

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

Geen voorstel of aanbeveling van de Commissie toekomst accountancysector

Andere framing dan bij het initiële Wetsvoorstel toekomst accountancysector: Versterking handhavinginstrumentarium AFM ¹

De voorgestelde wijziging van artikel 18, lid 2 Wta vloeit niet voort uit de aanbevelingen van de Cta, maar uit de wens van de AFM om rechterlijke uitspraken via een wetswijziging te repareren. De AFM is van mening dat uit uitspraken van Rechtbank Rotterdam² en het College van Beroep voor het bedrijfsleven³ (in hoger beroep), volgt dat zij accountantsorganisaties niet op basis van slechts enkele dossierreviews rechtstreeks juridisch kan aanspreken op het stelsel ter borging van de kwaliteit van de wettelijke controle.

In plaats van de aanwijzingen in de rechterlijke uitspraken in dit kader op te volgen, verzoekt de toezichthouder de minister van Financiën om een voorstel te doen tot aanpassing van de Wta, waardoor accountantsorganisaties direct en (rechts)persoonlijk verantwoordelijk zijn voor de kwaliteit van individuele wettelijke controles, zodat ernstige tekortkomingen in wettelijke controles die in naam van de accountantsorganisatie zijn verricht aan die organisatie kunnen worden toegerekend.⁴

De Memorie van toelichting bij het initiële Wetsvoorstel toekomst accountancysector is daar helder over: *Daarnaast wordt beoogd de verantwoordelijkheid van accountantsorganisaties ten aanzien van individuele wettelijke controles te vergroten. De aanleiding voor deze wijziging bestaat uit de wens van de AFM om accountantsorganisaties 'direct en (rechts)persoonlijk verantwoordelijk [te stellen] voor de kwaliteit van individuele wettelijke controles', die bij brief van 24 april 2020 als onderdeel van de wetgevingsbrief van de AFM aan de Tweede Kamer is gezonden.*⁵

*Met de nu voorliggende wijziging wordt aan dat voornemen uitvoering gegeven door te bepalen dat het kwaliteitsbeheersingssysteem van de accountantsorganisaties waarborgt dat ernstige tekortkomingen in meerdere wettelijke controles worden voorkomen. De AFM kan hierop, op basis van onderzoek door de AFM van een selectie van controledossiers, vervolgens toezicht uitoefenen.*⁶

Volgens de Memorie van toelichting bij het (huidige) wetsvoorstel Wijzigingswet accountancysector wordt hiermee *'tevens recht gedaan aan de aanbeveling van de Cta dat het stelsel van kwaliteitsbeheersing centraal onderdeel moet zijn in het toezicht.'* De toelichting benadrukt dat het voorstel de verantwoordelijkheidsverdeling tussen accountantsorganisaties en accountants intact zou laten, de jurisprudentie van het College van Beroep voor het bedrijfsleven (CBB) zou erkennen en in overeenstemming zou zijn met de Auditrichtlijn 2006/43/EG⁷ ('de Richtlijn').⁸

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

¹ Memorie van Toelichting bij het Wetsvoorstel toekomst accountancysector, pagina 11; vindbaar via <https://www.internetconsultatie.nl/wettoekomstaccountancysector>

² ECLI:NL:RBROT:2017:9978 en ECLI:NL:RBROT:2017:9977 - Rechtbank Rotterdam, 20-12-2017 / 17/7332 en 16/7329

³ ECLI:NL:CBB:2019:234 en ECLI:NL:CBB:2019:235 - College van Beroep voor het bedrijfsleven, 18-06-2019 / 18/183 en 18/991

⁴ Zie Wetgevingsbrief AFM 2020: <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/kamerstukken/2020/04/24/bijlage-3.-wetgevingsbrief-afm-2020>

⁵ Bijlage bij Kamerstukken II 2019/20, 32545, nr. 117.

⁶ Memorie van Toelichting bij het Wetsvoorstel toekomst accountancysector, pagina 11

⁷ 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.

