschappelijk, internationaal en bij voorkeur in de praktijk) bewezen is dat zij effectief bijdragen aan het verhogen van de kwaliteit. Maak ook deze maatregelen schaalbaar, proportioneel en op maat van de heterogene populatie van accountantsorganisaties en van de verschillende doelgroepen.

3. Congruentie met huidige (inter)nationale wet- en regelgeving

Aangezien de minister van Financiën heeft aangegeven met de Wijzigingswet geen stelselwijziging te beogen⁶, zouden de maatregelen moeten passen binnen de (reikwijdte van) huidige nationale wet- en regelgeving. Binnen de accountancysector (en voor het internationaal betrouwbaar zakendoen) is het daarnaast van cruciaal belang dat er internationaal volgens dezelfde regels gewerkt kan worden en dat er geen afwijkingen zijn tussen de Nederlandse wet- en regelgeving en hetgeen internationaal van toepassing is. Ook dat is kwaliteit.

De voorstellen in de Wijzigingswet, in ieder geval de maatregelen die we in de position paper benoemen en geanalyseerd hebben, gaan echter voorbij aan (inter)nationale wet- en regelgeving. We vragen *onder meer*⁷ aandacht voor

- De reikwijdte van de voorgestelde artikelen 45a, 45c lid 2 Wab;
- De grondslag van het voorgestelde artikel 55, lid 1 Wab (met verwijzing naar artikel 45a, lid 2 en artikel 45c, lid 2 Wab);
- Artikel 45a, lid 2 Wab in het kader van privacybescherming en rechtsongelijkheid;
- De grondslag van artikel 57, lid 1 en 2 Wab;
- De reikwijdte van het voorgestelde artikel 57a Wab;
- Artikelen 16, lid 3 tot 6, 16a, 22a lid 1 tot 9, 24c, 53 en 54 van de Wta, inclusief de bepalingen in hoofdstuk 7a van het Bta; in het kader van rechtsongelijkheid binnen het (inter)nationale (EU-) systeem;
- Artikel 18 Wta, lid 1 sub b, in het kader van de wettelijke verantwoordelijkheidsverdeling conform Wta en internationale praktijk (Europese Richtlijn);⁸
- Artikel 18 Wta, lid 3, in het kader van ISQM1, wettelijke verantwoordelijkheidsverdeling (Wta en Richtlijn), VGBA en ViO.

Aanbeveling 4:

Sluit maatregelen, bepalingen, reikwijdten en grondslagen aan bij vigerende (inter)nationale wet- en regelgeving en beroepsregels. De tekst van het wetsvoorstel zal hierop moeten worden aangepast. Mocht de minister van Financiën toch een stelselwijziging beogen, dan vergt dat dragende motivering.

⁶ Advies Raad van State en Nader rapport (Kamerstukken II 2023/24, 36484, nr 4, pagina 15)

⁷ We verwijzen ook naar Bijlage Overzicht wetsartikelen Wijzigingswet accountancysector

⁸ Richtlijn 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad 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.

Introductie Audit Quality Indicators (AQI's)

Voorstel van de Commissie toekomst accountancysector

Ter bevordering van het inzicht in factoren die bijdragen aan de kwaliteit van wettelijke controles worden kwaliteitsindicatoren vastgesteld die betrekking hebben op accountantsorganisaties en externe accountants.

Doeltreffendheid

Vanuit gebruikersperspectief (beoogd maatschappelijk effect)

Op 30 maart 2023 is een MKB-toets toegezegd aan de Tweede Kamer. Op 11 juli 2023 organiseerde het Ministerie van Financiën een panelbijeenkomst met negen reguliere vergunninghouders. Doel van de toets was om een nadere toelichting te krijgen op de werkbaarheid, uitvoerbaarheid, proportionaliteit en ervaren regeldruk van het wetsvoorstel vanuit MKB-perspectief.

De bevindingen uit de MKB-toets zijn meegenomen in de Memorie van Toelichting (MvT): *de kwaliteitsindicatoren zouden onevenredige lasten met zich brengen, niet voorzien in de behoefte van de controlecliënten en een stapeling inhouden van telkens van elkaar afwijkende rapportageverplichtingen jegens de eigen branchevereniging, de Nederlandse Beroepsorganisaties van Accountants, en/of de AFM. Met de gestelde bezwaren wordt in dit voorstel rekening gehouden. De verplichting tot rapportering van de kwaliteitsindicatoren zal vooraleerst in werking treden voor OOB-accountantsorganisaties.*⁹

AQI's voorzien niet in de behoefte van de redelijk beperkte kring van gebruikers van de jaarrekening in het controleplichtige mkb-segment. Voorlopig uitstel van de rapportageverplichting voor reguliere vergunninghouders betekent geen afstel: de AQI's zullen ook in de toekomst onevenredige regeldruk met zich meebrengen, en niet voorzien in de behoeften van controlecliënten en hun stakeholders in het reguliere segment.

Mede gezien het belang en de behoeften van stakeholders (actoren op de kapitaalmarkt) in het OOB-segment en de toepassing van AQI's in het buitenland (zie internationaal perspectief), pleiten we er vanuit nut en noodzaak voor om de voorgestelde wettelijke regeling, ook na evaluatie, alleen van toepassing te laten zijn voor OOB-accountantsorganisaties.

Invoering AQI's: wetenschappelijk perspectief

*Inherent aan het normenkader van accountants is (echter ook) dat er geen eenduidige normen bestaan voor het opstellen en controleren van jaarrekeningen. Eenduidige en uniforme AQI's, als een afgeleide van deze werkzaamheden van accountants, zijn daarmee (volgens ons) een contradictio in terminis.*¹⁰ Wetenschappers beschrijven in onderzoeksresultaten en artikelen dat het lastig is om controlekwaliteit te meten en te vangen in indicatoren. Er bestaat 'no one superior way to measure and assess audit quality'.¹¹

Gebruikers van de jaarrekening zullen met AQI's volgens de wetenschappers geen inzicht krijgen in de gesteldheid van de (integrale) auditkwaliteit van een individuele accountantsorganisatie. Het rapporteren met AQI's zou zelfs afbreuk kunnen doen aan het unieke en specifieke karakter van de accountantscontrole, zodat de kloof tussen de visie van accountants en de maatschappij eerder wordt vergroot dan verkleind.¹²

De Raad van State stelt in haar advies dat de effectiviteit van AQI's nog niet is bewezen en daarmee de toegevoegde waarde nog niet is gebleken. De Raad stelt een meer proportionele aanpak voor, bijvoorbeeld in de vorm van zelfregulering of een experiment.

⁹ Memorie van Toelichting Wijzigingswet accountancysector, pagina 28

¹⁰ Van Brenk e.a. (2021), 'De tragiek van audit quality indicatoren (AQI's)', Maandblad voor accountancy en bedrijfseconomie, 95 (1/2), p. 57 – 64. (<https://mab-online.nl/article/60776/>)

¹¹ D. Detzen & A. Gold, A Review of the Academic Literature of the Different Shades of Audit Quality, 2019, p. 12.

¹² Zie bijvoorbeeld Van Buuren en Snoei, (2021), 'Over de diagnostische eigenschappen van Audit Quality Indicators', of Van Brenk e.a. (2021), 'De tragiek van audit quality indicatoren (AQI's)', Maandblad voor accountancy en bedrijfseconomie, 95 (1/2), resp. p. 33 – 45 en p. 57 – 64. (<https://mab-online.nl/article/60776/>)

Een wettelijke regeling voor de gehele sector zou dan pas aan de orde zijn als de toegevoegde waarde van de indicatoren, na evaluatie, voldoende aannemelijk is gemaakt.¹³

- a. Een eenduidige, breed gedragen definitie van controlekwaliteit is voor alles nodig om kwaliteitsindicatoren of AQI's te kunnen vaststellen. Er bestaat '*no one superior way to measure and assess audit quality*'.¹⁴
- b. Gebruikers van de jaarrekening zullen met AQI's geen inzicht krijgen in de gesteldheid van de (integrale) auditkwaliteit van een individuele accountantsorganisatie. Het rapporteren met AQI's zou zelfs afbreuk kunnen doen aan het unieke en specifieke karakter van de accountantscontrole, zodat de verwachtingskloof ten aanzien van accountants binnen de maatschappij eerder wordt vergroot dan verkleind.
- c. De effectiviteit en toegevoegde waarde van AQI's is nog niet bewezen.

*Invoering AQI's: internationaal perspectief*¹⁵

Accountancy Europe publiceerde in mei 2022 een factsheet van wereldwijde initiatieven rond AQI's. Op basis van de inventarisatie concludeerde Accountancy Europe het volgende:

- *Owner: The initiatives are mostly launched by audit oversight bodies and professional organisations. Firms use their own metrics to monitor audit quality, and these are structured in different ways.*
- *User and transparency: Audit committees, oversight bodies and audit firms are considered the primary users. AQIs are often reported exclusively to specific users and not made public.*
- *Nature and selection: AQIs are not limited to quantitative elements and are presented in a wider context. There are several factors to be considered when selecting, evaluating, and reporting AQIs (e.g. cost-benefit of tracking indicators and results of external reviews). A combination of metrics is recommended for a profound insight into audit quality.*

AQI's worden met name gebruikt als stuurinformatie voor de eigen organisatie. Deze stuurinformatie wordt met name binnen de OOB-omgeving gedeeld, en met specifieke gebruikers zoals auditcommissies en RvC's. Alleen in Nederland zou een wettelijke rapportageverplichting gaan gelden.

Wij pleiten ervoor om de toepassing, het gebruik en de rapportage van AQI's aan te laten sluiten bij wat internationaal gebruikelijk is.

Juridische kwaliteit

Naast de algemene bepalingen rond de AQI's worden ook andere artikelen in de Wet op het accountantsberoep gewijzigd. Om het effect en de werking ervan te duiden, plaatsen we deze artikelen vanuit juridisch en toezichtperspectief in context:

1. Reikwijdte artikelen 45a, 45c lid 2 Wab: domeinoverschrijding en ontstaan rechtsongelijkheid

In de toelichting bij het voorgestelde artikel 45a staat: *Voor zover een AQI niet is gerelateerd aan het type controle (wettelijke of anderszins) maar aan de organisatie en een accountantsorganisatie naast wettelijke controles ook andere controles verricht, maakt de vergunninghouder in zijn rapportage over deze specifieke AQI's geen onderscheid tussen de typen controles die hij uitvoert.*¹⁶

Het voorgestelde artikel 45c, lid 2 luidt: *Bij algemene maatregel van bestuur kan worden bepaald dat de verplichting bedoeld in artikel 45a, tweede lid, tevens van toepassing is op andere dan in de maatregel genoemde categorieën van controles.*

¹³ Advies Raad van State, Wetsvoorstel Toekomst accountancysector Kenmerk W06.22.0142/III, Kamerstukken II 2023/24, 36484, nr. 4

¹⁴ Detzen D, Gold A (2021) The different shades of audit quality: A review of the academic literature. Maandblad Voor Accountancy en Bedrijfseconomie 95(1/2): 5-15. <https://doi.org/10.5117/mab.95.60608>

¹⁵ <https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/2022/12/220401-Factsheet-Audit-Quality-Indicators.pdf> (mei 2022)

¹⁶ Memorie van Toelichting Wijzigingswet accountancysector, pagina 50

De Wet toezicht accountantsorganisaties (en in het verlengde daarvan de Europese Richtlijn en Verordening) ziet op het wettelijke controledomein. Daarmee is de toezichtstaak van de toezichthouder specifiek gericht op, en beperkt tot dat domein. De andere domeinen vallen onder verantwoordelijkheid en toezicht van de beroepsorganisatie, middels (o.a.) de Wet op het accountantsberoep.

Met de voorgestelde verplichting voor accountantsorganisaties om ook te rapporteren over andere controles dan de wettelijke controles, gaat de minister voorbij aan de gescheiden taken, verantwoordelijkheden en toezichtdomeinen van respectievelijk de AFM (volgens de Wta) en de NBA (conform de Wab). De Wijzigingswet heeft als doel het duurzaam verbeteren van de kwaliteit van de wettelijke controles. Uitbreiding naar andere dan wettelijke controles schiet dit doel voorbij. De uitbreiding naar een nog niet gedefinieerde ruimere kring schept bovendien rechtsongelijkheid ten opzichte van accountantskantoren, die controles c.q. overige assurance-opdrachten uitvoeren maar geen accountantsorganisatie zijn in de zin van de Wta.

- a. Met de voorgestelde verplichting voor accountantsorganisaties om ook te rapporteren over andere controles dan de wettelijke controles, wordt voorbij gegaan aan de gescheiden taken, verantwoordelijkheden en toezichtdomeinen van respectievelijk de AFM (volgens de Wta) en de NBA (conform de Wab).
- b. De Wijzigingswet heeft als doel het duurzaam verbeteren van de kwaliteit van de wettelijke controles. Uitbreiding naar andere dan wettelijke controles schiet dit doel voorbij.
- c. De uitbreiding naar een nog niet gedefinieerde ruimere kring schept rechtsongelijkheid ten opzichte van accountantskantoren, die controles c.q. overige assurance-opdrachten uitvoeren maar geen accountantsorganisatie zijn in de zin van de Wta.
- d. De wet hoeft niet te worden aangepast: Op basis van de Verordening op de kwaliteitsbeoordelingen¹⁷ heeft de NBA voldoende bevoegdheden om bij accountantsorganisaties informatie op te vragen, te toetsen en te delen met de toezichthouder.

