



Verduidelijking medeverantwoordelijkheid accountantsorganisatie, voorheen Versterking handhavingsinstrumentarium AFM

Analyse en duiding Wijzigingswet accountancysector

Inhoudsopgave

• Inhoud Wijzigingswet Verduidelijking medeverantwoordelijkheid accountantsorganisatie	2
• Wijzigingen Wet toezicht accountantsorganisaties	3
• Toelichting Wijzigingen Wet toezicht accountantsorganisaties	5
• Uit de Memorie van Toelichting Wijzigingswet Accountancysector	6
• Advies Raad van State	11
• Nader rapport Ministerie van Financiën (november 2023)	13
• Uit de Beslisnota's Ministerie van Financiën (intern advies aan de minister)	14
• Consultatiereactie SRA (2021)	15

Inhoud Wijzigingswet

- Het kwaliteitsbeheersingssysteem van de accountantsorganisatie moet de kwaliteit van de wettelijke controles waarborgen. Het stelsel van kwaliteitsbeheersing komt hierdoor centraler te staan.
- De bestaande norm (de verplichting tot het hebben van een kwaliteitsbeheersingssysteem) krijgt hiermee een kwaliteitsdoelstelling mee. Het gaat 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.
- Er worden enkele materiële eisen gesteld aan het kwaliteitsbeheersingssysteem:
Belangrijke uit te werken kwaliteitswaarborgen, die het stelsel van kwaliteitsbeheersing moet bieden, zijn dat
 - de externe accountant en de overige controlemedewerkers in de uitvoering van de wettelijke controle professionele oordeelsvorming toepassen, dat
 - zij werken met een professioneel-kritische houding en dat
 - de wettelijke controle plaatsvindt op basis van voldoende en geschikte informatie.
- 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 (Nadere Voorschriften Controle- en Overige Standaarden, nrs. 200.15-200.17).
- De medeverantwoordelijkheid van de accountantsorganisatie voor de kwaliteit van de wettelijke controles is een rechtens afdwingbare verplichting.
- Formele bestuurs- en tuchtrechtelijke handhaving (door respectievelijk de AFM als wettelijk toezichthouder en de Accountantskamer als tuchtrechter) is daarbij geen doel op zich. De mogelijkheid van handhaving als stok achter de deur benadrukt het belang van de normen en bevordert de naleving daarvan en daarvoor zijn wettelijke normen nodig.
- Het wetsvoorstel biedt een grondslag om bij algemene maatregel van bestuur te concretiseren eisen te stellen aan het stelsel van kwaliteitsbeheersing, ter invulling van deze medeverantwoordelijkheid.

Wijzigingen Wet toezicht accountantsorganisaties

Huidige wetstekst:

Artikel 18

- 1 De accountantsorganisatie beschikt over een stelsel van kwaliteitsbeheersing.
- 2 Het stelsel van kwaliteitsbeheersing is zodanig ingericht dat de werkzaamheden betreffende een wettelijke controle te allen tijde plaatsvinden onder de verantwoordelijkheid van een externe accountant.
- 3 Bij of krachtens algemene maatregel van bestuur worden met het oog op de bevordering van het vertrouwen in de financiële markten, de waarborging van het publieke belang van de accountantsverklaring en het toezicht op de naleving van de bij of krachtens deze wet gestelde regels, regels gesteld ten aanzien van de kwaliteitsbeheersing en het stelsel van kwaliteitsbeheersing.

Voorstel Wijzigingswet (2024)

Artikel 18, tweede lid, komt te luiden:

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. de kwaliteit van de wettelijke controles is geborgd.

Toelichting 2024

De voorgestelde wijziging van artikel 18, tweede lid, van de Wta, voorziet in de verduidelijking van de medeverantwoordelijkheid van een accountantsorganisatie voor de kwaliteit van de wettelijke controles, geborgd door het kwaliteitsbeheersingssysteem.

Hiermee wordt beoogd ook na de in het algemeen deel van deze memorie van toelichting besproken jurisprudentie recht te doen aan invloed van de accountantsorganisatie op de kwaliteit van de wettelijke controle en aan de centrale rol die het kwaliteitsbeheersingssysteem in het toezicht vervult. Daarom wordt voorgesteld om aan artikel 18, tweede lid, Wta een verplichting toe te voegen, waarmee geëxpliciteerd wordt dat het kwaliteitsbeheersingssysteem in ieder geval de kwaliteit waarborgt van de wettelijke controles. De accountantsorganisatie neemt in zijn bedrijfsvoering passende maatregelen 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. De accountantsverklaring moet zijn onderbouwd met voldoende en geschikte controle-informatie. Is daarnaast bijvoorbeeld sprake een duidelijke mate van structureel, significant of systematisch tekortschieten in de toepassing van deze beroepsstandaard dan kan de AFM daarmee proberen aannemelijk te maken ook het stelsel van kwaliteitsbeheersing als zodanig de kwaliteit van de wettelijke controle niet dan wel onvoldoende heeft weten te borgen.⁵⁵ Hetzelfde geldt voor professionele oordeelsvorming⁵⁶ of professioneel-kritische houding⁵⁷. Een ander voorbeeld is een afwijking van beroepsregelgeving of wettelijke vereisten, waaronder onafhankelijkheidsvereisten, die een effect kunnen hebben of hebben gehad op de kwaliteit van wettelijke controles vanwege de significantie of systematische aard van de afwijking.

Met deze uitwerking wordt het primair voor de accountantsorganisaties duidelijker hoe zij haar stelsel van kwaliteitsbeheersing moet vormgeven. Daarnaast wordt het voor de wettelijk toezichthouder duidelijker naar welk gedrag zij onderzoek moet doen wil zij een schending aannemelijk kunnen

maken van de plicht tot invoering en uitvoering van bedoelde waarborgen die in elk geval moeten worden ingevoerd ter invulling van een stelsel van kwaliteitsbeheersing dat de kwaliteit van de wettelijke controle waarborgt. De uitwerking maakt duidelijk welk onderzoek de AFM moet hebben gedaan om te kunnen bewijzen welke onderliggende norm is overtreden. Om aannemelijk te kunnen maken dat naast overtreding van een of meerdere van de hier bedoelde specifieke gedragingen de accountantsorganisatie haar stelsel kwaliteitsbeheersing niet dan wel onvoldoende heeft gericht op borging van de kwaliteit van de wettelijke controles zal de AFM duidelijk moeten maken in welk opzicht of in welke mate sprake is van structurele of stelselmatige elementen die maken dat geconstateerde overtredingen van in lagere regelgeving van genoemde waarborgen ook een overtreding inhouden van die bovenliggende norm.

Eventueel handhavend optreden jegens de accountantsorganisatie laat de mogelijkheid om een tuchtklacht in te dienen tegen de (externe) accountant die betrokken was bij de individuele wettelijke controle, onverlet; op grond van artikel 31, eerste lid, Wta, is en blijft de externe accountant ten aanzien van zijn beroepsmatig handelen onderworpen aan tuchtrechtspraak voor zover het gaat om 'enig handelen of nalaten in strijd met het bij of krachtens deze wet of de EU-verordening bepaalde'.

Voorstel Wet toekomst accountancysector (2021)

Artikel 18

2. Het stelsel van kwaliteitsbeheersing is zodanig ingericht dat de werkzaamheden betreffende een wettelijke controle te allen tijde plaatsvinden onder de verantwoordelijkheid van een externe accountant. Het is daarnaast zodanig ingericht dat het waarborgt dat ernstige tekortkomingen in wettelijke controles worden voorkomen.

Toelichting 2021

De voorgestelde wijziging van artikel 18, tweede lid, van de Wta, voorziet in de uitbreiding van de verantwoordelijkheid van een accountantsorganisatie voor de uitkomsten van het kwaliteitsbeheersingssysteem.

Hiermee wordt beoogd ook na de in het algemeen deel van deze memorie van toelichting besproken jurisprudentie recht te doen aan invloed van de accountantsorganisatie op de kwaliteit van de wettelijke controle en aan de centrale rol die het kwaliteitsbeheersingssysteem in het toezicht vervult. Daarom wordt voorgesteld om aan artikel 18, tweede lid, Wta een volzin toe te voegen, waarmee geëxpliciteerd wordt dat het kwaliteitsbeheersingssysteem in ieder geval waarborgt dat ernstige tekortkomingen in meerdere wettelijke controles worden voorkomen. Het gaat hierbij om ernstige tekortkomingen waaronder bijvoorbeeld de naleving van de beroepsstandaarden waarbij het oordeel in de controleverklaring niet is onderbouwd met voldoende en geschikte controle-informatie.

De AFM kan hierop, op basis van onderzoek door de AFM van een selectie van controledossiers, vervolgens handhavend optreden. Indien dat onderzoek leidt tot de vaststelling dat sprake is van een tekortkoming die als niet-ernstig moet worden aangemerkt, is er onvoldoende grond om vast te stellen dat het kwaliteitsbeheersingssysteem gebrekkig is. Indien in het onderzoek van de selectie van wettelijke controles, ernstige tekortkomingen in meerdere wettelijke controles worden geconstateerd, is er voldoende grond om vast te stellen dat het kwaliteitsbeheersingssysteem gebrekkig is.

Ten aanzien van de term 'selectie' (red SD: zie ook artikel 48a, lid 3) wordt overwogen dat voor de vaststelling door de AFM van een overtreding van deze bepaling enerzijds geen representatieve of omvangrijke steekproef of omvangrijke selectie vereist is, maar anderzijds de selectie een dermate omvang moet hebben dat inderdaad met recht kan worden beweerd dat de geconstateerde tekortkomingen een gebrekkig stelsel van kwaliteitsbeheersing weerspiegelen. Gedacht kan worden aan ca. 10 wettelijke controles bij een grote oob-accountantsorganisatie; voor een accountantsorganisatie die minder wettelijke controles verricht, kan een kleinere selectie voldoende zijn.

Toelichting Wijzigingen Wet toezicht accountantsorganisaties

De voorgestelde wijziging van artikel 18, tweede lid, van de Wta, voorziet in de verduidelijking van de medeverantwoordelijkheid van een accountantsorganisatie voor de kwaliteit van de wettelijke controles, geborgd door het kwaliteitsbeheersingssysteem.

Hiermee wordt beoogd ook na de in het algemeen deel van deze memorie van toelichting besproken jurisprudentie recht te doen aan invloed van de accountantsorganisatie op de kwaliteit van de wettelijke controle en aan de centrale rol die het kwaliteitsbeheersingssysteem in het toezicht vervult.

Daarom wordt voorgesteld om aan artikel 18, tweede lid, Wta een verplichting toe te voegen, waarmee geëxpliciteerd wordt dat het kwaliteitsbeheersingssysteem in ieder geval de kwaliteit waarborgt van de wettelijke controles. De accountantsorganisatie neemt in zijn bedrijfsvoering passende maatregelen 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. De accountantsverklaring moet zijn onderbouwd met voldoende en geschikte controle-informatie.

