

Kenmerk	W06.22.0142/III
Datum aanhangig	22 juli 2022
Datum vastgesteld	30 november 2022
Datum advies	30 november 2022
Datum publicatie	5 december 2022
Vindplaats	Website Raad van State

Volledige tekst

Bij Kabinetsmissive van 22 juli 2022, no.2022001623, heeft Uwe Majesteit, op voordracht van de Minister van Financiën, bij de Afdeling advisering van de Raad van State ter overweging aanhangig gemaakt het voorstel van wet tot wijziging van enkele wetten op het terrein van de accountancy in verband met maatregelen om de kwaliteit van de wettelijke controle duurzaam te verbeteren (Wet toekomst accountancysector), met memorie van toelichting.

Het wetsvoorstel beoogt de kwaliteit van de wettelijke controle door accountants duurzaam te verbeteren en vloeit voort uit aanbevelingen van de Commissie toekomst accountancysector (hierna: Cta). Maatregelen die worden voorgesteld betreffen onder andere de instelling van een intern toezichtsorgaan bij de grootste accountantsorganisaties, de vereenvoudiging en versterking van het toezicht door de Autoriteit Financiële Markten (AFM), een rapportageverplichting op basis van kwaliteitsindicatoren en een aanwijzingsbevoegdheid voor de publiekrechtelijke beroepsorganisatie voor accountants indien een controlecliënt geen accountantsorganisatie bereid vindt de wettelijke controle te verrichten.

De Afdeling advisering van de Raad van State onderschrijft het belang van een goede kwaliteit van de wettelijke controles in het maatschappelijk verkeer. De externe accountant vervult hierin een belangrijke publieke taak. Daarbij draait het in de kern om vertrouwen. Juist in een tijd waarin dit vertrouwen onder druk staat, is de vraag relevant wat het effect is van meer regels in een al sterk gereguleerde sector. De Afdeling adviseert de regering het voorstel te doordenken in het licht van deze maatschappelijke vertrouwensfunctie en een visie te bieden op de toekomst van de accountancysector.

De Afdeling maakt verder opmerkingen over enkele van de voorgestelde maatregelen. Bij de verplichting te rapporteren over kwaliteitsindicatoren, waarbij persoonsgegevens openbaar worden gemaakt, merkt de Afdeling op dat deze een inbreuk vormen op de privacy en kosten meebrengen die worden doorberekend aan opdrachtgevers. Aangezien de noodzaak tot verwerking van persoonsgegevens en de effectiviteit van deze indicatoren op voorhand geenszins vaststaan, vraagt zij aandacht voor de proportionaliteit van de voorgestelde opzet en reikwijdte van deze verplichting.

Het voorstel om accountantsorganisaties rechtstreeks verantwoordelijk te stellen voor meerdere ernstige tekortkomingen in individuele dossiers is onvoldoende gemotiveerd. Het voorstel betekent een ingreep in de wettelijke verdeling van verantwoordelijkheden en vergt nadere motivering in het licht van de Auditrichtlijn.

Ten slotte adviseert de Afdeling de voorgestelde aanwijzingsbevoegdheid te beperken tot het zogeheten OOB-segment. (zie noot 1)

In verband met deze opmerkingen is aanpassing van het wetsvoorstel en de toelichting nodig.

1. Achtergrond wetsvoorstel

a. Achtergrond

Het vertrouwen in (het werk van) de accountant en de accountantsorganisatie staat onder druk. Niet alleen door 'boekhoudschandalen' (zie noot 2) maar ook door informatie van toezichthouders en rapporten over de accountancysector. Er zijn veel maatschappelijke, politieke en wetenschappelijke debatten gevoerd hoe de kwaliteit van de controle van de jaarrekening door de accountant kan worden verbeterd. In reactie hierop is de wet- en regelgeving voor accountants bij de uitvoering van de werkzaamheden met betrekking tot de wettelijke controle de afgelopen jaren sterk gegroeid.

