



Terug naar de wettelijke basis

Verkenning van het toezicht op accountantsorganisaties

SRA-bestuur
Nieuwegein, 25 mei 2018

Inhoudsopgave

Leeswijzer	3
Plaatsbepaling SRA.....	4
1 Inleiding.....	5
2 Managementsamenvatting	7
2.1 Conclusies en aanbevelingen	15
3 Wettelijke kaders toezicht	16
3.1 Doel en reikwijdte	16
3.2 Normen en normadressaten	18
3.3 Normadressaten.....	20
4 Overwegingen.....	27
5 Conclusies en aanbevelingen	40

Leeswijzer

Tien jaar extern toezicht, haperend vertrouwen in onze sector, sectorinitiatieven en verandermaatregelen, rechterlijke uitspraken, veranderende inzichten en andere maatschappelijke ontwikkelingen zijn de basis voor de discussies rond toezicht die bij alle betrokken spelers bij de accountancysector op dit moment leven.

Ook bij SRA, bedenker van de peer-reviews binnen de accountancy, AFM-convenanthouder en met 30% marktaandeel een aanzienlijke speler op de wettelijke controlemarkt, bestaat de behoefte om haar plaats te bepalen. Dit document is een verkenning van het toezicht in de komende jaren, gericht op het wettelijke controledomein. De brede functie van de accountant – en voor de duidelijkheid: ook het toezicht op alle andere vormen van dienstverlening binnen het accountantskantoor – laten wij daarbij buiten beschouwing.

SRA heeft als uitgangspunt voor deze verkenning nadrukkelijk de wet- en regelgeving rond toezicht op het wettelijke controledomein genomen. Bij de bestudering van dit wettelijke kader en toelichtingen daarop, werd duidelijk dat de wetsteksten in regel en in geest niet meer duidelijk op ieders netvlies staan. Vandaar dat we bewust gekozen hebben voor een uitgebreide schets van dit wettelijke kader, dat de basis is voor onze overwegingen en aanbevelingen. De teksten afkomstig uit wet- en regelgeving zijn cursief weergegeven.

Deze uitgebreide schets is overigens ook beperkt: bepalingen uit de Wta die bijvoorbeeld betrekking hebben op de onafhankelijkheid van de accountant zijn niet meegenomen.

Voor lezers die denken de Wta te kennen, bevelen we de Inleiding en de Managementsamenvatting aan, een zeer gecomprimeerde versie van zowel wettelijke kaders als onze overwegingen.

In het hoofdstuk Wettelijke kaders toezicht zoomen we nadrukkelijk in op de wetsteksten, die voor een deel ook al terug te vinden zijn in de Managementsamenvatting.

In de Overwegingen plaatsen we op basis van het geschetste wettelijke kader uitgebreid onze kanttekeningen bij de wijze waarop hedentendage naar extern toezicht gekeken wordt, en bij de wijze waarop daaraan invulling wordt gegeven.

Deze verkenning of plaatsbepaling van SRA is bedoeld als input om te komen tot een gezamenlijke sectorvisie op toezicht (op het wettelijke controledomein) met de NBA, en als input voor onze gesprekken met de toezichthouder, Ministerie van Financiën en andere betrokken stakeholders.

Plaatsbepaling SRA

Als belangrijke speler op de wettelijke controlemarkt (onze vereniging van accountantskantoren bedient meer dan 30% van de wettelijke controlemarkt, uitsluitend in het niet-OOB-segment), vindt SRA het van belang om de kwaliteit van werk op niveau te brengen en te houden. Dit is allereerst een verantwoordelijkheid van accountantorganisaties en externe accountants en daarmee van belang voor de SRA als vertegenwoordigende organisatie.¹ Toezicht is daarbij een belangrijk instrument, evenals andere (rand)voorwaarden die maken dat accountants binnen de accountantskantoren goed hun werk kunnen doen.

Sinds de oprichting van onze vereniging in 1989 kent kwaliteit en toezicht daarop een centrale plaats in het beleid. Vanuit onze visie op kwaliteit en vanuit onze kwaliteitsambitie voerden we in 1993 een periodieke kwaliteitstoetsing (review) bij accountantskantoren in. Tijdens deze reviews worden de opzet en werking van het stelsel van kwaliteitsbeheersing bij de SRA-kantoren onder de loep genomen, evenals de kwaliteit van dossiers.

Centraal daarbij staat de vraag of de accountantsorganisatie bij al haar dienstverlening voldoet aan wet- en regelgeving. Naast de toetsingen van de accountancypraktijk wordt – en daar is SRA uniek in – vanaf 2012 ook de fiscale praktijk op procesmatig vlak meegenomen in onze reviews. De toetsingen worden uitgevoerd door een onafhankelijke commissie met eigen taken, verantwoordelijkheden en doelen: de SRA Reviewcommissie.

Het toetsingsmodel van SRA heeft model gestaan voor de opzet van een reviewsysteem bij de toenmalige beroepsorganisaties. Vanaf 1997 (NIVRA) en 2000 (NOvAA), is SRA geaccrediteerd door de beroepsorganisatie (nu NBA), om toetsingen te verrichten op de domeinen vrijwillige controle, samenstelopdrachten, beoordelingsopdrachten en overige accountantsopdrachten. SRA heeft met de Autoriteit Financiële Markten (AFM) in 2006 (na de invoering van de Wet toezicht accountantsorganisaties) en in 2011 (na evaluatie) een convenant gesloten voor de toetsingen in het domein van de wettelijke controles.

Sinds 2012 kent SRA ook een convenant met Bureau Financieel Toezicht (BFT) en toetst of de SRA-leden voldoen aan de Wet ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme (Wwft). De SRA Reviewcommissie is verantwoordelijk voor de toetsingen en stemt deze af met voornoemde samenwerkingspartijen.

¹ Zie bijvoorbeeld Tweede Kamer der Staten Generaal, kst 29 658-3, Memorie van Toelichting Wta, Artikel 16 (pagina 51), en referentie op pagina 38 en 41. Met op de laatst vermelde pagina: In concreto betekent dit dat aansluiting bij de overkoepelende organisatie SRA – als «back office» voor kleinere kantoren – als verlichtende factor kan gelden. Tegelijkertijd zullen in het wetsvoorstel en in de dagelijkse praktijk zwaardere eisen gesteld worden aan de accountantsorganisaties die organisaties van openbaar belang controleren.

Inleiding

Om de economie en maatschappij draaiend te houden is het van (publiek) belang dat accountants geloofwaardigheid, betrouwbaarheid en zekerheid toevoegen aan verantwoordingen bij financiële en niet-financiële informatiestromen. Of het nu gaat om ondernemers, aandeelhouders, beleggers, banken, financiers, personeel, OR, Raad van Commissarissen, (toe)leveranciers, handelspartners, de Belastingdienst of andere belanghebbenden: gebruikers moeten de informatie, gecontroleerd en betrouwbaar bevonden door de accountant, met een gerust hart kunnen gebruiken als basis voor hun beslissingen. Het is dus essentieel voor dat vertrouwen dat accountants hun werk goed uitvoeren zodat zij hun belangrijke rol en functie waarmaken. Toezicht daarop (intern en extern) is daarbij een belangrijk instrument, evenals andere (rand)voorwaarden die maken dat accountants binnen accountantskantoren goed hun werk kunnen doen.

Misstanden in internationale en nationale context hebben afbreuk gedaan aan dat vertrouwen bij stakeholders. Met name de werkzaamheden gericht op het verrichten van wettelijke controles door accountantsorganisaties en het verstrekken van accountantsverklaringen door externe accountants, kwamen onder de loep liggen. De Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta), ingesteld in 2006, beoogt *'gestalte te geven aan een gerechtvaardigd herstel van het vertrouwen in de accountant en de door hem ten behoeve van het publiek gegeven verklaringen. Dit wetsvoorstel regelt toezicht op de accountantsorganisaties en de individuele accountants, waarbij optimaal gebruik wordt gemaakt van de reeds bestaande structuren van de beroepsorganisaties, namelijk het Koninklijk Nederlands Instituut van Registeraccountants (het NIVRA) en de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten (de NOvAA).'*²

Op basis van de Wta startte de Autoriteit Financiële Markten (AFM) ruim 10 jaar geleden het externe toezicht op accountantsorganisaties, die op basis van een Wta-vergunning wettelijke controles verrichten bij ondernemingen. Sinds die tijd is er veel in de sector gebeurd. De sector (lees AFM-convenantpartners NBA en SRA, accountantsorganisaties, accountants) is inmiddels zelf aan de slag gegaan met kwaliteitsbevorderende maatregelen voor de hele sector, waaronder 53 maatregelen In Publiek belang, Veranderagenda Audit, Samen Beter en Next Level (laatste twee exclusief SRA). Ondanks de invoering van het externe toezicht en de inspanningen van de sector, constateert de AFM anno 2017 dat 'voor het herstel van het vertrouwen, de kwaliteit beter moet'.³

De volgende vraag lijkt na 10 jaar extern toezicht gerechtvaardigd: wat maakt dat het vertrouwen in de hele beroepsgroep nog steeds niet hersteld is? Wat maakt dat de kwaliteit van de sector volgens de AFM (nog) beter moet, of: wat is kwaliteit en wanneer is de kwaliteit van werkzaamheden gericht op de wettelijke controle en het verstrekken van de verklaring wel adequaat?⁴ En wat maakt de uitspraak van de AFM in dat kader over de hele sector legitiem?

² Tweede Kamer, vergaderjaar 2003±2004, 29 658, nr. 3, Memorie van Toelichting, pagina 1), die inmiddels gefuseerd zijn tot de Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA); Daar waar in de Wta of Memorie van Toelichting melding wordt gemaakt van NIVRA en NOvAA, zal vanwege het leesgemak de huidige benaming NBA worden gebruikt.

³ Zie <https://www.afm.nl/nl-nl/nieuws/2017/juni/kwaliteitslag-oob>.

⁴ Toetssteen voor het model is de doeltreffendheid en doelmatigheid van de invulling van het normencomplex en van de handhaving daarvan. Onder doeltreffendheid wordt verstaan de mate waarin het mogelijk is te komen tot een normencomplex, aangevuld met een handhavingsmodel dat waarborgt dat de accountantsorganisaties en de externe accountants daadwerkelijk voldoen aan de bij of krachtens de wet gestelde regels. Doelmatigheid heeft betrekking op de mate waarin tegen de laagst mogelijke maatschappelijke kosten de hoogst mogelijke graad kan worden bereikt van naleving van het normencomplex. (Memorie van Toelichting Wta, pagina 14).