Is daarnaast bijvoorbeeld sprake een duidelijke mate van structureel, significant of systematisch tekortschieten in de toepassing van deze beroepsstandaard dan kan de AFM daarmee proberen aannemelijk te maken ook het stelsel van kwaliteitsbeheersing als zodanig de kwaliteit van de wettelijke controle niet dan wel onvoldoende heeft weten te borgen. (55) Hetzelfde geldt voor professionele oordeelsvorming (56) of professioneel-kritische houding (57).

Een ander voorbeeld is een afwijking van beroepsregelgeving of wettelijke vereisten, waaronder onafhankelijkheidsvereisten, die een effect kunnen hebben of hebben gehad op de kwaliteit van wettelijke controles vanwege de significantie of systematische aard van de afwijking.

55 Zoals weergegeven in de Nadere voorschriften controle- en overige standaarden, paragraaf 200.17, die stelt dat: "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".

56 Zoals weergegeven in de Nadere voorschriften controle- en overige standaarden, paragraaf 200.16, die stelt dat: "De accountant dient bij het plannen en uitvoeren van een controle van de financiële overzichten professionele oordeelsvorming toe te passen."

57 Zoals weergegeven in de Nadere voorschriften controle- en overige standaarden, paragraaf 200.15, die stelt dat: "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."

Met deze uitwerking wordt het primair voor de accountantsorganisaties duidelijker hoe zij haar stelsel van kwaliteitsbeheersing moet vormgeven. Daarnaast wordt het voor de wettelijk toezichthouder duidelijker naar welk gedrag zij onderzoek moet doen wil zij een schending aannemelijk kunnen maken van de plicht tot invoering en uitvoering van bedoelde waarborgen die in elk geval moeten worden ingevoerd ter invulling van een stelsel van kwaliteitsbeheersing dat de kwaliteit van de wettelijke controle waarborgt. De uitwerking maakt duidelijk welk onderzoek de AFM moet hebben gedaan om te kunnen bewijzen welke onderliggende norm is overtreden. Om aannemelijk te kunnen maken dat naast overtreding van een of meerdere van de hier bedoelde specifieke gedragingen de accountantsorganisatie haar stelsel kwaliteitsbeheersing niet dan wel onvoldoende heeft gericht op borging van de kwaliteit van de wettelijke controles zal de AFM duidelijk moeten maken in welk opzicht of in welke mate sprake is van structurele of stelselmatige elementen die maken dat geconstateerde overtredingen van in lagere regelgeving van genoemde waarborgen ook een overtreding inhouden van die bovenliggende norm.

Eventueel handhavend optreden jegens de accountantsorganisatie laat de mogelijkheid om een tuchtklacht in te dienen tegen de (externe) accountant die betrokken was bij de individuele wettelijke controle, onverlet; op grond van artikel 31, eerste lid, Wta, is en blijft de externe accountant ten aanzien van zijn beroepsmatig handelen onderworpen aan tuchtrechtspraak voor zover het gaat om 'enig handelen of nalaten in strijd met het bij of krachtens deze wet of de EU-verordening bepaalde'.

Uit de Memorie van Toelichting Wijzigingswet accountancysector

Voor de overheid is wettelijke regulering alleen aan de orde indien een probleem of schadelijk gedrag bij accountantsorganisaties of bij externe accountants dat een risico is voor de kwaliteit van de wettelijke controle niet anders kan worden opgelost of geadresseerd dan door aanvullende wettelijke normen op te leggen.

Om het probleem van het schadelijke gedrag te adresseren dat een accountantsorganisatie haar stelsel van kwaliteitsbeheersing niet mede inricht op borging van de kwaliteit van de wettelijke controles voorziet dit voorstel een rechtens afdwingbare verplichting die specifiek hierop ziet, in het belang van gebruikers van de accountantsverklaring. Door deze als verduidelijking van de medeverantwoordelijkheid van de accountantsorganisatie voor de kwaliteit van de wettelijke controles bedoelde verplichting komt ook, zoals aanbevolen door de Cta, het stelsel van kwaliteitsbeheersing centraler te staan.

Formele bestuurs- en tuchtrechtelijke handhaving (door respectievelijk de AFM als wettelijk toezichthouder en de Accountantskamer als tuchtrechter) is daarbij geen doel op zich, maar de mogelijkheid van handhaving als stok achter de deur benadrukt het belang van de normen en bevordert de naleving daarvan en daarvoor zijn wettelijke normen nodig.

3.4 Verduidelijking van de medeverantwoordelijkheid accountantsorganisatie voor de kwaliteit van de wettelijke controles

Het voorstel verduidelijkt verder de medeverantwoordelijkheid van accountantsorganisaties voor de kwaliteit van individuele wettelijke controles. Hiertoe wordt bepaald dat het kwaliteitsbeheersingssysteem van de accountantsorganisaties de kwaliteit waarborgt van de wettelijke controles. Het wetsvoorstel biedt verder een grondslag om bij algemene maatregel van bestuur te concretiseren eisen te stellen aan het stelsel van kwaliteitsbeheersing, ter invulling van deze medeverantwoordelijkheid. Zo wordt het verband tussen de verantwoordelijkheid van de accountantsorganisatie voor het stelsel van kwaliteitsbeheersing met de kwaliteit van de wettelijke controle sterker gelegd.

Op die manier wordt recht gedaan aan de aanbeveling (nr. 19) van de Cta dat het stelsel van kwaliteitsbeheersing centraal onderdeel moet zijn in het toezicht. (21)

Tegelijkertijd wordt tegemoet gekomen aan 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.(22) Door de verduidelijking kan de AFM haar toezicht op het systeem van kwaliteitsbeheersing gericht invullen en heeft zij daarbij concretere aanknopingspunten.

21 Eindrapport Commissie toekomst accountancysector p. 111-112.

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

De verduidelijking van de medeverantwoordelijkheid van accountantsorganisaties voor de kwaliteit van wettelijke controles weerspiegelt de ontwikkeling in het accountantsberoep waarbij de kwaliteit van een wettelijke controle in grote mate wordt beïnvloed door de accountantsorganisatie, naast de individuele accountant. Deze ontwikkeling rechtvaardigt de keuze om de medeverantwoordelijkheid van accountantsorganisaties voor de kwaliteit van wettelijke controle te verduidelijken.

Het systeem van de Wet toezicht accountantsorganisaties gaat uit van een verdeling van verantwoordelijkheden tussen enerzijds de accountantsorganisatie en anderzijds de externe accountant. Onder deze laatste wordt verstaan 'de natuurlijke persoon die werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantsorganisatie of auditkantoor en die verantwoordelijk is voor de uitvoering van een wettelijke controle' (artikel 1, eerste lid, onderdeel f, Wta).

De verantwoordelijkheidsverdeling komt kort gezegd op het volgende neer. Allereerst heeft de accountantsorganisatie de verplichting om ervoor zorg te dragen dat externe accountants, die bij haar werkzaam zijn of aan haar verbonden zijn, voldoen aan de in afdeling 3.2 opgenomen eisen ten aanzien van onder meer de beroepsstandaarden, vakbekwaamheid, objectiviteit, professioneel-kritische instelling, integriteit en onafhankelijkheid (artikel 14 Wta). Daarnaast heeft de accountantsorganisatie de verplichting om ervoor te zorgen dat tekortkomingen met betrekking tot een wettelijke controle worden hersteld (artikel 14a Wta). Ook is de accountantsorganisatie verplicht om te beschikken over een stelsel van kwaliteitsbeheersing (artikel 18 Wta) en een beheerste en integere bedrijfsvoering te waarborgen (artikel 21 Wta).

De externe accountant is verplicht bij de uitvoering van zijn werkzaamheden te voldoen aan de in afdeling 3.2 opgenomen eisen ten aanzien van onder meer de beroepsstandaarden, vakbekwaamheid, objectiviteit, professioneel-kritische instelling, integriteit en onafhankelijkheid (artikelen 25 en 25a Wta).

In de praktijk is de ontwikkeling dat de accountantsorganisatie in toenemende mate invloed heeft op en dus verantwoordelijk is voor de kwaliteit van de werkzaamheden betreffende de controle. Denk aan de selectie van de externe accountant(s), samenstelling van het controleteam, beschikbaarstelling van onderzoeksbudget, onderzoeksmiddelen, controlemedewerkers en specialisten, en niet in de laatste plaats ook de bepaling van de werkcultuur, die heerst binnen de organisatie, en de mate waarin deze cultuur een professioneel-kritische houding bevordert en gericht is op de kwaliteit van de wettelijke controle. De accountantsorganisatie is lang niet meer enkel een verband van individueel werkende externe accountants, dat slechts randvoorwaarden stelt voor kwaliteit van uitvoering van wettelijke controles dusdanig dat de individuele externe accountant als enige aanspreekbaar is of hoort te zijn op tekortkomingen in de wettelijke controles.

Het voorstel houdt ten eerste in dat in de hoofdnorm duidelijk wordt gemaakt dat het stelsel (mede) tot doel heeft om de kwaliteit van de wettelijke controles te borgen.

Daarmee krijgt de bestaande norm, die de accountantsorganisatie verplicht tot het hebben van een stelsel van kwaliteitsbeheersing, een kwaliteitsdoelstelling mee. Dit is in lijn met artikel 24 bis, eerste lid, onder g., van de Auditrichtlijn 2006/43/EG dat het volgende voorschrijft: "een wettelijke auditor of een auditkantoor voert een intern kwaliteitsbeheersingssysteem in om de kwaliteit van de wettelijke controle te waarborgen." Door toevoeging van het element dat het stelsel van kwaliteitsbeheersing de kwaliteit van de wettelijke controle moet waarborgen is verduidelijkt waartoe dit stelsel kwalitatief gezien moet strekken. 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.

Ten tweede worden op grond van de delegatiebepaling in artikel 18, derde lid, enkele materiële eisen gesteld aan het stelsel van kwaliteitsbeheersing. Daarmee wordt duidelijk aan welke eisen de accountantsorganisatie het stelsel van kwaliteitsbeheersing in elk geval moet laten voldoen. 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 (Nadere Voorschriften Controle- en Overige Standaarden, nrs. 200.15-200.17).

Het voorstel is geen ingreep in de bestaande en juridische verdeling van verantwoordelijkheden tussen de accountantsorganisatie en de externe accountant. Ieder behoudt zijn medeverantwoordelijkheid: de accountantsorganisatie voor een stelsel van kwaliteitsbeheersing dat de kwaliteit waarborgt van de wettelijke controles, uitgewerkt met minimale kwaliteitseisen, en de externe accountant voor de accountantsverklaring.

Indien de AFM een overtreding vaststelt van het gewijzigde artikel 18, tweede lid, onderdeel b, kan zij, conform het huidige wettelijke kader voor het toezicht op en handhaving van de Wta op grond van het huidige artikel 54 Wta een bestuurlijke boete van de tweede categorie opleggen.

Het voorgestelde artikel 18, tweede lid, onderdeel b, is in lijn met de in Richtlijn 2006/43/EG opgenomen bepalingen ten aanzien van het kwaliteitsbeheersingssysteem. Dat het stelsel de kwaliteit moet borgen van de wettelijke controles is namelijk in lijn met artikel 24 bis, eerste lid, onder g, van de Auditrichtlijn, die voor de goede orde minimumharmonisatie bevat, tenzij in de tekst van de richtlijn anders is vermeld (hetgeen hier niet aan de orde is). Dat volgt uit artikel 52 van de richtlijn.