In Nederland werd in 2006 de Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta) van kracht, met daarin een vergunningplicht voor accountantsorganisaties, een verplicht stelsel van kwaliteitsbeheersing en toezicht door de AFM. In reactie op de financiële crisis werd ook op Europees niveau de wetgeving uitgebreid. (zie noot 3)

De AFM concludeerde in diverse rapporten dat er grote tekortkomingen voorkwamen in veel wettelijke controles. (zie noot 4) De sector trof zelf aanvullende maatregelen ter verbetering van de kwaliteit, zoals de instelling van de Monitoring Commissie Accountancy (hierna: MCA). (zie noot 5) Ook de regering kwam met aanvullende wettelijke maatregelen. (zie noot 6)

Verschillende vervolgonderzoeken concludeerden dat de sector onvoldoende voortgang boekte. De minister van Financiën stelde daarom de Commissie toekomst accountancysector in. (zie noot 7) De commissie kreeg tot taak onderzoek te doen naar en te adviseren over de vraag hoe de kwaliteit van wettelijke controles duurzaam gewaarborgd kan worden. (zie noot 8)

Begin 2020 verschenen de eindrapporten van de MCA (zie noot 9) en van de Cta. (zie noot 10) In reactie op beide rapporten presenteerde de minister een pakket maatregelen (zie noot 11) om tot een duurzame verhoging van de kwaliteit van de accountancysector te komen, waarvan het voorliggende wetsvoorstel het resultaat is.

b. Vertrouwen en regulering

De Cta concludeert in haar onderzoek dat kwaliteitsverbetering hard nodig is. Ze beveelt daartoe een pakket van maatregelen aan dat de kwaliteit van de wettelijke controles door accountants kan verbeteren. De commissie onderkent daarbij dat herstel van het maatschappelijk vertrouwen in de beroepsgroep geen eenvoudige opgave is. In dit verband wijst zij op de dynamiek van steeds meer regels:

"Het risico bestaat desondanks dat er, ondanks significante verbeteringen in de kwaliteit van de wettelijke controle, maatschappelijke onvrede blijft bestaan en er om die reden steeds nieuwe maatregelen worden genomen in de verwachting (of hoop) dat 'het probleem' dan

wel opgelost wordt. Dat kan leiden tot een neerwaartse spiraal. De regels vermenigvuldigen zich en het aanzien van het beroep devalueert, wat weer leidt tot nieuwe problemen. Het is de uitdaging om enerzijds maatregelen te nemen om de kwaliteit duurzaam te verbeteren, maar anderzijds een einde te maken aan deze neerwaartse spiraal." (zie noot 12)

De Afdeling merkt op dat vertrouwen de basis is voor de opdracht van de accountant tot controle van de jaarrekening. Dit betreft vertrouwen in de accountant van de onderneming en alle bij die onderneming betrokkenen en vertrouwen van de maatschappij als geheel. Op basis van het onderzoek naar de jaarrekening geeft de accountant een verklaring af waarin hij een oordeel geeft over de getrouwheid van de cijfers in de jaarrekening en de toelichting daarbij die een onderneming openbaar maakt. Op deze verklaring moet vertrouwd kunnen worden. Daarnaast speelt, zoals ook uiteengezet door de Cta, het vertrouwen in de beroepsgroep als geheel. Onduidelijk voor de commissie is of het nu echt zo slecht gaat in de sector als geheel of dat het vooral gaat om perceptie.

De vraag rijst hoe deze twee vormen van vertrouwen - vertrouwen in de verklaring van de accountant en vertrouwen in de beroepsgroep als zodanig - zich verhouden tot het voorliggende wetsvoorstel. De Afdeling merkt op dat de toelichting van het voorstel maar zeer beperkt ingaat op de bevindingen van de Cta en op de door de AFM sindsdien aangebrachte wijzigingen in het toezicht. Ook worden de afwegingen van de minister uit de kabinetsreactie op de bevindingen van de Cta niet nader toegelicht.

De Afdeling mist een doordenking van de gevolgen van weer nieuwe regels in een reeds vergaand gereguleerde sector en van de implicaties hiervan voor de vormen van vertrouwen zoals hiervoor geschetst. Een dergelijke doordenking zou tevens gepaard moeten gaan met een visie op de sector als zodanig, mede in het licht van de arbeidsmarkttekorten die ook hier spelen. Daarmee wordt ook recht gedaan aan de citeertitel van het wetsvoorstel 'Wet toekomst accountancysector'.

De Afdeling adviseert de toelichting aan te vullen met een visie op de accountancysector als geheel, het vertrouwen in die sector en in de verklaring omtrent de getrouwheid van de accountant en hoe de verdergaande regulering in dit wetsvoorstel zich daartoe verhoudt, een en ander ook tegen de achtergrond van de bevindingen en aanbevelingen van de Cta.