Deze vragen zijn des te actueler gezien de uitspraken van de Rotterdamse bestuursrechter in de zaken EY/PwC versus AFM van december 2017 jl., en het hoger beroep dat de AFM daarop heeft ingesteld.⁵ Deze uitspraken plaatsen op zijn minst vraagtekens bij de opzet en werking van de AFM-onderzoeksmethodiek en eerder door SRA geconstateerde haken en ogen van boetebestel en – besluiten.⁶ Ook andere percepties, gezichtspunten en oordelen over de wijze van toezicht door de AFM, rechtvaardigen deze vragen.⁷

De AFM wil 2018 gebruiken om 'haar visie op de accountantssector verder (te) ontwikkelen en bezien of er meer fundamentele veranderingen nodig zijn. Het doel is om de kwaliteit van wettelijke controles structureel op een hoger niveau te brengen'.⁸ Ook de Minister van Financiën beschrijft in zijn brief van 30 april jl. dat '*het toezicht van de AFM op accountantsorganisaties als doel heeft er aan bij te dragen dat accountantsorganisaties de kwaliteit van wettelijke controles verhogen en duurzaam waarborgen*'. En: '*Daarmee staat de kwalitatief goed uitgevoerde wettelijke controle (bedoeld is in het toezicht, red.) centraal*'.⁹ Dit doel is echter niet omschreven in de Wta. Artikel 48a, waarnaar de Minister verwijst plaatst de beoordeling van de accountantsorganisatie centraal: voldoet de accountantsorganisatie aan het bij of krachtens deze wet en de EU-Verordening bepaalde (lid 1, art. 48a Wta). Deze beoordeling baseert de AFM ten minste op een toetsing van een selectie van controledossiers (lid 3, art. 48a Wta).

Waar wij als SRA voor willen staan is de kwaliteit van alle dienstverlening van haar leden op een duurzaam, kwalitatief hoogstaand niveau te brengen en te houden. Dit is alleen mogelijk door de nadruk te leggen op een goed en juist werkend kwaliteitsborgingsysteem en kwaliteitsbeleid van de kantoororganisaties; het uitgangspunt dat de Wta en vigerende wetgeving hanteren voor het herstel van vertrouwen in de sector. Het SRA-bestuur draagt graag in samenspraak met alle stakeholders bij om dat doel te bereiken.¹⁰ Daarvoor vindt het SRA-bestuur het wel van belang om allereerst antwoorden te krijgen op boven gestelde vragen. In dat kader moeten we voor alles stil staan bij de basis, het vertrekpunt (en het doel) van de Wet toezicht accountantsorganisaties: hoe moeten we omgaan met het stelsel van regelgeving dat ten grondslag ligt aan het externe toezicht van de AFM? Het wettelijke kader en de interpretatie daarvan biedt immers de enige legitimatie, noodzakelijk voor het volledige herstel van vertrouwen in de sector. Op basis daarvan kunnen we verkennen hoe we het toezicht in de komende jaren een moderne jas kunnen geven.

⁵ Zie <https://uitspraken.rechtspraak.nl/inziendocument?id=ECLI:NL:RBROT:2017:9978>; <https://uitspraken.rechtspraak.nl/inziendocument?id=ECLI:NL:RBROT:2017:9977>.

⁶ Zie SRA Adviseur, maart 2015.

⁷ Zie bijvoorbeeld: <https://fd.nl/beurs/1230578/afm-scoort-slecht-in-rapport-over-europese-toezichtsregels>; <https://fd.nl/ondernemen/1233833/toezichthouder-afm-moet-de-wet-handhaven-niet-de-eigen-wensen>; <https://fd.nl/opinie/1233743/herstart-voor-het-accountantstoezicht>; <https://toezichttafel.wordpress.com/2018/01/10/2257/>; <https://toezichttafel.wordpress.com/2016/05/09/niet-representatief-maar-responsief-toezicht/>.

⁸ Zie <https://www.afm.nl/nl-nl/over-afm/blog/top-10-risicos/5>.

⁹ Kamerbrief over AFM-toezicht op accountantsorganisaties naar aanleiding van uitspraken bestuursrechter, 30 april 2018, kenmerk 2018-0000056161.

¹⁰ Deze Verkenning richt zich uitsluitend op het Wta-domein.

Managementsamenvatting

De Wta introduceert publiek onafhankelijk toezicht om *'het gedeelde belang dat de samenleving en de beroepsgroep van accountants hebben in een breed gedragen maatschappelijk vertrouwen in de (functie van) de accountant, te waarborgen'*.

Als aanknopingspunt voor dat toezicht is nadrukkelijk gekozen voor de accountantsorganisatie: *'het systeem van kwaliteitsbeheersing en de interne normen en waarden van de accountantorganisatie beïnvloeden in sterke mate het handelen van de accountant en kwaliteit van de door hem afgegeven verklaringen'*. Centraal staat de vraag: voldoet de accountantsorganisatie aan de wettelijk gestelde eisen?

De AFM houdt toezicht op het stelsel van kwaliteitsbeheersing van accountantsorganisaties. *'Kwaliteitsborging is het belangrijkste argument waarover het accountantsberoep beschikt om het publiek ervan te overtuigen dat de accountants en accountantsorganisaties hun werkzaamheden uitoefenen op een manier die aan de vigerende standaarden voor accountantscontrole en de beroepsethiek beantwoordt. Kwaliteitsborging biedt het accountantsberoep tevens de gelegenheid kwaliteitsverbeteringen aan te moedigen'*.¹¹

Het verhogen van de kwaliteit van de wettelijke controles wordt in de Wta niet genoemd en benoemd als het doel van toezicht.

De basis voor toezicht is een vergunning geregeld in art 6 lid 1 Wta. Als de accountantsorganisatie van plan is ook wettelijke controles bij organisaties van openbaar belang te verrichten, kan de AFM een vermelding dienaangaande in de vergunning opnemen. Dit is dus een 'plus' ten opzichte van de 'gewone' vergunning. Eea is geregeld in artikel 6 lid 2 Wta. In dit geval moet voldaan worden aan de extra eisen in paragraaf 3.1.3 Wta; deze eisen gelden voorzover controles worden verricht bij organisaties van openbaar belang.

Verder stelt de Wta: *De beoordeling, bedoeld in het derde lid (artikel 48a, Wta), is passend en evenredig ten opzichte van de schaal en complexiteit van de activiteit van de accountantsorganisatie. Bij de beoordeling van accountantsorganisaties die wettelijke controles verrichten bij middelgrote ondernemingen, bedoeld in [artikel 397, eerste lid, van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek](#), wordt er rekening mee gehouden dat de internationale controlestandaarden, bedoeld in artikel 26 van de richtlijn, worden toegepast op een wijze die evenredig is met de omvang en complexiteit van de activiteiten van de controlecliënt.*

De vraag is nu hoe het bedoelde onderscheid in toezicht wordt aangebracht tussen de beoordeling van vergunninghouders en vergunninghouders 'plus'¹², en de vraag is hoe de beoordeling 'passend en evenredig ten opzichte van de schaal en complexiteit van de activiteiten van de controlecliënt' wordt ingericht. Dit in de wetenschap dat wettelijke controles (van organisaties van openbaar belang en van middelgrote ondernemingen) over de grenzen van vergunninghouders heen lopen.¹³

¹¹ Tweede Kamer der Staten Generaal, kst 29 658-3, Memorie van Toelichting Wta, Inleiding, pagina 21.

¹² Zie alinea 3 op deze pagina. In feite spreekt de Wta over 'vergunninghouders' die wettelijke controles uitvoeren en 'vergunninghouders plus', die daarnaast ook controles bij organisaties van openbaar belang (OOB's) mogen uitvoeren. SRA pleit ervoor afscheid te nemen van de terminologie OOB- en niet-OOB-vergunninghouders.

¹³ Zie ook Overwegingen.

De Wta is principle based en bevat hoofdnormen waaraan de accountantsorganisatie en de externe accountant aan moeten voldoen. Deze hoofdnormen zijn met name procesmatig en randvoorwaardelijk van aard¹⁴ en worden in meer of mindere mate uitgewerkt in het Bta. Deze regelgeving rond het toezicht accountantsorganisaties verwijst voor het inhoudelijke normenkader naar de reglementering van de beroepsorganisatie, zoals verordeningen en nadere voorschriften, met als basis de standaarden van IFAC; nadere invulling en verdere uitwerking van de normen zal waar passend gebeuren via de zelfregulering.

De Wta en het Bta wijzen primair de beroepsorganisatie aan als inhoudelijke kader- en normsteller. De basis voor deze uitgewerkte regels ligt voor een goed deel 'internationaal'. De NBA vertaalt deze kaders door en vult ze vervolgens in. We vinden die kaders (in volgorde) terug in de VGBA, NV COS, ViO en VAO. Het is de NBA die vanuit die rol ook uitleg dan wel nadere duiding kan geven aan de bedoeling van wet- en regelgeving.

De NV COS moet –als product uit de Angelsaksische rechtscultuur- worden gezien als een globale uitwerking van de beginselen zoals die in de Code of Ethics/VGBA zijn neergelegd: open richtlijnen of veldnormen (common law), waarvan de accountant gefundeerd, goed beargumenteerd alsook gedocumenteerd mag en kan afwijken. De kern van de NV COS is dan ook 'guidance', geen voorschrift. De NV COS biedt in die hoedanigheid geen juridisch kader dat bijdraagt tot eenduidige normen, eenduidige interpretatie bij toezicht of een handhavingskader. Ook volgt hieruit dat toepassing van de beroepsregels voor (externe) accountants niet moet starten bij de NV COS, maar bij de algemene beginselen; de oplossing moet worden getoetst aan iedere redelijke interpretatie van de NV COS. Het proces begint niet bij de NV COS maar eindigt er. In het huidige toezicht wordt dit uitgangspunt niet gevolgd.

Deze overweging heeft consequenties voor de wijze waarop de toezichthouder haar toezicht insteekt en uitvoert, en de wijze waarop zij handhaaft. In de eerste plaats kan guidance (NV COS) nauwelijks als duidelijk/eenduidig toetsings- dan wel handhavingskader worden gebruikt. Toch neemt de toezichthouder de Standaarden als uitgangspunt¹⁵; de vraag is of dit uitgangspunt het juiste is, daar waar interpretatie- en toepassingsverschillen binnen de beroepsgroep zelf al evident zijn (elke controle is anders).

Een complicerende factor is nog dat een (wettelijke) controle nooit zal bestaan uit één activiteit. Wil je dus een oordeel over de controlekwaliteit (what ever that may be) geven dan moet je alle activiteiten in onderling verband bekijken. En dat onderlinge verband zou dan weer –gezien het uitgangspunt van de Wta- moeten worden getoetst aan de wijze waarop de accountantsorganisatie haar kwaliteitsborgingsysteem en kwaliteitsbeleid heeft ingevuld. Ook dit aspect moet in een oordeel/uitspraak worden meegenomen. Voor dit aspect zouden we aansluiting kunnen zoeken bij de wijze van formuleren van vonnissen in strafzaken. Daarbij benoemt de strafrechter de bewijsmiddelen die hij hanteert voor het antwoord op de vraag of een delict door verdachte is begaan (positief), niet heeft begaan (negatief) of dat hij het niet weet (oordeelsonthouding) om vervolgens tot zijn oordeel te komen waarin hij zijn overtuiging vastlegt.

¹⁴ Zie pagina 19-24.

¹⁵ Financiële Dagblad (13 april 2018) 'Afvinken van wat wel en niet mag en dan een boete opleggen? Dat is ouderwets toezicht'; Merel van Vroonhoven, voorzitter AFM: 'Wij toetsen of accountants zich houden aan hun eigen controlestandaarden'.