Reacties uit de consultatie

7.5 Verduidelijking medeverantwoordelijkheid accountantsorganisatie voor kwaliteit wettelijke controles

Er zijn veel verschillende reacties binnengekomen op het voorstel om het handavingsinstrumentarium van de AFM te versterken. De AFM meent dat de aanscherping in de voorgestelde bepaling dat het kwaliteitsbeheersingssysteem van de accountantsorganisaties moet waarborgen dat ernstige tekortkomingen in meerdere wettelijke controles worden voorkomen, recht doet aan de mate van invloed die de accountantsorganisatie heeft op de kwaliteit van wettelijke controles. Ook de VEB en Eumedion steunen deze aanscherping, waarbij de VEB onderschrijft dat accountants een resultaatsverplichting hebben en Eumedion aangeeft dat het wel om meer dan een 'enkele tekortkoming' moet gaan. Andere partijen (waaronder de NBA, SRA, VNO-NCW, verschillende accountantsorganisaties en een enkel advocatenkantoor) zijn kritischer over dit voorstel. Deze partijen geven onder meer aan dat de versterking van het handavingsinstrumentarium onnodig is, dat een resultaatsverplichting onevenredig is en mogelijk in strijd is met Nederlandse jurisprudentie en (Europese) wet- en regelgeving. Daarnaast hebben zij vragen over wat 'een ernstige tekortkoming' inhoudt en wat het aantal dossiers zou moeten zijn waar de toezichthouder naar zou moeten kijken alvorens er sprake kan zijn van een tekortkoming van het kwaliteitsbeheersingssysteem.

De NBA en SRA vragen zich allereerst af of het wetsvoorstel strijdig is met de systematiek die in het algemeen geldt voor de uitvoering van (wettelijke)controles, waarbij de NBA meent dat dit het geval is. De NBA geeft aan dat de externe accountant wordt geacht eindverantwoordelijk te zijn voor de uitvoering van de opdracht en dat accountantsorganisaties worden geacht een systeem van kwaliteitsbeheersing vast te stellen en te onderhouden dat een redelijke mate van zekerheid geeft over de naleving van de relevante wet- en regelgeving en de passendheid van de accountantsverklaring.

In het voorliggende wetsvoorstel blijft de genoemde verantwoordelijkheidsverdeling intact. Het voorstel is echter principieel aangepast. De accountantsorganisatie krijgt een verduidelijkte medeverantwoordelijkheid voor de kwaliteit van de wettelijke controles. Het stelsel van kwaliteitsbeheersing moet die kwaliteit borgen.

NBA, SRA en EY menen verder dat er een mogelijk strijd is met het Europese recht, meer specifiek zou het voorstel niet voldoen aan vereiste minimumharmonisatie van Richtlijn 2006/43/EG (verder: de Auditrichtlijn). De NBA meent daarbij dat de 'direct en (rechts)persoonlijk verantwoordelijk voor de kwaliteit van individuele wettelijke controles' in tegenspraak is met de uitgangspunten in de Europese wet- en regelgeving en daarmee onwenselijk. Specifiek verwijst de NBA daarbij naar artikelen 24 bis, eerste lid, onderdeel a, en artikel 29, lid 1, onderdeel f, van Richtlijn 2006/43/EG (Auditrichtlijn). Artikel 24 bis, lid 1, onderdeel a, van de auditrichtlijn bepaalt dat een accountantsorganisatie 'passende gedragslijnen en procedures' moet hebben om te waarborgen dat bepaalde partijen, waaronder het bestuur van een accountantsorganisatie, niet een zodanige bemoeienis met de uitvoering van een wettelijke controle kan hebben dat daardoor afbreuk wordt gedaan aan de onafhankelijkheid en objectiviteit van de wettelijke auditor die namens het betrokken auditkantoor de wettelijke controle van

de financiële overzichten uitvoert. Artikel 29, eerste lid, onderdeel f, Auditrichtlijn bepaalt verder dat alle accountantsorganisaties dienen te vallen onder een toezichtstelsel waarbij er wat betreft de kwaliteitsbeoordeling door de toezichthouder ten minste sprake is van een adequate toetsing van een selectie van controledossiers, welke onder meer een evaluatie van het interne kwaliteitsbeheersingssysteem van het auditkantoor omvat.

Het nu voorliggende wetsvoorstel voldoet aan de Auditrichtlijn; de strekking van de uiteindelijk gekozen verplichting dat het stelsel van kwaliteitsbeheersing de kwaliteit moet borgen van de wettelijke controles sluit aan op die van artikel 24 bis, eerste lid, onderdeel g, van de Auditrichtlijn, waarin is bepaald: een wettelijke auditor of een auditkantoor voert een intern kwaliteitsbeheersingssysteem in om de kwaliteit van de wettelijke controle te waarborgen. De van de medeverantwoordelijkheid van de accountantsorganisatie voor de kwaliteit van de wettelijke controles beïnvloedt niet de onafhankelijkheid van de accountant bij de uitvoering van een wettelijke controle. Reeds nu is een accountant gehouden om diens controlewerkzaamheden in lijn met het kwaliteitsbeheersingssysteem van de accountantsorganisatie uit te voeren. Dit verandert niet door de verduidelijking. Ook blijft de wijze waarop de toezichthouder accountantsorganisaties onderzoekt in lijn met het Europees recht. Het verrichten van een adequate toetsing van een selectie van controledossiers, waarbij ook de werking van het interne kwaliteitssysteem geëvalueerd wordt, laat onverlet dat het stelsel van kwaliteitsbeheersing zodanig dient te zijn ingericht dat het de kwaliteit waarborgt van de wettelijke controles. Als zodanig wordt het wetsvoorstel in lijn met het Europees recht geacht.

Verschillende partijen (waaronder de VNO-NCW, SRA, PwC en EY) menen dat het wetsvoorstel verder onnodig is omdat de toezichthouder nu reeds op basis van artikel 14 Wta en de geldende jurisprudentie voldoende toezichtsmogelijkheden zou hebben voor het uitvoeren van haar taak. Daarbij menen zij dat het wetsvoorstel ingaat tegen de uitspraken van 18 juni 2019 van het College van Beroep voor het bedrijfsleven (CBb) waarin het CBb stelde dat 'tekortkomingen in de controlewerkzaamheden van de externe accountants, hoe ernstig ook, niet zonder meer tot de conclusie [kunnen] leiden dat de accountantsorganisatie nalatig is ten aanzien van de op haar rustende zorgplicht'.

Het voorliggende wetsvoorstel erkent de uitspraak van het CBb. Ook in dit wetsvoorstel is namelijk een enkele constatering van ontbrekende of gebrekkige kwaliteit van een wettelijke controle op zichzelf onvoldoende om een gebrek in het stelsel van kwaliteitsbeheersing vast te stellen. Daarbij is er geen strijd met de CBb-procedure, waarin partijen zich verweerd hadden met de stelling dat de toezichthouder onvoldoende onderzoek naar de werking van het kwaliteitsbeheersingssysteem had gedaan. Conform de Auditrichtlijn blijft de toezichthouder verplicht om de werking van het kwaliteitsbeheersingssysteem te evalueren. Dit laat echter onverlet dat het stelsel van kwaliteitsbeheersing zodanig dient te zijn ingericht dat het de kwaliteit waarborgt van de wettelijke controles.

Ook merken verschillende partijen (waaronder de NBA, SRA en EY) op dat een resultaatsverplichting ongekend en onevenredig is en zorgt voor een risicoaansprakelijkheid (in tegenstelling tot een schuldaansprakelijkheid). Daarbij wordt aangegeven dat het opzetten van een absoluut sluitend kwaliteitsbeheersingssysteem onmogelijk zou zijn.

Deze opmerkingen lijken echter geen rekening te houden met het feit dat het in het voorstel moest gaan om meerdere gebleken gebreken in de wijze van borging van de kwaliteit van de wettelijke controles. Een kwaliteitsbeheersingssysteem hoeft dan ook niet absoluut sluitend te zijn, maar wel van dusdanige aard zijn dat het in meerdere controledossiers de kwaliteit weet te borgen van de wettelijke controle. Voor zover SRA vragen heeft over wat een resultaatsverplichting betekent voor de beoordelingsruimte van de toezichthouder om een boete op te kunnen leggen, wordt opgemerkt dat de toezichthouder een handhavingsplicht heeft, maar dat het de toezichthouder vrij staat om deze zelf in te vullen. Een resultaatsverplichting doet hier niet aan af.

Verschillende partijen (onder ander SRA, KPMG, Mandelaars en Crowe Peak) vragen zich verder af wat een 'ernstige tekortkoming' is. Deze opmerking is niet langer relevant in het licht van de aangepaste verplichting dat het stelsel van kwaliteitsbeheersing de kwaliteit borgt van de wettelijke controles. Om dezelfde reden is de vraag daarbij van de SRA niet langer van belang of het om

verschillende ernstige tekortkomingen kan gaan of dat ze allemaal van dezelfde aard moeten zijn. Verder heeft de SRA verzocht om de zinsnede toe te voegen dat het moet gaan om “ernstige tekortkomingen naar het oordeel van een gemiddelde, normaal handelende en goed oplettende accountant”. Ook deze suggestie is niet langer aan de orde nu het voorstel principieel is gewijzigd.

Daarnaast zijn er ook vragen over wat verstaan moet worden onder ‘meerdere’ ernstige tekortkomingen (onder ander van de SRA) en wat de onderbouwing is voor het genoemde aantal van tien dossiers (onder andere CROP). Deze vragen zijn echter op zichzelf wel niet meer aan de orde nu deze norm ingrijpend is aangepast. Deze de verplichting is inmiddels van kwalitatieve aard. Het stelsel van kwaliteitsbeheersing moet immers de kwaliteit borgen van de wettelijke controles.

Ook geven partijen aan dat het opleggen van een boete zonder dat er sprake is van verwijtbaar handelen of nalaten, niet bijdraagt aan het borgen van de kwaliteit van de wettelijke controles (EY) en zelfs een negatieve invloed heeft op de cultuur binnen een accountantsorganisatie (EY en Crowe Peak). Hiermee is met de gewijzigde bepaling rekening gehouden. De aangepaste verplichting houdt niet in dat de AFM geen onderzoek hoeft te doen naar welk handelen of nalaten ten grondslag heeft gelegen aan het verwijt dat het stelsel van kwaliteitsbeheersing de kwaliteit van de wettelijke controles niet dan wel onvoldoende heeft geborgd. Integendeel, de AFM doet daartoe onderzoek naar de mate waarin een of meerdere van de volgende vereisten significant, stelselmatig of structureel van aard blijkt: professionele oordeelsvorming, professioneel-kritische houding of controle op basis van voldoende of voldoende inzichtelijke controle-informatie.