2. Kwaliteitsindicatoren

a. Effectiviteit

Het wetsvoorstel verplicht accountantsorganisaties periodiek te rapporteren aan de Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (hierna: NBA) over kwaliteitsindicatoren. (zie noot 13) Materieel regelt het voorstel alleen een grondslag voor deze indicatoren, die worden vastgesteld bij ministeriële regeling. (zie noot 14) De NBA draagt zorg voor de verzameling en openbaarmaking van de gerapporteerde informatie. (zie noot 15) Daarbij zullen ook persoonsgegevens van accountants worden verwerkt en openbaar gemaakt. De AFM zal toezicht houden op de naleving van de verplichting om tijdig en volledig te rapporteren.

Deze maatregel vloeit voort uit aanbevelingen van de Cta. Deze hebben onder andere tot doel het 'beter inzichtelijk maken van de kwaliteit van wettelijke controles'. Daartoe deed de commissie de aanbeveling kwaliteitsindicatoren op te stellen op drie niveaus: de controle-opdracht, het kwaliteitsbeheersingssysteem en de context, waaronder de organisatiecultuur. De commissie verbaasde zich erover dat de sector bepaalde kengetallen niet voorhanden had. Zij noemde dit 'niet acceptabel' voor een beroepsgroep met een publieke taak die zelf 'data-gedreven' is en die oordeelt op basis van 'harde en controleerbare indicatoren'. (zie

noot 16) Verder is ook onbekend hoe de Nederlandse beroepsgroep presteert in vergelijking tot het buitenland.

Het doel van de indicatoren is inzicht bieden in kwaliteit. Indicatoren dragen volgens de toelichting bij aan het voeren van een 'goede discussie' en het nemen van 'gefundeerde beslissingen'. Het gaat daarbij nadrukkelijk niet om normen. De AFM kan deze informatie ook in haar toezicht gebruiken. Binnen accountantsorganisaties kunnen de indicatoren worden gebruikt om wettelijke controles te vergelijken. Opdracht gevende bedrijven kunnen de indicatoren gebruiken bij de selectie van een accountant. De indicatoren zijn bovendien bedoeld als een prikkel om het behaalde resultaat op de indicatoren te verbeteren.

De Afdeling merkt op dat uit de toelichting blijkt dat van het invoeren van kwaliteitsindicatoren op zichzelf geen kwaliteitsverhoging hoeft te worden verwacht. De toelichting meldt dat de indicatoren 'inzicht kunnen geven in factoren die kunnen bijdragen aan kwaliteit van wettelijke controles'. (zie noot 17) Deze slagen om de arm over het verband tussen de indicatoren en de kwaliteit van wettelijk controles hangen samen met het gegeven dat er volgens de opstellers van de indicatoren 'geen wetenschappelijk bewijs is voor een correlatie tussen controlekwaliteit en een indicator'. (zie noot 18) Wat controlekwaliteit inhoudt, blijft ongedefinieerd.

De Afdeling begrijpt het streven om inzicht te verkrijgen in de kwaliteit van de wettelijke controles. De vraag is evenwel of met dit systeem van indicatoren daadwerkelijk meer inzicht wordt verkregen. Anders dan de term doet vermoeden, gaan de kwaliteitsindicatoren niet over de kwaliteit van wettelijke controles als zodanig, maar om zaken die hierop van invloed zouden kunnen zijn, zoals het aantal uren van betrokkenheid van de externe accountant, het aantal geconstateerde tekortkomingen en het percentage controles met een vermoeden van fraude. (zie noot 19) (zie noot 20)

Dat een rechtstreeks verband tussen de indicatoren en 'kwaliteit' op voorhand niet vaststaat, is niet onmiddellijk reden om af te zien van indicatoren. Wel rijst de vraag of deze systematiek niet eerst op kleinere schaal, bijvoorbeeld als experiment, zou kunnen en wellicht ook moeten worden uitgezet. Het zou daarbij van belang zijn om niet alleen de indicatoren te evalueren, maar ook de 'kwaliteit van de wettelijke controle' nader te duiden. Een beperktere (en daarmee meer proportionele) toepassing van de indicatoren, die pas na evaluatie worden toegepast in de gehele sector, is vooral van belang omdat het voorstel een inbreuk is op het recht op bescherming van de privacy van accountants. Daarnaast leidt de maatregel tot kosten voor de sector, die uiteindelijk worden doorberekend aan cliënten.

b. Bescherming persoonsgegevens

In de te openbaren scores op de indicatoren, zal ook de naam van de externe accountant worden vermeld. (zie noot 21) Uit het wetsvoorstel en de toelichting valt niet op te maken of ook andere persoonsgegevens zullen worden geopenbaard en welke andere informatie tot bepaalde personen is te herleiden.