Met de referentie aan het strafrecht wordt ook meteen duidelijk dat in de rechtspraak rechters lang niet altijd op basis van hetzelfde feitensubstraat en dezelfde regels tot dezelfde conclusie komen. Onduidelijk is waarom we dit van rechters begrijpelijk lijken te vinden en bij accountants een onverteerbaar fenomeen. Acceptatie van dit mogelijke verschil van mening klemt te meer aangezien we niet weten hoe de AFM oordeelt en of de AFM deze/onze visie deelt. Het is –mede gezien het feit dat de wetgever de beroepsorganisatie als normsteller aanwijst- de verantwoordelijkheid van het beroep om dit duidelijker te poneren. Het is evident een belang van het beroep om de interpretatie en weging van de normering door de toezichthouder te kennen.

In dit kader is het ook van belang te wijzen op de werking van de trias politica: het is voor een rechtsstaat noodzakelijk dat wetgevende, uitvoerende en rechtsprekende macht nadrukkelijk van elkaar gescheiden worden. Handhaving en toezicht behoren tot het terrein van de uitvoerende macht. Indien bij de uitvoering van handhaving en toezicht de wetten worden geschonden, dienen rechters dit te corrigeren. Complicaties ontstaan doordat de formele wetgever niet voor alle situaties die zich in de huidige maatschappij voordoen, wetten kan maken. De wetgevende macht wordt daarom soms gedelegeerd, maar de formele wetgever blijft in beginsel verantwoordelijk (ministeriële verantwoordelijkheid). Bij min of meer technisch complexe gebieden, zoals gezondheidszorg, voedselveiligheid en bijvoorbeeld ook accountancy, wordt het regelgevend proces bij deskundigen/een beroepsgroep neergelegd. In het geval van de accountancy is deze regelgeving in de wet verankerd; zij is gebaseerd op de Wet op het accountantsberoep (Wab).

Bij wetgeving/regelgeving is van belang dat men zich realiseert dat de regelgever in woorden zijn wil op legt. Deze woorden zijn niet eenduidig en moeten worden uitgelegd. De uitleg van de wet is in een rechtsstaat uiteindelijk (dwingend) voorbehouden aan de onafhankelijke rechter. Indien de wetgever meent dat (door de rechter) de wet onjuist wordt geïnterpreteerd, moet de wetgever via nieuwe wetgeving het misverstand verhelpen. Dit kan niet op een informele wijze. Bij toezicht en handhaving ontkomt degene die met toezicht en handhaving is belast niet aan interpretatie van wetten. De door de toezichthouder gekozen interpretatie is in een rechtstaat altijd een voorlopige, totdat een rechter zich over een concreet geval heeft uitgesproken.

De onduidelijkheden in de toezichtspraktijk die ontstaan door het hebben van normen die geen juridisch kader bieden (controlestandaarden die 'guidance' als karakter hebben), door onduidelijkheid over de verhoudingen (zie trias politicadeel), door onduidelijke interpretatie van niet eenduidige normen (de toezichthouder geeft daar geen inzicht in), door het tot nu toe ontbreken van jurisprudentie worden versterkt door 'informele normen' die toezichthouders zoals de AFM erop nahouden.¹⁶ Niemand heeft goed zicht op deze buitenwettelijke activiteiten en informele normen, ze zijn al helemaal niet controleerbaar door de rechter of politiek.

Het lerend vermogen binnen de sector (noodzakelijk voor verbeteringen binnen de sector en noodzakelijk voor het herstel van vertrouwen in de sector) wordt niet gestimuleerd en vergroot wanneer de toezichthouder niet bereid is om inzicht te geven of een discussie te voeren over de wijze waarop zij de normen interpreteert; zeker niet wanneer er geen jurisprudentie wordt opgebouwd (inhoudelijke onderbouwing van uitspraken) door casussen voor een inhoudelijke beoordeling voor te leggen aan de Accountantskamer.

¹⁶ Zie bijvoorbeeld Aute Kasdorp <https://fd.nl/ opinie/1235291/geef-toezichthouders-ook-kaders-voor-hun-buitenwettelijk-toezicht>; of 't Hart, F. M. A. (2017). *Zorgplicht bij financiële dienstverlening*: "Hoewel het uitgangspunt van de wetgever is dat toezicht moet worden gehouden op de naleving van publiekrechtelijke gedragsregels, reikt het desbetreffende toezicht in de praktijk verder."

In de structuur van de wetgeving is voorzien dat de scheiding van domeinen (accountantsorganisatie en externe accountant) rechtstreeks doorwerkt in de juridische handhaving. Geconstateerde gebreken in het voldoen aan de eisen door de accountantsorganisatie kunnen worden gesanctioneerd door de AFM door onder meer een last onder dwangsom en een boete. De accountantsorganisatie kan hiertegen beroep aantekenen bij de bestuursrechter. Daarnaast is er via de Wet tuchtrechtspraak accountants (Wtra) voorzien dat inzake geconstateerde gebreken in de uitgevoerde wettelijke controle door de AFM een klacht bij de Accountantskamer kan worden ingediend.

Figuur 1: Regelgevend kader voor het wettelijke controledomein

Normadressaat	Normenkader	Wet- en regelgeving	Bevoegde normstellen de autoriteit	Onafhankelijke toezichthouden de instantie	Rechterlijke instantie
Accountants-organisatie	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Stelsel van kwaliteits-beheersing ▪ Beheerste en integere uitoefening van het bedrijf 	EU-verordening, Wta, Bta, VAO	Wetgever, NBA	AFM, gebruikmakend van zelfregulering sector (NBA, SRA)	Bestuursrechter
Externe accountant	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Gedrags- en beroepsregels ▪ Onafhankelijkheidsregels ▪ Nationale en internationale controlestandaarden (zoals ISA's), NV COS 	EU-verordening Wta, Bta, Wab, uitgewerkt in VGBA, NV COS	Wetgever, NBA	NBA, AFM (OOB-controle)	Accountantskamer

Een belangrijk verschil tussen beide rechtsgangen is dat bij de bestuursrechtelijke route slechts een marginale toetsing plaatsvindt, terwijl bij de Accountantskamer vol de inhoud wordt getoetst. Van deze laatste mogelijkheid wordt door de AFM slechts zeer beperkt gebruik gemaakt. Gezien de structuur van de wetgeving (twee gescheiden domeinen) en de feitelijke invulling van het toezicht door de AFM met een zeer intensieve beoordeling van individuele controledossiers is het tegenstrijdig dat slechts zeer beperkt door de AFM klachten bij de Accountantskamer aanhangig worden gemaakt.

Ook uit de rechtsgeschiedenis van de Wtra blijkt dat verwacht werd dat de AFM met enige regelmaat de route via de Accountantskamer zou kiezen. Vanuit een algemeen maatschappelijk belang, namelijk duidelijkheid over de inhoud van de beroepsnormen van accountants en de weging van dergelijke normen in hun onderling verband en in de concrete situatie, is het wenselijk dat de toezichthouder zich in zaken rond accountants vaker tot de tuchtrechter zou wenden.

In de praktijk is gebleken dat de AFM, ook in gevallen waarin sprake is van het constateren van ernstige gebreken in individuele controledossiers, met verwijzing naar de zorgplicht kiest voor het opleggen van een boete en daarmee voor de bestuursrechtelijke weg. De verwijzing naar de zorgplicht wordt daarbij niet duidelijk gemotiveerd, zodat onduidelijk blijft waarin de accountantsorganisatie exact tekort is geschoten. Een en ander wordt ook gesteld in de eerder genoemde uitspraak van de Bestuursrechter in Rotterdam. Hierdoor wordt impliciet de verantwoordelijkheid van de externe accountant voor een adequate uitvoering van de opdracht tot wettelijke controle ontkend.

Uitgaande van de structuur van de Wta en de Wtra heeft de toezichthouder in feite geen vrije keuze voor de rechtsgang bij de handhaving, maar is de rechtsgang afhankelijk van het antwoord op de vraag welk normadressaat (accountantsorganisatie of externe accountant) niet voldoet aan de in de Wta opgenomen verplichtingen. Overigens kan nog worden opgemerkt, dat de AFM naast de genoemde rechtsgangen de mogelijkheid heeft bij geconstateerde gebreken de betrokken organisatie of externe accountant daarop aan te spreken en aan te dringen op het nemen van gerichte maatregelen.

De Wta bepaalt, dat de beoordeling of de accountantsorganisatie voldoet aan de wettelijke eisen in principe per organisatie wordt gecommuniceerd, maar staat wel publicatie toe. Een wettelijke regeling op dit gebied ontbreekt. Wel zou als algemene eis gesteld moeten worden, dat communicatie – mede gezien het doel van de wet – een evenwichtig beeld geeft van de bevindingen over bovengenoemde beoordeling per (deel) sector.

De communicatie voldoet in de praktijk niet in alle opzichten aan deze eis, onder meer omdat:

- niet wordt vermeld, dat beoordeling door de toezichthouder een voorlopig karakter heeft, omdat een verdere rechtsgang niet openstaat;
- niet systematisch inzicht wordt gegeven in de mate waarin accountantsorganisaties, naar het oordeel van de toezichthouder, (niet) voldoen aan de wettelijke eisen;
- de communicatie mede gebaseerd is op intensieve beoordeling van een risicogestuurde selectie van controledossiers, waardoor geen evenwichtig beeld wordt gegeven voor accountantsorganisaties.

Inzoomend op de centrale doelstelling van toezicht: de beoordeling van de accountantsorganisatie. Artikel 48a bepaalt dat de toezichthouder moet onderzoeken of de accountantsorganisatie voldoet aan het bepaalde in de Wta:

1. *De Autoriteit Financiële Markten beoordeelt ten minste eenmaal in de zes jaar, of zoveel vaker als nodig is op basis van een risicoanalyse, of een accountantsorganisatie voldoet aan het bij of krachtens deze wet en de EU-verordening bepaalde.*
2. *Indien een accountantsorganisatie wettelijke controles verricht bij organisaties van openbaar belang, beoordeelt de Autoriteit Financiële Markten, in afwijking van het eerste lid, ten minste eenmaal in de drie jaar of die organisatie voldoet aan het bij of krachtens deze wet bepaalde.*
3. *De Autoriteit Financiële Markten baseert haar beoordeling ten minste op een toetsing van een selectie van controledossiers.*
4. *De beoordeling, bedoeld in het derde lid, is passend en evenredig ten opzichte van de schaal en complexiteit van de activiteit van de accountantsorganisatie. Bij de beoordeling van accountantsorganisaties die wettelijke controles verrichten bij middelgrote ondernemingen, bedoeld in [artikel 397, eerste lid, van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek](#), wordt er rekening mee gehouden dat de internationale controlestandaarden, bedoeld in artikel 26 van de richtlijn, worden toegepast op een wijze die evenredig is met de omvang en complexiteit van de activiteiten van de controlecliënt.*

5. De Autoriteit Financiële Markten stelt een verslag op waarin de voornaamste conclusies van de beoordeling zijn opgenomen en verstrekt daarvan een afschrift aan de desbetreffende accountantsorganisatie.
6. De Autoriteit Financiële Markten kan in afwijking van [artikel 63a](#) de voornaamste bevindingen en conclusies van beoordelingen als bedoeld in het vierde lid openbaar maken, met dien verstande dat die bevindingen en conclusies niet herleidbaar zijn tot andere personen dan de betrokken accountantsorganisaties.