EY verzoekt om het voorstel dusdanig aan te passen dat aan het opleggen van een bestuursrechtelijke boete altijd verwijtbaar handelen of nalaten van een accountantsorganisatie ten grondslag ligt (en niet slechts van een individuele accountant). Een dergelijk voorstel is dus tot uitdrukking gekomen in de aangepaste verplichting. Waarbij voorop staat dat die norm noodzakelijk wordt geacht om te waarborgen dat

(i) de maatschappij kan vertrouwen op de juistheid van de accountantsverklaring, (ii) de toezichthouder van de juiste middelen wordt voorzien en (iii) om aan te sluiten bij de ontwikkeling in het accountantsberoep waarbij de kwaliteit van een wettelijke controle in grote mate wordt beïnvloed door de accountantsorganisatie, naast de individuele accountant. Het gaat immers om de vraag of het stelsel van kwaliteitsbeheersing de kwaliteit heeft geborgd van de accountantsverklaringen, en om de vraag of tekortkomingen in die kwaliteit een gevolg zijn van verwijtbaar handelen waarop de accountantsorganisatie mede aanspreekbaar is.

Daarnaast zouden verschillende partijen (waaronder PwC) graag zien dat er bezwaar- en beroepsmogelijkheden komen tegen conclusies van de AFM in individuele controledossiers die mogelijk later meegenomen worden door de AFM in een toezichtmaatregel, gegeven dat ernstige tekortkomingen in meerdere controledossiers kunnen leiden tot de conclusie dat het kwaliteitsbeheersingssysteem onvoldoende functioneert. Nu er voldoende en adequate rechtsbeschermingsmiddelen openstaan tegen de toezichtmaatregelen die de AFM treft, wordt het niet noodzakelijk geacht om een aparte rechtsingang te creëren voor de verschillende onderdelen waar de toezichthouder zich op baseert. Rechtsbescherming ziet ook op de individuele wettelijke controles waarmee een toezichtmaatregel wordt onderbouwd.

Tot slot is nog de oproep gedaan om de boetecategorie aan te passen zodat er hogere boetes opgelegd kunnen worden (Eumedion) en heeft de VEB opgemerkt dat het goed zou zijn als de *engagement lead* een tekortkoming ook ‘in zijn eigen portemonnee zou voelen’. De boetecategorie is echter ongewijzigd gebleven gelet op de omstandigheid dat de verduidelijking van de medeverantwoordelijkheid van de accountantsorganisatie voor de kwaliteit van de wettelijke controles met name bedoeld is om aan de accountantsorganisaties duidelijk te maken waartoe het stelsel van kwaliteitsbeheersing moet strekken en daarnaast de toezichthouder de benodigde middelen voorziet en deze in lijn brengt met de praktijk waar de accountantsorganisatie een medeverantwoordelijkheid heeft voor het organiseren van kwaliteit voor uitvoering van de wettelijke controles. Het gaat in eerste instantie dus niet om een sanctieverzwaring. Bovendien is dit ook niet nodig omdat de AFM reeds een tuchtklacht kan indienen tegen een individuele accountant, waarna een belanghebbende de accountant vervolgens via een civiele procedure aansprakelijk kan stellen.

3. Handhaving AFM

Voorgesteld wordt te bepalen dat het kwaliteitsbeheersingssysteem «waarborgt dat ernstige tekortkomingen in wettelijke controles worden voorkomen».²⁸

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.²⁹

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.

²⁸ Voorgestelde toevoeging aan artikel 18, tweede lid, Wta.

²⁹ CBb, 18 juni 2019, ECLI:NL:CBB:2019:234.

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.³⁰ 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.

30 De internationale kwaliteitsstandaard ISQM1 stelt expliciet dat er inherente beperkingen kleven aan een stelsel, bijvoorbeeld als gevolg van menselijke (inschattings)fouten.

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).³¹

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.³²

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,³³ 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.

31 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.

32 Artikel 52 Auditrichtlijn.

33 Memorie van toelichting, algemeen deel, paragrafen 3.4.2 en 7.5.

Daarbij is van belang dat de richtlijn voorop stelt dat het kwaliteitsbeheersingssysteem als zodanig moet worden geëvalueerd, en dat daarbij ten minste³⁴ 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.³

34 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 (...)».

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.

Nader rapport Ministerie van Financiën (november 2023)

De Afdeling heeft een aantal inhoudelijke bezwaren tegen het voorgestelde artikel 18, tweede lid, Wta. Zo zou de voorgestelde gelijkstelling van ernstige tekortkomingen in de wettelijke controles met het zonder meer falen van het stelsel van kwaliteitsbeheersing een ingrijpende wijziging inhouden tussen de verantwoordelijkheidsverdeling van de accountantsorganisatie voor het stelsel van kwaliteitsbeheersing en de externe accountant voor het controledossier, welke wijziging volgens de afdeling onvoldoende is gemotiveerd.

In het licht van dit advies is het voorstel aangepast met inachtneming van de specifieke opmerkingen van de Afdeling. Deze aanpassing zijn doorgevoerd in artikel 18, tweede lid, van de Wta en toegelicht in paragraaf 3.4.2 van de toelichting.

Het voorstel gaat niet langer uit van de veronderstelling dat ernstige tekortkomingen in de wettelijke controles zonder meer betekenen dat het stelsel van kwaliteitsbeheersing heeft gefaald, waarop de accountantsorganisatie aanspreekbaar is.

De wijzigingen houden ten eerste in dat in plaats van die voorgestelde wijziging nu in de hoofdnorm duidelijk wordt gemaakt dat het stelsel van kwaliteitsbeheersing (mede) tot doel heeft om de kwaliteit van de wettelijke controles te borgen.

Ten tweede zullen op grond van de delegatiebepaling in artikel 18, derde lid, enkele materiële eisen worden gesteld aan het stelsel van kwaliteitsbeheersing. Daarmee wordt duidelijk aan welke eisen de accountantsorganisatie het stelsel van kwaliteitsbeheersing in elk geval moet laten voldoen.

Belangrijke uit te werken kwaliteitswaarborgen, die de accountantsorganisatie met het stelsel van kwaliteitsbeheersing moet bieden, zijn dat

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

Wil de AFM aannemelijk maken dat de accountantsorganisatie tevens niet heeft voldaan aan de bovenliggende norm zal duidelijk moeten worden in welk opzicht of in welke mate sprake is van structurele of stelselmatige elementen die maken dat geconstateerde overtredingen van in lagere regelgeving van genoemde waarborgen ook een overtreding inhouden van die bovenliggende norm.

Naar de overtuiging van het kabinet vormt dit gewijzigde voorstel geen ingreep in de bestaande en juridische verdeling van verantwoordelijkheden tussen de accountantsorganisatie en de externe accountant. Ieder behoudt zijn medeverantwoordelijkheid: de accountantsorganisatie voor een stelsel van kwaliteitsbeheersing dat mede is gericht op borging van de kwaliteit van de wettelijke controles, en de externe accountant voor de accountantsverklaring.

Leidend voor de vormgeving van de aangepaste norm is dat de accountantsorganisatie medeverantwoordelijk is voor de kwaliteit van de wettelijke controle. Deze medeverantwoordelijkheid heeft reeds lang zijn beslag gekregen in wettelijke normen. Een belangrijk voorbeeld van deze medeverantwoordelijkheid is de plicht van de accountantsorganisatie om er zorg voor te dragen dat de externe accountants die bij haar werkzaam zijn of aan haar zijn verbonden voldoen aan eisen die zien op controle-standaarden, vakbekwaamheid of objectiviteit, professioneel-kritische instelling en integriteit (artikel 14 Wta).

Een ander belangrijk voorbeeld van deze medeverantwoordelijkheid is de herstel-plicht, die rust op de accountantsorganisatie in geval van tekortkomingen in de wettelijke controle (artikel 14a van de Wta).

Uit de Beslisnota's Ministerie van Financiën (intern advies aan de minister)

Pagina 14

- De RvS heeft principiële kanttekeningen geplaatst bij drie voorstellen uit het wetvoorstel. Als gevolg adviseren wij u deze voorstellen aan te passen:
- Verantwoordelijkheid van de accountantsorganisatie voor het stelsel van kwaliteitsbeheersing: Het wetsvoorstel voorziet in een resultaatsverplichting voor accountantsorganisaties om hun stelsel van kwaliteitsbeheersing zo in te richten dat dit stelsel ernstige tekortkomingen in de controle door haar accountants voorkomt. Wij stellen voor deze bepaling te schrappen. In plaats hiervan adviseren we u om nadere materiële en inhoudelijke eisen voor het stelsel van kwaliteitsbeheersing in het wetsvoorstel op te nemen. Dit zorgt ervoor dat de AFM moet beargumenteren wat de mogelijke oorzaken zijn van ernstige tekortkomingen in de wettelijke controle, om een schending van de verplichtingen van de accountantsorganisatie aannemelijk te maken. Hiermee wordt beoogd duidelijker normen te stellen voor de accountantsorganisaties en het voor AFM duidelijker te maken waarop zij accountantsorganisaties moet aanspreken om schending te kunnen stellen van het stelsel van kwaliteitsbeheersing.

Pagina 16

1.2. Verantwoordelijkheid van de accountantsorganisatie voor het stelsel van kwaliteitsbeheersing

a. Wetsvoorstel

Het voorliggende wetsvoorstel voorziet in een resultaatsverplichting waarbij de accountantsorganisatie wordt verplicht om een stelsel van kwaliteitsbeheersing in te richten, zodat ernstige tekortkomingen in de wettelijke controle worden voorkomen. Daarmee kan de AFM de accountantsorganisatie **zonder meer** sanctioneren in geval van (meerdere) ernstige tekortkomingen in de wettelijke controle. Reden hiervoor was dat hier de sterkste prikkel voor accountantsorganisaties vanuit gaat om een goed stelsel van kwaliteitsbeheersing te hebben.

b. Advies RvS

De RvS adviseert het voorstel te schrappen, tenzij er alsnog een dragende motivering voor komt. Kern van de kritiek is dat het voorstel de verdeling van de verantwoordelijkheid van de accountantsorganisatie (voor het stelsel van kwaliteitsbeheersing binnen de organisatie) en die van de accountant (voor de inachtneming van de beroepsregels) "ingrijpend" zou veranderen. Immers, het

voorstel maakt de accountantsorganisatie direct en zonder meer aanspreekbaar op fouten in de wettelijke controle, waarvoor de accountant tekent. Anders gezegd, het wetsvoorstel zou van - in wezen - een inspanningsverplichting (zorgen voor een stelsel dat kwaliteit bevordert) een resultaatseis maken (voorkomen van ernstige tekortkomingen in de wettelijke controle door de accountant).

c. Voorstellen

Naar aanleiding van het Advies van de RvS doen we twee voorstellen.