2. Grondslag artikel 55, lid 1 Wab (aanwijzen toezichthouder)

Met de nieuwe verwijzing naar de artikelen 45a, tweede lid en 45c tweede lid Wab ontstaat in artikel 55, lid 1 Wab een grondslag voor de minister van Financiën om een toezichthouder aan te wijzen op de naleving van de verplichting van een accountantsorganisatie om op basis van die indicatoren te rapporteren aan de beroepsorganisatie. Het voornemen bestaat om hiervoor de AFM aan te wijzen.

Het toezicht op de accountantsorganisatie is in het bijzonder gericht op de volledigheid, tijdigheid en aanleverwijze van de verstrekte informatie: zijn alle indicatoren op de juiste wijze ingevuld en op tijd aangeleverd. Aangezien rapportage plaatsvindt aan de beroepsorganisatie en de beroepsorganisatie (naast vaststelling, actualisatie en evaluatie) verantwoordelijk wordt voor openbaarmaking, (en de minister van Financiën de NBA als publiekrechtelijke beroepsorganisatie daarvoor de meest geschikte organisatie vindt), is het vanuit praktisch en pragmatisch oogpunt evident dat de beroepsorganisatie tevens toezicht houdt op de volledige en tijdige aanlevering van de AQL's.

De uitvoering van toezicht en handhaving op de volledigheid en tijdigheid van de rapportageverplichting van AQL's door de AFM, is echter om meerdere redenen niet legitiem dan wel noodzakelijk:

- a. Op basis van de kwaliteitsbevorderende taken van de beroepsorganisatie benoemd in de Wet op het accountantsberoep, behoort voornoemd toezicht tot het domein van de beroepsorganisatie. Het past niet binnen de scope van toezicht zoals bepaald in de Wet toezicht accountantsorganisaties. Zie ook de opmerkingen hierover bij 1 (reikwijdte en domeinoverschrijding).
- b. De wet hoeft niet te worden aangepast. De Raad van State adviseert: *'Indien alsnog wordt gekozen om geen persoonsgegevens te verwerken, rijst bovendien de vraag of een wettelijke regeling nodig is, of dat volstaan kan worden met zelfregulering door de sector. De NBA kan hierin als publiekrechtelijke beroepsorganisatie met verordenende bevoegdheid het voortouw nemen.'*¹⁸

¹⁷ Zie <https://wetten.overheid.nl/BWBR0039808/2023-07-01>

¹⁸ Advies Raad van State, Wetsvoorstel Toekomst accountancysector Kenmerk W06.22.0142/III, Kamerstukken II 2023/24, 36484, nr. 4, pagina 5

- c. Aangezien de beroepsorganisatie informatie over de AQI's openbaar maakt, kan de AFM sowieso beschikken over deze data en mogelijke signalen die de toezichthouder op grond van haar toezichtstaken uit de Wta kan verwerken.
- d. Aangezien de indicatoren geen harde norm zijn (slechts een weergave van feiten), kan van toezicht en handhaving geen sprake zijn.

De Kwartiermakers toekomst accountancysector stellen dat *'de AQI's geen norm zijn. De AQI's geven inzicht, maar ze zijn geen heilige graal waarmee met een harde norm de kwaliteit van een accountantscontrole vastgesteld kan worden. Daarvoor kent de werkelijkheid van controlekwaliteit te veel facetten. (...) Ook is het zo dat de externe toezichthouder naar de (ontwikkeling van) de AQI's kan kijken, maar de AQI's zijn niet beoogd als handavingsgrond voor de externe toezichthouder'*.¹⁹ Ook de MvT bij de Wijzigingswet geeft aan dat *'nader toegelicht (is) dat de audit quality indicators geen norm bevatten maar een feitelijk weergave, beoogd om inzicht te geven in factoren die bijdragen aan de kwaliteit van wettelijke controles en transparantie te vergroten'*.²⁰

1. Aangezien de indicatoren geen harde norm zijn (slechts een weergave van feiten), kan van (inhoudelijk) toezicht en handhaving geen sprake zijn.
2. Het 'toezicht' op de accountantsorganisatie is in het bijzonder gericht op de volledigheid en tijdigheid, en de rapportagewijze van de verstrekte informatie: zijn alle indicatoren op correcte wijze ingevuld en op tijd aangeleverd. Het is vanuit praktisch en pragmatisch oogpunt evident dat de beroepsorganisatie tevens toezicht houdt op de volledige en tijdige aanlevering van de AQI's.
3. Op basis van de kwaliteitsbevorderende taken van de beroepsorganisatie benoemd in de Wet op het accountantsberoep, behoort het integrale toezicht op de rapportageverplichting van AQI's tot het domein van de beroepsorganisatie. Het past niet binnen de scope van toezicht zoals bepaald in de Wet toezicht accountantsorganisaties.
4. De wet hoeft niet te worden aangepast: Op basis van de Verordening op de kwaliteitsbeoordelingen²¹ heeft de NBA voldoende bevoegdheden om bij accountantsorganisaties informatie op te vragen, te toetsen en te delen met de toezichthouder.

3. Handavingsinstrumentarium toezichthouder beperken tot de Wta (artikel 57a Wab)

Met de invoeging van artikel 57 Wab worden bevoegdheden opgenomen voor de oplegging van een last onder dwangsom (eerste lid) en een bestuurlijke boete (tweede lid) ter handhaving van de verplichting van een accountantsorganisatie om op basis van indicatoren tijdig en volledig te rapporteren.

Met de invoeging van artikel 57a Wab wordt geregeld dat de bepalingen uit de Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta), voor zover van betrekking op toezicht en handhaving, van overeenkomstige toepassing zijn op de toezicht- en handhavingstaak van de AFM op grond van het gewijzigde artikel 55, eerste lid en artikel 57 van de Wab. Dat is nodig omdat de reikwijdte van de Wta-bepalingen ten aanzien van de toezichttaak van de AFM nu nog is beperkt tot de Wta.

Het toezicht dat op grond van de Wta op accountantsorganisaties wordt uitgeoefend door de AFM, dient te geschieden binnen de kaders die daarvoor zijn gesteld in de Algemene wet bestuursrecht (Awb) en de Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta).²²

Door nu binnen die kaders een nadrukkelijke link te leggen met de Wet op het accountantsberoep, wijzigt de minister van Financiën expliciet de reikwijdte en de grondslagen van zowel de Wta als de Wab, en voert daarmee een stelselwijziging door.

¹⁹ Kwartiermakers toekomst accountancysector, toelichting op de Consultatie Audit Quality Indicators (8 juli 2021), pagina 3

²⁰ Memorie van Toelichting Wijzigingswet accountancysector, pagina 47

²¹ Zie <https://wetten.overheid.nl/BWBR0039808/2023-07-01>

²² Kst. 33977, nr.16, Evaluatie Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta); Brief regering; Rechtsbescherming accountants en accountantsorganisaties, 31 januari 2017

Met de voorstellen wordt daarnaast een impliciete link gelegd met alle kwaliteitsbevorderende maatregelen die de accountantsorganisatie neemt binnen haar kwaliteitsbeheersingssysteem, de voorgestelde uitbreiding van de verantwoordelijkheid van een accountantsorganisatie voor de uitkomsten van het kwaliteitsbeheersingssysteem (waarvan AQL's indicatoren zijn), en het voorstel tot uitbreiding van het handhavingsinstrumentarium dat daarop betrekking heeft.

Mede gezien eerder gestelde vraagtekens, nota bene in de Tweede Kamer over de gevolgen van het gebruik van de zorgplichtbepalingen en andere 'open normen' in de Wta en de wijze waarop de AFM toezicht houdt op de accountancysector²³, gecombineerd met de wijze waarop de minister van Financiën gevolg geeft aan rechterlijke uitspraken in dat kader, plaatsen wij grote vraagtekens bij de werking en implicaties van deze wetswijziging en de gevolgen daarvan voor de formele rechtspositie van accountants en accountantsorganisaties.

- a. Het toezicht dat op grond van de Wta op accountantsorganisaties wordt uitgeoefend door de AFM dient te geschieden binnen de kaders die daarvoor zijn gesteld in de Algemene wet bestuursrecht (Awb) en de Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta).²⁴
- b. Door nu binnen die kaders een expliciete link te leggen met de Wet op het accountantsberoep wijzigt de minister van Financiën de reikwijdte en de grondslagen van zowel de Wta als de Wab, en voert daarmee een stelselwijziging door.
- c. Met de voorstellen wordt ook een impliciete link gelegd met de voorgestelde maatregel ten aanzien van de medeverantwoordelijkheid van een accountantsorganisatie voor de uitkomsten van het kwaliteitsbeheersingssysteem (waarvan AQL's indicatoren zijn), en het voorstel tot uitbreiding van het handhavingsinstrumentarium dat daarop betrekking heeft.
- d. SRA plaatst grote vraagtekens bij de werking en implicaties van deze wetswijziging en de gevolgen daarvan voor de formele rechtspositie van accountants en accountantsorganisaties.

4. Inbreuk op recht privacybescherming en gelijkheidsbeginsel

Bij kleinere accountantsorganisaties ontstaat de situatie dat de AQL's direct herleidbaar zijn tot de externe accountant, ook als de naam niet openbaar wordt gemaakt.

De Autoriteit Persoonsgegevens (AP) noemt in haar advies bij het initiële wetsvoorstel²⁵ meermaals het risico van de impact op de loopbaan en reputatie van een accountant en daarmee op zijn persoonlijke levenssfeer.²⁶ De beoogde kwaliteitsverbetering in de accountancysector kan de inbreuk op de bescherming van privacy volgens de AP slechts rechtvaardigen als de noodzaak ervan, waaronder de proportionaliteit en subsidiariteit, deugdelijk is aangetoond.²⁷

Ter bescherming van de privacy van de externe accountant is er in het voorliggende wetsvoorstel voor gekozen om, voor zover de naam van de externe accountant onderdeel uitmaakt van de (rapportage van) audit quality indicators, deze te pseudonimiseren.²⁸

Deze maatregel is echter onvoldoende om de inbreuk op de bescherming van de privacy van externe accountants werkzaam bij kleinere accountantsorganisaties te mitigeren. Alleen al binnen de SRA-populatie kent 33% van de aangesloten 165 accountantsorganisaties een aantal van 1 tot 5 accountants. Bij een kantoor van vijf accountants hoeven overigens niet alle vijf als externe accountant en/of binnen het wettelijke controledomein werkzaam te zijn. Dit betekent dat bij een substantieel aantal kantoren heel gemakkelijk te herleiden is om welke externe accountant het bij de persoonsgebonden AQL's gaat. Ook al is de naam gepseudonimiseerd.

De minister van Financiën schrijft in de MvT: *Dat toch bedoeld effect kan optreden is gerechtvaardigd gezien het belang van deze informatie over de betrokkenheid van de externe accountant ten gunste*

²³ Kst. 33977, nr.16, Evaluatie Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta); Brief regering; Rechtsbescherming accountants en accountantsorganisaties, 31 januari 2017

²⁴ Kst. 33977, nr.16, Evaluatie Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta); Brief regering; Rechtsbescherming accountants en accountantsorganisaties, 31 januari 2017

²⁵ https://www.autoriteitpersoonsgegevens.nl/uploads/imported/advies_wet_toekomst_accountancysector.pdf

²⁶ Memorie van Toelichting Wijzigingswet accountancysector, pagina 47

²⁷ Autoriteit Persoonsgegevens, Advies wet toekomst accountancysector (23 maart 2022), pagina 2

²⁸ Memorie van Toelichting Wijzigingswet accountancysector, pagina 8

van belanghebbenden die hun vertrouwen in de accountantsverklaring mede willen kunnen ontleen aan die kwaliteitsinformatie. Hierbij weegt ook mee dat accountant in beginsel een publiek beroep is.²⁹

- De Autoriteit Persoonsgegevens stelt in haar advies bij het initiële wetsvoorstel dat ‘een forse inbreuk op de persoonlijke levenssfeer van de betrokken accountant ertoe leidt dat het belang van een algemene openbaarmakingsverplichting zoals wordt voorgesteld, zelden prevaleert’.³⁰
- De Raad van State merkt verder op dat de effectiviteit van de indicatoren vooralsnog niet duidelijk is. Daarmee rijst de vraag of de inbreuk op het recht op bescherming van de privacy - hoe beperkt ook - te rechtvaardigen valt.³¹
- Waar het gaat om proportionaliteit en subsidiariteit geven we in overweging dat kleinere accountantsorganisaties, reguliere entiteiten zonder openbaar belang controleren waarbij de stakeholderskring beperkt en bekend is. Het zijn juist de stakeholders bij beursgenoteerde ondernemingen die meer transparantie verlangen.
- Reguliere entiteiten kiezen hun accountant op basis van andere factoren dan de geformuleerde kwaliteitsindicatoren. In dat kader hebben ook VNO-NCW en MKB-Nederland aangegeven twijfels te hebben bij het nut en de praktische toepasbaarheid van informatie over kwaliteitsindicatoren voor het reguliere segment.³²

Door in het wetsvoorstel te kiezen voor pseudonimiseren en daarmee enerzijds het recht op privacy bij de externe accountant te beschermen, staat de wetgever anderzijds een inbreuk – hoe beperkt die ook wordt geschetst – op de bescherming van de privacy van de externe accountant bij kleinere accountantsorganisaties toe. Daarmee tornt de wetgever aan het gelijkheidsbeginsel.