Dit heeft tot kritische opmerkingen geleid van de Autoriteit Persoonsgegevens (AP). (zie noot 22) De AP vraagt wat de noodzaak is om de naam van de accountant te verwerken en te openbaren en welk doel hiermee is gediend. Zij merkt op dat het openbaren van informatie op naam van de accountant een inbreuk op de persoonlijke levenssfeer oplevert en een grote impact kan hebben op diens reputatie en loopbaan. Met de AP merkt de Afdeling op dat onvoldoende is gemotiveerd waarom het noodzakelijk is informatie op naam van de accountant te openbaren voor het doel om beter inzicht te verkrijgen in de kwaliteit van de sector. (zie noot 23) De inbreuk op de persoonlijke levenssfeer is vele malen groter dan

bijvoorbeeld de wettelijke verplichting dat de accountantsverklaring wordt ondertekend met de naam van de externe accountant onder andere om roulatie inzichtelijk te maken. (zie noot 24) Bij kleine accountantsorganisaties en zelfstandig werkende accountants is het niet uitgesloten dat vrijwel alle indicatoren tot de persoon van de accountant herleidbaar zijn. Verder merkt de Afdeling op dat de effectiviteit van de indicatoren vooralsnog niet duidelijk is (zie punt a). Daarmee rijst de vraag of de inbreuk op het recht op bescherming van de privacy te rechtvaardigen valt. 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. Mocht niettemin worden gekozen om met de indicatoren op naam verder te gaan, dan behoeft de gegevensbescherming nadrukkelijker aandacht en moeten in de wet zelf waarborgen worden opgenomen, waarin de noodzaak, evenredigheid en subsidiariteit van de maatregelen afgewogen worden.

c. Kosten

Het voorgestelde systeem van indicatoren betekent een eenmalige investering van naar schatting € 5,2 miljoen en jaarlijks ongeveer € 480.000. (zie noot 25) Deze kosten zullen uiteindelijk doorberekend worden aan de opdrachtgevers van de accountants. Dit betreft niet alleen bedrijven, maar kan bijvoorbeeld ook non-profit organisaties betreffen. In de consultatie en in de Tweede Kamer zijn tevens zorgen geuit over de regeldruk voor in het bijzonder kleine accountantsorganisaties. (zie noot 26) Ook de beroepsorganisatie NBA pleit ervoor de kleine vergunninghouders minder te belasten door differentiatie aan te brengen in wat van hen vereist wordt.

d. Advies

De Afdeling adviseert een meer proportionele aanpak met betrekking tot het inzicht in de factoren die de kwaliteit van de wettelijke controle zouden kunnen bepalen. Dit zou kunnen bij wijze van experiment onder een deel van de accountantsorganisaties. 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.

Verder dient de inbreuk op het recht op bescherming van de privacy dragend gemotiveerd te worden. Daarbij is vooral van belang dat de noodzaak van de inbreuk alsmede de proportionaliteit en subsidiariteit ervan gerechtvaardigd moeten kunnen worden. Indien wordt afgezien van de verwerking van persoonsgegevens is de vraag gerechtvaardigd of volstaan kan worden met zelfregulering door de NBA. Mocht niettemin worden gekozen om met de indicatoren op naam verder te gaan, dan behoeft de gegevensbescherming nadrukkelijker aandacht en moeten in de wet zelf waarborgen worden opgenomen.

Tot slot adviseert de Afdeling om in de toelichting een doorrekening op te nemen van de verwachte financiële gevolgen van het wetsvoorstel voor individuele accountantsorganisaties of categorieën van accountantsorganisaties.

3. Handhaving AFM

Voorgesteld wordt te bepalen dat het kwaliteitsbeheersingssysteem "waarborgt dat ernstige tekortkomingen in wettelijke controles worden voorkomen". (zie noot 27) De draagwijdte van het voorstel is dat ernstige tekortkomingen in wettelijke controles het bewijs opleveren dat het stelsel van kwaliteitsbeheersing van de accountantsorganisatie heeft gefaald, zonder dat de toezichthouder onderzoek hoeft te doen naar deze veronderstelde relatie. Het voorstel vloeit voort uit de wens van de AFM om accountantsorganisaties 'direct en

(rechts)persoonlijk verantwoordelijk [te stellen] voor de kwaliteit van individuele wettelijke controles’.