Ten eerste wordt u geadviseerd om de resultaatsverplichting te schrappen uit de verplichting van accountantsorganisaties om een stelsel van kwaliteitsbeheersing in te richten om ernstige tekortkomingen in de wettelijke controle te voorkomen. Aanvullend wordt u geadviseerd om in plaats van de resultaatsverplichting nadere materiële en inhoudelijke eisen toe te voegen aan de norm inzake het stelsel van kwaliteitsbeheersing.

d. Argumentatie voorstel

Wij adviseren om in plaats van de resultaatsverplichting zoals voorgesteld in het aan de RvS voorgelegde wetsvoorstel, nadere materiële en inhoudelijke eisen te stellen aan het stelsel van kwaliteitsbeheersing. Deze eisen zijn gericht op het waarborgen van de kwaliteit van de wettelijke controle van de jaarrekening van de onderneming door de accountant. We stellen voor op te nemen dat het stelsel van kwaliteitsbeheersing adequaat of passend moet zijn en dat het in opzet, bestaan en werking gericht dient te zijn op de borging van de kwaliteit van de wettelijke controle. Met deze maatregelen blijven we ons doel bevorderen van verduidelijking van de medeverantwoordelijkheid van de accountantsorganisatie voor de kwaliteit van de wettelijke controle van de jaarrekening van de onderneming door de accountant. Maar de AFM kan niet louter afgaan op het aantal fouten, maar moet ook beargumenteren waar het kwaliteitssysteem van de organisatie heeft gefaald. **De AFM vindt dat dit haar onvoldoende mogelijkheden geeft.** Wij denken dat we er niet aan ontkomen om op deze manier het principiële advies van de RvS te volgen.

Consultatiereactie SRA (2021)

Versterking handhavingsinstrumentarium¹

Deze wetswijziging komt voort uit de wens van de AFM om accountantsorganisaties 'direct en (rechts)persoonlijk verantwoordelijk [te stellen] voor de kwaliteit van individuele wettelijke controles'. De AFM is van mening dat uit uitspraken van het College van Beroep voor het bedrijfsleven (CBb, 18 juni 2019) volgt dat zij accountantsorganisaties niet rechtstreeks juridisch kan aanspreken op de kwaliteit van de wettelijke controle. Door de uitspraken wordt het toezicht volgens de AFM minder effectief. ² De Commissie toekomst accountancysector beveelt in haar eindrapport geen versterking van het toezicht/handhavingsinstrumentarium van de AFM aan.

De voorgestelde wijziging van artikel 18, tweede lid van de Wta, voorziet in de uitbreiding van de verantwoordelijkheid van een accountantsorganisatie voor de uitkomsten van het kwaliteitsbeheersingssysteem: Het stelsel van kwaliteitsbeheersing is zodanig ingericht dat het waarborgt dat ernstige tekortkomingen in wettelijke controles worden voorkomen. Hiermee beoogt de wetgever ook na de bovengenoemde jurisprudentie recht te doen aan de invloed van de accountantsorganisatie op de kwaliteit van de wettelijke controle en aan de centrale rol die het kwaliteitsbeheersingssysteem in het toezicht vervult.³

¹ Dit voorstel tot wijziging van de wet vloeit niet voort uit het rapport van de Commissie toekomst accountancysector en is ook geen aanbeveling van de Commissie.

² Zie Wetgevingsbrief AFM 2020: <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/kamerstukken/2020/04/24/bijlage-3.-wetgevingsbrief-afm-2020>

³ Memorie van toelichting bij Wetsvoorstel toekomst accountancysector, pagina 32

Juridisch perspectief

Accountantsorganisaties aanspreken op ernstige tekortkomingen in individuele wettelijke controles is alleen mogelijk als duidelijk is dat die tekortkomingen zijn ontstaan vanwege duidelijke omissies in het stelsel. Uit de uitspraak van Rechtbank Rotterdam (20 december 2017, 16/7329, bevestigd in hoger beroep) volgt: *‘Uit de voorgaande citaten blijkt dat de wet- en besluitgever ter borging van de kwaliteit van wettelijke controles en daarmee de kwaliteit van accountantsverklaringen een systeem voor ogen heeft gestaan waarin de accountantsorganisatie en haar externe accountants ieder een eigen verantwoordelijkheid hebben. De verantwoordelijkheid van de externe accountants komt tot uitdrukking in hun verplichting de wettelijke controles overeenkomstig de in de Wta en het Bta gestelde eisen uit te voeren.*

Op de accountantsorganisatie rust de verantwoordelijkheid de naleving van deze verplichting te faciliteren en te stimuleren, alsook in te grijpen als het daarbij fout gaat of dreigt te gaan. Deze verantwoordelijkheid van de accountantsorganisatie is als algemene norm opgenomen in artikel 14 van de Wta en is vertaald in het verplichte stelsel van kwaliteitsbeheersing en het ten aanzien daarvan door de accountantsorganisatie te voeren beleid (het kwaliteitsbeleid). Het kwaliteitsbeleid is ruimer dan het stelsel van kwaliteitsbeheersing en omvat al hetgeen een bepalende invloed heeft op het kwaliteitsgericht denken en handelen binnen de accountantsorganisatie’.

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. Feitelijk is dit de kern van de uitspraak van het College van Beroep voor het bedrijfsleven (CBB) in hoger beroep. 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.

Het CBB volgt het (thans ingenomen) standpunt van de AFM niet, dat het bewijs van overtreding van artikel 14 van de Wta niet mede op bevindingen ten aanzien van het stelsel van kwaliteitsbeheersing van de accountantsorganisatie hoeft te worden gebaseerd. De AFM vindt (in het voorliggende geval) dat uit de aard, ernst en hoeveelheid van de geconstateerde tekortkomingen in wettelijke controles kan al worden geconcludeerd dat sprake is van een tekortkoming in de naleving van de zorgplicht.

Naar het oordeel van het College kunnen tekortkomingen in de controlewerkzaamheden van de externe accountants, hoe ernstig ook, niet zonder meer tot de conclusie leiden dat de accountantsorganisatie nalatig is ten aanzien van de op haar rustende zorgplicht. Indien sprake is van tekortkomingen bij de uitvoering van de wettelijke controle zal, om een overtreding van de zorgplicht te kunnen vaststellen, tevens duidelijk moeten zijn dat de oorzaak van de geconstateerde tekortkomingen op eigen handelen of nalaten van de accountantsorganisatie is terug te voeren. De aard, ernst en hoeveelheid van de tekortkomingen in de controlewerkzaamheden van de externe accountants zeggen op zichzelf beschouwd, onvoldoende over een eigenstandige gedraging van de accountantsorganisatie om een overtreding van de zorgplicht van artikel 14 van de Wta te kunnen vaststellen.

Het College is met de Rechtbank van oordeel dat om inzicht te verkrijgen 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 -, 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. Van het niet naleven van de zorgplicht kan overigens ook sprake zijn zonder dat tekortkomingen in de uitvoering van wettelijke controles zijn geconstateerd.⁴

⁴ Zie uitspraak CBB, 18 juni 2019; <https://ap.lc/wG5W1>

Huidige wetgeving -waarop Rechtbank Rotterdam en het CBb hun oordeel baseren-, is hier dus niet de beperkende factor. Dat is de eigen onderzoeksopzet en -uitvoering (methodologie) van de toezichthouder. Het toezicht van de AFM is niet minder effectief vanwege jurisprudentie maar vanwege de gehanteerde toetsingsmethodologie. De toezichthouder maakt geen gebruik van de mogelijkheden die de wet haar nu al geeft. De wet hoeft daarvoor niet te worden aangepast. De AFM kan de uitgewerkte eisen die gesteld worden aan het stelsel van kwaliteitsbeheersing (hoofdstuk 5, Bta) toetsen en de accountantsorganisatie aanspreken op haar zorgplicht.⁵

Toezihtspraktijk

Handhaven begint bij toezicht houden. Gedragstoezicht, dat de AFM uitoefent, heeft kwaliteitsverbetering en leren van fouten tot doel. Daar zit een zeker opvoedkundig element in, dat we in de dagelijkse toezichtspraktijk niet terugvinden.⁶ Punten als belonen en terechtwijzen, discussie over wat wel en wat niet hoort (tussen toezichthouder en ondertoezichtgestelden) zijn niet aan de orde. 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.

Vanaf de aanvang van het toezicht heeft de AFM als onderzoeksmethodiek gekozen voor het op enkele punten onderzoeken van een beperkt aantal, specifiek op extra foutkansen geselecteerde controledossiers, zonder aandacht te besteden aan de rol van de accountantsorganisaties in de kwaliteit van die dossiers. Daarmee kan geen evenwichtig oordeel worden verkregen op de vraag of de accountantsorganisatie voldoet aan de geldende eisen omdat niet alle dossiers voor selectie in aanmerking komen.

Daarnaast blijkt in de praktijk, dat de geselecteerde dossiers door de AFM zeer intensief worden beoordeeld. Een en ander komt dicht bij een poging de controle te herhalen ("reperformance") hetgeen gezien het ontbreken van de cliëntrelatie, onmogelijk is. Gezien het doel van de beoordeling is een dergelijke intensieve beoordeling onnodig. De nadruk bij de beoordeling moet 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.

De AFM is een en andermaal gewezen op het feit dat hun onderzoeken de conclusies niet konden dragen maar heeft deze waarschuwingen systematisch genegeerd. Ook uit de uitspraak van het CBb in 2019 valt af te leiden dat de onderzoeksmethodiek niet voldoet. Zowel de omvang van het onderzoek als het feit dat geen aandacht werd besteed aan de rol van de accountantsorganisatie, zijn elementen die een rol speelden. Ook besteedt het CBb in haar uitspraak uitdrukkelijk aandacht aan het feit dat het gaat om een inspanningsverplichting van de accountantsorganisatie. Van een resultaatsverplichting (zoals die bij vervoerders geldt) kan gegeven de complexiteit geen sprake zijn, stelt het CBb.

De handelwijze heeft het toezicht en de accountancysector geen goed gedaan. De Commissie toekomst accountancysector zegt erover in haar eindrapport dat *'de AFM in haar communicatie de confronterende toonzetting te lang heeft doorgezet, ondanks het feit dat de sector wel aanzienlijke maatregelen heeft genomen om de kwaliteit te verbeteren en er aanwijzingen zijn dat dit ook, zij het langzaam, tot verbetering leidt. De commissie ziet dat de AFM aanpassingen in haar toezicht overweegt. Dit betreft zowel de focus van haar toezicht – van dossierbeoordeling naar een meer integrale beoordeling van het kwaliteitsbeheersingssysteem, mede naar aanleiding van de genoemde uitspraak van het CBb – als de toonzetting. Dat is positief en de commissie meent dat er alle aanleiding is om een dergelijke aanpassing ook snel door te voeren.'*

⁵ Zie <https://wetten.overheid.nl/BWBR0020184/2020-10-29#Hoofdstuk5>

⁶ Zie bijvoorbeeld ook het pleidooi van Garvelink in het Financieel Dagblad (28 april 2018): 'Nederland is het FC Barcelona van de accountancy'.