Bovengenoemd lid 4 biedt een aantal belangrijke uitgangspunten die we in het huidige toezicht niet nader uitgewerkt zien. In de eerste plaats spreekt dit artikel over schaalbaarheid van de controlestandaarden op basis van de omvang en complexiteit van de controlecliënt:

*Bij de beoordeling van accountantsorganisaties die wettelijke controles verrichten bij middelgrote ondernemingen, bedoeld in [artikel 397, eerste lid, van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek](#), wordt er rekening mee gehouden dat de internationale controlestandaarden, bedoeld in [artikel 26 van de richtlijn](#), worden toegepast **op een wijze die evenredig is met de omvang en complexiteit van de activiteiten van de controlecliënt**.*

De internationale controlestandaarden (doorvertaald in de guidance van NV COS) moeten worden toegepast op een wijze die evenredig is met de omvang en complexiteit van de activiteiten van de controlecliënt. Deze tekst impliceert een schaalbare toepassing van de controlestandaarden. Vanzelfsprekend moet de accountant voldoende evidence en controledocumentatie verzamelen en is daarop aanspreekbaar. Maar de accountant kan op basis van deze bepaling in de uitvoering van zijn activiteiten bij de controlecliënt, rekening houden met de omvang en complexiteit van zijn controleopdracht en van zijn controlecliënt. In dit kader pleiten we er dan ook voor vanuit artikel 48a een verbinding te leggen naar de NV COS, door in de NV COS een bepaling op te nemen dat de accountant gefundeerd, goed beargumenteerd alsook gedocumenteerd mag en kan afwijken van de geboden guidance.

Daarnaast gaat lid 4, artikel 48a Wta uit van schaalbaarheid in toezicht: **De beoordeling** (van het kwaliteitsbeheersingssysteem, red.), bedoeld in het derde lid, is **passend en evenredig ten opzichte van de schaal en complexiteit van de activiteit van de accountantsorganisatie**. De toezichthouder moet hiermee dus rekening houden.

De vraag is nu hoe het bedoelde onderscheid in toezicht wordt aangebracht tussen de beoordeling van vergunninghouders en vergunninghouders 'plus', en de vraag is hoe de beoordeling 'passend en evenredig ten opzichte van de schaal en complexiteit van de activiteiten van de controlecliënt' wordt ingericht. Dit in de wetenschap dat wettelijke controles (van organisaties van openbaar belang en van middelgrote ondernemingen) over de grenzen van vergunninghouders heen lopen. Daarnaast moet de beoordeling van controledossiers passen in het kader van de beoordeling van de accountantsorganisatie.

Ten aanzien van de normadressaten benadrukt ook de bestuursrechter in Rotterdam¹⁷ dat de wetgever duidelijk onderscheiden verantwoordelijkheden voor de accountantsorganisatie en de externe accountant voor ogen heeft gestaan. Ingevolge artikel 48 a WTA lid 1 en 2 is het toezicht primair gericht op de vraag of de accountantsorganisatie voldoet aan wettelijke eisen. Deze vraag zou dus centraal moeten staan in het uit te voeren toezicht. Zo wordt in de MvT gesteld: "Op grond van het onderhavige wetsvoorstel richt

¹⁷ Zie <https://uitspraken.rechtspraak.nl/inziendocument?id=ECLI:NL:RBROT:2017:9978>; <https://uitspraken.rechtspraak.nl/inziendocument?id=ECLI:NL:RBROT:2017:9977>.

het toezicht van de AFM zich met name op de kwaliteitsbeheersingsystemen van de accountantsorganisatie”.

In de EU-verordening, die betrekking heeft op de wettelijke controle van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang ('OOB's'), wordt het toezicht gericht op zowel wettelijke auditors als op auditkantoren (zie de kop van en de tekst van Titel IV van de verordening, zoals opgenomen in de HRA-bundel).

Voor controleplichtige organisaties die geen openbaar belang hebben ('niet-OOB's') geldt de Wta, waarin toezicht op de externe accountant niet als zodanig benoemd wordt. De enige plaatsen in de Wta waar hieraan geraakt wordt, zijn artikel 48a, lid 3 en artikel 49.

Het eerste artikel moet worden gezien in het kader van de beoordeling van de vraag of de betreffende accountantsorganisatie aan de wettelijke eisen voldoet. Gezien het geheel van de paragraaf van artikel 49, wijst dit artikel er niet op, dat de AFM sec toezicht moet houden op de externe accountant.

De beoordeling van de hiervoor bedoelde selectie van controledossiers (lid 3) door de toezichthouder is gericht op de beoordeling of de accountantsorganisatie voldoet aan de voor haar geldende eisen. Het zou in dat kader geen beoordeling moeten zijn die leidt tot de constatering dat de kwaliteit van de wettelijke controle onvoldoende is dan wel verhoogd zou moeten worden. De vraag die gesteld zou moeten worden, is: wordt in de dossiers onderbouwd dat het kwaliteitsborgingsstelsel voldoet aan de eisen die de wet stelt en dusdanig werkt? En zo nee, op welke punten moet het kwaliteitsborging-systeem worden aangepast zodat het systeem dan wel voldoet aan de wettelijke gestelde eisen?

Hier kan een verband worden gelegd met de voor de accountantsorganisatie geldende eisen inzake het stelsel van kwaliteitsbeheersing en inzake de zorgplicht. Ten aanzien van de kwaliteitsbeheersing is met name de vraag aan de orde of uit de selectie van controledossiers blijkt dat de werking van het stelsel niet conform de opzet is. Een voorbeeld hiervan is de vraag of, daar waar voorgeschreven, conform het stelsel een adequate opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling heeft plaatsgevonden. Met betrekking tot de zorgplicht is van belang of de accountantsorganisatie voldoende maatregelen heeft genomen om eraan bij te dragen dat de externe accountant aan de voor hem geldende eisen voldoet.

Dit punt wordt ook bevestigd in recente jurisprudentie: in de uitspraak van de bestuursrechter in Rotterdam in december jl. Is gesteld, dat een en ander betekent dat bij het constateren van tekortkomingen in de uitvoering van een controleopdracht niet automatisch de conclusie kan worden getrokken dat de accountantsorganisatie niet aan de voor haar geldende eisen voldoet. De vraag is dan of de accountantsorganisatie had moeten constateren -bij voorbeeld bij de kwaliteitsbeoordeling- dat de betreffende opdracht niet adequaat was uitgevoerd.

Duidelijk zal dus moeten worden vastgesteld, waarin het stelsel qua opzet, bestaan en/of werking tekortschiet.

Deze systeemgerichte benadering, die gericht is op de vraag of het kwaliteitsbeheersingsstelsel voldoet aan de wet, staat haaks op de gekozen benadering van de AFM die op basis van een gegevensgerichte, selecte steekproef (controle dossier) constateert of een accountantsorganisatie voldoet aan deze vraag. En mocht (zie lid 3, artikel 48a Wta) de toezichthouder op basis van de controle van een dossier constateren dat er fouten in dat dossier zitten, dan wil dat niet per definitie betekenen dat het systeem of het proces in opzet niet werkt, dan wel niet voldoet aan de wet.

En dat brengt ons bij het doel van toezicht. Gedragstoezicht, dat de AFM uitoefent, heeft tot doel kwaliteitsverbetering en leren van fouten. Daar zit een opvoedkundig element in, dat we in de dagelijkse toezichtspraktijk niet terugvinden.¹⁸ Punten als belonen en terechtwijzen, discussie over wat wel en wat niet hoort (tussen toezichthouder en ondertoezichtgestelden) is 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. Gevolg: te weinig discussie over normstelling en interpretatie daarvan, te krampachtig toezicht, geen intervisie. Toezien op kwaliteit is niet toezien op regels sec. Het toezicht van dit moment ondermijnt de professionele kritische instelling en judgement van de accountant.

Zoals al opgemerkt in de inleiding¹⁹ is de sector zelf aan de slag gegaan met kwaliteitsbevorderende maatregelen. De vraag kan worden gesteld of deze maatregelen onderwerp moeten vormen van het uit te voeren toezicht. Hierbij is het relevant te constateren, dat de meeste maatregelen niet in wet-en regelgeving zijn verankerd.²⁰ Dit staat op gespannen voet met de trias politica.²¹ Voorzover dit wel het geval is vormen de maatregelen onderwerp van toezicht. De overige maatregelen zijn vanuit toezichtkader uitsluitend relevant, voorzover zij aantoonbaar een invulling vormen van bepaalde wettelijke eisen, die gelden voor hetzij de accountantsorganisatie hetzij voor de externe accountant. Immers, toezicht moet altijd gebaseerd zijn op de wet.

Overigens kan nog het volgende worden overwogen:

1. De selectie van controledossier moet gericht zijn op de beoordeling van de vraag of de accountantsorganisatie voldoet aan de aan haar gestelde eisen. De bestaande praktijk is dat de AFM met name dossiers selecteert die op basis van een risico-analyse een verhoogd risico hebben. 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.
2. In de praktijk is gebleken, 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. Met andere woorden, de beoordeling van controledossiers dient volgens de wet plaats te vinden, indien en voorzover deze past binnen de genoemde beoordeling van het kwaliteitsbeheersingsysteem.
3. De toezichthouder heeft te allen tijde de mogelijkheid bij indicaties van ernstige incidenten gericht een controledossier te beoordelen.
4. Daar waar de AFM – al of niet in dit kader – ernstige onvolkomenheden in een controledossier signaleert, zou de toezichthouder de casus moeten voorleggen aan de Accountantskamer. Ook in de Memorie van Toelichting bij de Wta wordt gesteld, dat de AFM de mogelijkheid heeft deze rechtsgang te volgen.

¹⁸ Zie bijvoorbeeld ook het pleidooi van Garvelink in het Financieele Dagblad (28 april 2018): 'Nederland is het FC Barcelona van de accountancy'.

¹⁹ Zie pagina 5-6.

²⁰ Maatregel 9.2 NBA Rapport In Publiek belang: De AFM betreft in haar toezicht de invoering van de in dit rapport beschreven maatregelen binnen de accountantsorganisaties en Nederlandse topholding van de groep waar de accountantsorganisatie deel van uitmaakt.

²¹ Zie pagina 9 of – meer uitgebreid – pagina 31.

Conclusies en aanbevelingen

Wat kunnen we hieruit concluderen en aanbevelen?:

1. Er bestaat een spanningsveld tussen opzet, bestaan, werking en doel van het onafhankelijk, publieke toezicht zoals beschreven in de Wta en zoals in de praktijk uitgeoefend en ervaren. Het wettelijke kader (in letter en geest) biedt echter voldoende aanknopingspunten om te komen tot duurzame, toekomstbestendige kwaliteitsborging en toezicht.
2. Gedragtoezicht vraagt om een andere insteek en kent een opvoedkundig element dat we in huidige toezicht te weinig terugzien.
3. Extern toezicht op kwaliteitsbevorderende maatregelen vanuit de sector die niet zijn vastgelegd in wet- en regelgeving, staat op gespannen voet met de trias politica.
4. De wijze van handhaving kent geen positieve spin off.
5. Er bestaat onduidelijkheid over rollen; daar waar de toezichthouder zich veel te assertief opstelt en over de wettelijke kaders heen beweegt, zou de regelgever (beroepsorganisatie) zich veel meer moeten laten gelden.
6. De controlestandaarden (NV COS) bieden geen eenduidige normen en daarmee geen eenduidige interpretatie, is ook niet bedoeld als juridisch kader.
7. De nadruk binnen het toezicht ligt te zeer op dossieronderzoek (middel is doel geworden) in plaats van het verbeteren van het kwaliteitsbeersing/borgingsysteem (het eigenlijke doel van de wet).