Volgens de toelichting 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 laat, de jurisprudentie van het College van Beroep voor het bedrijfsleven (CBb) erkent en in overeenstemming is met de Auditrichtlijn.

a. *Systeem en totstandkomingsgeschiedenis Wta*

Uit de (wets)geschiedenis van de Wta blijkt dat accountantsorganisaties en externe accountants een verschillende verantwoordelijkheid hebben voor de kwaliteit van wettelijke controles. Accountantsorganisaties zijn verantwoordelijk voor de bedrijfsvoering van de eigen organisatie. Met het oog daarop dienen zij onder meer te beschikken over een stelsel van kwaliteitsbeheersing. Ook moeten zij ervoor zorgen dat de externe accountants zich aan afdeling 3.2 (beroepsregels) van de Wta houden.

In de praktijk krijgt deze zorgplicht vorm via het stelsel van kwaliteitsbeheersing. Bij de invoering van de Wta is gesteld dat het bestuurlijk toezicht door de AFM eerst en vooral tot doel heeft de accountantsorganisatie ertoe te bewegen tekortkomingen in het stelsel van kwaliteitsbeheersing op te heffen. De verantwoordelijkheid voor de uitvoering van wettelijke controles is belegd bij de externe accountants; van tekortkomingen daarin kan de accountantsorganisatie geen rechtstreeks aan haar toe te rekenen verwijt worden gemaakt. Dit is alleen anders indien de accountantsorganisatie haar zorgplicht heeft geschonden.

Bij uitspraken van 18 juni 2019 heeft het CBb overwogen dat het enkele feit dat in een aantal wettelijke controles ernstige tekortkomingen zijn aangetroffen, op zichzelf beschouwd onvoldoende is om aan te nemen dat de accountantsorganisatie haar zorgplicht schendt. (zie noot 28) Dat betekent volgens de rechter ‘dat er in de meeste gevallen niet aan valt te ontkomen (enig) onderzoek naar (de opzet en werking van) het stelsel van kwaliteitsbeheersing en/of het kwaliteitsbeleid te doen’.

Doordat het voorstel een dwingende relatie veronderstelt tussen ernstige tekortkomingen in wettelijke controles waarvoor accountants tuchtrechtelijk aansprakelijk zijn, en het kwaliteitsbeheersingssysteem waarvoor de accountantsorganisatie aansprakelijk is, wijkt het voorstel af van de wettelijke verantwoordelijkheidsverdeling. Het voorstel stelt immers geen nadere inhoudelijke eisen aan de opzet en werking van het kwaliteitsbeheersingssysteem, maar houdt de accountantsorganisatie zonder meer verantwoordelijk voor ernstige tekortkomingen in wettelijke controles. Evenmin erkent het voorstel de uitspraken van het CBb, 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.

b. *Advies Cta*

De Afdeling merkt verder op dat het voorstel niet voortvloeit uit de aanbevelingen van de Cta. Het advies van de commissie was 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 was daarvoor geen wetswijziging nodig. In dit verband onderstreept de Cta ook het belang van een door de AFM aangekondigde verschuiving in haar toezicht van

dossierbeoordeling naar een meer integrale beoordeling van het kwaliteitsbeheersingssysteem. Het voorstel wijkt hiervan af, zonder dat in de toelichting daarop wordt ingegaan.

Het voorgaande neemt niet weg dat de regering een wijziging van de wettelijke verantwoordelijkheidsverdeling kan overwegen en kan afwijken van het advies van de Cta alsmede van de jurisprudentie van het Cbb. Het is echter wel belangrijk dat dan aanleiding, betekenis en omvang van die wijziging worden onderkend en ingepast worden in het systeem van de huidige wet, mede gelet op de doelstelling van het wetsvoorstel om de kwaliteit van de wettelijke controle duurzaam te verbeteren. In dit verband merkt de Afdeling nog het volgende op.

c. Uitvoerbaarheid

Volgens de toelichting hoeft een kwaliteitsbeheersingssysteem niet sluitend te zijn, maar moet het wel (meerdere) ernstige tekortkomingen voorkomen. De Afdeling merkt op dat de Wta reeds de mogelijkheid biedt om nadere regels te stellen ten aanzien van het stelsel van kwaliteitsbeheersing. De AFM heeft de afgelopen jaren in verband met gebleken ontoereikende kwaliteitsbeheersing een aantal accountantsorganisaties sancties opgelegd. De vraag is in hoeverre het redelijk is daarnaast als eis te stellen dat het stelsel van kwaliteitsbeheersing (meerdere) ernstige tekortkomingen voorkomt.