- a. Bij een substantieel aantal kantoren (33% van de reguliere vergunninghouders onder SRA-vlag) is heel gemakkelijk te herleiden om welke externe accountant het bij de persoonsgebonden AQI's gaat. Ook al is de naam gepseudonimiseerd.
- b. De AP stelde in haar advies bij het initiële wetsvoorstel dat ‘een forse inbreuk op de persoonlijke levenssfeer van de betrokken accountant ertoe leidt dat het belang van een algemene openbaarmakingsverplichting zoals wordt voorgesteld, zelden prevaleert’.³³
- c. De Raad van State merkt verder op dat de effectiviteit van de indicatoren vooralsnog niet duidelijk is. Daarmee rijst de vraag of de inbreuk op het recht op bescherming van de privacy -hoe beperkt ook- te rechtvaardigen valt.
- d. Het gelijkheidsbeginsel staat onder druk door enerzijds het recht op privacy bij de externe accountant te beschermen, en anderzijds een inbreuk – hoe beperkt die ook wordt geschetst – op de bescherming van de privacy van de externe accountant bij kleinere accountantsorganisaties toe te staan.

Uitvoerbaarheid / regeldruk³⁴

Volgens berekeningen in 2021 kunnen de financiële lasten van de implementatie en werking van rapportageverplichtingen waaronder de AQI's, alleen al oplopen tussen 48 en 62 miljoen in het eerste jaar. Daarna bedragen de structurele kosten jaarlijks zo'n 43 tot 56 miljoen. Deze bedragen zijn inclusief begrote nalevingskosten door de NBA en exclusief de kosten van de toezichthouder AFM.

De structurele kosten van de AQI's sec variëren tussen (afgerond) 16 en 20 miljoen per jaar. Gezien de belasting in tijd en geld op reguliere vergunninghouders en onze eerdere conclusie dat beoogde doelen en werking van deze maatregel niet zullen worden behaald, oordeelt SRA de introductie van de maatregel als niet doelmatig, niet proportioneel en daarmee niet wenselijk.

²⁹ Memorie van Toelichting Wijzigingswet accountancysector, pagina 53

³⁰ Autoriteit Persoonsgegevens, Advies wet toekomst accountancysector (23 maart 2022), pagina 2

³¹ Advies Raad van State, Wetsvoorstel Toekomst accountancysector Kenmerk W06.22.0142/III, Kamerstukken II 2023/24, 36484, nr. 4, pagina 3 en 5

³² Zie <https://www.vno-ncw.nl/sites/default/files/brief21-120588.pdf>

³³ Autoriteit Persoonsgegevens, Advies wet toekomst accountancysector (23 maart 2022), pagina 2

³⁴ Zie bijlage: Input Ministerie van Financiën Regeldruk (juni 2021). De genoemde bedragen zijn vanwege prijsindexatie, inflatiecorrectie en krapte op de markt inmiddels hoger dan hier gesteld.

Versterking governance grootste reguliere vergunninghouders

Voorstel van de Commissie toekomst accountancysector

'De governance en het beloningsmodel van accountantsorganisaties nog niet in alle gevallen bijdraagt aan het centraal stellen van een hoge kwaliteit van wettelijke controles. De invoering van een op het structuurregime geïnspireerd regime voor OOB en grote niet-OOB accountantsorganisaties is wenselijk'.³⁵

Doel van de maatregel is het mitigeren van negatieve prikkels die mogelijk vanuit de governance en het beloningsmodel van grote(re) accountantsorganisaties uitgaan. *Door het interne toezichtsorgaan inspraak te geven op belangrijke onderwerpen als kwaliteit, investeringen, bezoldiging en winstuitkering, kan de raad van bestuur in principe niet langer zelfstandig over deze onderwerpen beslissen. De raad van bestuur heeft hiervoor de goedkeuring van het interne toezichtsorgaan nodig.*³⁶

Doeltreffendheid (welk probleem lossen we op?)

1. Het segment van reguliere vergunninghouders kent vanwege de kantooromvang, type klanten en hun specifieke kring van stakeholders (eindgebruikers) een wezenlijk andere dynamiek, andere aansturing en andere cultuur dan de grote internationaal aangestuurde collega-OOB-kantoren.³⁷
2. Er is tot op heden geen gericht onderzoek uitgevoerd naar kwetsbaarheden in de structuur van de reguliere vergunninghouders.³⁸
3. Binnen de 53 kwaliteitsverbeteringen uit het rapport 'In het publiek belang; het kan echt beter' (gericht op de reguliere vergunninghouders), zijn maatregelen getroffen, onder andere in het kader van goed bestuur, op kwaliteitsgerichte cultuur, management van kwaliteit en belonen zonder negatieve bijwerkingen.³⁹
4. Zolang de winstuitkering wordt bepaald op basis van het beginsel 'gelijke monniken, gelijke kappen', moet een goede governance en onderlinge transparantie de waarborgen bieden voor de gewenste focus op kwaliteit.
5. De Wta biedt voldoende bepalingen en daarmee waarborgen: Artikel 21 (governance, beheerste en integere bedrijfsvoering) en artikel 18b (passend beloningsbeleid).

Juridische kwaliteit

Rechtsongelijkheid in het internationale systeem

Tot op heden bestaat een strikt onderscheid in beleid voor accountantsorganisaties die beursgenoteerde (OOB-)ondernemingen controleren, en accountantsorganisaties die controleplichtige mkb-ondernemingen begeleiden en controleren; een scheiding die bewust in internationaal en nationaal beleid, wet- en regelgeving en beroepsregels is aangebracht en waarbij recht wordt gedaan aan de mate van publiek belang, proportionaliteit en complexiteit van zowel accountantsorganisatie als gecontroleerde entiteiten.

- a. Met het voorstel om ook grotere reguliere vergunninghouders onderwerp te laten zijn van een 'OOB-regime' - meer specifiek de artikelen 16, lid 3 tot 6, 16a, 22a lid 1 tot 9, 24c, 53 en 54 van de Wta, inclusief de bepalingen in hoofdstuk 7a van het Bta -, wordt rechtsongelijkheid binnen het (inter)nationale (EU-)systeem aangebracht. Dit is niet zoals de wetgever dat aanvankelijk bedoeld heeft.

³⁵ Rapport 'Vertrouwen op controle', Commissie toekomst accountancysector (30 januari 2020), pagina 7

³⁶ kst-33977-29, Kabinetsreactie op het rapport 'Vertrouwen op controle' van de Commissie toekomst accountancysector (Cta), (26 maart 2020)

³⁷ Zie bijvoorbeeld <https://www.accountancyvanmorgen.nl/av-top-50/> voor omvang en omzet

³⁸ Kwetsbaarheden in de structuur van de accountancysector (AFM, 21 november 2018), pagina 7: *Het onderzoek focust zich met name op de markt van wettelijke controles van OOB-ondernemingen die grotendeels door de Big 4-accountantsorganisaties (Deloitte Accountants B.V. (Deloitte), Ernst & Young Accountants LLP (EY), KPMG Accountants N.V. (KPMG) en PricewaterhouseCoopers Accountants N.V. (PwC)) worden uitgevoerd. In 2023 heeft de AFM wel verkennend onderzoek uitgevoerd naar de rol van prikkels in het bedrijfsmodel van AO's-RV.*

³⁹ Rapport In het publiek belang; het kan echt beter (NBA, 2015) pagina 27-29

- b. Door onderscheid aan te brengen ontstaat ook onduidelijkheid in de Nederlandse wettelijke controlemarkt. Worden met het wetsvoorstel drie divisies met verschillend gepercipieerde kwaliteitslabels gecreëerd: OOB-AO's, RV-AO's met RvC en overige AO-RV's? Dit betekent een rechtstreeks ingrijpen in de markt, op basis van omvang, en dat is zeer ongewenst. Ook met het oog op de vastgestelde verwachtingskloof, is het van belang is om een gelijk speelveld te behouden. Daarbij moet de bedoelde proportionaliteit in de wet gewaarborgd blijven.
- c. De rechtsongelijkheid heeft ook direct effect op de dagelijkse praktijk van accountantsorganisaties. In een steeds internationaler wordende wereld wordt er door reguliere vergunninghouders steeds meer met buitenlandse klanten, groepsonderdelen met buitenlandse connecties en dus ook met buitenlandse accountants en accountantsorganisaties gewerkt, waarvoor andere regimes gelden.

Overige opmerkingen

- a. Met het voorstel wordt verder het principe verlaten dat accountants in meerderheid beslissingsbevoegdheid moeten hebben over alle zaken die de kwaliteit van de beroepsuitoefening waarborgen. Het loslaten van dit belangrijke beginsel wordt in het wetsvoorstel niet gemotiveerd.
- b. Het wetsvoorstel werkt geen kaders en normen uit op basis waarvan het interne toezichtorgaan voorstellen moet doen voor het beloningsbeleid en de winstuitkeringen. Dit creëert onduidelijkheid.
- c. Belangrijker en wezenlijker is daarnaast de vraag wat de (juridische) implicaties zijn van de gedeelde invloed op de besluitvorming en de benodigde goedkeuring van het interne toezichtorgaan: wordt het interne toezichtorgaan op basis van de voorgestelde wijziging van artikel 18, lid 2 Wta medeverantwoordelijk (en aanspreekbaar dan wel aansprakelijk) gesteld voor de kwaliteit van de wettelijke controles?
- d. We vragen ons vanuit Europees perspectief af hoe de keuze voor deze maatregel zich verhoudt tot consistente harmonisatie en uniforme toepassing van de regels, en bijdraagt aan een effectiever functioneren van de accountant/accountantsorganisatie en de kwaliteit in de interne markt
- e. Het roept mede de vraag op in hoeverre reguliere vergunninghouders verder geconfronteerd gaan worden met (OOB-)verplichtingen die op basis van huidige nationale en internationale wetgeving nu niet voor hen gelden. Als het eenmaal geregend heeft, druppelt het in Nederland vaak verder; met jurisdisering, bureaucratisering, regeldruk en kostenverhoging voor zowel accountantsorganisaties als controleplichtige ondernemingen tot gevolg.

Tekstueel

Het gebruik in het ingevoegde lid 8, artikel 22 van de Wta van een relatief groot aantal multi-interpretabele begrippen behoeft precisering: 'duurzame' samenwerking, 'ingrijpende' betekenis, 'ingrijpend' vergroten of verminderen, een 'aanmerkelijk aantal' werknemers.

Uitvoerbaarheid en regeldruk

- a. Er is geen MKB-toets uitgevoerd op dit voorstel.
- b. Waar de zes OOB-vergunninghouders al over een Raad van Commissarissen beschikken, moeten voornoemde 'grotere' accountantsorganisaties een intern governance-apparaat gaan implementeren en onderhouden. Dit leidt tot forse regeldruk (lasten en kosten). Deze kosten gelden indirect de controleplichtige reguliere ondernemingen.
- c. Binnen het segment van reguliere vergunninghouders gaat onderscheid ontstaan tussen accountantsorganisaties mét en zonder RvC. De vraag is in hoeverre hiermee oneigenlijke, onderscheidende kwaliteitslabels ontstaan en daarmee onduidelijkheid in de Nederlandse wettelijke controlemarkt. Deze wijze van rechtstreeks ingrijpen in de markt is zeer ongewenst. Van belang is om een gelijk speelveld te behouden, waarbij de proportionaliteit zoals bedoeld in de wet gewaarborgd blijft. Deze kosten gelden indirect de controleplichtige reguliere ondernemingen.
- d. We verwijzen naar de bijlage Input Ministerie van Financiën Regeldruk: Het effect van stapelen.
- e. Mocht desondanks dit voorstel gaan gelden voor reguliere vergunninghouders dan bevelen we in het kader van marktontwikkelingen aan, opname van een bepaling via de Wijzigingswet in de Wet op het accountantsberoep waarbij de voorgestelde cumulatieve criteria periodiek (om de vijf jaar) worden geëvalueerd, waarbij de wetgever de mogelijkheid krijgt om per algemene maatregel van bestuur een inflatiecorrectie toe te passen.

Verduidelijking van de medeverantwoordelijkheid van accountantsorganisaties voor de kwaliteit van individuele wettelijke controles

Geen voorstel of aanbeveling van de Commissie toekomst accountancysector

Andere framing dan bij het initiële Wetsvoorstel toekomst accountancysector: Versterking handhavinginstrumentarium AFM ⁴⁰

De voorgestelde wijziging van artikel 18, lid 2 Wta vloeit niet voort uit de aanbevelingen van de Cta, maar uit de wens van de AFM om rechterlijke uitspraken via een wetswijziging te repareren. De AFM is van mening dat uit uitspraken van Rechtbank Rotterdam⁴¹ en het College van Beroep voor het bedrijfsleven⁴² (in hoger beroep), volgt dat zij accountantsorganisaties niet op basis van slechts enkele dossierreviews rechtstreeks juridisch kan aanspreken op het stelsel ter borging van de kwaliteit van de wettelijke controle.