⁸ Memorie van Toelichting bij wetsvoorstel Wijzigingswet accountancysector, pagina 15

De Raad van State stelt bovendien dat het voorstel de uitspraken van het CBb niet erkent, waarin met een beroep op de totstandkomingsgeschiedenis van de Wta en de wettelijke verantwoordelijkheidsverdeling is overwogen dat uit fouten in meerdere individuele dossiers niet één-op-één een oordeel, althans geen rechtens toereikend bewijs, kan worden afgeleid over het functioneren van het stelsel van kwaliteitsbeheersing als zodanig.⁹

De Raad van State concludeert dat het voorstel tot aanpassing van artikel 18, tweede lid, Wta een *ingrijpende verandering betekent in de ontwikkeling van de accountancy en het toezicht daarop. Het voorstel grijpt in op de bestaande, wettelijk geregelde verhouding van verantwoordelijkheden van de accountantsorganisatie voor het stelsel van kwaliteitsbeheersing en van de individuele accountant voor het controledossier. Het voorstel motiveert deze verandering van het bestaande systeem niet dragend. Ook de verhouding tot de Auditrichtlijn vergt een dragende motivering. Indien het niet mogelijk is deze dragende motiveringen te geven, adviseert zij van het voorstel af te zien.*¹⁰

De wetswijziging

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

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

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

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

Anders gezegd, de accountantsorganisatie heeft de plicht in zijn bedrijfsvoering passende maatregelen te nemen die er in opzet, bestaan en werking voor zorgen dat de externe accountants en de medewerkers die meewerken aan de wettelijke controle, de hier bedoelde beroepsstandaarden kunnen en willen toepassen (NV COS, nrs. 200.15-200.17).¹¹

Doeltreffendheid

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

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

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

⁹ Advies Raad van State, kenmerk W06.22.0142/III, pagina 6

¹⁰ Advies Raad van State, Kamerstukken II 2023/2024, 36484, nr. 4, pagina 8

¹¹ Memorie van Toelichting Wijzigingswet accountancysector, pagina 16

4. Of is wetswijziging bedoeld om de accountantsorganisatie – in strijd met de wijze waarop dat in de Richtlijn en in alle overige (nationale en internationale) accountantsregelgeving is geregeld, de jurisprudentie en het advies van de Raad van State¹² –, ook verantwoordelijk te maken voor individuele dossierkwaliteit (waarvoor de externe accountant primair verantwoordelijk is): een resultaatverbintenis?
5. Als het beoogde doel een resultaatverbintenis is, dan wijzigt daarmee ook het wettelijke stelsel van gescheiden verantwoordelijkheden tussen de accountantsorganisatie en de externe accountant. Welke betekenis kan dan gegeven worden aan de tekst van de MvT waarin staat dat de maatregel *'geen ingreep in de bestaande en juridische verdeling van verantwoordelijkheden tussen de accountantsorganisatie en de externe accountant'*¹³ en ook geen stelselwijziging inhoudt.¹⁴
6. Het doel van de maatregel is het verhogen van de kwaliteit van de wettelijke controle, waarvoor de externe accountant primair verantwoordelijk is. De MvT licht niet toe op wat (en welke wijze) deze maatregel daartoe concreet bijdraagt of bewerkstelligt. Refererend aan dezelfde maatregel uit het initiële wetsvoorstel (Versterking handhavingsinstrumentarium AFM): We gaan er vanuit dat het niet de bedoeling van de wetgever is om een kwaliteitsverbetering te bewerkstelligen door middel van het sec opleggen van boetes.
7. Wil de maatregel doelmatig en doeltreffend zijn, dan moet de accountantsorganisatie er ook mee uit de voeten kunnen en werkbaar, meetbaar en beheersbaar zijn.
De vraag die de maatregel en de toelichting daarop opwerpt, is in hoeverre een stelsel van processen, procedures en grondbeginselen bijvoorbeeld het professioneel oordeelsvorming (criterium ii) of de professioneel-kritische houding (criterium iii) van de externe accountant kan sturen; daarbij in overweging nemend dat de externe accountant opereert binnen een 'principle based' omgeving van beroepsstandaarden en normen. Een stelsel kan nimmer individuele tekortkomingen uitsluiten. De vraag is relevant hoe een resultaatverplichting op kwaliteit praktisch gedefinieerd moet worden en hoe meetbaar is wanneer accountantsorganisaties het beoogde en gewenste resultaat hebben gerealiseerd.
8. Indien onduidelijkheid rond de beweegredenen van de wetswijziging en de voorgestelde wijzigingen blijven bestaan en geen duidelijke en transparante regels worden opgesteld, zal dat zeer ongewenste effecten voor de sector met zich meebrengen. Naast de verlamdende effecten van extra regeldruk, zal onduidelijkheid onvermijdelijk gaan leiden tot rechterlijke procedures; procedures die vele jaren duren voordat er duidelijkheid is en (vanuit divers perspectief) kostenverhogend zijn.