Internationaal is aanvaard dat een stelsel van kwaliteitsbeheersing een redelijke mate van zekerheid kan bieden dat opdrachten adequaat worden uitgevoerd. (zie noot 29) Dat betekent dat het mogelijk is dat één of meer dossiers (ernstige) tekortkomingen bevatten, zonder dat gesteld kan worden dat het kwaliteitssysteem als zodanig gebrekkig is. Het voorstel lijkt daarmee een (te) ver strekkende eis te stellen.

d. Auditrichtlijn

Artikel 48a van de Wta bepaalt dat de AFM haar beoordeling van de vraag of de accountantsorganisatie aan de wettelijke eisen voldoet ten minste baseert op een toetsing van een selectie van controledossiers. Deze regel is ontleend aan artikel 29 van Richtlijn 2006/43/EG (hierna: de Auditrichtlijn). (zie noot 30) Daarin staat dat alle accountantsorganisaties dienen te vallen onder een toezichtstelsel dat ten minste voldoet aan de aldaar genoemde criteria. Eén van de criteria bepaalt dat de toezichthouder, op basis van een adequate toetsing van een selectie van controledossiers, onder meer een evaluatie verricht van het kwaliteitsbeheersingssysteem van het auditkantoor. Lidstaten mogen weliswaar strengere voorschriften vaststellen, maar aan deze minimumnorm moet steeds zijn voldaan. (zie noot 31)

De Afdeling leidt hieruit af dat de toezichthouder bij zijn beoordeling van de kwaliteit van de accountantsorganisatie niet kan volstaan met het signaleren van ernstige tekortkomingen in wettelijke controles, maar tevens zal moeten nagaan of deze fouten het gevolg zijn van de opzet en werking van het stelsel van kwaliteitsbeheersing en het kwaliteitsbeleid.

Voor zover de toelichting stelt dat het voorstel niet in strijd is met de door de Auditrichtlijn voorgeschreven beoordeling van het kwaliteitsbeheersingssysteem, (zie noot 32) merkt de Afdeling op dat de toelichting nader dient in te gaan op de vraag hoe het voorstel zich verhoudt tot het in artikel 29 van de Auditrichtlijn voorziene systeem van toezicht. Daarbij is van belang dat de richtlijn voorop stelt dat het kwaliteitsbeheersingssysteem als zodanig moet worden geëvalueerd, en dat daarbij ten minste (zie noot 33) gebruik dient te worden gemaakt van de uitkomsten van de toetsing van een aantal controledossiers. Hierdoor rijst de vraag of de voorgestelde aanpassing van artikel 18, tweede lid, dat het

kwaliteitsbeheersingssysteem 'waarborgt dat ernstige tekortkomingen in wettelijke controles worden voorkomen' geen afbreuk doet aan de uitvoering van de verplichting zoals opgelegd in artikel 29 van de Auditrichtlijn.

e. Conclusie en advies

De Afdeling komt op grond van het voorgaande tot conclusie 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.

4. Aanwijzingsbevoegdheid

Het wetsvoorstel geeft (het bestuur van) de NBA de bevoegdheid om een accountantsorganisatie aan te wijzen indien een controleplichtige entiteit er niet in slaagt om een accountant te contracteren om de wettelijke controle uit te voeren. In het aanwijzingsbesluit kunnen nadere eisen worden gesteld aan de uitvoering van de controleopdracht. De NBA kan desgevraagd een bindende uitspraak doen over de bij de opdrachtverlening overeen te komen vergoeding. Met dit voorstel geeft de regering gehoor aan een aanbeveling van de Cta.

De aanleiding voor deze maatregel is de zorg over de beschikbaarheid van accountants. De commissie signaleert dat in Nederland binnen één jaar drie van de negen accountantsorganisaties hun vergunning om OOB's te mogen controleren hebben ingeleverd. Bovendien wordt het OOB-segment in Nederland gedomineerd door de 'Big4' (zie noot 34). Deze aanzienlijke concentratie creëert het risico dat partijen oneigenlijk gebruik of zelfs misbruik van hun positie zouden kunnen maken. Om deze ontwikkeling te keren, meent de commissie dat drie maatregelen nodig zijn:

- een heldere definiëring van de criteria van 'openbaar belang' bij de OOB's;
- onderzoek naar de mogelijkheid om de OOB-eisen niet nodeloos belemmerend te laten zijn voor toetreders;
- een verlengingsmogelijkheid van de termijn voor kantoorroulatie en daarbij aan te sluiten bij de Europese standaarden. (zie noot 35)

Voorts signaleert de commissie dat een aantal partijen uitdrukkelijk aandacht heeft gevraagd voor het probleem dat beursgenoteerde ondernemingen er in bepaalde gevallen niet in slagen om een accountantsorganisatie te contracteren. In dit kader beveelt de commissie aan om - als ultimum remedium - de minister van Financiën de bevoegdheid te geven om een accountantsorganisatie toe te wijzen aan een controleplichtige entiteit die er ondanks gerede inspanning niet in is geslaagd een accountantsorganisatie te contracteren.