In plaats van de aanwijzingen in de rechterlijke uitspraken in dit kader op te volgen, verzoekt de toezichthouder de minister van Financiën om een voorstel te doen tot aanpassing van de Wta, waardoor accountantsorganisaties direct en (rechts)persoonlijk verantwoordelijk zijn voor de kwaliteit van individuele wettelijke controles, zodat ernstige tekortkomingen in wettelijke controles die in naam van de accountantsorganisatie zijn verricht aan die organisatie kunnen worden toegerekend.⁴³

De Memorie van toelichting bij het initiële Wetsvoorstel toekomst accountancysector is daar helder over: *Daarnaast wordt beoogd de verantwoordelijkheid van accountantsorganisaties ten aanzien van individuele wettelijke controles te vergroten. De aanleiding voor deze wijziging bestaat uit de wens van de AFM om accountantsorganisaties 'direct en (rechts)persoonlijk verantwoordelijk [te stellen] voor de kwaliteit van individuele wettelijke controles', die bij brief van 24 april 2020 als onderdeel van de wetgevingsbrief van de AFM aan de Tweede Kamer is gezonden.*⁴⁴ *Met de nu voorliggende wijziging wordt aan dat voornemen uitvoering gegeven door te bepalen dat het kwaliteitsbeheersingssysteem van de accountantsorganisaties waarborgt dat ernstige tekortkomingen in meerdere wettelijke controles worden voorkomen. De AFM kan hierop, op basis van onderzoek door de AFM van een selectie van controledossiers, vervolgens toezicht uitoefenen.*⁴⁵

Volgens de Memorie van toelichting bij het (huidige) wetsvoorstel Wijzigingswet accountancysector wordt hiermee *'tevens recht gedaan aan de aanbeveling van de Cta dat het stelsel van kwaliteitsbeheersing centraal onderdeel moet zijn in het toezicht.'* De toelichting benadrukt dat het voorstel de verantwoordelijkheidsverdeling tussen accountantsorganisaties en accountants intact zou laten, de jurisprudentie van het College van Beroep voor het bedrijfsleven (CBB) zou erkennen en in overeenstemming zou zijn met de Auditrichtlijn 2006/43/EG⁴⁶ ('de Richtlijn').⁴⁷

De Commissie toekomst accountancysector beveelt in haar eindrapport geen versterking van het toezicht/handhavinginstrumentarium van de AFM aan. Het advies van de commissie is erop gericht om de inrichting van het systeem van kwaliteitswaarborging, conform de uitgangspunten van de Wta, een centraal onderdeel van het toezicht te laten zijn, naast de beoordeling van de (volledigheid) van controledossiers. Volgens de Cta en de Raad van State is daarvoor geen wetswijziging nodig.

⁴⁰ Memorie van Toelichting bij het Wetsvoorstel toekomst accountancysector, pagina 11; vindbaar via

<https://www.internetconsultatie.nl/wettoekomstaccountancysector>

⁴¹ ECLI:NL:RBROT:2017:9978 en ECLI:NL:RBROT:2017:9977 - Rechtbank Rotterdam, 20-12-2017 / 17/7332 en 16/7329

⁴² ECLI:NL:CBB:2019:234 en ECLI:NL:CBB:2019:235 - College van Beroep voor het bedrijfsleven, 18-06-2019 / 18/183 en 18/991

⁴³ Zie Wetgevingsbrief AFM 2020: <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/kamerstukken/2020/04/24/bijlage-3.-wetgevingsbrief-afm-2020>

⁴⁴ Bijlage bij Kamerstukken II 2019/20, 32545, nr. 117.

⁴⁵ Memorie van Toelichting bij het Wetsvoorstel toekomst accountancysector, pagina 11.

⁴⁶ Richtlijn 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad 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.

⁴⁷ Memorie van Toelichting bij wetsvoorstel Wijzigingswet accountancysector, pagina 15

De Raad van State stelt bovendien dat het voorstel de uitspraken van het CBb niet erkent, waarin met een beroep op de totstandkomingsgeschiedenis van de Wta en de wettelijke verantwoordelijkheidsverdeling is overwogen dat uit fouten in meerdere individuele dossiers niet één-op-één een oordeel, althans geen rechtens toereikend bewijs, kan worden afgeleid over het functioneren van het stelsel van kwaliteitsbeheersing als zodanig.⁴⁸

De Raad van State concludeert dat het voorstel tot aanpassing van artikel 18, tweede lid, Wta een *ingrijpende verandering betekent in de ontwikkeling van de accountancy en het toezicht daarop. Het voorstel grijpt in op de bestaande, wettelijk geregelde verhouding van verantwoordelijkheden van de accountantsorganisatie voor het stelsel van kwaliteitsbeheersing en van de individuele accountant voor het controledossier. Het voorstel motiveert deze verandering van het bestaande systeem niet dragend. Ook de verhouding tot de Auditrichtlijn vergt een dragende motivering. Indien het niet mogelijk is deze dragende motiveringen te geven, adviseert zij van het voorstel af te zien.*⁴⁹

De wetswijziging

De wetswijziging betreft een toevoeging aan artikel 18 Wta, lid 2: Het stelsel van kwaliteitsbeheersing is zodanig ingericht dat

- a. de werkzaamheden betreffende een wettelijke controle te allen tijde plaatsvinden onder de verantwoordelijkheid van een externe accountant;
- b. (toevoeging): *de kwaliteit van de wettelijke controles is geborgd.*

Op grond van de delegatiebepaling in artikel 18, derde lid, worden enkele materiële eisen gesteld aan het stelsel van kwaliteitsbeheersing. Belangrijke uit te werken kwaliteitswaarborgen die het stelsel van kwaliteitsbeheersing moet bieden, zijn dat

- i. de externe accountant en de overige controlemedewerkers in de uitvoering van de wettelijke controle professionele oordeelsvorming toepassen, dat
- ii. zij werken met een professioneel-kritische houding, en dat
- iii. de wettelijke controle plaatsvindt op basis van voldoende en geschikte informatie.

Anders gezegd, de accountantsorganisatie heeft de plicht in zijn bedrijfsvoering passende maatregelen te nemen die er in opzet, bestaan en werking voor zorgen dat de externe accountants en de medewerkers die meewerken aan de wettelijke controle, de hier bedoelde beroepsstandaarden kunnen en willen toepassen (NV COS, nrs. 200.15-200.17).⁵⁰

Doeltreffendheid

Om een analyse te maken van, of uitspraak te kunnen doen over de doeltreffendheid van het wetsvoorstel, moet helder zijn wat met de voorgestelde wijziging van artikel 18, lid 2 Wta concreet beoogd wordt door de wetgever en daarmee verlangd wordt van accountantsorganisaties.

Ondanks dat zowel de tekst van het wetsvoorstel als de Memorie van toelichting spreken over een 'verduidelijking van de medeverantwoordelijkheid van de accountantsorganisatie', bevestigt de wetswijziging juist de bestaande roep om verduidelijkende en dragende motiveringen en roept verdere vragen op. Bijvoorbeeld:

1. Wat bedoelt de wetgever met 'medeverantwoordelijkheid' in het licht van de bestaande gescheiden wettelijke verantwoordelijkheden tussen de accountantsorganisatie en de externe accountant?
2. Wat bedoelt de wetgever met de gegeven kwaliteitsdoelstelling dat 'de kwaliteit van de wettelijke controles is geborgd', mede vanuit het oogpunt dat er geen eenduidige meetbare definitie bestaat van 'kwaliteit'?
3. Is de beoogde 'borging' congruent met het bepaalde in de tekst van Auditrichtlijn 2006/43/EG, namelijk bedoeld om accountantsorganisaties te bewegen een deugdelijk stelsel van kwaliteitsbeheersing in te richten, zonder resultaatsverbintenis op dossierniveau? Zo ja, waarom wordt de wet dan gewijzigd?

⁴⁸ Advies Raad van State, kenmerk W06.22.0142/III, pagina 6

⁴⁹ Advies Raad van State, Kamerstukken II 2023/2024, 36484, nr. 4, pagina 8

⁵⁰ Memorie van Toelichting Wijzigingswet accountancysector, pagina 16

4. Of is wetswijziging bedoeld om de accountantsorganisatie – in strijd met de wijze waarop dat in de Richtlijn en in alle overige (nationale en internationale) accountantsregelgeving is geregeld, de jurisprudentie en het advies van de Raad van State⁵¹ –, ook verantwoordelijk te maken voor individuele dossierkwaliteit (waarvoor de externe accountant primair verantwoordelijk is): een resultaatverbintenis?
5. Als het beoogde doel een resultaatverbintenis is, dan wijzigt daarmee ook het wettelijke stelsel van gescheiden verantwoordelijkheden tussen de accountantsorganisatie en de externe accountant. Welke betekenis kan dan gegeven worden aan de tekst van de MvT waarin staat dat de maatregel *'geen ingreep in de bestaande en juridische verdeling van verantwoordelijkheden tussen de accountantsorganisatie en de externe accountant'*⁵² en ook geen stelselwijziging inhoudt.⁵³
6. Het doel van de maatregel is het verhogen van de kwaliteit van de wettelijke controle, waarvoor de externe accountant primair verantwoordelijk is. De MvT licht niet toe op wat (en welke wijze) deze maatregel daartoe concreet bijdraagt of bewerkstelligt. Refererend aan dezelfde maatregel uit het initiële wetsvoorstel (Versterking handhavinginstrumentarium AFM): We gaan er vanuit dat het niet de bedoeling van de wetgever is om een kwaliteitsverbetering te bewerkstelligen door middel van het sec opleggen van boetes.
7. Wil de maatregel doelmatig en doeltreffend zijn, dan moet de accountantsorganisatie er ook mee uit de voeten kunnen en werkbaar, meetbaar en beheersbaar zijn.
De vraag die de maatregel en de toelichting daarop opwerpt, is in hoeverre een stelsel van processen, procedures en grondbeginselen bijvoorbeeld het professioneel oordeelsvorming (criterium ii) of de professioneel-kritische houding (criterium iii) van de externe accountant kan sturen; daarbij in overweging nemend dat de externe accountant opereert binnen een 'principle based' omgeving van beroepsstandaarden en normen. Een stelsel kan nimmer individuele tekortkomingen uitsluiten. De vraag is relevant hoe een resultaatverplichting op kwaliteit praktisch gedefinieerd moet worden en hoe meetbaar is wanneer accountantsorganisaties het beoogde en gewenste resultaat hebben gerealiseerd.
8. Indien onduidelijkheid rond de beweegredenen van de wetswijziging en de voorgestelde wijzigingen blijven bestaan en geen duidelijke en transparante regels worden opgesteld, zal dat zeer ongewenste effecten voor de sector met zich meebrengen. Naast de verlamdende effecten van extra regeldruk, zal onduidelijkheid onvermijdelijk gaan leiden tot rechterlijke procedures; procedures die vele jaren duren voordat er duidelijkheid is en (vanuit divers perspectief) kostenverhogend zijn.

Juridische kwaliteit

Voorstel wijkt af van wettelijke verantwoordelijkheidsverdeling

In het huidige stelsel van de Wta is sprake van een duidelijk onderscheid in verantwoordelijkheden voor de kwaliteit van wettelijke controles tussen de accountantsorganisatie en de individuele bij haar werkzame of aan haar verbonden externe accountants. Dat zijn geen inwisselbare verantwoordelijkheden. Dit stelsel sluit aan op de internationale praktijk.

De verantwoordelijkheid van de accountantsorganisatie ligt op het gebied van de kwaliteit van de bedrijfsvoering. Met het oog daarop zijn in afdeling 3.1 van de Wta aan de accountantsorganisatie eisen gesteld die zien op het systeem van kwaliteitsbeheersing en de integriteit van de accountantsorganisatie, en de deskundigheid en betrouwbaarheid van dagelijkse (mede-) beleidsbepalers. Artikel 14 van de Wta is tot de accountantsorganisatie gericht. Het legt de accountantsorganisatie de plicht op ervoor te zorgen dat de externe accountants die bij haar werkzaam zijn of aan haar zijn verbonden, adequaat functioneren.

⁵¹ Kamerstukken II 2023/24, 36484, nr. 4 (Advies RvS).

⁵² Memorie van Toelichting Wijzigingswet accountancysector, pagina 16

⁵³ Advies Raad van State en Nader rapport (Kamerstukken II 2023/24, 36484, nr 4, pagina 15

Tot slot, dit voorstel wijzigt weliswaar de Wet toezicht accountantsorganisaties, de Wet op het accountantsberoep en de Wet tuchtrechtspraak accountants, maar beoogt geen stelselwijziging. Om die reden zijn het opschrift en de citeertitel van dit voorstel gewijzigd in Wet tot wijziging van enkele wetten op het terrein van de accountancy in verband met maatregelen ter verhoging van de kwaliteit van de wettelijke controles (Wijzigingswet accountancysector).

De externe accountants zijn verantwoordelijk voor de kwaliteit van de professionele beroepsuitoefening. Aan hen zijn in afdeling 3.2 van de Wta eisen gesteld die betrekking hebben op de vakbekwaamheid, onafhankelijkheid, objectiviteit en integriteit en de transparantie van de accountantsverklaring.

Het wetsvoorstel miskent dit onderscheid in verantwoordelijkheden nu het in art. 18 lid 2 sub b Wta een directe relatie legt tussen het stelsel van kwaliteitsbeheersing – waarvoor de accountantsorganisatie (primair) verantwoordelijk is – en de kwaliteit van de wettelijke controles – waarvoor de externe accountant (primair) verantwoordelijk is.