In algemene zin bevelen wij aan het toezicht duidelijk te richten op het wettelijk kader, vastgelegd in de Wta. Wanneer de focus van het toezicht ligt op de accountantsorganisatie c.q. het kwaliteitsborgingsysteem (hoofdadressant), worden daarmee ook indirect de werkzaamheden van de externe accountant geborgd. Daarmee kan het doel van het toezicht op effectieve en efficiënte wijze worden gerealiseerd. In concreto betekent dit onder meer:

1. Scherpe focus op de vraag of de accountantsorganisatie qua opzet en werking van het stelsel van kwaliteitsbeheersing en inzake overige wettelijke eisen al dan niet voldoet aan de bestaande wet- en regelgeving, onder meer Wta/Bta.
2. Dossieronderzoeken plaatsen in kader van punt 1, hetgeen betekent random selectie en minder intensief.
3. In de NV COS expliciteren dat op basis van de wet bij controles van middelgrote ondernemingen rekening gehouden mag worden met de omvang en complexiteit van de activiteiten.
4. In de NV COS het principe verankeren dat de accountant gefundeerd, goed beargumenteerd alsook gedocumenteerd mag en kan afwijken van de geboden guidance. Dit is noodzakelijk voor de verbinding met de praktijk.
5. Intensieve afstemming met beroepsorganisatie over normstelling en interpretatie van normen.
6. Gesignaleerde ernstige onvolkomenheden in individuele wettelijke controles voorleggen aan de Accountantskamer (opbouw jurisprudentie).
7. Lerend vermogen bevorderen. De sector wil sneller leren van de toezichtsbevindingen. Dit vereist kortere doorlooptijden en snellere formele feedback van toetsingsbevindingen.
8. Communicatie afstemmen op evenwichtige beeldvorming gebaseerd op het geheel van de AFM-bevindingen.

1 Wettelijke kaders toezicht

Op Europees niveau is de EU-Verordening betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen²² van belang. In Nederland is het toezicht op accountantsorganisaties primair geregeld in de Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta) en de daarop gebaseerde AMvB, het Besluit toezicht accountantsorganisaties (Bta). Daarnaast is ten aanzien van de eisen die gesteld worden aan de wettelijke controle, de Wet op het accountantsberoep (Wab) en de daarop gebaseerde regelgeving van de beroepsorganisatie NBA relevant. Deze regelgeving bestaat onder meer uit de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA), de verordening inzake onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO), de Nadere Voorschriften Controle- en overige standaarden (NV COS) evenals de Verordening Accountantsorganisaties (VAO).

1.1 Doel en reikwijdte

In de Memorie van Toelichting bij de Wta wordt het doel van het toezicht als volgt omschreven: *“Het vormgeven van onafhankelijk publiek toezicht op het handelen van de accountant waarborgt het gedeelde belang dat de samenleving en de beroepsgroep van accountants hebben in een breed gedragen maatschappelijk vertrouwen in de (functie van) de accountant.”*²³

Inhoudelijke normering van (het handelen van) accountantsorganisaties en de aan hen verbonden externe accountants is volgens de wetgever van belang en wenselijk. Als aanknopingspunt voor het toezicht is nadrukkelijk gekozen voor de **accountantsorganisatie**:

*Het functioneren van de accountant wordt sterk beïnvloed door het organisatorisch verband waarin hij opereert en samenwerkt met andere professionele beroepsbeoefenaren. Het systeem van kwaliteitsbeheersing en de interne normen en waarden van de accountantsorganisatie beïnvloeden in sterke mate het handelen van de accountant en de kwaliteit van de door hem afgegeven verklaringen.*²⁴

De reikwijdte van het wetsvoorstel en daarmee van het onafhankelijk publiek toezicht wordt bepaald door de volgende uitgangspunten:

- 1. Wettelijke controle: Het toezicht heeft betrekking op een ieder die ten behoeve van het maatschappelijk verkeer wettelijke controles van financiële verantwoordingen van ondernemingen of instellingen verricht met het oogmerk een accountantsverklaring te verstrekken.*
- 2. Accountantsorganisatie: Het aanknopingspunt voor het toezicht is de accountantsorganisatie die opdrachten aanvaardt tot het verrichten van wettelijke controles. Rechtspersoonlijkheid is niet verplicht. Een accountantsorganisatie kan ook een natuurlijk persoon zijn.*
- 3. Externe accountants: externe accountants in de zin van dit wetsvoorstel zijn natuurlijke personen die accountantsverklaringen afgeven. Zij zijn verbonden aan of werkzaam bij een vergunninghoudende accountantsorganisatie en verrichten werkzaamheden betreffende de totstandkoming of de uitvoering van een opdracht tot het verrichten van wettelijke controles. De markttoegang voor de externe accountant is dus gekoppeld aan de vergunningverlening aan de accountantsorganisatie. Externe accountants moeten zijn ingeschreven in het register van de AFM.*

²² Zie <https://www.nba.nl/tools/hra-2017/?folder=14664>.

²³ Zie Tweede Kamer der Staten Generaal, kst 29 658-3, Memorie van Toelichting Wta, Inleiding, pagina 1.

²⁴ Zie ook de Nota van Toelichting Besluit toezicht accountantsorganisaties (Bta), Kamerstuk 29658-73-b2, Inleiding, pagina 1: “In navolging van de Wta richt het besluit zich tot accountantsorganisaties en indirect of via de accountantsorganisatie ook tot de externe accountant”.

4. *Organisatie van openbaar belang: Het toezicht heeft betrekking op iedere accountantsorganisatie die een wettelijke controle verricht. Een wettelijke controle kan plaatsvinden bij een grote beursgenoteerde vennootschap, maar ook bij een klein familiebedrijf. De uit te voeren controle bij een klein familiebedrijf verschilt van die bij een beursgenoteerde onderneming. Aspecten als vakbekwaamheid en de inrichting van de bedrijfsvoering zullen wezenlijk kunnen verschillen tussen de twee activiteiten. Met toezicht gaan extra kosten gepaard en daarom is het niet wenselijk dat op alle te onderscheiden bezigheden van de accountantsorganisatie eenzelfde vorm van toezicht of toezicht van dezelfde intensiteit van toepassing is. Een vorm van differentiatie is uit het oogpunt van beperking van de administratieve lasten wenselijk. In het wetsvoorstel is dit uitgewerkt door een onderscheid aan te brengen tussen «organisaties van openbaar belang» enerzijds en overige organisaties anderzijds.²⁵*
5. *Onafhankelijk publiek toezicht: Het onafhankelijk publiek toezicht wordt uitgeoefend door de AFM. Het toezicht is risico-georiënteerd, waardoor minder aandacht zal worden besteed aan accountantsorganisaties die naar het oordeel van de toezichthouder een beperkter risicoprofiel kennen. Dit is onder meer het geval indien zij controles verrichten bij organisaties die geen organisatie van openbaar belang zijn.*
6. *Invulling door zelfregulering voor zover passend: Het wetsvoorstel bevat de hoofdnormen. De invulling daarvan vindt in beginsel plaats door de regels die binnen de zelfregulering door de NBA (NIVRA en NOvAA) zijn uitgewerkt. Passen de door de zelfregulering uitgewerkte regels niet binnen de in de wet gestelde algemene normen dan worden bij of krachtens algemene maatregel van bestuur nadere regels gesteld die de desbetreffende normen uit de wet alsnog adequaat invullen.²⁶*

De AFM houdt toezicht op het stelsel van kwaliteitsbeheersing van accountantsorganisaties. *'Kwaliteitsborging is het belangrijkste argument waarover het accountantsberoep beschikt om het publiek ervan te overtuigen dat de accountants en accountantsorganisaties hun werkzaamheden uitoefenen op een manier die aan de vigerende standaarden voor accountantscontrole en de beroepsethiek beantwoordt. Kwaliteitsborging biedt het accountantsberoep tevens de gelegenheid kwaliteitsverbeteringen aan te moedigen'.²⁷*

Het verhogen van de kwaliteit van de wettelijke controles wordt in de Wta niet genoemd en benoemd als het doel van toezicht.

De basis voor toezicht is een vergunning geregeld in art 6 lid 1 Wta. Als de accountantsorganisatie van plan is ook wettelijke controles bij organisaties van openbaar belang te verrichten, kan de AFM een vermelding dienaangaande in de vergunning opnemen. Dit is dus een 'plus' ten opzichte van de 'gewone' vergunning. Eea is geregeld in artikel 6 lid 2 Wta. In dit geval moet voldaan worden aan de extra eisen in paragraaf 3.1.3 Wta; deze eisen gelden voorzover controles worden verricht bij organisaties van openbaar belang.

²⁵ Dit uitgangspunt is het fundament en de legitimatie voor schaalbaarheid van (toezicht op) organisaties; zie ook Overwegingen.

²⁶ Tweede Kamer der Staten Generaal, kst 29 658-3, Memorie van Toelichting Wta, pagina 11-12.

²⁷ Tweede Kamer der Staten Generaal, kst 29 658-3, Memorie van Toelichting Wta, pagina 21.

Verder stelt de Wta: *De beoordeling, bedoeld in het derde lid (artikel 48a, Wta), is passend en evenredig ten opzichte van de schaal en complexiteit van de activiteit van de accountantsorganisatie. Bij de beoordeling van accountantsorganisaties die wettelijke controles verrichten bij middelgrote ondernemingen, bedoeld in artikel 397, eerste lid, van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek, wordt er rekening mee gehouden dat de internationale controlestandaarden, bedoeld in artikel 26 van de richtlijn, worden toegepast op een wijze die evenredig is met de omvang en complexiteit van de activiteiten van de controlecliënt.*

De vraag is nu hoe het bedoelde onderscheid in toezicht wordt aangebracht tussen de beoordeling van vergunninghouders en vergunninghouders 'plus', en de vraag is hoe de beoordeling 'passend en evenredig ten opzichte van de schaal en complexiteit van de activiteiten van de controlecliënt' wordt ingericht. Dit in de wetenschap dat wettelijke controles (van organisaties van openbaar belang en van middelgrote ondernemingen) over de grenzen van vergunninghouders heen lopen.²⁸

1.2 Normen en normadressaten

De Wta is principegeoriënteerd (principle based) en bevat hoofdnormen waaraan de accountantsorganisatie en de externe accountant moeten voldoen. Deze hoofdnormen worden in meer of mindere mate verder uitgewerkt in het Bta. De reglementering van de beroepsorganisaties (verordeningen, nadere voorschriften) vult dit normenkader van de Wta en het Bta verder en meer in detail in.

“In het Bta geldt het uitgangspunt van de Wta dat nadere invulling en verdere uitwerking van de normen waar passend zal gebeuren via de zelfregulering. In de eerste plaats gebeurt dat door de NBA. Zij stelt (van oudsher) in hun publiekrechtelijke verordeningen vooral normen voor de individuele accountant en kunnen (via de Wta) nu ook direct normen stellen voor de accountantsorganisaties. In de tweede plaats zullen ook anderen dan de beroepsorganisaties activiteiten kunnen ontplooiën om tot zelfregulering van met name de kwaliteitsbeheersing te komen.