Juridische kwaliteit

Voorstel wijkt af van wettelijke verantwoordelijkheidsverdeling

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

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

¹² Kamerstukken II 2023/24, 36484, nr. 4 (Advies RvS).

¹³ Memorie van Toelichting Wijzigingswet accountancysector, pagina 16

¹⁴ Advies Raad van State en Nader rapport (Kamerstukken II 2023/24, 36484, nr 4, pagina 15

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

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

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

Kwaliteitsdoelstelling: inspanningsverplichting of resultaatsverbintenis?

Bij het nu meegegeven doel van het stelsel van kwaliteitsbeheersing gaat het er uiteindelijk om dat de accountantsorganisatie de verantwoordelijkheid neemt dat haar bedrijfsvoering in opzet, bestaan en werking mede is gericht op het resultaat, namelijk de kwaliteit van de wettelijke controles.¹⁵

Van een resultaatsverplichting (ook wel resultaatsverbintenis genoemd) is in juridische zin sprake als voor de voldoening van de verplichting het resultaat is verwezenlijkt. Het is daarbij niet voldoende dat de schuldenaar heeft gedaan wat in zijn vermogen ligt om dat resultaat tot stand te brengen. Aan een inspanningsverplichting (of inspanningsverbintenis) is voldaan indien de schuldenaar de vereiste inspanning heeft geleverd, ongeacht het resultaat.¹⁶

Huidige situatie

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

Initiële Wetsvoorstel toekomst accountancysector

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

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

- i) de externe accountant en de overige controlemedewerkers passen professionele oordeelsvorming toe;*
- ii) werken met een professioneel-kritische houding; en*
- iii) de controle vindt plaats op basis van voldoende en geschikte informatie”.¹⁷*

¹⁵ Memorie van Toelichting Wijzigingswet accountancysector, pagina 16

¹⁶ Vgl. Asser/Sieburgh 6-I 2020/192.

¹⁷ Kamerstukken II 2023/24, 36484, nr. 3 (Beslisnota's), beslisnota d.d. 13 november 2023, pag. 2.

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

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

Wetsvoorstel Wijzigingswet accountancysector

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

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

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

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

Minimale eisen en bestaande regelgeving

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

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

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

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

Evenzo schrijft de internationale Standaard ISMQ1 in (onder meer) par. 31 ('Opdrachtuitvoering'), sub c voor dat het kantoor als een van de kwaliteitsdoelstellingen dient vast te stellen dat opdrachtteams een passende professionele oordeelsvorming toepassen en, indien van toepassing op het soort opdracht, blijf geven van een professioneel kritische houding.¹⁸

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

Strijdigheid met bestaande normen accountants

Het opstellen van de materiële eisen is in het licht van de huidige verantwoordelijkheidsverdeling tussen accountantsorganisatie en accountant, niet verenigbaar met normen waaraan de accountant zich moet houden zoals de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA)¹⁹ en de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO).²⁰

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

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

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

Effecten in juridische zin

Internationale perspectief

Het wetsvoorstel is niet in lijn met de Europese Richtlijn. Het wetsvoorstel gaat niet alleen verder dan de op basis van de Richtlijn vereiste minimumharmonisatie,²¹ maar komt in strijd met de uitgangspunten van Richtlijn ten aanzien van de verantwoordelijkheidsverdeling tussen de accountantsorganisatie enerzijds en de externe accountants anderzijds (zoals ook de Raad van State aangaf in haar advies).

