

Verduidelijking van de medeverantwoordelijkheid van accountantsorganisaties voor de kwaliteit van individuele wettelijke controles (wijziging artikel 18, lid 2 Wta)

*Geen voorstel of aanbeveling van de Commissie toekomst accountancysector
Andere framing dan bij het initiële Wetsvoorstel toekomst accountancysector: Versterking handavingsinstrumentarium AFM¹*

De Cta beveelt in haar eindrapport geen versterking van het toezicht/handavingsinstrumentarium 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: dat staat immers al in de huidige wet. De toezichthouder dient haar toezichtmethodiek daarop aan te passen.

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.²

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.*³

Doeltreffendheid

Verduidelijking medeverantwoordelijkheid

Inspanningsverplichting of resultaatsverbintenis?

Om een analyse te maken van, of uitspraak te kunnen doen over de doeltreffendheid van de voorgestelde maatregel, moet helder zijn wat met de voorgestelde wijziging van artikel 18, lid 2 Wta concreet verlangd wordt wat beoogd wordt door de wetgever, ergo wat 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 (onder andere van de Raad van State) en roept onder andere verdere vragen op:

1. 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?
2. Of is wetswijziging bedoeld om – 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 State⁴ – de accountantsorganisaties ook verantwoordelijk te maken voor individuele dossierkwaliteit (waarvoor de externe accountant primair verantwoordelijk is): een resultaatsverbintenis?

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

² Advies Raad van State, kenmerk W06.22.0142/III, pagina 6

³ Advies Raad van State, Kamerstukken II 2023/2024, 36484, nr. 4, pagina 8

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

Doeltreffendheid	Verduidelijking medeverantwoordelijkheid
	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? 4. Of is wetswijziging bedoeld om – 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 State⁵ – de accountantsorganisaties ook verantwoordelijk te maken voor individuele dossierkwaliteit (waarvoor de externe accountant primair verantwoordelijk is): een resultaatsverbintenis? 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 <i>‘geen ingreep in de bestaande en juridische verdeling van verantwoordelijkheden tussen de accountantsorganisatie en de externe accountant’</i>⁶ en ook geen stelselwijziging inhoudt.⁷ 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. 8. Een stelsel kan nimmer individuele tekortkomingen uitsluiten. De vraag is relevant hoe een resultaatsverplichting op kwaliteit praktisch gedefinieerd moet worden, en hoe meetbaar is dat en op welk moment accountantsorganisaties het beoogde en gewenste resultaat hebben gerealiseerd.
Conclusie	De vraag blijft bestaan of de wetgever wetgeving wil verduidelijken of wil uitbreiden. Indien onduidelijkheid rond de beweegredenen van de wetswijziging, 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 verlamme 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.

⁵ Kamerstukken II 2023/24, 36484, nr. 4 (Advies RvS).

⁶ Memorie van Toelichting Wijzigingswet accountancysector, pagina 16

⁷ 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).

Juridische kwaliteit	Verduidelijking medeverantwoordelijkheid
<i>Verantwoordelijkheidsverdeling</i> In het huidige stelsel van de Wta is sprake van een duidelijk onderscheid in verantwoordelijkheden voor de kwaliteit van wettelijke controles tussen de accountantsorganisatie (kwaliteit bedrijfsvoering), en de individuele bij haar werkzame of aan haar verbonden externe accountants (professionele beroepsuitoefening). Dat zijn geen inwisselbare verantwoordelijkheden. Dit stelsel sluit aan op de internationale praktijk.	Artikel 18 lid 2 sub b van de Wta legt een directe relatie tussen het stelsel van kwaliteitsbeheersing – waarvoor de accountantsorganisatie (primair) verantwoordelijk is –, en de kwaliteit van de wettelijke controles – waarvoor externe accountants (primair) verantwoordelijk zijn.
Conclusie	Het voorgestelde artikel 18 lid 2 sub b wijkt af van wettelijke verantwoordelijkheidsverdeling, zoals die is vastgelegd in de Wta en aansluit bij de internationale praktijk (Richtlijn)
Juridische kwaliteit	Verduidelijking medeverantwoordelijkheid
<i>Kwaliteitsdoelstelling: inspanningsverplichting of resultaatsverbintenis?</i> De Wta vraagt met artikel 18 lid 1, een resultaatsverplichting van de accountantsorganisatie voor het hebben van een stelsel van kwaliteitsbeheersing (maar niet voor de kwaliteit van individuele wettelijke controledossiers). Deze bepaling is conform het bepaalde in artikel 24 bis, eerste lid, onder g. van de Richtlijn: <i>‘Een wettelijke auditor of een auditkantoor voert een intern kwaliteitsbeheersingssysteem in om de kwaliteit van de wettelijke controle te waarborgen’</i>.⁸	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 resultaatsverbintenis ten aanzien van de individuele dossiers, 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. 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

⁸ 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.