In dit kader is het van belang om te wijzen op de rol en de positie van de standaarden die worden opgesteld door de International Federation of Accountants (ook wel: IFAC). De NBA ontleent van oudsher veel van haar regels aan de standaarden van IFAC; daaronder onder meer de zogenoemde Code of Ethics, welke code ten grondslag ligt aan en nagenoeg de gehele inhoud bepaalt van de Verordening Gedrags- en beroepsregels. In de nieuwe richtlijn (zie ook hieronder) is eenzelfde richting gekozen; de standaarden van IFAC zullen als te hanteren en te volgen regel gaan gelden. Zoals in de behandeling van het wetsvoorstel meermalen is onderstreept vormt de internationale standaard daarmee de basis. Aandachtspunt bij het gebruiken van de IFAC-standaarden (en dus de beroepsreglementering) is de aard van de norm. In de verordeningen is vaak sprake van voorschriften die zijn ontworpen als een richtsnoer of een wegwijzer voor het handelen van de accountant. Dit kan een onvoldoende concludente norm opleveren in de context van het publiekrechtelijke handhaven waarvan sprake is in de Wta en het Bta.

²⁸ Zie Overwegingen.

Tegelijkertijd geven de Wta en het Bta een aantal categorieën van soorten te handhaven regels ('kapstokbepalingen'). Binnen die categorieën werkt de zelfregulering voor zover passend verder de norm uit. Om een helder en samenhangend geheel van regels te creëren geeft het Bta ook aan op welke wijze samenhang bestaat tussen de bij of krachtens de Wta gestelde regels en de zelfregulering. Dit gebeurt onder meer door schakelbepalingen naar de door de beroepsorganisaties gestelde normen voor de beroepsbeoefenaar. De op de accountantsorganisatie en de externe accountant toepasselijke regels komen uit meerdere formele bronnen (Wab) en mogelijk uit meerdere materiële bronnen (de overige zelfregulering). Leidraad daarbij is dat de regels binnen de in de wet gehanteerde domeinen geen overlap vertonen; overlap tussen de regels geldend in de verschillende domeinen wordt, voor zover mogelijk, vermeden".²⁹

De Wta maakt een duidelijk onderscheid tussen verplichtingen die van toepassing zijn op de accountantsorganisatie (opgenomen in Afdeling 3.1) en verplichtingen die gelden voor de externe accountant (opgenomen in Afdeling 3.2). Bij de totstandkoming van de wet is uitdrukkelijk aangesloten op internationale regelgeving voor accountants, zoals gepubliceerd door IFAC. Daarbij vinden de bepalingen voor de accountantsorganisatie veelal hun grondslag in de internationale kwaliteitsbeheersingsstandaard ISQC 1; de regelgeving voor externe accountants in de Code of Ethics en andere internationale regelgeving, die betrekking heeft op de uitvoering van controleopdrachten.

Ten aanzien van de accountantsorganisatie zal een uitgebreidere normstelling volgen van de overheidswetgever dan ten aanzien van de externe accountant. Ten aanzien van de externe accountants zullen de voorschriften van de beroepsorganisaties uitgebreider kunnen zijn.³⁰

De eisen aan de accountantsorganisatie hebben onder meer betrekking op:

- betrouwbaarheid beleidsbepalers
- deskundigheid beleidsbepalers
- stemrechten
- stelsel van kwaliteitsbeheersing
- onafhankelijkheid van de accountantsorganisatie
- geheimhouding
- beheerste en integere bedrijfsvoering
- zorgplicht, dat externe accountants voldoen aan voor hen geldende eisen

De verplichtingen voor de externe accountant hebben betrekking op het functioneren van de accountant bij het uitvoeren van een individuele wettelijke controleopdracht.

Een en ander is gebaseerd op hetgeen internationaal gebruikelijk is in de accountantssector en neergelegd is in internationale regelgeving, zoals ISQC 1. In art. 48 a Wta lid 3 is geregeld, dat een selectie van controledossiers in de beoordeling (van de vraag of de accountantsorganisatie aan de wettelijke eisen voldoet) wordt betrokken.

²⁹ Nota van Toelichting Besluit toezicht accountantsorganisaties (Bta), Kamerstuk 29658-73-b2, § 1. Inleiding.

³⁰ Tweede Kamer der Staten Generaal, kst 29 658-3, Memorie van Toelichting Wta, § 6.2, pagina 13.

De Wta kent dus een tweetal domeinen, de accountantsorganisatie en de externe accountant, die ieder te zien zijn als een normadressaat. Het onderstaande bevat een overzicht hoe het normenkader is opgebouwd, uitgesplitst naar normen gericht tot de accountantsorganisatie en normen gericht tot de externe accountant.³¹

1.3 Normadressaten

1.3.1 Benadering vanuit de accountantsorganisatie³²

De Wta en het Bta kennen de accountantsorganisatie als normadressaat. Dit vertaalt zich onder andere in de nadruk in dit besluit op het kwaliteitsbeleid en het stelsel van kwaliteitsbeheersing. Immers, voor het op vakbekwame wijze (doen) uitvoeren van een wettelijke controle is een adequaat functionerend stelsel van kwaliteitsbeheersing binnen een accountantsorganisatie cruciaal.

De NBA (NIVRA en NOvAA) wordt zeer wel in staat geacht normen te ontwikkelen voor de accountantsorganisatie, waarin accountants-administratieconsulenten respectievelijk registeraccountants met elkaar zijn verbonden. Hierdoor wordt optimaal gebruik gemaakt van het zelfregulerend vermogen van de accountantsberoepsgroep en kan een uitgebreide materiële normstelling bij of krachtens de wet achterwege blijven. Indien nodig, worden bij of krachtens algemene maatregel van bestuur regels gesteld. De bij en krachtens de Wta gestelde regels en de verordeningen en nadere voorschriften van de beroepsorganisaties omvatten samen het gehele normenkader voor de accountantsorganisatie.^{33, 34}

De eisen die de Wta stelt aan de accountantsorganisatie betreffen onder meer het stelsel van kwaliteitsbeheersing, de integriteit en de onafhankelijkheid van de accountantsorganisatie, de zorgplicht en de deskundigheid en betrouwbaarheid van de beleidsbepalers. De accountantsorganisatie is ervoor verantwoordelijk de hiervoor genoemde zaken op het niveau van de organisatie in te richten. Zij is daarmee op organisatieniveau op de genoemde gebieden verantwoordelijk voor de opzet en de werking. De externe accountant is eindverantwoordelijk voor de adequate uitvoering van de aan hem toegewezen opdrachten tot uitvoering van een wettelijke controle.

Een brugbepaling tussen beide verantwoordelijkheden (normadressaten) wordt gevormd door de bepaling over de zorgplicht van de accountantsorganisatie (artikel 14 Wta). Deze bepaling betekent in de opzet van de Wta niet dat de accountantsorganisatie de verantwoordelijkheid van de individuele accountant overneemt; wel moet de organisatie een aantal maatregelen nemen om te zorgen dat zij toeziet op de adequate uitvoering van controleopdrachten, bijvoorbeeld door het uitvoeren van een kwaliteitsbeoordeling op individuele risicovolle controleopdrachten.

³¹ Nota van Toelichting Besluit toezicht accountantsorganisaties (Bta), Kamerstuk 29658-73-b2, § 3.2 Nationale regels en voorschriften, pagina 6.

³² Zie ook Nota van Toelichting Besluit toezicht accountantsorganisaties (Bta), Kamerstuk 29658-73-b2, § 3.2 Nationale regels en voorschriften (pagina 6) en § 4. De accountantsorganisatie als normadressaat, (pagina 7-8).

³³ Tweede Kamer der Staten Generaal, kst 29 658-3, Memorie van Toelichting Wta, pagina 13.

³⁴ De beroepsorganisatie krijgt binnen het wettelijke kader een duidelijke rol van normsteller voor de accountantsorganisatie toebedeeld. De vraag is of de beroepsorganisatie die rol en verantwoordelijkheid ook heeft opgepakt, dan wel nu opkomt. Zie ook Overwegingen.

De diverse eisen aan de accountantsorganisatie zijn uitgewerkt in de AMvB, het Bta, waarmee de belangrijkste punten van toetsing door de toezichthouder door de wetgever zijn vastgelegd. Te weten³⁵:

“De AFM houdt toezicht op het stelsel van kwaliteitsbeheersing van accountantsorganisaties. Dat dient zodanig toegankelijk te zijn dat de AFM toezicht kan houden op de naleving van de bij of krachtens dit wetsvoorstel gestelde regels. In de nadere uitwerking van dit artikel zal in elk geval het volgende worden bepaald:

- *Het stelsel van kwaliteitsbeheersing wordt op systematische wijze beschreven, regelmatig geëvalueerd en zonodig geactualiseerd.*
- *De accountantsorganisatie zal moeten voldoen aan richtlijnen³⁶ 220 en 230 voor de accountantscontrole van de International Auditing and Assurance Standards Board, of daarvoor in de plaats tredende richtlijnen.*
- *De accountantsorganisatie voorziet in de opzet en de toepassing van een controleaanpak.*
- *De accountantsorganisatie voorziet in de opzet en de toepassing van procedures inzake het aanvaarden en het behouden van controlecliënten.*
- *De accountantsorganisatie voorziet in de mogelijkheid tot het inwinnen van vaktechnisch advies voor zijn externe accountants en de overige bij de controle betrokken personen bij een door de accountantsorganisatie aangewezen deskundige; dit kan ook een externe deskundige zijn, zoals bijvoorbeeld het vaktechnisch onderdeel van de SRA of het NIVRA, dan wel een daartoe door de accountantsorganisatie aangewezen onderdeel van de accountantsorganisatie.*
- *De accountantsorganisatie voorziet in een systematische omschrijving van de risico's ten aanzien van de bedreiging van de onafhankelijkheid. Deze beschrijving wordt regelmatig geëvalueerd en zonodig geactualiseerd.*
- *De accountantsorganisatie voorziet in een systematische en toegankelijke cliëntenadministratie en administratie van de controleopdrachten.*
- *De accountantsorganisatie voorziet in de benoeming van een functionaris die is belast met het toezicht op de naleving van de regelgeving (compliance officer).*
- *De accountantsorganisaties voorziet in een stelsel van interne kwaliteitsbewaking met betrekking tot de controledossiers waarbij onder verantwoordelijkheid van de compliance officer onderzoek wordt verricht.*
- *De accountantsorganisatie voorziet in de opzet en de toepassing van procedures voor een adequate afhandeling van klachten.*
- *De accountantsorganisatie voorziet in de opzet en toepassing van procedures voor de registratie van binnen de accountantsorganisatie geconstateerde overtredingen door externe accountants en overige medewerkers.*
- *De accountantsorganisatie voorziet in de opzet en toepassing van procedures voor meldingen bij of krachtens de Wet melding ongebruikelijke transacties, richtlijn³⁷ 240 voor de accountantscontrole van de IAASB of andere wettelijke regelingen.*
- *De accountantsorganisatie die gebruik maakt van geautomatiseerde gegevensverwerking waarborgt door middel van adequate maatregelen en procedures de toegankelijkheid, betrouwbaarheid en onweerlegbaarheid van de gegevens.*
- *De accountantsorganisatie bewaart een controledossier gedurende een nader te bepalen termijn.*

³⁵ Tweede Kamer der Staten Generaal, kst 29 658-3, Memorie van Toelichting Wta, Artikel 16 (pagina 51).