Wetenschappelijk onderzoekers die de inrichting van het toezicht en de rol van de AFM onder de loep namen, concluderen: *‘Naar onze mening is de uitspraak van het CBb in lijn met de toezichtaanpak zoals het oorspronkelijk bedoeld is. Daar komt bij dat de Accountantskamer de aangewezen instantie is om uitspraken te doen in geval van vermeende misstappen in de beroepsuitoefening (Wet Tuchtrechtspraak Accountants). Ook merken wij op dat de gang van zaken niet bijdraagt aan het borgen van het maatschappelijk vertrouwen in accountants. De uitspraak van het CBB wijst er op dat zorgvuldig(er) moet worden omgegaan met het publiekelijk duiden van het bestaan van een prestatiekloof als het gaat om het naleven van de zorgplicht op basis van de gewraakte AFM onderzoeken (zie ook CTA 2020, p 107–108)’.*⁷

Reactie op rechterlijke uitspraken

De AFM reageert nu op het oordeel van het CBb met de mededeling de minister van Financiën te verzoeken om de bestaande – ondeugdelijke - onderzoeksmethode bij wet toch toe te staan. Een inhoudelijke motivering waarom de toezichthouder meent dat de methode toch verantwoord zou kunnen zijn, of op welke wijze de bestaande methode in een uitgebreider en adequater onderzoek kan worden geïntegreerd, heeft steeds ontbroken. Ook de wetgevingsbrief 2020 bevat geen deugdelijke argumenten. De toezichthouder volstaat met de mededeling dat het toezicht moeilijk en minder effectief is.

In het voorliggend consultatiedocument honoreert de minister van Financiën de wensen van de AFM. In zijn motivering is bijzonder dat de minister suggereert dat de jurisprudentie op dit punt wordt verwerkt. Jurisprudentie wordt juist ‘onschadelijk’ gemaakt, terwijl de aanwijzingen van de rechter worden genegeerd.

Een ander belangrijk onderdeel in de redenering is dat het kwaliteitsbeheersingssysteem van accountantsorganisaties een resultaatverplichting zouden behoren te kennen in plaats van een inspanningsverplichting.⁸

Het onderscheid tussen resultaatverplichting en inspanningsverplichting behoort tot de dogmatiek van het recht. De tegenstelling is in de loop der tijd wel genuanceerd maar is toch in de kern overeind gebleven. Voor goederen en eenvoudige processen kan men spreken van een resultaatverplichting. Bij intellectuele arbeid (arts, advocaat) gaat het om een inspanningsverbintenis. Dat accountantsorganisaties een resultaatsverplichting wordt opgelegd en daarmee een soort risico-aansprakelijkheid (in tegenstelling tot een schuldaansprakelijkheid) is ongekend. Een dergelijke verplichting is ook nooit aan een activiteit inzake kwaliteit in een wet verbonden.

Daarnaast heeft de minister zich waarschijnlijk niet gerealiseerd welke enorme impact een dergelijke verplichting zou gaan hebben. Een accountantsoordeel behelst naast feitelijke vaststellingen in zekere mate - evenals een rechterlijk oordeel -, 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 kwaliteitsbeheersingssysteem is onmogelijk.

⁷ Zie Wallage P, Brink-van der Meer A, Gold A (2020) Het toezicht door de AFM. Maandblad Voor Accountancy en Bedrijfseconomie 94(1/2): 47-54.

⁸ De Memorie van toelichting (pagina 12-13) vermeldt: Met het nu voorliggende wetsvoorstel wordt benadrukt dat de verplichting om een kwaliteitsbeheersingssysteem te hebben niet alleen bepaalde inspanningen van een accountantsorganisatie vereisen, maar dat deze inspanningen ook tot resultaat moeten hebben dat ernstige tekortkomingen in de wettelijke controle worden voorkomen. Anders gezegd, het voorstel voorziet in de wettelijke verankering van een minimumeis aan de resultaten die worden bereikt door het stelsel van kwaliteitsbeheersing.

Voor efficiënt en effectief toezicht is geen wetswijziging nodig maar een andere toetsingsmethodologie waarbij de AFM een direct verband tussen het kwaliteitsbeleid en het kwaliteitsbeheersingsstelsel van de accountantsorganisatie en de kwaliteit van (meerdere) afzonderlijke controledossiers aantoon. Wij dringen er bij de minister van Financiën en de toezichthouder op aan om voor alles gebruik te maken van de (onderzoeks- en toezicht)mogelijkheden die huidige wetgeving biedt, en de wijze van toetsing van het kwaliteitsbeheersingssysteem én het kwaliteitsbeleid conform de aanwijzingen van de rechter (jurisprudentie) in te richten.

Van inspanningsverplichting naar resultaatverplichting?

De wetgever benadrukt met het nu voorliggende wetsvoorstel dat de verplichting van een accountantsorganisatie om een kwaliteitsbeheersingssysteem te hebben niet alleen bepaalde inspanningen vereisen, maar dat deze inspanningen van de accountantsorganisatie ook tot resultaat moeten hebben dat ernstige tekortkomingen in de wettelijke controle worden voorkomen. De accountantsorganisatie zal moeten waarborgen dat de manier waarop zij invulling geeft aan de verplichting om een kwaliteitsbeheersingssysteem te hebben, succesvol is.

Het voorstel voorziet in de wettelijke verankering van een minimumeis aan de resultaten die worden bereikt door het stelsel van kwaliteitsbeheersing. Volgens de wetgever wordt hiermee enerzijds recht gedaan aan het uitgangspunt dat een enkele tekortkoming in een wettelijke controle niet op zichzelf voldoende is om een gebrek in het stelsel van kwaliteitsbeheersing vast te stellen. In dat geval valt het geconstateerde gebrek onder de verantwoordelijkheid van de externe accountant, niet van de accountantsorganisatie. Anderzijds wordt volgens de wetgever recht gedaan aan de grotere verantwoordelijkheid van een accountantsorganisatie ten aanzien van de uitkomst van de wettelijke controles.

Artikel 18, tweede lid, van de Wta

De voorgestelde wijziging van artikel 18, tweede lid, van de Wta roept meerdere vragen op. We vragen de minister dan ook om verduidelijking op verschillende punten. In de eerste plaats vragen we ons af of de minister met de wijziging van artikel 18, tweede lid, Wta beoogt een resultaatsverplichting op te leggen aan accountantsorganisaties. Dit betekent namelijk voor accountantsorganisaties dat dit direct tot een overtreding van artikel 18, tweede lid, Wta zou leiden, als de toezichthouder ernstige tekortkomingen in wettelijke controles constateert.

In feite betekent dit dat - naast de tuchtrechtelijke gevolgen voor de individuele accountant - een accountantsorganisatie automatisch, zonder nadere belangenafweging kan worden beboet. Als met de uitbreiding van artikel 18, tweede lid, Wta inderdaad een resultaatsverplichting wordt beoogd, kan de minister dan toelichten waarom de wetgever deze verplichting evenredig acht? Het opleggen van een bestuurlijke boete wordt indringend door de rechter getoetst op basis van het criterium 'passend en geboden'. Kan de minister uiteenzetten hoe de toezichthouder bij het opleggen van een bestuurlijke boete in dit geval de evenredigheid afweegt, aangezien door de beoogde wetswijziging weinig tot geen ruimte is voor een belangenafweging?

Criteria en beoordeling

Voorts vraagt SRA zich af hoe de manier wordt beoordeeld, waarop de accountantsorganisatie invulling geeft aan de verplichting om een kwaliteitsbeheersingssysteem te hebben dat 'succesvol' is. De minister van Financiën⁹ stelt dat de verantwoordelijkheidsverdeling bij de huidige wetgeving intact blijft, maar dat de accountantsorganisatie bij de voorgestelde wetswijziging moet waarborgen dat het kwaliteitsbeheersingssysteem 'succesvol' is. In de Memorie van toelichting wordt niet toegelicht welke criteria worden gehanteerd bij de beoordeling van de vraag of sprake is van een succesvol kwaliteitsbeheersingssysteem.

⁹ Wetsvoorstel toekomst accountancysector, Memorie van toelichting, pagina 13

De minister stelt wel dat de verplichting om een kwaliteitsbeheersingssysteem te hebben niet alleen bepaalde inspanningen van een accountantsorganisatie vereisen, maar dat deze inspanningen ook een bepaald resultaat dienen te hebben. Als de wijziging wordt doorgevoerd moet het voor een accountantsorganisatie duidelijk zijn, aan dat hand van welke beoordelingscriteria wordt getoetst of het kwaliteitsbeheersingssysteem succesvol is. Uit oogpunt van rechtszekerheid vraagt SRA de minister om te verduidelijken wat de beoordelingscriteria zullen zijn bij het kwaliteitsbeheersingssysteem van accountantsorganisaties.

Ernstige tekortkomingen

In de beoogde wetswijziging wordt gesproken over 'ernstige tekortkomingen'. Ook op dit punt vraagt SRA de minister, vanuit het oogpunt van rechtszekerheid, om verduidelijking. Wanneer is sprake van ernstige tekortkomingen? Zijn deze ernstige tekortkomingen alle van dezelfde aard?

De Memorie van toelichting spreekt over ernstige tekortkomingen in *meerdere* wettelijke controles.¹⁰ SRA vraagt de minister om bevestiging of dit betekent dat ernstige tekortkomingen van dezelfde aard enkel bij meerdere wettelijke controles kunnen leiden tot handhavend optreden door de toezichthouder.

Ook zien we graag bevestigd dat bijvoorbeeld een ernstige tekortkoming in één controle niet leidt tot het oordeel dat sprake is van een ernstige tekortkoming. Dit om te voorkomen dat een enkele schending van de Nadere voorschriften controle- en overige standaarden ('NV COS') al zou kunnen leiden tot het oordeel 'ernstige tekortkoming'.

SRA vraagt de minister van Financiën om bij de beoogde wetswijziging de zinsnede toe te voegen "ernstige tekortkomingen naar het oordeel van een gemiddelde, normaal handelende en goed oplettende accountant". Deze toevoeging verduidelijkt de norm waaraan de accountant dient te voldoen, ter voorkoming van een willekeurig, eigen oordeel door de toezichthouder.

Uit de praktijk blijkt dat de controlerende toezichthouder zijn eigen oordeel in de plaats stelt van de controlerend accountant. SRA stelt zich op het standpunt dat dit niet de juiste maatstaf is, aangezien er altijd interpretatieverschillen kunnen zijn en de controlerende toezichthouder daarnaast geen cliëntcontact heeft.

Onderzoekselectie

Met betrekking tot het onderzoek of sprake is van ernstige tekortkomingen in wettelijke controles, vraagt SRA zich af op welke wijze de toezichthouder dossiers zal gaan selecteren. In de huidige praktijk selecteert de AFM voornamelijk door te sturen op risicovolle dossiers. Om te komen tot een objectief oordeel op basis van de mogelijke selectie van dossiers, verzoekt SRA de minister in de Memorie van toelichting op te nemen dat de selectie van dossiers willekeurig en bijvoorbeeld niet gericht op één specifieke sector moet zijn. Hiermee wordt gewaarborgd dat de toezichthouder dossiers willekeurig en op volledig aselechte wijze selecteert.