Kwaliteitsdoelstelling: inspanningsverplichting of resultaatsverbintenis?

*Bij het nu meegegeven doel van het stelsel van kwaliteitsbeheersing gaat het er uiteindelijk om dat de accountantsorganisatie de verantwoordelijkheid neemt dat haar bedrijfsvoering in opzet, bestaan en werking mede is gericht op het resultaat, namelijk de kwaliteit van de wettelijke controles.*⁵⁴

Van een resultaatsverplichting (ook wel resultaatsverbintenis genoemd) is in juridische zin sprake als voor de voldoening van de verplichting het resultaat is verwezenlijkt. Het is daarbij niet voldoende dat de schuldenaar heeft gedaan wat in zijn vermogen ligt om dat resultaat tot stand te brengen. Aan een inspanningsverplichting (of inspanningsverbintenis) is voldaan indien de schuldenaar de vereiste inspanning heeft geleverd, ongeacht het resultaat.⁵⁵

Huidige situatie

- De Wta vraagt met artikel 18 lid 1 Wta, een resultaatsverplichting van de accountantsorganisatie voor het hebben van een stelsel van kwaliteitsbeheersing (en niet voor de kwaliteit van individuele controledossiers): *De accountantsorganisatie beschikt over een stelsel van kwaliteitsbeheersing.*
- Deze bepaling is conform het bepaalde in artikel 24 bis, eerste lid, onder g. van de Richtlijn: *‘Een wettelijke auditor of een auditkantoor voert een intern kwaliteitsbeheersingssysteem in om de kwaliteit van de wettelijke controle te waarborgen’.*
Uit deze bepaling van de Richtlijn kan weliswaar een resultaatsverplichting worden afgeleid, maar hierbij betreft het te realiseren resultaat, de invoering van een intern kwaliteitsbeheersingssysteem (met als doel de kwaliteit van de wettelijke controle te waarborgen).
Dit is anders in het wetsvoorstel, waar in de huidige redactie van art. 18 lid 2 sub b het te bereiken resultaat de kwaliteit van de wettelijke controles betreft. Het is dan ook onjuist te veronderstellen dat de tekst van het wetsvoorstel in lijn zou zijn met de Richtlijn.
- Daarnaast voorziet huidige regelgeving al in een zorgplicht van accountantsorganisaties voor het adequaat functioneren van de bij haar werkzame of aan haar verbonden externe accountants (zie bijv. art. 14 e.v. Wta). Deze zorgplicht houdt in dat de accountantsorganisatie voor het functioneren van haar externe accountants de randvoorwaarden dient te creëren en maatregelen dient te treffen als dit functioneren niet langer strookt met de gestelde eisen. Volgens de jurisprudentie kent de zorgplicht van accountantsorganisaties ook een inspanningsverplichting: de toezichthouder zal moeten bewijzen dat er onvoldoende inspanningen zijn verricht.

Initiële Wetsvoorstel toekomst accountancysector

In de Beslisnota schrijft de minister van Financiën na kritiek van de Raad van State op de resultaatsverplichting:

“Het initiële wetsvoorstel voorzag in een resultaatsverplichting voor accountantsorganisaties (...). Dit is naar aanleiding van het advies van de RvS aangepast. Het wetsvoorstel verduidelijkt nu dat het stelsel van kwaliteitsbeheersing als doel heeft de kwaliteit de wettelijke controle te borgen. In lagere regeling wordt uitgewerkt aan welke minimale eisen die waarborg moet voldoen:

- i) de externe accountant en de overige controlemedewerkers passen professionele oordeelsvorming toe;*
- ii) werken met een professioneel-kritische houding; en*
- iii) de controle vindt plaats op basis van voldoende en geschikte informatie”.*⁵⁶

⁵⁴ Memorie van Toelichting Wijzigingswet accountancysector, pagina 16

⁵⁵ Vgl. Asser/Sieburgh 6-I 2020/192.

⁵⁶ Kamerstukken II 2023/24, 36484, nr. 3 (Beslisnota's), beslisnota d.d. 13 november 2023, pag. 2.

Met deze eisen wordt alsnog een resultaatsverbintenis op dossierniveau geïntroduceerd, en de kritiek van de Raad van State ontweken. Wil de wetgever de resultaatsverplichting verwijderen, dan kan zij niet volstaan met aanvulling van lagere regelgeving, maar dient dit (tenminste) in het voorgestelde art. 18 lid 2 sub b Wta te worden gewijzigd.

Het toevoegen van de genoemde enkele minimale eisen in lagere regelgeving voldoet niet; sterker nog, de minimale eisen introduceren de resultaatsverplichting nogmaals via art. 18 lid 3 Wta. Bovendien is ook hier sprake van vermenging van verantwoordelijkheden nu deze eisen van externe accountants op deze wijze onder verantwoordelijkheid komen van de accountantsorganisaties.

Wetsvoorstel Wijzigingswet accountancysector

De aanvankelijk beoogde resultaatsverplichting uit het Wetsvoorstel toekomst accountancysector is met het concreet benoemen van materiële en inhoudelijke eisen in lagere regelgeving, niet in inhoudelijke zin door de wetgever weggenomen. Sterker nog, met deze eisen wordt alsnog een resultaatsverbintenis op dossierniveau geïntroduceerd.

Art. 18 lid 2 sub b van het wetsvoorstel vereist dat het stelsel van kwaliteitsbeheersing zodanig is ingericht dat de kwaliteit van wettelijke controles is geborgd. Hoewel de tekst ambigu is, duidt dit op een resultaatsverplichting in juridische zin omtrent de kwaliteit.

Dit zou anders zijn als het wetsvoorstel bijvoorbeeld zou bepalen dat de kwaliteit van wettelijke controles zoveel mogelijk zou zijn geborgd. Als de wetgever niet beoogt een resultaatsverplichting te introduceren, verdient het aanbeveling de tekst van het wetsvoorstel te wijzigen.

De huidige redactie van het wetsvoorstel is voer voor discussie tussen de toezichthouder (AFM) en accountantsorganisaties, die eenvoudig kan worden vermeden bij wijziging van de redactie van het wetsvoorstel. Anders zal daar weer over geprocedeerd moeten worden.

Minimale eisen en bestaande regelgeving

De genoemde minimale eisen voegen niets toe aan de bestaande regelgeving, aangezien de individuele externe accountants die eisen op basis van de huidige regelgeving al dienen toe te passen.

De minimale eisen aan de kwaliteitswaarborgen in het wetsvoorstel betreffen zoals gezegd professionele oordeelsvorming, professioneel kritische instelling en voldoende en geschikte controle-informatie. In de NV COS zijn verschillende bepalingen opgenomen die deze eisen reeds stellen aan externe accountants. Zo zijn deze eisen reeds voorgeschreven in NV COS 200 ('Algehele doelstellingen van de onafhankelijke accountant, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Standaarden') in par. 15, 16 en 17. Die luiden:

- *“Professioneel-kritische instelling*
15. De accountant dient een controle met een professioneel-kritische instelling te plannen en uit te voeren, waarbij hij er rekening mee houdt dat er omstandigheden kunnen bestaan die ertoe leiden dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten. (Zie Par. A20, A21, A22, A23, en A24).
- *Professionele oordeelsvorming*
16. De accountant dient bij het plannen en uitvoeren van een controle van de financiële overzichten professionele oordeelsvorming toe te passen. (Zie par. A25, A26, A27, A28 en A29).
- *Voldoende en geschikte controle-informatie en controlerisico*
17. Om een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen, dient de accountant voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen teneinde het controlerisico naar een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen en daarmee de accountant in staat te stellen om redelijke conclusies te trekken, waarop hij zijn oordeel kan baseren. (Zie Par. A30, A31, A32, A33, A34, A35, A36, A37, A38, A39, A40, A41, A42, A43, A44, A45, A46, A47, A48, A49, A50, A51, A52, A53 en A54)”.

Standaard NV COS 220 ('Kwaliteitsbeheersing voor een controle van financiële overzichten') schrijft in par. A14 voor dat de leden van het controleteam onder meer dienen te worden geïnformeerd over hun verantwoordelijkheden, met inbegrip van de noodzaak tot naleving van relevante ethische voorschriften, alsmede het plannen en uitvoeren van een controle met een professioneel-kritische instelling zoals op grond van Standaard 200 wordt vereist.

Evenzo schrijft de internationale Standaard ISMQ1 in (onder meer) par. 31 ('Opdrachtuitvoering'), sub c voor dat het kantoor als een van de kwaliteitsdoelstellingen dient vast te stellen dat opdrachtteams een passende professionele oordeelsvorming toepassen en, indien van toepassing op het soort opdracht, blijf geven van een professioneel kritische houding.⁵⁷

Met andere woorden: als met het wetsvoorstel geen wijziging is beoogd ten aanzien van de verantwoordelijkheden tussen accountantsorganisaties en externe accountants, voegen de minimale eisen niets toe aan de bestaande wet- en regelgeving. Als wel een stelselwijziging is beoogd, komt dat stelsel in strijd met de Richtlijn (zoals hieronder wordt toegelicht).

Strijdigheid met bestaande normen accountants

Het opstellen van de materiële eisen is in het licht van de huidige verantwoordelijkheidsverdeling tussen accountantsorganisatie en accountant, niet verenigbaar met normen waaraan de accountant zich moet houden zoals de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA)⁵⁸ en de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO).⁵⁹

Externe accountants hebben een eigen verantwoordelijkheid voor de door hen af te geven controleverklaringen. Zij mogen niet worden beïnvloed bij hun controlewerkzaamheden, dat zou afbreuk doen aan de waarde van de controleverklaringen en de waarde die het maatschappelijk verkeer daaraan kan ontlelen. Er zijn veel regels die ervoor waken dergelijke beïnvloeding te voorkomen, welke zich vertalen in de fundamentele beginselen die externe accountants te alle tijde in acht dienen te nemen, zoals vakbekwaamheid en zorgvuldigheid, objectiviteit en onafhankelijkheid.

De in het wetsvoorstel voorgestelde "medeverantwoordelijkheid" van de accountantsorganisatie voor kwaliteit en de voorgestelde minimale eisen aan de kwaliteitswaarborgen zijn daarmee rechtstreeks strijdig. De accountant moet juist zelf zijn oordeel vormen. Het wetsvoorstel roept het gevaar in het leven van dergelijke beïnvloeding van externe accountants door hun eigen organisaties. Ook dergelijke beïnvloeding dient te allen tijde te worden voorkomen. Het wetsvoorstel druist daarmee in tegen de fundamentele waarop het huidige (tevens internationale) stelsel is vormgegeven.

Overigens zouden de "medeverantwoordelijkheid" en de minimale eisen aan de kwaliteitswaarborgen ook – als die al verenigbaar zouden zijn met het (internationale) stelsel – contraproductief kunnen uitwerken. Als de organisatie zou meedenken met de externe accountants in het kader van bijvoorbeeld professionele oordeelsvorming of de professioneel kritische instelling, dan rijst het gevaar dat dit al dan niet bewust leidt tot ofwel oneigenlijke beïnvloeding, ofwel tot afgenomen alertheid bij externe accountants. Dit zou afbreuk doen aan zowel de kwaliteit van individuele controles als de kwaliteit van de accountantsorganisatie en daar is niemand bij gebaat.

Effecten in juridische zin

Internationale perspectief

Het wetsvoorstel is niet in lijn met de Europese Richtlijn. Het wetsvoorstel gaat niet alleen verder dan de op basis van de Richtlijn vereiste minimumharmonisatie,⁶⁰ maar komt in strijd met de uitgangspunten van Richtlijn ten aanzien van de verantwoordelijkheidsverdeling tussen de accountantsorganisatie enerzijds en de externe accountants anderzijds (zoals ook de Raad van State aangaf in haar advies).

Bovendien is sprake van een belangrijk – maar op het oog niet direct duidelijk – verschil tussen het voorgestelde art. 18 lid 2 sub b Wta en het bepaalde in art. 24 bis, eerste lid, onder g. van de Richtlijn. De Richtlijn bepaalt daar: "Een wettelijke auditor of een auditkantoor voert een intern kwaliteitsbeheersingssysteem in om de kwaliteit van de wettelijke controle te waarborgen."

⁵⁷ Zie nader ISQM1, par. A78. (een nadere toelichting staat ook op pagina 21 onder *Internationaal perspectief*)

⁵⁸ <https://www.nba.nl/tools/hra-2023/?folder=235976>

⁵⁹ <https://www.nba.nl/tools/hra-2022/?folder=119691>

⁶⁰ Zie art. 52 Richtlijn.

Hieruit kan weliswaar een resultaatsverplichting worden afgeleid, maar het hierbij te realiseren resultaat betreft de invoering van een intern kwaliteitsbeheersingssysteem (met als doel de kwaliteit van de wettelijke controle te waarborgen). Dit is anders in het wetsvoorstel, waar in de huidige redactie van art. 18 lid 2 sub b Wta het te bereiken resultaat de kwaliteit van de wettelijke controles betreft. Het gaat dus om een wezenlijk onderscheid.

Met de maatregel zou Nederland uit de pas gaan lopen met de andere Europese landen.