³⁶ Hier wordt bedoeld op de NV COS, de Nadere Voorschriften Controle- en Overige Standaarden.

³⁷ Hier wordt bedoeld op de NV COS, de Nadere Voorschriften Controle- en Overige Standaarden.

Het bovengenoemde zal in beginsel worden ingevuld door middel van de verordeningen en nadere voorschriften van de NBA (NIVRA en NOvAA).³⁸

Het tweede lid bepaalt dat de controle en de daarmee samenhangende werkzaamheden binnen de accountantsorganisatie plaats dienen te vinden onder de verantwoordelijkheid van een externe accountant. Alvorens een externe accountant uiteindelijk een accountantsverklaring afgeeft, zal de accountantsorganisatie op ieder onderscheiden moment in de uitvoering van de werkzaamheden het tot dan gevolgde proces en de daarin bereikte voorlopige resultaten en conclusies over moeten kunnen leggen.

Ingevolge het derde lid worden bij of krachtens algemene maatregel van bestuur regels gesteld met betrekking tot de eisen waaraan het stelsel van kwaliteitsbeheersing van de accountantsorganisatie moet voldoen. Daarbij zal worden aangeknoopt bij de relevante verordeningen en nadere voorschriften van de NBA (NIVRA en NOvAA). In ieder geval behoort tot deze regels een aantal procedurevoorschriften die erop zijn gericht dat de accountant daadwerkelijk in staat zal zijn om een controleopdracht adequaat uit te voeren. Deze procedurevoorschriften hebben onder andere betrekking op bedrijfsvoeringsaspecten in de sfeer van een toereikende stelsel van kwaliteitsbeheersing. Het waarborgen hiervan geschiedt onder andere via het systeem van collegiale toetsing. Zie hierover paragraaf 7.1 van het algemeen deel van de toelichting.

Ingevolge het vierde lid kunnen voor accountantsorganisaties die een wettelijke controle bij een organisatie van openbaar belang verrichten de regels die bij of krachtens algemene maatregel van bestuur worden gesteld ten aanzien van het kwaliteitsbeheersingsstelsel andere normen bevatten dan voor accountantsorganisaties die een wettelijke controle verrichten bij kleinere controlecliënten. Zo zal de accountantsorganisatie (en het controleteam) van een grotere omvang moeten zijn in het geval de controlecliënt gedeeltelijk in het buitenland is gevestigd of in het buitenland activiteiten ontplooit en accountants in het buitenland bijdragen leveren aan de controle in Nederland. Hierbij wordt opgemerkt dat de externe accountant volgens het beginsel van de ongedeelde verantwoordelijkheid, verantwoordelijk is voor door hem bij een controleopdracht betrokken of ingeschakelde derden, waaronder andere accountants.

De additioneel te stellen vereisten kunnen onder meer betrekking hebben op:

- *De samenstelling van het controleteam. Hierbij kan gedacht worden aan de noodzaak tot het samenstellen van een multifunctioneel team. Waar afzonderlijke juridische expertise bij de controle van een kleine onderneming slechts bij uitzondering nodig zal zijn, kan dergelijke expertise bij de controle van een grote multinational in het algemeen niet worden gemist. Bij de controle van een multinational (met te consolideren buitenlandse dochters) zal verder een internationaal samengesteld controleteam een logische voorwaarde zijn.*
- *De voorschriften die gelden binnen een internationale accountantsorganisatie: waar sprake is van een internationaal samengesteld controleteam of een internationaal opererende accountantsorganisatie is het essentieel dat de verschillende aangesloten (externe) accountants en overige betrokken medewerkers dezelfde uitgangspunten en voorschriften hanteren. Dit ter voorkoming van onduidelijkheid over de gehanteerde procedures. Onduidelijke interne procedures komen de kwaliteit van een omvangrijke, internationale controleopdracht niet ten goede en kunnen een bron van verwarring zijn.*

³⁸ Inmiddels heeft de wetgever deze rol deels overgenomen; zie ook Overwegingen.

- *De feitelijke of vakinhoudelijke aansturing door een elders gevestigd bestuur respectievelijk onderdeel. Bij in een netwerk – of een daar op gelijkende meer geformaliseerde eenheid – opererende accountantsorganisaties die omvangrijke controleopdrachten uitvoeren, dient duidelijkheid te bestaan over de feitelijke aansturing. Deze aansturing kan ook direct betrekking hebben op de te hanteren vaktechnische uitgangspunten.”*

Opgemerkt zij nog het volgende: de Memorie van Toelichting op de Wta gaat in het kader van normadressaat ‘accountantsorganisatie’ in op de gevolgen van de introductie van onafhankelijk publiek toezicht voor marktwerking c.q. de belasting voor kleinere accountantskantoren.

In dat kader is een verlichtende factor opgenomen:

“Het wetsvoorstel stelt eisen met betrekking tot de bedrijfsvoering van accountantsorganisaties, die voor kleinere kantoren wellicht in verhouding zware administratieve lasten tot gevolg zouden kunnen hebben. Ter verlichting van de administratieve lasten zullen gedifferentieerde eisen worden gehanteerd in combinatie met een differentiatie in het toezicht. Hiertoe zal in lagere regelgeving opgenomen worden dat in specifieke gevallen bepaalde bedrijfsvoeringaspecten via samenwerkingsovereenkomsten kunnen worden geregeld. In concreto betekent dit dat aansluiting bij de overkoepelende organisatie SRA – als «back office» voor kleinere kantoren – als verlichtende factor kan gelden. Tegelijkertijd zullen in het wetsvoorstel en in de dagelijkse praktijk zwaardere eisen gesteld worden aan de accountantsorganisaties die organisaties van openbaar belang controleren”.^{39, 40}

1.3.2 Benadering vanuit de externe accountant⁴¹

Overeenkomstig het BW en de internationaal overwegend gevolgde lijn, gaat de Wta van het standpunt uit dat het afgeven van een accountantsverklaring de verantwoordelijkheid is van een externe accountant. De normen gericht op de externe accountant (RA of AA) betreffen zijn vakbekwaamheid, onafhankelijkheid, objectiviteit, professioneel kritische instelling en integriteit, en de transparantie van de accountantsverklaring^{42, 43}. Uitgangspunt is dat de invulling van de inhoudelijke normen die worden gesteld aan de externe accountant tot stand komt binnen de NBA (NIVRA en NOVAA).

Vanuit het oogpunt van de waarborging van de publieke functie van de accountantsverklaring, voorziet de Wta in een extra waarborg. Indien de Kroon het wenselijk acht, kan hij actief en voortvarend zelf eventueel noodzakelijke regels stellen. De eventueel bij of krachtens algemene maatregel van bestuur gestelde regels en de in de verordeningen en nadere voorschriften vervatte regels vormen het normencomplex ten aanzien van de vakbekwaamheid, onafhankelijkheid, objectiviteit en integriteit van de externe accountant. Gegeven het onderkende publieke belang is het cruciaal dat de door zelfregulering gestelde regels een juiste concrete uitwerking geven aan de normen die zijn gesteld in dit wetsvoorstel.

³⁹ Tweede Kamer der Staten Generaal, kst 29 658-3, Memorie van Toelichting Wta, pagina 41.

⁴⁰ Dit uitgangspunt is het fundament en de legitimatie voor schaalbaarheid van (toezicht op) organisaties; zie ook Overwegingen.

⁴¹ Zie ook: Nota van Toelichting Besluit toezicht accountantsorganisaties (Bta), Kamerstuk 29658-73-b2, § 3.2 Nationale regels en voorschriften (pagina 6).

⁴² Artikel 35, Besluit toezicht accountantsorganisaties.

⁴³ De wetgever gebruikt hier andere begrippen dan die gehanteerd in de fundamentele beginselen uit de VGBA (2014).

Dit betekent dat de NBA (NIVRA en NOvAA) op het door de wet bestreken terrein regels stellen die een *invulling* geven aan het bij of krachtens de wet vastgestelde normenkader.^{44, 45}

Voor wat betreft de onderscheiden verantwoordelijkheden van de accountantsorganisatie en de externe accountant kan het volgende worden opgemerkt.

De Wta bepaalt dat de accountantsorganisatie met de controlecliënt de overeenkomst aangaat tot het verrichten van de wettelijke controle. Daarmee is de accountantsorganisatie opdrachtnemer en verantwoordelijk jegens de opdrachtgever voor een goede uitvoering van de opdracht. De accountantsorganisatie is als vergunninghouder verantwoordelijk voor en aanspreekbaar op de naleving van de bij en krachtens de Wta gestelde regels. Daarbij behoudt de externe accountant de verantwoordelijkheid voor door hem afgegeven accountantsverklaringen en is hij derhalve aanspreekbaar op de naleving van alle – ook via de Wet RA of de Wet AA – tot hem gerichte voorschriften.⁴⁶

1.4 De rol van de toezichthouder

Op de naleving van de hierboven genoemde normen wordt toegezien door een onafhankelijke publieke toezichthouder: de AFM.⁴⁷ (...) *Het toezicht waarin dit wetsvoorstel voorziet, is vooral preventief van aard. (...) Het toezicht van de AFM zal zich vooral gaan richten op organisaties van openbaar belang, waaronder de beursgenoteerde ondernemingen. De AFM zal bij het toezicht op accountantsorganisaties die wettelijke controles verrichten bij andere ondernemingen dan organisaties van openbaar belang zo mogelijk in belangrijke mate gebruik kunnen maken van de eigen kwaliteitsborging van de NBA (NIVRA en de NOvAA). Dit vereist wel dat die kwaliteitsborging adequaat is. De beroepsgroep kan veel zelf doen om de naleving van de normen in het wetsvoorstel te bevorderen. In dit verband is aan de AFM gevraagd om de nadere invulling van het toezicht uit te werken.⁴⁸*

*De AFM houdt doorlopend toezicht op de naleving van de aan de accountantsorganisaties en de externe accountants gestelde eisen. Tegen de accountantsorganisaties kan de AFM repressief ingrijpen⁴⁹ met de in het bestuursrecht gebruikelijke instrumenten. Daarbij is het sluitstuk beroep bij de bestuursrechter in Rotterdam met eventueel hoger beroep bij het College van Beroep voor het bedrijfsleven. Handhaving door de AFM van de eisen die worden gesteld aan de externe accountant is een *ultimum remedium*.⁵⁰ In eerste instantie zal de AFM de accountantsorganisatie aansporen om maatregelen te treffen jegens een aan haar verbonden accountant die bij het uitvoeren van werkzaamheden betreffende de totstandkoming of de uitvoering van een opdracht tot het verrichten van wettelijke controles handelt of heeft gehandeld in strijd met de normen (zie artikel 12, eerste lid).⁵¹*

⁴⁴ Tweede Kamer der Staten Generaal, kst 29 658-3, Memorie van Toelichting Wta, pagina 13-14; Zie ook de toelichting op artikel 23 van de Wta.

⁴⁵ Op 1 januari 2014 traden de VGBA en de ViO (Verordening inzake de onafhankelijkheid van *accountants* bij assurance-opdrachten) in werking.