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

¹⁸ Zie nader ISQM1, par. A78. (een nadere toelichting staat ook op pagina 21 onder *Internationaal perspectief*)

¹⁹ <https://www.nba.nl/tools/hra-2023/?folder=235976>

²⁰ <https://www.nba.nl/tools/hra-2022/?folder=119691>

²¹ Zie art. 52 Richtlijn.

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

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

Ook waar het gaat om internationale beroepsstandaarden wordt internationale harmonisatie doorbroken. IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board) heeft een internationaal erkende standaard voor kwaliteitsmanagement uitgegeven: the International Standard on Quality Management 1 ("ISQM 1").²² Daardoor ontstaat internationale harmonisatie. Voor een internationaal opererende beroepsgroep en voor een open handelseconomie als de Nederlandse, is dat plezierig. Veel controles strekken zich immers uit over de landsgrenzen.

ISQM1 behandelt de verantwoordelijkheden voor accountantsorganisaties voor het opzetten, implementeren en in werking stellen van een kwaliteitsmanagementsysteem voor (onder meer) wettelijke controles.²³ ISQM1 stelt als kwaliteitsdoelstelling dat het kwaliteitsmanagementsysteem aan de organisatie een *redelijke mate van zekerheid* verschaft, dat de organisatie en haar personeel hun verantwoordelijkheden vervullen in overeenstemming met professionele standaarden en toepasselijke wet- en regelgeving en dat de accountantsrapporten in de gegeven omstandigheden passend zijn.²⁴

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

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

*Tot deze beperkingen behoort het feit dat oordeelsvorming door mensen bij besluitvorming gebrekkig kan zijn en dat falen in het kwaliteitsmanagementsysteem van een kantoor bijvoorbeeld kunnen optreden als gevolg van menselijke fouten of gedragingen of van storingen in toepassingen inzake informatietechnologie (IT)."*²⁵

Vergelijkbare bepalingen kennen de Nederlandse Standaarden, Nadere Voorschriften Controle- en overige standaarden ("NV COS"), die in dit verband ook een redelijke mate van zekerheid verlangen.²⁶

Anders dan in het wetsvoorstel, refereert ISQM1 aldus aan "een redelijke mate van zekerheid".

Dit doet recht aan de praktijk waarin het uitgesloten is dat in alle individuele dossiers de voorgestelde minimale kwaliteitswaarborgen worden gerealiseerd.

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

Handhavingsperspectief: uitbreiding instrumentarium

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

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

i) dat de externe accountant en de overige controlemedewerkers professionele oordeelsvorming toe passen; ii) dat zij werken met een professioneel-kritische houding; en iii) dat de controle plaatsvindt op basis van voldoende en geschikte informatie.²⁷

²² De ISQM1 heeft overigens geen rechtstreekse werking en is thans nog niet omgezet in Nederlandse wetgeving (Wta/Bta). Wel is hierop Standaard NVCOS 220 aangepast.

²³ ISQM1, par. 1.

²⁴ ISQM1, par. 14 onder (a) en (b).

²⁵ ISQM1, par. A5.

²⁶ Zie bijv. NVCOS 220, par. A34.

²⁷ Kamerstukken II 2023/24, 36484, nr. 3 (Beslisnota's), beslisnota d.d. 13 november 2023, pag. 2.

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

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

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

Rechtsbescherming

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

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

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

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

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

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

Uitvoerbaarheid / regeldruk

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

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

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