Ook waar het gaat om internationale beroepsstandaarden wordt internationale harmonisatie doorbroken. IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board) heeft een internationaal erkende standaard voor kwaliteitsmanagement uitgegeven: the International Standard on Quality Management 1 ("ISQM 1").⁶¹ Daardoor ontstaat internationale harmonisatie. Voor een internationaal opererende beroepsgroep en voor een open handelseconomie als de Nederlandse, is dat plezierig. Veel controles strekken zich immers uit over de landsgrenzen.

ISQM1 behandelt de verantwoordelijkheden voor accountantsorganisaties voor het opzetten, implementeren en in werking stellen van een kwaliteitsmanagementsysteem voor (onder meer) wettelijke controles.⁶² ISQM1 stelt als kwaliteitsdoelstelling dat het kwaliteitsmanagementsysteem aan de organisatie een *redelijke mate van zekerheid* verschaft, dat de organisatie en haar personeel hun verantwoordelijkheden vervullen in overeenstemming met professionele standaarden en toepasselijke wet- en regelgeving en dat de accountantsrapporten in de gegeven omstandigheden passend zijn.⁶³

ISQM1 licht toe waarom zij een redelijke mate van zekerheid verlangt en wat dat inhoudt:

"Een redelijke mate van zekerheid wordt bereikt wanneer het kwaliteitsmanagementsysteem het risico dat de in paragraaf 14 (a) en b) genoemde doelstellingen niet worden bereikt, tot een aanvaardbaar laag niveau terugbrengt. Een aanvaardbaar laag niveau is geen absoluut niveau van zekerheid, omdat er inherente beperkingen van een kwaliteitsmanagementsysteem bestaan.

*Tot deze beperkingen behoort het feit dat oordeelsvorming door mensen bij besluitvorming gebrekkig kan zijn en dat falen in het kwaliteitsmanagementsysteem van een kantoor bijvoorbeeld kunnen optreden als gevolg van menselijke fouten of gedragingen of van storingen in toepassingen inzake informatietechnologie (IT)."*⁶⁴

Vergelijkbare bepalingen kennen de Nederlandse Standaarden, Nadere Voorschriften Controle- en overige standaarden ("NV COS"), die in dit verband ook een redelijke mate van zekerheid verlangen.⁶⁵

Anders dan in het wetsvoorstel, refereert ISQM1 aldus aan "een redelijke mate van zekerheid". Dit doet recht aan de praktijk waarin het uitgesloten is dat in alle individuele dossiers de voorgestelde minimale kwaliteitswaarborgen worden gerealiseerd.

Het wetsvoorstel gaat evenwel met de invoering van de minimale eisen aan kwaliteitswaarborgen van een dergelijke utopie uit. Dat doet geen recht aan de praktijk en aan de inherente beperkingen waarmee mensen nu eenmaal werken. Handhaving van het wetsvoorstel zou er aldus op neerkomen, dat accountantsorganisaties met boetes worden gestraft voor het feit dat mensen nu eenmaal niet perfect zijn. Het behoeft geen betoog dat dergelijke punitieve sancties niet op dergelijke verwijten kunnen worden gestoeld. De scheefgroei die aldus zou ontstaan tussen de Nederlandse wetgeving en de internationale standaarden, zou overigens ook internationaal tot onbegrip kunnen leiden.

Handhavingsperspectief: uitbreiding instrumentarium

De in het wetsvoorstel geboden onduidelijkheid zal leiden tot nieuwe procedures.

Blijkens de Beslisnota betreffen de voorgestelde kwaliteitswaarborgen minimale eisen waaraan de waarborg voor de kwaliteit de wettelijke controles dient te voldoen. Dit betreft als gezegd de eisen:

i) dat de externe accountant en de overige controlemedewerkers professionele oordeelsvorming toe passen; ii) dat zij werken met een professioneel-kritische houding; en iii) dat de controle plaatsvindt op basis van voldoende en geschikte informatie.⁶⁶

⁶¹ De ISQM1 heeft overigens geen rechtstreekse werking en is thans nog niet omgezet in Nederlandse wetgeving (Wta/Bta). Wel is hierop Standaard NVCOS 220 aangepast.

⁶² ISQM1, par. 1.

⁶³ ISQM1, par. 14 onder (a) en (b).

⁶⁴ ISQM1, par. A5.

⁶⁵ Zie bijv. NVCOS 220, par. A34.

⁶⁶ Kamerstukken II 2023/24, 36484, nr. 3 (Beslisnota's), beslisnota d.d. 13 november 2023, pag. 2.

Nu de beslisnota uitdrukkelijk spreekt over minimale eisen waaraan de waarborg voor kwaliteit dient te voldoen, zal bij het niet voldoen aan een van deze eisen, de vereiste waarborg niet worden gehaald en zal sprake zijn van overtreding van art. 18 lid 2 en 3 Wta.

In praktische zin is dan in feite nog steeds sprake van een resultaatsverbintenis voor het realiseren van de genoemde kwaliteitswaarborgen in alle individuele dossiers. Op die wijze kan dus de organisatie een boete worden opgelegd op basis van één of enkele individuele controledossiers (die niet voldoet/voldoen aan een of meer waarborg), zonder dat de toezichthouder onderzoek hoeft te doen naar het kwaliteitssysteem van de accountantsorganisatie.

Indien de wetgever zo'n systeem voorstaat – in strijd met het advies van de Raad van State – dan dient zij dat niet via een 'achterdeur' (kwaliteitswaarborgen) binnen te halen en (ten onrechte) als verduidelijking te presenteren.

Rechtsbescherming

De constatering dat niet voldaan is aan één of meerdere genoemde minimale kwaliteitswaarborgen uit de voorgestelde artikelen 18, lid 2 en 3 van de Wta, is voldoende kwalificatie voor een overtreding en daarmee handhaving door de toezichthouder. De vereiste waarborg is immers niet geleverd.

De accountantsorganisatie kan op basis van één of enkele individuele controledossiers (die niet voldoet/voldoen aan een of meer waarborg) een boete opgelegd krijgen, zonder dat de toezichthouder onderzoek hoeft te doen naar het kwaliteitssysteem van de accountantsorganisatie.

De rechtsbescherming wordt uitgehold door een systeem waarbij de kwaliteit van accountantsorganisaties zou worden gemeten aan de hand van één of enkele controledossiers, aan de hand van niet vooraf objectiveerbare normen.

Daarbij komt dat rechtsbescherming ook in het huidige stelsel tot op zekere hoogte illusoir is. Dit komt in de eerste plaats omdat accountantsorganisaties begrijpelijkerwijs zeer terughoudend zijn in het voeren van gerechtelijke procedures tegen de toezichthouder.

In de tweede plaats zal – in de sporadische gevallen waarin een accountantsorganisatie het oordeel van de rechter vraagt –, het gaan om rechterlijke toetsing over de toestand van de kwaliteit van de organisatie op een moment dat vele jaren in het verleden ligt. Er gaan immers jaren voorbij voor er een voor beroep vatbaar besluit ligt, waartegen vervolgens enkele jaren moet worden geprocedeerd voor er een rechterlijke beoordeling is.

Essentiële hoekstenen uit het bestaande bouwwerk van wet- en regelgeving, toezicht en rechterlijke toetsing worden met deze wetswijziging verwijderd, waardoor de rechtsbescherming van betrokken partijen ernstig in het geding komt.

Uitvoerbaarheid / regeldruk

Het zou ongekend zijn dat accountantsorganisaties een resultaatsverbintenis wordt opgelegd voor de kwaliteit van individuele wettelijke controles/dossiers. Een dergelijke verbintenis is ook nog nooit aan een activiteit inzake 'kwaliteit' in een wet verbonden.

De vraag die de maatregel en de toelichting daarop opwerpt, is in hoeverre een stelsel van processen, procedures en grondbeginselen bijvoorbeeld het professioneel oordeelsvorming (criterium ii) of de professioneel-kritische houding (criterium iii) van de externe accountant kan sturen; daarbij in overweging nemend dat de externe accountant opereert binnen een principle based omgeving van beroepsstandaarden en normen. Een accountantsoordeel behelst bovendien in zekere mate (evenals een rechterlijk oordeel) naast feitelijke vaststellingen, ook interpretaties en subjectieve inschatting van een aantal elementen die bijdragen aan het oordeel en de verklaring. Die interpretaties en schattingen zijn niet of slechts met onmogelijke inspanningen te uniformeren.

Het opzetten van een absoluut sluitend kwaliteitsbeheersingsstelsel dat de kwaliteit van de wettelijke controle waarborgt, is onmogelijk. Een stelsel kan nimmer individuele tekortkomingen uitsluiten.

Overheveling toezicht reguliere vergunninghouders naar AFM

Voorstel van de Commissie toekomst accountancysector

Met de overheveling van de uitvoering van de kwaliteitstoetsingen in het wettelijke controledomein door NBA en SRA aan de AFM, is per 1 januari 2022 een stelsel ontstaan waarbij de toezichthouder naast de al bestaande juridische en formele toezichtstaak, de facto en de jure verantwoordelijk is voor de uitvoering van de kwaliteitstoetsingen bij de 226 reguliere vergunninghouders.

Beoogd doel van de maatregel is effectiever toezicht en verhoging van de kwaliteit van wettelijke controles. Het verhogen van de kwaliteit van de wettelijke controles wordt in de Wta overigens niet genoemd en benoemd als het doel van toezicht.

Doeltreffendheid

De mate waarin de beoogde doelstelling (effectiever toezicht) in het mkb-segment wordt behaald, is op dit moment nog niet te bepalen. Er is geen nulmeting of een eerste onderzoek uitgevoerd naar het integrale kwaliteitsbeheersingssysteem bij alle 226 reguliere vergunninghouders om te kunnen bepalen of de toezichtmethodiek van de AFM uiteindelijk gaat bijdragen aan verhoging van de kwaliteit van wettelijke controles (waar overigens geen eenduidige definitie voor bestaat).

Een analyse van de toezichtspraktijk en -methodiek van de AFM, in relatie met de bedoeling van de wettelijke kaders, de aanwijzingen van de Commissie toekomst accountancysector en jurisprudentie in dat kader is wel te maken.

Wettelijk kader

A. Doelmatigheid en proportionaliteit: gelaagdheid in toetsing en beoordeling

In 2006 ging de Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta) van kracht dat onafhankelijk toezicht door de Autoriteit Financiële Markten (AFM) op accountantsorganisaties regelt. Aanleiding voor deze wet waren - getuige onder meer de Memorie van toelichting - affaires bij zeer grote ondernemingen, veelal internationaal opererende beursfondsen: Enron, Worldcom, Xerox, Parmalat, Ahold en KPNQwest.⁶⁷ Ook na de intrede van de Wta en toezichthouder deden zich schandalen voor waarbij met name de grote internationaal opererende accountantsorganisaties betrokken waren.

De verplichting van de AFM om rekening te houden met de kwaliteitstoetsingen van onder andere de NBA en SRA, moeten we vanuit dat perspectief beschouwen. Mede vanwege het feit dat de schandalen juist bij op de kapitaalmarkt opererende bedrijven plaatsvonden die door de grote internationale accountantsorganisaties gecontroleerd werden, had de wetgever oog voor de verschillen tussen OOB en niet-OOB-accountantsorganisaties, de positie van de middelgrote en kleinere Nederlandse accountantsorganisaties opererend in het controleplichtige mkb, en de wijze waarop de kwaliteit van dienstverlening bij deze kantoren getoetst moest worden. Ten aanzien van dat verschillende regime, zijn ook de motie van Baalen en amendement De Haan relevant.⁶⁸

Doelmatigheid en proportionaliteit werden bevestigd middels artikel 48a, lid 4 van de Wta, waarin gesteld wordt dat de beoordeling van het kwaliteitsstelsel door middel van toetsing van (een selectie van) dossiers *'passend en evenredig is ten opzichte van de schaal en complexiteit van de activiteit van de accountantsorganisatie. Bij de beoordeling van accountantsorganisaties die wettelijke controles verrichten bij middelgrote ondernemingen (bedoeld in artikel 397, eerste lid, van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek) wordt er rekening mee gehouden dat de internationale controlestandaarden (bedoeld in artikel 26 van de richtlijn) worden toegepast op een wijze die evenredig is met de omvang en complexiteit van de activiteiten van de controlecliënt.'*

⁶⁷ Wallage P, Brink-van der Meer A, Gold A (2020) Het toezicht door de AFM. Toezicht zoals toezicht bedoeld is?, Maandblad Voor Accountancy en Bedrijfseconomie 94(1/2): 47-54

⁶⁸ Motie van Baalen c.s., Evaluatie Accountantswetgeving; Motie met het verzoek om een nadere notitie over het wettelijk regelen van de onafhankelijkheid en het extern toezicht; Kamerstukken 60447, Kenmerk 28090, nr. 3, 2001-2002; Amendement De Haan c.s., Kamerstuk 29 658 (2004-2005) nr 55 (24-02-2005), Vijfde Nota van wijziging; Zie <https://zoek.officielebekendmakingen.nl/kst-29658-55.html>

Dit impliceert een duidelijke gelaagdheid in toetsing en beoordeling van accountantsorganisaties opererend in het mkb-segment. Bovendien kunnen de regels die worden gesteld ten aanzien van het kwaliteitsbeheersingsstelsel, andere normen bevatten voor accountantsorganisaties die een wettelijke controle verrichten in het controleplichtige mkb.