We hechten eraan een aantal andere kanttekeningen bij dit voorstel te maken:

1. De wet- en besluitgever hebben ter borging van de kwaliteit van wettelijke controles en daarmee van de kwaliteit van accountantsverklaringen een systeem voor ogen (gehad) waarin de accountantsorganisatie en haar externe accountants ieder een eigen verantwoordelijkheid hebben. Het is de externe accountant die verantwoordelijk is voor de uitvoering van de wettelijke controle (artikel 1f van de Wta), de externe accountant herstelt de tekortkomingen met betrekking tot de wettelijke controle (artikel 25b van de Wta). Het is de externe accountant die certificerende bevoegdheid kent, de accountantsverklaring afgeeft en ondertekent (artikel 29 van de Wta). En is daarop ook aanspreekbaar: De externe accountant is met zijn beroepsmatig handelen onderworpen aan tuchtrechtspraak via (in eerste aanleg) de Accountantskamer (artikel 31 van de Wta).

¹⁰ Wetsvoorstel toekomst accountancysector, Memorie van toelichting, pagina 32

Door accountantsorganisaties met het voorstel nu ook te betrekken en verantwoordelijk te stellen voor de uitkomst van de wettelijke controle, wordt een essentiële hoeksteen verwijderd; een hoeksteen van alle internationale wet- en regelgeving voor accountants, die de basis vormt voor de EU-regelgeving en de Nederlandse wetgeving op dit terrein.

2. Onderkent de wetgever (c.q. toezichthouder) met dit voorstel wel voldoende de dynamiek tussen de verantwoordelijkheid voor het kwaliteitsbeheersingssysteem en de verantwoordelijkheid voor de kwaliteit van een individueel controledossier? Het stelsel van kwaliteitsbeheersing beïnvloedt de kwaliteit van wettelijke controles. Maar de kwaliteit van de wettelijke controle is niet alleen afhankelijk van het stelsel van kwaliteitsbeheersing.
3. In tegenstelling tot de huidige wezenlijk andere benadering van de rechters rond het vraagstuk over de verantwoordelijkheid en zorgplicht van accountantsorganisaties¹¹, introduceert de wetgever gezien de woordkeuze in de Memorie van toelichting een resultaatsverplichting voor de accountantsorganisatie, niet passend binnen de bovengenoemde dynamiek en niet passend binnen de huidige scheiding van normadressanten en daarmee samenhangende verantwoordelijkheid en binnen de Wta.
4. In dat kader: De tekst van de wet zelf laat ruimte voor interpretatie en daarmee ruimte om er een inspanningsverplichting in te lezen. De Memorie van toelichting laat die ruimte volstrekt niet. De vraag doet zich dan ook voor in hoeverre een rechterlijk college zich bij interpretatie van de voorgestelde wetgeving zal willen baseren op de motivering van de Memorie van toelichting. Belangrijker: Geen enkele partij kan echter op deze wijze zeker zijn hoe de besluitvorming in een gerechtelijke procedure uitvalt. Dat lijkt ons niet de bedoeling van de wetgever.
5. De Memorie van toelichting laat voor de toezichthouder de mogelijkheid nadrukkelijk open om eventueel geconstateerde gebreken via de bestuursrechtelijke procedure aan te kaarten, zonder dat van de gebreken in individuele dossiers toetsing via de tuchtrechtelijke procedure heeft plaatsgevonden. Hierbij dient te worden bedacht dat bij de bestuursrechtelijke procedure geen volledige inhoudelijke toetsing plaatsvindt en geen accountants betrokken zijn, dit in tegenstelling tot de tuchtrechtelijke procedure.
6. De accountantsorganisatie moet volgens het voorstel in ieder geval succesvol waarborgen dat het gehanteerde kwaliteitsbeheersingssysteem ernstige tekortkomingen in meerdere wettelijke controles worden voorkomen. Er is in onze waarneming nog nooit een kwaliteitsbeheersingssysteem ontworpen (zelfs niet in de lucht- of ruimtevaart of bij de toepassing van kernenergie), dat ernstige tekortkomingen kan voorkomen: noch incidenteel, noch systematisch. Gezien de absolute formulering in de Memorie van toelichting kan de vraag worden gesteld of een stelsel van kwaliteitsbeheersing überhaupt aan deze eis kan voldoen en zo ja, hoe dit dan moet worden ingericht en welke consequenties een en ander heeft voor de daaruit voortvloeiende kosten.
7. De Toelichting (artikelsgewijs) bij de Memorie van toelichting vermeldt: *‘Het gaat hierbij om ernstige tekortkomingen waaronder bijvoorbeeld de naleving van de beroepsstandaarden waarbij het oordeel in de controleverklaring niet is onderbouwd met voldoende en geschikte controle-informatie.’* De vraag die dit oproept is in hoeverre een systeem (processen, procedures, grondbeginselen) het professioneel judgement van de externe accountant kan sturen, daarbij in overweging nemend dat de externe accountant opereert binnen een principe based omgeving van beroepsstandaarden en normen. Hoe kijkt de minister hiertegen aan?

¹¹ Zie ECLI:NL:CBB:2019:234, Uitspraak CBB, onder meer punt 2.7

8. Bovendien gaat wetgever hier voorbij aan de rol en functie van de accountant, en de grenzen die met de controle samenhangen: een (externe) accountant kan nooit absolute zekerheid verschaffen.¹²
9. Ook gaat de wetgever voorbij aan de basis van de Nederlandse wet-en regelgeving, die ten aanzien van de kwaliteitsbeheersing gevormd wordt door uitgebrachte kwaliteitsbeheersingsstandaarden van de International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). Op dit moment geldt International Standard on Quality Control 1 (ISQC 1). Naar de toekomst is het van belang te signaleren, dat de IAASB eind 2020 een herziene standaard op dit gebied heeft uitgebracht, afgekort genaamd ISQM 1. Deze herziene standaard is van toepassing vanaf 15 december 2022. ISQM 1 vormt dus de meest actuele internationale standaard op het gebied van kwaliteitsbeheersing.

In ISQM 1 wordt in artikel 14 het doel van een systeem van kwaliteitsbeheersing als volgt verwoord: *'The objective of the firm is to design, implement and operate a system of quality management for audits or reviews of financial statements, or other assurance or related services engagements performed by the firm, that provides the firm with reasonable assurance that:*

(a) The firm and its personnel fulfill their responsibilities in accordance with professional standards and applicable legal and regulatory requirements, and conduct engagements in accordance with such standards and requirements; and

*(b) Engagement reports issued by the firm or engagement partners are appropriate in the circumstances.*¹³

'Reasonable assurance' wordt in artikel 16(s) van ISQM 1 gedefinieerd als een hoog maar niet absoluut niveau van assurance. De facto is dus in deze meest recente standaard sprake van een inspanningsverplichting, niet van een resultaatverplichting.

10. De Memorie van toelichting vermeldt dat de toezichthouder bij constatering van ernstige gebreken in meerdere wettelijke controles, op basis van onderzoek van 'een selectie van controledossiers' handhavend kan optreden:

*Ten aanzien van de term 'selectie' wordt overwogen dat voor de vaststelling door de AFM van een overtreding van deze bepaling enerzijds geen representatieve of omvangrijke steekproef of omvangrijke selectie vereist is, maar anderzijds de selectie een dermate omvang moet hebben dat inderdaad met recht kan worden beweerd dat de geconstateerde tekortkomingen een gebrekkig stelsel van kwaliteitsbeheersing weerspiegelen. Gedacht kan worden aan ca. 10 wettelijke controles bij een grote oob-accountantsorganisatie; voor een accountantsorganisatie die minder wettelijke controles verricht, kan een kleinere selectie voldoende zijn.*¹⁴

We verzoeken de minister dit in relatie tot de verschillende regimes voor oob- en niet-oob-accountantsorganisaties te verduidelijken en daarbij ook het proportionaliteitsbeginsel uit artikel 48a, lid 4 van de Wta, te betrekken. Hoe werkt deze maatregel bijvoorbeeld uit bij een accountantsorganisatie opererend in het niet-oob-segment, met een portefeuille van 20 wettelijke controleopdrachten? Aan welke selectie moeten we dan denken? En waar ligt dan verhoudingsgewijs de grens/norm als het gaat om 'een constatering van ernstige gebreken bij meerdere controles', dat onderzoek naar het kwaliteitsbeheersingssysteem rechtvaardigt?

¹² Zie Richtlijn 2006/43/EG, artikel 25 bis, Reikwijdte van de controle: Onverminderd de verslagleggingseisen als bedoeld in artikel 28 van deze richtlijn en, in voorkomend geval, de artikelen 10 en 11 van Verordening (EU) nr. 537/2014, biedt de wettelijke controle geen zekerheid omtrent de toekomstige levensvatbaarheid van de gecontroleerde entiteit noch van de efficiëntie of de doeltreffendheid waarmee het bestuurs- of leidinggevende orgaan de bedrijfsvoering van de entiteit ter hand heeft genomen of zal nemen.

¹³ International Standard on Quality Management 1 (Previously International Standard on Quality Control 1); Quality Management for Firms that Perform Audits or Reviews of Financial Statements, or Other Assurance or Related Services Engagements, IAASB (pagina 7), <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-Quality-Management-ISQM-1-Quality-Management-for-Firms.pdf>

¹⁴ Wetsvoorstel toekomst accountancysector, Memorie van toelichting, pagina 32-33

11. De minister verwijst in de Memorie van toelichting naar artikel 52 van de Richtlijn¹⁵. Dat artikel ziet op minimumharmonisatie en stelt: 'De lidstaten die de wettelijke controle van jaarrekeningen verplicht stellen, kunnen strengere voorschriften vaststellen, tenzij in de tekst van de richtlijn anders is vermeld'. Dit artikel is onzes inziens niet echt helder. Wat zijn 'strengere voorschriften' en waar zien die voorschriften op: op de wettelijke controle of op het kwaliteitsstelsel? Kan de minister dat nader toelichten?

Daarnaast stelt de Memorie van toelichting: "[v]oor zover het voorgestelde artikel 18, tweede lid, een uitbreiding bevat ten opzichte van de in Richtlijn 2006/43/EG opgenomen bepalingen ten aanzien van het kwaliteitsbeheersingssysteem bevat, is het van belang dat die richtlijn minimumharmonisatie bevat, tenzij in de tekst van de richtlijn anders is vermeld (hetgeen hier niet aan de orde is)" :¹⁶

SRA betwijfelt of het standpunt van de minister van Financiën dat nadere voorschriften mogen worden gesteld aan de controle juist is. Indien met de beoogde wetwijziging is bedoeld dat een verschuiving plaatsvindt van een inspanningsverplichting naar een resultaatsverplichting voor accountantsorganisaties, is sprake van een verzwaring.

In de rechtspraak is geoordeeld dat de tekortkomingen in de controlewerkzaamheden niet zonder meer kunnen leiden tot een schending van de zorgplicht van accountantsorganisaties¹⁷. Nu met het wetsvoorstel is beoogd om ten opzichte van de huidige wet- en regelgeving een verzwaring aan te brengen, bevat het voorgestelde artikel 18, tweede lid, Wta in zoverre wel een uitbreiding. Kan de minister toelichten waarom hij meent dat er geen sprake is van een uitbreiding ten opzichte van de in Richtlijn 2006/43/EG opgenomen bepalingen?