Juridische kwaliteit	Verduidelijking medeverantwoordelijkheid
Vervolg <i>Kwaliteitsdoelstelling: inspanningsverplichting of resultaatsverbintenis?</i>	Huidige regelgeving voorziet bovendien 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.
Conclusie & aanbeveling	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. De kritiek van de Raad van State wordt ontweken. Met het toevoegen van de eisen wordt alsnog een resultaatsverbintenis op dossierniveau geïntroduceerd. 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. Huidige regelgeving voorziet al in een zorgplicht van accountantsorganisaties voor het adequaat functioneren van externe accountants. 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.

Juridische kwaliteit	Verduidelijking medeverantwoordelijkheid
<i>Minimale eisen en bestaande regelgeving</i> 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;”.⁹	In bestaande regelgeving zijn de genoemde minimale eisen al opgenomen. In de NV COS zijn verschillende bepalingen opgenomen die deze eisen reeds stellen aan externe accountants. Bijvoorbeeld in NV COS 200 (‘Algehele doelstellingen van de onafhankelijke accountant, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Standaarden’) en NV COS 220 (‘Kwaliteitsbeheersing voor een controle van financiële overzichten’) Vanuit internationaal perspectief schrijft 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, blijk geven van een professioneel kritische houding.¹⁰
Conclusie	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.
Juridische kwaliteit	Verduidelijking medeverantwoordelijkheid
<i>Minimale eisen en bestaande normen accountants</i> ¹¹ 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 ontleen.	De voorgestelde “medeverantwoordelijkheid” van de accountantsorganisatie voor de kwaliteit van individuele wettelijke controles en de voorgestelde minimale eisen aan de kwaliteitswaarborgen zijn rechtstreeks strijdig met de bestaande normen voor accountants. 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 tevens in tegen de fundamentele waarden waarop het huidige (inter)nationale stelsel is vormgegeven
Conclusie	De geformuleerde minimale eisen hebben ongewenst effect op de bestaande normstelling voor accountants (professionele oordeelsvorming en professioneel-kritische houding), en kunnen daarmee juist de kwaliteit van de wettelijke controle negatief beïnvloeden.

⁹ Kamerstukken II 2023/24, 36484, nr. 3 (Beslisnota’s), beslisnota d.d. 13 november 2023, pag. 2.

¹⁰ Zie nader ISQM1, par. A78.

¹¹ Normstelling is onder meer vastgelegd in de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA) en de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO)

Juridische kwaliteit	Verduidelijking medeverantwoordelijkheid
<i>Internationaal perspectief</i> <i>Europese Richtlijn</i>	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,¹² 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.
Conclusie	Met de maatregel zou Nederland uit de pas gaan lopen met de andere Europese landen.
<i>Internationaal perspectief</i> <i>Internationale Standaarden (ISQM 1)</i> ISQM1 behandelt de verantwoordelijkheden voor accountantsorganisaties voor het opzetten, implementeren en in werking stellen van een kwaliteitsmanagementsysteem voor (onder meer) wettelijke controles.¹³ ISQM1 stelt als kwaliteitsdoelstelling dat het kwaliteitsmanagementsysteem aan de organisatie <i>een redelijke mate van zekerheid</i> 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.¹⁴	Anders dan in het wetsvoorstel, refereert ISQM1 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 ook internationaal tot onbegrip kunnen leiden.
Conclusie	Ook waar het gaat om internationale beroepsstandaarden, wordt internationale harmonisatie door scheefgroei in wetgeving doorbroken. Nederland zal eenzijdig uit de pas gaan lopen.

¹² Zie art. 52 Richtlijn.

¹³ ISQM1, par. 1.

¹⁴ ISQM1, par. 14 onder (a) en (b).

Juridische kwaliteit	Verduidelijking medeverantwoordelijkheid
<i>Handhavingsperspectief: uitbreiding instrumentarium</i> Nu de Beslisnota¹⁵ 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.	Het handavingsinstrumentarium van de toezichthouder wordt aanzienlijk uitgebreid. In de praktijk is bij het niet voldoen aan de minimale eisen, in feite nog steeds sprake van een resultaatsverbintenis voor het realiseren van de genoemde kwaliteitswaarborgen in alle individuele dossiers. Op die wijze kan de accountantsorganisatie een boete worden opgelegd op basis van één of enkele individuele controledossiers (die niet voldoet/voldoen aan een of meer waarborg), <u>zonder</u> dat de toezichthouder onderzoek hoeft te doen naar het kwaliteitssysteem van de accountantsorganisatie.
Conclusie	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.
<i>Rechtsbescherming</i>	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 opleggen, 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.
Conclusie	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.

¹⁵ Kamerstukken II 2023/24, 36484, nr. 3 (Beslisnota's), beslisnota d.d. 13 november 2023, pag. 2.