De Memorie van Toelichting zegt daarover:

*Ingevolge het vierde lid kunnen voor accountantsorganisaties die een wettelijke controle bij een organisatie van openbaar belang verrichten de regels die bij of krachtens algemene maatregel van bestuur worden gesteld ten aanzien van het kwaliteitsbeheersingsstelsel andere normen bevatten dan voor accountantsorganisaties die een wettelijke controle verrichten bij kleinere controlecliënten.*⁶⁹

B. Stelsel van kwaliteitsbeheersing staat centraal, niet de dossiers

Als aanknopingspunt voor het toezicht (normadressaat) kiest de Wta nadrukkelijk voor de accountantsorganisatie: *'Het systeem van kwaliteitsbeheersing en de interne normen en waarden van de accountantsorganisatie beïnvloeden in sterke mate het handelen van de accountant en de kwaliteit van de door hem afgegeven verklaringen'*.⁷⁰ Centraal staat de vraag: voldoet de accountantsorganisatie aan de wettelijk gestelde eisen?

De AFM moet toezicht houden op het stelsel van kwaliteitsbeheersing van accountantsorganisaties. *'Kwaliteitsborging is het belangrijkste argument waarover het accountantsberoep beschikt om het publiek ervan te overtuigen dat de accountants en accountantsorganisaties 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'*.⁷¹

Artikel 48a Wta plaatst de beoordeling van de accountantsorganisatie centraal en geeft aanwijzingen voor de wijze waarop:

- De toezichthouder beoordeelt ten minste eenmaal in de zes jaar of de accountantsorganisatie aan het bij of krachtens deze wet en de EU-Verordening bepaalde voldoet (lid 1, art. 48a Wta).
- De toezichthouder baseert zijn beoordeling ten minste op een toetsing van een selectie van controledossiers (lid 3, art. 48a Wta)
- De beoordeling van de toezichthouder is passend en evenredig ten opzichte van de schaal en complexiteit van de activiteit van de accountantsorganisatie. Bij de beoordeling van accountantsorganisaties die wettelijke controles verrichten bij middelgrote ondernemingen, bedoeld in artikel 397, eerste lid, van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek, wordt er rekening mee gehouden dat de internationale controlestandaarden, bedoeld in artikel 26 van de richtlijn, worden toegepast op een wijze die evenredig is met de omvang en complexiteit van de activiteiten van de controlecliënt (lid 4, art. 48a Wta)^{72 73}

Inrichting toezichtstelsel: aanwijzingen van de Commissie toekomst accountancysector

Aangezien het wetsvoorstel uitvoering geeft aan de aanbevelingen van de Cta, is het van belang om de aanwijzingen van de commissie voor de inrichting van het toezicht in beschouwing te nemen:

35. Er bestaat een breed gedragen kritiek op de focus van het toezicht van de AFM op de compliance kwaliteit waardoor een controle zou verworden tot een ticking the box exercitie. Daarbij worden harde verwijten gebaseerd op een relatief beperkt aantal bevindingen. Bij het toezicht op een accountantsorganisatie zou het kwaliteitsbeheersingssysteem centraal moeten staan en er moet een balans gevonden worden tussen hard optreden en samen werken aan verbetering.(...)

37. Naast de beoordeling van controledossiers wordt de inrichting van het kwaliteitsbeheersingssysteem van de accountantsorganisatie een centraal onderdeel van het toezicht.

⁶⁹ Tweede Kamer der Staten Generaal, kst 29 658-3, Memorie van Toelichting Wta, pagina 52

⁷⁰ Tweede Kamer der Staten Generaal, kst 29 658-4, Advies Raad van State en Nader rapport

⁷¹ Tweede Kamer der Staten Generaal, kst 29 658-3, Memorie van Toelichting Wta, Inleiding, pagina 21

⁷² Zie <https://wetten.overheid.nl/BWBR0019468/2022-07-07#Hoofdstuk5>

⁷³ ISQM1 kent een vergelijkbare bepaling

38. Het doel van het toezicht zou, naast de enge handhaving van de toepasselijke wettelijke eisen, het bevorderen van kwaliteitsverbetering van de wettelijke controle moeten zijn. Dit vergt ook een constructieve dialoog tussen accountants en toezichthouder bijvoorbeeld ten aanzien van de uitleg van beroepsstandaarden en de ruimte voor de professionele oordeelsvorming van de accountant.⁷⁴

Jurisprudentie

Ook uit jurisprudentie⁷⁵ volgt dat de toezichthouder slechts focus heeft op 'compliance' (de volledigheid van het dossier) en de beoordeling van een beperkt aantal dossiers, en zich niet of onvoldoende richt op een (integrale) beoordeling van het stelsel van kwaliteitsbeheersing.

Met de kern van de uitspraak van het College van Beroep voor het bedrijfsleven (CBB) in hoger beroep, wordt de toezichthouder aangespoord om het stelsel van kwaliteitsbeheersing (meer) centraal te zetten en daar gericht onderzoek naar te doen:

*Ter beantwoording van de vraag of de accountantsorganisatie de op haar rustende wettelijke verplichtingen naleeft, zal in beginsel onderzoek moeten worden gedaan naar het kwaliteitsbeleid en naar het stelsel van kwaliteitsbeheersing van de accountantsorganisatie. Alleen met een dergelijk onderzoek wordt rechtstreeks inzicht verkregen in de wijze waarop de accountantsorganisatie invulling geeft aan haar wettelijke verplichtingen, in het bijzonder de op grond van artikel 14 van de Wta op haar rustende zorgplicht. De huidige wetteksten van zowel Wta (artikel 14, 14a, 18 en 18a en 21), Wtra en Bta bieden de toezichthouder die mogelijkheid om onderzoek te doen.*⁷⁶

Huidige toezichtspraktijk en -methodiek

Vanaf 1 januari 2022 voert de AFM risicogerichte en datagedreven kwaliteitstoetsingen uit bij de reguliere vergunninghouders. Deze toetsingen bestaan met name uit themaonderzoeken⁷⁷, uitgevoerd bij een variërend klein deel (gemiddeld 10-15 kantoren) uit de gehele populatie (OOB en niet-OOB), gericht op een onderdeel van het kwaliteitsbeheersingssysteem van de accountantsorganisatie.

Voorbeelden daarvan zijn onderzoeken naar de cliënt- en opdrachtaanvaarding en continuatie (CEAC), naar de Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling (OKB), of naar de toepassing van frauderisico-analyses (FRA). Daarnaast voert de toezichthouder structuuronderzoeken uit en vraagt van reguliere vergunninghouders om data aan te leveren: gegevens per uitgevoerde wettelijke controle en data over de eigen organisatie.⁷⁸

In de praktijk toetst de toezichthouder voornamelijk door te sturen op een selectie van risicovolle dossiers, die zeer intensief en diepgaand (op microniveau) worden beoordeeld. Ook de weging van de beoordeling ('30 vinkjes waren groen (voldoende), 2 vinkjes oranje (let op!), terwijl de overall beoordeling als rood (onvoldoende) werd bestempeld). Gezien het doel van de beoordeling is het de vraag of een dergelijke aanpak effectief is.

De nadruk bij de beoordeling zou moeten liggen op het vormen van een oordeel over de werking van het stelsel van kwaliteitsbeheersing. De beoordeling van een dossier is daartoe een middel, geen doel op zich. Daarnaast zou de toezichthouder conform het wettelijk kader bij zowel de toetsing als de weging van het resultaat rekening moeten houden met proportionaliteit, schaalbaarheid en complexiteit van zowel de accountantsorganisatie zelf als het onderwerp van het dossier, de controleplichtige mkb-onderneming.

In de uitvoering ervaren we dat de toezichthouder haar wijze van toezicht te 'strafrechtelijk' insteekt (op zoek naar fouten in plaats van constateren of iets wel of niet voldoet), en wordt normstelling, opsporing, vervolging en bestraffing op een onnatuurlijke wijze vermengd. De normen (beroepsstandaarden en NV COS) waaraan de toezichthouder toetst, zijn bovendien principle based met ruimte voor professionele oordeelsvorming, en bovendien niet geschreven voor handhaving.

⁷⁴ Voorlopige bevindingen Commissie toekomst accountancysector; pagina 8-9. Vindbaar via <https://www.internetconsultatie.nl/voorlopigebevindingencta/document/4980>

⁷⁵ We verwijzen naar de uitspraak van Rechtbank Rotterdam (ECLI:NL:RBROT:2017:9978) en uitspraak in hoger beroep van het College van Beroep voor het bedrijfsleven (ECLI:NL:CBB:2019:234)

⁷⁶ Zie <https://uitspraken.rechtspraak.nl/details?id=ECLI:NL:RBROT:2017:9978>

⁷⁷ Zie <https://www.afm.nl/nl-nl/sector/accountantsorganisaties/reguliere-vergunning/dashboard-activiteiten>

⁷⁸ Zie <https://www.afm.nl/nl-nl/sector/accountantsorganisaties/uitvragen/gegevens-wettelijke-controles>

Het gevaar bestaat dat dit leidt tot ondermijning van de professionele kritische instelling en judgement van de accountant. Andere effecten van deze toezichtvorm kunnen zijn: te weinig discussie over normstelling en interpretatie daarvan, te krampachtig toezicht, geen intervisie. Toezien op kwaliteit is niet toezien op regels sec.

Doeltreffendheid gezamenlijk beïnvloeden

Mede op grond van de aanwijzingen van de Commissie toekomst accountancysector pleiten wij ervoor om gezamenlijk binnen de sector (wetgever, toezichthouder, beroepsorganisatie en praktijk) te komen tot een constructieve dialoog en vandaar uit te werken aan de ontwikkeling van heldere en eenduidige criteria die invulling en verduidelijking geven aan het wettelijk kader en aan wat de wetgever beoogt:

- Het centraal stellen van het stelsel van kwaliteitsbeheersing in het toezicht;
- Aanbrengen van gelaagdheid in de toetsing van het stelsel van kwaliteitsbeheersing (met oog voor proportionaliteit, schaalbaarheid en proportionaliteit);
- Aanbrengen van gelaagdheid in normstelling ten aanzien van de stelsel van kwaliteitsbeheersing van accountantsorganisaties in het reguliere segment.

Door meer duidelijkheid in het systeem en kaders aan te brengen, kunnen we in gezamenlijkheid de doeltreffendheid van de maatregel, namelijk effectiever toezicht, beïnvloeden.

Daarnaast kunnen we de negatieve spiraal binnen, de toonzetting en de perceptie over de sector ombuigen, wordt tegemoet gekomen aan de eigen dynamiek van het controleplichtige mkb én verhogen we het lerend vermogen van de sector.

Juridische kwaliteit

De wijziging van artikel 48 Wta middels het wetsvoorstel hangt samen met het herziene toezichtstelsel. De *verplichting* van de AFM om *rekening (te houden) met de uitkomsten van de beoordeling van de werking van door accountantsorganisaties gehanteerde stelsels van kwaliteitsbeheersing door andere organisaties, waaronder de beroepsorganisatie*, wordt vervangen door een *mogelijkheid* om met deze toetsingen rekening te houden bij de uitvoering van het toezicht.

Bepaling overbodig

Artikel 48 Wta wordt gewijzigd in een 'kan'-bepaling. De vraag is waarom het wetsartikel wordt aangepast en niet geheel kan vervallen. Sinds 1 januari 2022 voert de toezichthouder de kwaliteitstoetsingen 'de facto' uit, en is de verplichting vanuit artikel 48 Wta tevens 'de facto' vervallen. Het getrapte toezichtstelsel alsook de convenanten ten aanzien van de uitvoering van de kwaliteitstoetsingen zijn vervallen.

Als direct gevolg daarvan voeren zowel de NBA als de SRA feitelijk geen kwaliteitstoetsingen meer uit in het wettelijke controledomein. Kwaliteitstoetsingen en -bevordering van stelsels van kwaliteitsbeheersing voor het niet-Wta-domein vallen buiten de scope van de wet.

De 'kan'-bepaling is daarmee overbodig en niet (meer) legitiem.

Regeldruk

Kostenstijging sector

De shift in de uitvoering van de kwaliteitstoetsingen als onderdeel van de kabinetsmaatregelen vraagt om het optuigen van een geheel nieuw toetsingsapparaat door de AFM, waarmee kosten zijn gemoeid. Deze voor de sector forse extra kosten worden betaald door de accountantsorganisaties zelf en worden verwerkt in de kostenverdeling over de financiële sector, zoals onder andere benoemd in de wijziging Bbft 2019 ten behoeve van aanpassingen vanaf 2022.⁷⁹

De maximale kosten voor het uitvoeren van het toezicht in 2021 bedragen € 1,5 miljoen en nemen conform een ingroeipad toe tot € 5,1 miljoen in 2024.