Daarbij is ook van belang of de uitbreiding van het voorgestelde artikel 18, tweede lid, Wta niet verder gaat dan de verplichtingen op grond van wet- en regelgeving in andere lidstaten. Een dergelijk onderzoek ter onderbouwing van de uitbreiding van artikel 18, tweede lid, Wta ontbreekt in het beoogde wetsvoorstel. SRA vraagt zich bovendien af of de wijziging van een inspanningsverplichting naar een resultaatsverplichting niet verder gaat dan noodzakelijk is, gelet op artikel 5, vierde lid, van het Verdrag betreffende de Europese Unie. Kan de minister verduidelijken dat dit naar haar oordeel niet het geval is?

12. Met de voorgestelde wijziging in artikel 18, lid 2 van de Wta ontstaat een relatie met het (gewijzigde) artikel 22a Wta en artikel 34e Bta), waarin bepaald wordt dat het interne toezichtorgaan - naast onder meer toezicht houden op het stelsel van kwaliteitsbeheersing van de accountantsorganisatie -, ook goedkeuringsrechten krijgt bij besluiten ten aanzien van het stelsel van kwaliteitsbeheersing. Dit roept de vraag op welke (juridische) implicaties de gedeelde invloed op de besluitvorming en de goedkeuring van het interne toezichtorgaan ten aanzien van besluiten over het stelsel van kwaliteitsbeheersing hebben: wordt het interne toezichtorgaan hiermee medeverantwoordelijk en daarmee aanspreekbaar dan wel aansprakelijk op de uitkomsten van het kwaliteitsbeheersingssysteem, zoals verwoord in de voorgestelde wijziging van artikel 18, tweede lid van de Wta? We verzoeken de minister dit te verduidelijken.
13. Hoe relateert de minister van Financiën deze dichtgetimmerde juridische constructie aan de gewenste openfoutencultuur en lerende organisatie, en het voorkomen van een afvink- en angstcultuur binnen de sector?
14. De Memorie van toelichting stelt: 'Met deze wijziging wordt tevens recht gedaan aan de aanbeveling (nr. 19) van de Cta dat het stelsel van kwaliteitsbeheersing centraal onderdeel moet zijn in het toezicht.' Aanbeveling 19 Cta luidt: De commissie beveelt aan in de uitvoering van het toezicht de beoordeling van kwaliteitsbeheersingssystemen, naast voldoende aandacht voor compliance en

¹⁵ Richtlijn 2006/43/EG, artikel 52

¹⁶ Wetsvoorstel toekomst accountancysector, Memorie van toelichting, pagina 13

¹⁷ CBb 18 juni 2019, ECLI:NL:CBB2019:235

factoren die van materiële invloed zijn van de kwaliteit, centraal te stellen en het bevorderen van kwaliteitsverbetering het doel te laten zijn.

Onzes inziens komt de Cta tot deze aanbeveling vanwege (onder meer) de constatering, verwoord bij (440): *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. De toezichthouder zou daar samen met de accountantsorganisaties werk van moeten maken. Dit vraagt een positief-kritische, op lerend vermogen gebaseerde houding. Wanneer kantoren onvoldoende meewerken, treedt zij wel streng op.*¹⁸

SRA is het in dit kader niet eens met de argumentatie van de minister, als zou de wijziging van artikel 18, lid 2 recht doen aan de aanbeveling van de Cta.

15. Samenvattend: naar onze mening worden essentiële hoekstenen uit het bestaande bouwwerk van regelgeving, toezicht en rechterlijke toetsing verwijderd, waardoor de rechtsbescherming van betrokken partijen ernstig wordt aangetast.

Tekstueel

Gezien het bovenstaande raden wij de minister van Financiën af om de wet te wijzigen, en juist de toezichthouder aan te moedigen om gebruik te maken van de huidige mogelijkheden die van wetswege worden geboden.

Niettegenstaande dit advies, plaatsen we de volgende tekstuele kanttekeningen bij de wijziging van artikel 18 van de Wta, daarbij ook verwijzend naar de toelichting in en bij de Memorie van toelichting:

1. De formulering van de aanvulling van artikel 18 is zeer absoluut: gesproken wordt over “waarborgen”. Alternatief zou zijn: “het redelijke waarborgen omvat om te voorkomen dat ernstige tekortkomingen aanwezig zijn in meerdere wettelijke controles”. Zoals eerder bij punt 9 (hierboven) wordt vermeld, spreekt de laatste internationale standaard voor kwaliteitsbeheersing ISQM1 over ‘reasonable assurance’, een hoog maar geen absoluut niveau van assurance.
2. Het begrip “ernstige tekortkomingen” wordt niet gedefinieerd. Ook de toelichting is bijzonder vaag over de (zelfde) aard van de tekortkomingen en de frequentie van aanwezig zijn daarvan. Gedoeld wordt in ieder geval op tekortkomingen, geconstateerd door de toezichthouder; rechterlijke toetsing daarvan (met name tuchtrechtelijke toetsing) van deze tekortkomingen ontbreekt. Al met al is sprake van een bepaling, die zeer veel ruimte biedt aan de toezichthouder. Kan de minister dit expliciteren?
3. De Memorie van toelichting spreekt van ‘ernstige tekortkomingen in meerdere wettelijke controles’. Wat bedoelt de wetgever met ‘meerdere’? Zijn dat er twee? Meerdere, gerelateerd aan wat? Wanneer kun je spreken van een mogelijk falen van een kwaliteitsbeheersingssysteem? Kan de minister dit nader toelichten?
4. De overweging van de minister rond ‘de selectie van dossiers’ biedt ruime interpretatie, met name voor niet-oob-accountantsorganisaties van verschillende omvang. We verzoeken de minister dit nader te duiden.

¹⁸ Vertrouwen op controle, rapport van de Commissie toekomst accountancysector (15 januari 2020), pagina 111

Essentiële hoeksteen onder (inter)nationale wet- en regelgeving wordt verwijderd

De versterking van het handhavinginstrumentarium van de AFM is noch voorstel noch aanbeveling van de Commissie toekomst accountancysector. Het voorstel komt voort uit de wens van de AFM om accountantsorganisaties direct en (rechts)persoonlijk verantwoordelijk te stellen voor de kwaliteit van individuele wettelijke controles. De wetswijziging is een reparatie van rechterlijke uitspraken die in dit kader zijn gedaan.

Voor efficiënt en effectief toezicht is geen wetswijziging of verandering van spelregels nodig. Het vergt wel een andere toetsingsmethodologie waarbij de AFM een direct verband aantoont tussen het kwaliteitsbeleid en het kwaliteitsbeheersingssysteem van de accountantsorganisatie, en de kwaliteit van (meerdere) afzonderlijke controledossiers.

Wij dringen er bij de minister van Financiën en de toezichthouder op aan om gebruik te maken van de (onderzoeks- en toezicht)mogelijkheden die huidige wetgeving biedt. Wanneer de wijze van toetsing van het kwaliteitsbeheersingssysteem én van het kwaliteitsbeleid conform de aanwijzingen van de onafhankelijke rechter (Rechtbank Rotterdam en CBB) wordt ingericht, kan simpel aan de wens van de AFM worden voldaan.

Resultaatverplichting?

Het voorstel voorziet in een uitbreiding van de verantwoordelijkheid van een accountantsorganisatie voor de uitkomsten van het kwaliteitsbeheersingssysteem: het stelsel van kwaliteitsbeheersing moet zodanig zijn ingericht dat het waarborgt dat ernstige tekortkomingen in de wettelijke controle worden voorkomen. De verplichting om een kwaliteitsbeheersingssysteem te hebben vergt dus niet alleen bepaalde inspanningen van een accountantsorganisatie; die inspanningen moeten ook leiden tot een succesvol resultaat.

Het is ongekend dat accountantsorganisaties een resultaatsverplichting wordt opgelegd en daarmee een soort risicoaansprakelijkheid. Een dergelijke verplichting is ook nog nooit aan een activiteit inzake kwaliteit in een wet verbonden. Er is in onze waarneming nog nooit een kwaliteitsbeheersingssysteem ontwerpen - zelfs niet in de lucht- of ruimtevaart of bij de toepassing van kernenergie -, dat ernstige tekortkomingen kan voorkomen: noch incidenteel, noch systematisch.

De verplichting kent bovendien een enorme impact. Een accountantsoordeel behelst in zekere mate - evenals een rechterlijk oordeel - naast feitelijke vaststellingen, 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 (succesvol) kwaliteitsbeheersingssysteem is onmogelijk.

Naast allerlei vragen aan de minister ter verduidelijking van tekst en standpunt, heeft SRA ook de nodige kanttekeningen bij het voorstel geplaatst. We noemen er hier drie:

1. De wet- en besluitgever hebben ter borging van de kwaliteit van wettelijke controles en (daarmee van) accountantsverklaringen, een systeem voor ogen (gehad) waarin de accountantsorganisatie en haar externe accountants ieder een eigen verantwoordelijkheid hebben. Het is de externe accountant die verantwoordelijk is voor de uitvoering van de wettelijke controle (artikel 1f van de Wta), de externe accountant herstelt de tekortkomingen met betrekking tot de wettelijke controle (artikel 25b van de Wta). Het is de externe accountant die certificerende bevoegdheid kent, de accountantsverklaring afgeeft en ondertekent (artikel 29 van de Wta), ook daarop aanspreekbaar is: De externe accountant is met zijn beroepsmatig handelen onderworpen aan tuchtrechtspraak via (in eerste aanleg) de Accountantskamer (artikel 31 van de Wta). Door accountantsorganisaties met het voorstel nu ook te betrekken en verantwoordelijk te stellen voor de uitkomst van de wettelijke controle, wordt een essentiële hoeksteen verwijderd; Een hoeksteen van alle internationale wet- en regelgeving voor accountants, die de basis vormt voor de EU-regelgeving en de Nederlandse wetgeving op dit terrein.

2. De wetgever gaat voorbij aan de rol en functie van de accountant, en de grenzen die met de controle samenhangen: een (externe) accountant kan nooit absolute zekerheid verschaffen.
3. Ook gaat de wetgever voorbij aan de basis van de Nederlandse wet- en regelgeving die in dit kader wordt gevormd door uitgebrachte kwaliteitsbeheersingsstandaarden van de International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). Op dit moment geldt International Standard on Quality Control 1, ISQC1, vanaf 15 december 2022 geldt de herziene standaard ISQM 1. ISQM 1 vormt dus de meest actuele internationale standaard op het gebied van kwaliteitsbeheersing.

Artikel 14 meldt dat de accountantsorganisatie moet zorgen voor een kwaliteitsbeheersingssysteem dat zorgdraagt voor 'reasonable assurance'. Deze term wordt in artikel 16 toegelicht en gedefinieerd als een hoog maar niet absoluut niveau van assurance.

De facto is dus sprake van een inspanningsverplichting, geen resultaatverplichting.

Essentiële hoekstenen uit het bestaande bouwwerk van wet- en regelgeving, toezicht en rechterlijke toetsing worden verwijderd, waardoor de rechtsbescherming van betrokken partijen ernstig wordt aangetast.