De Afdeling merkt op dat een aanwijzing een ingrijpend instrument is. Het wordt door de commissie terecht als een uiterst middel gezien. Gelet op het belang dat de commissie hecht aan een structurele oplossing voor de beschikbaarheid van accountantsorganisaties en daarvoor ook aanbevelingen doet, valt het op dat het wetsvoorstel niet in een dergelijke aanpak voorziet. De toelichting stelt weliswaar dat het onwaarschijnlijk is dat in een bepaald geval geen enkele OOB-accountantsorganisatie meer zou kunnen worden aangewezen, maar daarmee wordt het onderliggende structurele probleem nog niet aangepakt.

Daarbij kunnen er vraagtekens worden geplaatst bij de proportionaliteit en doelmatigheid van de maatregel. Jaarlijks zijn er ongeveer 20.000 wettelijke controles, waarvan ongeveer 1.000 een OOB betreffen. (zie noot 36) Eind juni 2021 waren er elf OOB's zonder accountant. Volgens de toelichting heeft het voorstel echter niet zozeer het oog op een praktisch probleem, maar wil de regering het principe hooghouden dat elke controleplichtige entiteit ook daadwerkelijk toegang zou moeten hebben tot een accountant.

De Afdeling erkent het belang van deze benadering: de wetgever moet niet een wettelijke verplichting invoeren zonder tegelijkertijd voorwaarden te scheppen voor de uitvoering ervan. Daarbij geldt volgens de Afdeling echter wel als voorwaarde dat er een serieus probleem moet zijn met de nakoming van deze verplichting. Dat is slechts voor een kleine categorie het geval. Beperking van de aanwijzingsbevoegdheid tot het OOB-segment ligt daarom voor de hand.

Concluderend overweegt de Afdeling dat het voorstel dat de Cta als ultimum remedium presenteerde, het structurele probleem van de beperkte beschikbaarheid van accountants met een vergunning om OOB's te controleren onvoldoende adresseert. Daarbij is onduidelijk waarom de aanwijzingsbevoegdheid niet beperkt is tot het OOB-segment. De Afdeling adviseert alsnog te voorzien in een structurele aanpak van het beschikbaarheidsprobleem en de aanwijzingsbevoegdheid te beperken tot het OOB-segment.

De Afdeling advisering van de Raad van State heeft een aantal opmerkingen bij het voorstel en adviseert daarmee rekening te houden voordat het voorstel bij de Tweede Kamer der Staten-Generaal wordt ingediend.

De vice-president van de Raad van State

Voetnoten

(1) OOB's (organisaties van openbaar belang) zijn entiteiten waarvoor aanvullende wettelijke waarborgen gelden ten aanzien van de accountantscontrole van hun financiële verslaggeving. Voorbeelden zijn beursgenoteerde ondernemingen en banken.

(2) Internationaal kan gewezen worden op het faillissement van het Amerikaanse Enron en recent het Wirecard-schandaal in Duitsland. Voor Nederland gaat het onder meer om kwesties bij Ahold, Ballast Nedam, DSB, Imtech, SHV en Vestia en de rol van accountants(organisaties) daarin.

(3) Verplichtingen voor (OOB-)accountantsorganisaties breidden verder uit met de inwerkingtreding van een richtlijn en verordening: Richtlijn nr. 2014/56/EU van het Europees Parlement en de Raad van de Europese Unie van 16 april 2014 tot wijziging van Richtlijn 2006/43/EG betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen, Pb. EU 2014, L158/196) en Verordening (EU) nr. 537/2014 van het Europees Parlement en de Raad van 16 april 2014 betreffende specifieke eisen voor de wettelijke controles van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang, Pb. EU 2014, L158/77).

(4) AFM, Rapport algemene bevindingen kwaliteit accountantscontrole en kwaliteitsbewaking, 2010; AFM, Uitkomsten onderzoek kwaliteit wettelijke controles Big 4-accountantsorganisaties, 2014; AFM, Kwaliteit OOB-accountantsorganisaties onderzocht. Uitkomsten van onderzoeken naar de implementatie en borging van verandertrajecten bij de OOB-accountantsorganisaties en de kwaliteit van wettelijke controles bij de Big 4-accountantsorganisaties, 2017.