⁷⁹ Zie https://www.eerstekamer.nl/nonav/overig/20220928/besluit_van_tot_wijziging_van_het/document

Lasten en kosten individuele kantoren

Daarnaast merken en ervaren individuele kantoren dat de toetsingswijze van de AFM een aanzienlijke (extra) regeldruk (en met name een niet planbare piekbelasting) met zich meebrengt, ten opzichte van de situatie van voor de maatregelen uit het wetsvoorstel. Dit komt onder meer tot uitdrukking in

- De (andere en uitgebreide) jaarlijkse Monitoringslijst van de AFM (jaarlijks andere uitvraag van data): gegevens over de accountantsorganisatie zelf;
Tijdsbesteding: gemiddeld 8 uur x 226 reguliere vergunninghouders
- De data-uitvraag per wettelijke controle die de accountantsorganisatie uitvoert (gegevens gecontroleerde entiteit);
Tijdsbesteding van een gemiddeld wettelijke controle (data verzamelen, kwaliteitscontrole en uploaden): 3.5 uur x 19.202 wettelijke controles
- Diverse random (niet planbare) onderzoek- en bezoekenmomenten door de AFM.
Tijdsbesteding van de kantoren kan oplopen tot meerdere dagen, in een beperkte doorlooperperiode van een half jaar.
- Diverse uitvragen van de AFM in het kader van de themaonderzoeken. Deze uitvragen vragen om registraties die veelal los staan van de inhoudelijke werkzaamheden c.q. veldwerk vanuit het beroep.
Tijdsbesteding (op basis van drie themaonderzoeken): gemiddeld 325 uur per accountantsorganisatie.
- Naast de uitvraag in het kader van toezicht op het wettelijke controledomein doen overigens ook de NBA en SRA uitvragen in het kader van toetsingen in de andere domeinen.

Regeldruk

Naast de hierboven beschreven administratieve lasten, verwijzen we voor meer informatie naar bijlage Input Ministerie van Financiën Regeldruk (juni 2023).

Introductie aanwijsbevoegdheid voor organisaties van openbaar belang zonder accountant

Voorstel van de Commissie toekomst accountancysector

Het voorliggend wetsvoorstel regelt de aanwijzing van een accountantsorganisatie door de beroepsorganisatie met wijzigingen in de Wet op het accountantsberoep, hoofdstuk 7a (artikel 54a-e), artikel 19p, artikel 25a en artikel 55, lid 1.

Reikwijdte

Het geconstateerde probleem doet zich voor in de (kleine) OOB-omgeving. Voor controleplichtige entiteiten in het reguliere segment geldt deze problematiek niet of nauwelijks. Als het probleem zich al voordoet, dan is dat specifiek bij gemeenten, zorg- en onderwijsinstellingen. Controleplichtige mkb-ondernemingen hebben echter de keuze uit ruim 220 accountantsorganisaties. In het kader van proportionaliteit en doelmatigheid van de maatregel voldoet de reikwijdte van de maatregel zoals beschreven in artikel 54a, lid 1 Wab.

Grondslag

Artikel 25a Wab

De MvT licht toe dat dit onderdeel voorziet in de invoeging van een nieuw artikel met daarin een grondslag voor de verstrekking van gegevens door de beroepsorganisatie aan de AFM, die wordt aangewezen als toezichthouder op de verplichtingen die worden opgenomen in de artikelen 54b, vijfde lid, 54c, tweede lid, en 54d Wab. Hierbij kan de AFM ook handhavend optreden. (...)

Bij een dergelijk handhavingstraject is het belangrijk dat de AFM ook kan beschikken over de bij de NBA aanwezige informatie en dat deze tevens kenbaar is voor een ieder. Daarom wordt voor die gegevensverstrekking een uitdrukkelijke grondslag opgenomen in artikel 25a.⁸⁰

De wettekst luidt als volgt:

De beroepsorganisatie verstrekt, in afwijking van artikel 2:5 van de Algemene wet bestuursrecht, desgevraagd gegevens of inlichtingen, al dan niet van vertrouwelijke aard, verkregen bij de uitoefening van de ingevolge deze wet opgedragen taken aan de Autoriteit Financiële Markten voor zover de verstrekking nodig is voor de vervulling van haar taak ingevolge paragraaf 8.1 van deze wet.

1. Alhoewel de MvT spreekt over een koppeling met bepalingen uit artikel 54 Wab, ontbreekt die koppeling met de verplichtingen in de wettekst. De grondslag en de dwingende bepaling voor het verstrekken van gegevens is derhalve veel ruimer geformuleerd.
2. Ook wordt door het invoegen van 'in afwijking van art. 2:5 Awb' geregeld dat de toezichthouder geen wettelijke grondslag nodig heeft voor de doorbreking van de geheimhoudingsplicht van de beroepsorganisatie.
3. Op deze wijze geformuleerd krijgt de toezichthouder, met een beroep op de vervulling van haar handhavingstaken, recht op toegang tot alle informatie waarover de beroepsorganisatie beschikt.
4. De grondslag voor gegevensverstrekking wordt feitelijk al geregeld in artikel 54b lid 4 Wab. Deze bepaling bevat een verplichting voor het bestuur van de NBA om een afschrift van het besluit te verstrekken aan de AFM. *Dit is nodig omdat de AFM belast is met het toezicht op accountantsorganisaties op grond van de Wta en op de naleving van enkele, in artikel 55, eerste lid, specifiek aangeduide verplichtingen van de aangewezen accountantsorganisatie en de betreffende onderneming of instelling.* Het NBA-bestuur dient daarnaast mededeling te doen van het besluit in de Staatscourant. Door de mededeling wordt aan het maatschappelijk verkeer kenbaar gemaakt dat de accountantsorganisatie niet uit eigen beweging zijn naam aan die organisatie of instelling verbindt.⁸¹

⁸⁰ Memorie van Toelichting Wijzigingswet accountancysector, pagina 49

⁸¹ Memorie van Toelichting Wijzigingswet accountancysector, pagina 57

Inrichting procedure

Procedure bij negatief oordeel

- a. Artikel 54b schetst dat het bestuur (van de NBA) binnen acht weken beslist op de aanvraag, aangevuld met criteria waarop het bestuur besluit tot een positief oordeel. De wetswijziging gaat echter niet in op de situatie dan wel procedure wanneer het bestuur tot een negatief oordeel komt, en de aanvraag van de onderneming of instelling tot aanwijzing van een accountantsorganisatie afwijst.
- b. In de MvT wordt ingegaan op de bezwaar en beroep-procedure voor de aangewezen accountantsorganisatie en de onderneming aan wie wordt toegewezen. Deze bepaling geldt bij een positief besluit. Ook hier wordt niet gewezen op een alternatief.

Procedure tijdens uitvoering opdracht

Bij de regeling tot aanwijzing van een accountantsorganisatie wordt niet ingegaan op de mogelijkheid dat zich tijdens de uitvoering van de opdracht omstandigheden voordoen die tot teruggeven van de opdracht nopen. Het is gewenst aan te geven hoe dit zich verhoudt tot de in artikel 54b, vijfde lid, opgenomen verplichting voor de accountantsorganisatie de opdracht uit te voeren.

We vragen ons af in hoeverre de bepalingen onder artikel 54b rijmen en congruent zijn met vigerende wet- en regelgeving en de beroepsstandaarden voor zowel de accountantsorganisatie als de externe accountant die verantwoordelijk is voor de uitvoering van de wettelijke controle. Wanneer na aanwijzing bijvoorbeeld duidelijk wordt dat een onafhankelijkheids- of deskundigheidsprobleem bestaat, of wanneer blijkt dat de onderneming of instelling niet alle openheid betracht die voor een controle noodzakelijk is, dan is de kwaliteit van de uitvoering van de wettelijke controle in het geding; en daarmee tevens het publiek belang. Dit kan toch ook niet de bedoeling zijn van de wetgever.

Bezwaar en beroep

Ten aanzien van de bezwaar- en beroepsmogelijkheden en de rechtsbescherming van de belanghebbenden, merken we op dat een eventueel bezwaar van de accountantsorganisatie geen opschortende werking heeft (artikel 6:16 Awb). De Memorie van toelichting stelt dat de aanwijzing en de vaststelling van de voorwaarde(n) waaronder de controle moet worden verricht, gedurende de bezwaar- en beroepstermijn gewoon geldig zijn. De accountantsorganisatie zal werkzaamheden in gang moeten zetten om de controle te gaan uitvoeren.⁸²

Op zich is het gestelde op basis van artikel 6:16 Awb juist. De minister wijst echter niet op de mogelijkheid dat een belanghebbende een verzoek om voorlopige voorziening kan vragen, op grond van artikel 8:81 Awb. Gesteld dat dit gebeurt, dan is het voor de aangewezen accountantsorganisatie van belang om de uitspraak van de voorzieningenrechter af te wachten en niet in rechtsonzekerheid te verkeren tussen het moment van het indienen van het verzoek door een belanghebbende en de uitspraak. Ook is het voor een accountantsorganisatie van belang dat zij tijdig weet of een verzoek om een voorlopige voorziening wordt gedaan en zij niet zes weken (of meer) hoeft te wachten voordat dit duidelijk is.

Die rechtsonzekerheid kan worden voorkomen als de Wta in een procedure voorziet waarbij - indien binnen een bepaalde termijn een verzoek om voorlopige voorziening wordt gedaan -, het besluit wordt opgeschort totdat de voorzieningenrechter uitspraak doet. De artt. 1:94-1:101 van de Wet op het financieel toezicht voorzien in een dergelijke procedure voor publicatiebesluiten. Ook artikel 12u, derde lid, van de Instellingswet Autoriteit Consument en Markt bevat een dergelijke procedure.

Verdere rechtsbescherming

Alhoewel het niet de insteek is van de maatregel, zou de aanwijzingsbevoegdheid mogelijkerwijs kunnen worden toegepast bij controlecliënten met een hoger risicoprofiel. Bij dergelijke gevoelige dossiers zal dan mogelijk sneller sprake zijn van ernstige tekortkomingen, zodat het risico op een bestuurlijke boete kan toenemen. Dit risico dient niet op de accountantsorganisatie of externe accountant worden afgewenteld. Duidelijkheid over spelregels is gewenst.

⁸² Memorie van Toelichting Wijzigingswet accountancysector, pagina 58

Oordeelonthouding

Verduidelijking over de verhouding tussen de aanwijzingsbevoegdheid en de mogelijkheid tot oordeelonthouding is ook gewenst. De MvT schetst dat de uitvoering van een wettelijke controle door de accountant ook kan leiden tot het afgeven van een afkeurende controleverklaring, een verklaring met beperking of tot een oordeelonthouding. Wanneer een accountant niet voldoende en geschikte controle-informatie verkrijgt om een oordeel uit te spreken, gaat de accountant over tot een verklaring van oordeelonthouding. We vragen ons af of de mogelijkheid tot oordeelonthouding bij toepassing van de aanwijzingsbevoegdheid voldoende is doordacht, aangezien oordeelonthouding een zwaar middel is dat extra dient te worden gemotiveerd.

Mede gezien de voorgestelde wijzigingen in artikel 55, eerste lid van de Wab (Toezicht en handhaving), gecombineerd met de voorgestelde uitbreiding van de verantwoordelijkheden (resultaatverplichting) van de accountantsorganisatie voor de uitkomsten van de wettelijke controle (artikel 18 van de Wta), maken wij ons ernstige zorgen over de rechtsbescherming van zowel accountant als accountantsorganisatie.

Tekstueel

De tekst van het ingevoegde hoofdstuk 7a Wab bevat een relatief groot aantal multi-interpretabele begrippen die nadere precisering behoeven. Die precisering is niet alleen van belang voor het begrip van de gecontroleerde entiteit en accountantsorganisatie, maar ook vanwege het beoordelingskader van het NBA-bestuur en de toezichthouder.

- Artikel 54a, lid 1: wat zijn 'redelijke' en 'tijdige' inspanningen?
- Artikel 54a, lid 2a: duiding van het begrip 'informatie'
- Artikel 54a, lid c: wat is de reikwijdte van de benodigde 'onderbouwde beschrijving'
- Artikel 54a, lid e: wat is (inhoudelijke) omschrijving van 'andere bij algemene maatregel van bestuur bepaalde informatie'
- Artikel 54b, lid 1, a: wat zijn 'alle redelijke en tijdige inspanningen'
- Artikel 54b, lid 1, b: wat zijn 'geen onredelijke voorwaarden'
- Artikel 54b, lid 3: welke nadere eisen kunnen worden gesteld aan de uitvoering van de opdracht
- Artikel 54d: wat is 'alle benodigde inlichtingen'? Zie ook de toelichting: 'Deze verplichting is nodig omdat de aanwijzende autoriteit een "correct en volledig" beeld moet hebben van de (al dan niet uitdrukkelijk gegeven) redenen (...)'
- Artikel 54e: (zie ook de toelichting): dit artikel bevat een optionele delegatiegrond om bij algemene maatregel van bestuur 'nadere regels te stellen ten aanzien van enkele specifiek omschreven onderwerpen'.

In art. 54a Wab ontbreekt een verwijzing naar het orgaan waar de onderneming de aanvraag kan doen. Dit kan opgelost worden door de zinsnede "bij de beroepsorganisatie" toe te voegen aan lid 1.

Overgangsrecht

We verwijzen naar de eerdere gemaakte opmerking hierover: De vaststelling van de bedoelde verordening is een bevoegdheid van de ledenvergadering van de beroepsorganisatie. De minister van Financiën geeft hiermee de ledenvergadering van de NBA de mogelijkheid om tegen de opgestelde verordening te stemmen.

Regeldruk

De toewijzing van een accountantsorganisatie aan de onderneming heeft gevolgen voor de regeldruk. In de Memorie van toelichting ontbreekt aandacht voor de (verhoging van) de lastendruk door de aanwijzingsbevoegdheid.