(5) <http://www.monitoringaccountancy.nl/wp-content/uploads/2015/06/Reglement-Monitoring-Commissie-Accountancy-210615-2.pdf>

- (6) Wet aanvullende maatregelen accountantsorganisaties, Staatsblad 2018, 139.
- (7) Kamerstukken II 2018/19, 33977, nr. 21.
- (8) Stcrt. 2019, 105.
- (9) <http://www.monitoringaccountancy.nl/wp-content/uploads/2020/01/Eindrapport-Monitoring-Commissie-Accountancy-140120.pdf>
- (10) Bijlage 921801 bij Kamerstukken II 2019/20, 33977, nr. 28.
- (11) Kamerstukken II 2019/20, 33977, nr. 29.
- (12) Bijlage 921801 bij Kamerstukken II 2019/20, 33977, nr. 28, p. 8.
- (13) Voorgesteld artikel 45a van de Wet op het accountantsberoep.
- (14) Memorie van toelichting, paragraaf 3.1. Een voorstel voor indicatoren is inmiddels gepubliceerd. Zie: Voorstel Audit Quality Indicators, 29 december 2021, bijlage bij Kamerstukken II 2021/22, 33977, nr. 39.
- (15) Voorgesteld artikel 45b van de Wet op het accountantsberoep.
- (16) Bijlage 921801 bij Kamerstukken II 2019/20, 33977, nr. 28, p. 6 en 16.
- (17) Memorie van toelichting, paragraaf 2, 'Doel en hoofdlijnen van het wetsvoorstel '.
- (18) Voorstel Audit Quality Indicators, 29 december 2021, bijlage bij Kamerstukken II 2021/22, 33977, nr. 39, p. 2.
- (19) Bij de uitwerking is onderkend dat een correlatie tussen de indicatoren en controlekwaliteit niet is aangetoond. In dit verband wordt gesproken van een 'kip-ei'-vraag: zonder voldoende dataverzameling zal een dergelijk verband niet kunnen worden aangetoond. Zie: Voorstel Audit Quality Indicators, 29 december 2021, bijlage bij Kamerstukken II 2021/22, 33977, nr. 39, p. 2.
- (20) Zie ook de uitspraak toegeschreven aan de socioloog William Bruce Cameron: 'Not everything that counts can be counted, and not everything that can be counted counts.'
- (21) Voorgesteld artikel 45a, tweede lid, Wet op het accountantsberoep.
- (22) AP, advies van 23 maart 2022. Overigens gaat de beroepsorganisatie NBA er in de uitvoeringstoets van uit dat er geen persoonsgegevens verwerkt hoeven te worden. NBA, brief van 16 september 2021.
- (23) De verwerking van persoonsgegevens raakt immers aan rechten neergelegd in artikelen 8 EVRM, 7 en 8 Handvest EU, en artikel 10 van de Grondwet.
- (24) Kamerstukken II 2003/04, 29658, nr. 3.
- (25) Memorie van toelichting, paragraaf 5, 'Regeldruk'.
- (26) Kamerstukken II 2021/22, 33977, nr. 40.
- (27) Voorgestelde toevoeging aan artikel 18, tweede lid, Wta.
- (28) CBB, 18 juni 2019, ECLI:NL:CBB:2019:234.
- (29) De internationale kwaliteitsstandaard ISQM1 stelt expliciet dat er inherente beperkingen kleven aan een stelsel, bijvoorbeeld als gevolg van menselijke (inschattings)fouten.
- (30) Artikel 29, eerste lid, onderdeel f, 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, Pb. EU 2006, L157/87.
- (31) Artikel 52 Auditrichtlijn.
- (32) Memorie van toelichting, algemeen deel, paragrafen 3.4.2 en 7.5.
- (33) Zie artikel 48a, derde lid, Wta. Zie ook de Engelstalige versie van artikel 29, eerste lid, onderdeel f, van de richtlijn, 'the scope of the quality assurance review, supported by adequate testing of selected audit files (...)'.
(34) De vier grootste internationale accountantsorganisaties, ook wel de Big4 genoemd: Ernst & Young, KPMG, Deloitte en PwC.

(35) De Auditverordening biedt de mogelijkheid om voor langer dan tien jaar een controle-opdracht door dezelfde accountant of dezelfde OOB-accountantsorganisatie te laten uitvoeren.

(36) <https://www.nba.nl/dashboard/markt/de-nederlandse-markt-voor-wettelijke-accountantscontroles>.