⁴⁶ Nota van Toelichting Besluit toezicht accountantsorganisaties (Bta), Kamerstuk 29658-73-b2, § 4 De accountantsorganisatie als normadressaat (pagina 8).

⁴⁷ Zie ook verwijzingen naar artikel 16 in de Memorie van Toelichting Wta: Tweede Kamer der Staten Generaal, kst 29 658-3, Memorie van Toelichting Wta, pagina 37 en 51 (concreet uitgewerkt op pagina 13).

⁴⁸ Tweede Kamer der Staten Generaal, kst 29 658-3, Memorie van Toelichting Wta, pagina 15.

⁴⁹ Zie ook verder het deel over Handhaving.

⁵⁰ *Ultimum remedium* houdt in dat er alleen kan worden gekozen voor de inzet van het strafrecht als is gebleken dat er geen enkel ander middel geschikt is. Toepassing van het strafrecht is pas op z'n plaats wanneer andere, minder vergaande middelen tekort hebben geschoten of tekort zullen schieten.

⁵¹ Tweede Kamer der Staten Generaal, kst 29 658-3, Memorie van Toelichting Wta, pagina 16.

Het is een zorgplicht voor de accountantsorganisatie om de randvoorwaarden te creëren voor het adequaat functioneren van de externe accountant en om maatregelen te treffen, indien dit functioneren niet langer strookt met de gestelde eisen. De externe accountant heeft vanzelfsprekend de plicht om de tot hem gerichte normen na te leven. Indien hij handelt of heeft gehandeld in strijd met de artikelen 23, 24, 26 of 27 is hij onderworpen aan tuchtrechtspraak. De tuchtzaken worden behandeld door de accountantskamer te Zwolle. De accountantskamer zal een rechtsprekend college worden, verbonden aan de rechtbank Zwolle-Lelystad. Een ieder kan in beginsel tegen de externe accountant een klacht indienen bij de accountantskamer. De AFM zal dit in de voorkomende gevallen in ieder geval doen.

Gegeven de scheiding tussen het stellen van de normen en het toezicht op de naleving van de normen en de rolverdeling tussen de beroepsorganisatie, de toezichthouder en de Minister van Financiën, is vereist dat tussen de betrokkenen een goede afstemming en coördinatie van activiteiten en initiatieven plaatsvindt. De vorm van afstemming waarvoor – binnen de verhoudingen zoals geschetst in dit wetsvoorstel – wordt gekozen, zal steeds afhangen van de fase waarin het nieuwe toezicht zich bevindt.⁵²

Wat zegt de wetstekst (Wta) concreet over de rol van de toezichthouder?

Artikel 48a:

- 1. De Autoriteit Financiële Markten beoordeelt ten minste eenmaal in de zes jaar, of zoveel vaker als nodig is op basis van een risicoanalyse, of een accountantsorganisatie voldoet aan het bij of krachtens deze wet en de EU-verordening bepaalde.*
- 2. Indien een accountantsorganisatie wettelijke controles verricht bij organisaties van openbaar belang, beoordeelt de Autoriteit Financiële Markten, in afwijking van het eerste lid, ten minste eenmaal in de drie jaar of die organisatie voldoet aan het bij of krachtens deze wet bepaalde.*
- 3. De Autoriteit Financiële Markten baseert haar beoordeling ten minste op een toetsing van een selectie van controledossiers.*
- 4. De beoordeling, bedoeld in het derde lid, is passend en evenredig ten opzichte van de schaal en complexiteit van de activiteit van de accountantsorganisatie. Bij de beoordeling van accountantsorganisaties die wettelijke controles verrichten bij middelgrote ondernemingen, bedoeld in artikel 397, eerste lid, van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek, wordt er rekening mee gehouden dat de internationale controlestandaarden, bedoeld in artikel 26 van de richtlijn, worden toegepast op een wijze die evenredig is met de omvang en complexiteit van de activiteiten van de controlecliënt.*
- 5. De Autoriteit Financiële Markten stelt een verslag op waarin de voornaamste conclusies van de beoordeling zijn opgenomen en verstrekt daarvan een afschrift aan de desbetreffende accountantsorganisatie.*
- 6. De Autoriteit Financiële Markten kan in afwijking van artikel 63a de voornaamste bevindingen en conclusies van beoordelingen als bedoeld in het vierde lid openbaar maken, met dien verstande dat die bevindingen en conclusies niet herleidbaar zijn tot andere personen dan de betrokken accountantsorganisaties.*

⁵² Tweede Kamer der Staten Generaal, kst 29 658-3, Memorie van Toelichting Wta, pagina 16.

1.5 Handhaving⁵³

In de structuur van de wetgeving is voorzien dat de genoemde scheiding van domeinen⁵⁴ rechtstreeks doorwerkt in de juridische handhaving. Geconstateerde gebreken in het voldoen aan de eisen door de accountantsorganisatie kunnen worden gesanctioneerd door de AFM door onder meer een last onder dwangsom en een boete. De accountantsorganisatie kan hiertegen beroep aantekenen bij de bestuursrechter. Daarnaast is er via de Wet tuchtrechtspraak accountants (Wtra) voorzien dat inzake geconstateerde gebreken in de uitgevoerde wettelijke controle door de AFM een klacht bij de Accountantskamer kan worden ingediend.

⁵³ Zie ook het deel over handhaving in paragraaf De rol van de toezichthouder.

⁵⁴ Zie paragraaf over Normadressaten, pagina 19.

2 Overwegingen

Dit hoofdstuk tekent op basis van het hiervoor geschetste wettelijke kader een aantal overwegingen op. Deze overwegingen zijn gerelateerd aan de vragen die in de inleiding over onder meer de opzet en werking van het AFM-toezicht zijn gesteld. Actuele vragen, mede gezien de uitspraken van de Rotterdamse bestuursrechter in de zaken EY/PwC versus AFM van december 2017 jl., en het hoger beroep dat de AFM daarop heeft ingesteld.⁵⁵ Bij deze overwegingen zullen we zoveel mogelijk de indeling van het vorige hoofdstuk aanhouden.

2.1 Wettelijke kaders

Hoe moeten we (het beroep, accountantsorganisaties, externe accountants, de toezichthouder, alle andere stakeholders) omgaan met het stelsel van regelgeving dat ten grondslag ligt aan de wijze waarop onafhankelijk publiek toezicht wordt uitgeoefend op de beroepsuitoefening van (slechts) een deel van de accountantsorganisaties c.q. accountants.⁵⁶ Wat zijn de uitgangspunten als je over toezicht praat? En hoe moeten we een en ander interpreteren?

Het stelsel van regelgeving wordt in de eerste plaats 'internationaal' bepaald door de EU-Verordening betreffende de wettelijke controle van jaarrekeningen, basis voor de Wta, het Bta en de Wab. De doorvertaling daarvan vindt in beginsel plaats door de regels die binnen de zelfregulering door de NBA zijn uitgewerkt. Passen de door de zelfregulering uitgewerkte regels niet binnen de in de wet gestelde algemene normen dan worden bij of krachtens algemene maatregel van bestuur nadere regels gesteld die de desbetreffende normen uit de wet alsnog adequaat invullen.⁵⁷

Concluderend kunnen we stellen dat de Wta en het Bta primair de beroepsorganisatie NBA aanwijzen, die invulling geeft aan de geldende wettelijke kaders voor (externe) accountants en accountantsorganisaties. De NBA is als invuller van de kaders bijgevolg normsteller. En geeft naast opstellen ook uitleg dan wel nadere duiding aan de bedoeling van wet- en regelgeving. Basis voor zowel uitgewerkte regels door de NBA als de interpretatie daarvan ligt overigens ook voor een goed deel 'internationaal'. De invulling van deze kaders door de NBA vinden we (in volgorde) terug in de VGBA (Verordening gedrags- en beroepsregels accountants), de NV COS (Nadere Voorschriften Controle- en Overige Standaarden), de ViO (Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten) en de VAO (Verordening accountantsorganisaties).

⁵⁵ Zie <https://uitspraken.rechtspraak.nl/inziendocument?id=ECLI:NL:RBROT:2017:9978>; <https://uitspraken.rechtspraak.nl/inziendocument?id=ECLI:NL:RBROT:2017:9977>.

⁵⁶ Voor het ontsane onderscheid tussen domeinen, zie Tweede Kamer der Staten Generaal, kst 29 658-3, Memorie van Toelichting Wta, pagina 3.

⁵⁷ Tweede Kamer der Staten Generaal, kst 29 658-3, Memorie van Toelichting Wta, pagina 11-12.

Figuur 1: Regelgevend kader voor het wettelijke controledomein

Normadressaat	Normenkader	Wet- en regelgeving	Bevoegde normstellen de autoriteit	Onafhankelijke toezichhouden de instantie	Rechterlijke instantie
Accountants-organisatie	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Stelsel van kwaliteits-beheersing ▪ Beheerste en integere uitoefening van het bedrijf 	EU-verordening, Wta, Bta, VAO	Wetgever, NBA	AFM, gebruikmakend van zelfregulering sector (NBA, SRA)	Bestuurs-rechter
Externe accountant	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Gedrags- en beroepsregels ▪ Onafhankelijkheidsregels ▪ Nationale en internationale controlestandaarden (zoals ISA's), NV COS 	EU-verordening Wta, Bta, Wab, uitgewerkt in VGBA, NV COS	Wetgever, NBA	NBA, AFM (OOB-controle)	Accountants-kamer

In de EU-verordening, die betrekking heeft op de wettelijke controle van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang ('OOB's'), wordt het toezicht gericht op zowel wettelijke auditors als op auditkantoren (zie de kop van en de tekst van Titel IV van de verordening, zoals opgenomen in de HRA-bundel).

Voor controleplichtige organisaties die geen openbaar belang hebben ('niet-OOB's') geldt de Wta, waarin toezicht op de externe accountant niet als zodanig benoemd wordt. De enige plaatsen in de Wta waar hieraan geraakt wordt, zijn artikel 48a, lid 3 en artikel 49.

Het eerste artikel moet worden gezien in het kader van de beoordeling van de vraag of de betreffende accountantsorganisatie aan de wettelijke eisen voldoet. Gezien het geheel van de paragraaf van artikel 49, wijst artikel 49 er niet op dat de AFM sec toezicht moet houden op de externe accountant.

2.2 NV COS: wetgeving of guidance?⁵⁸

Naast de gedrags- en beroepsregels past de accountant in de uitvoering van zijn werk kwaliteitstandaarden of veldnormen toe: de NV COS. De NV COS is een product uit de Angelsaksische rechtscultuur. In deze cultuur heeft men nauwelijks wetgeving maar wordt gewerkt met rechtersrecht. Dit betekent dat de rechter 'recht vindt in het voorliggende geval'. De rechter maakt hierbij gebruik van algemene rechtsbeginselen maar ook van eerdere uitspraken door hogere rechters over soortgelijke gevallen. Dit creëert een zekere mate van rechtsonzekerheid. In die rechtscultuur is het niet ongebruikelijk dat rechtsgenoten (bijvoorbeeld advocaten, accountants, artsen) vervolgens zelf 'guidance' samenstellen voor beroepsgenoten hoe zij, als beroepsgenoten, menen dat de normen zouden behoren te zijn.

Rechters plegen deze 'guidance' – zeker als ze van organisaties van aanzien komen – zeer serieus te nemen. De 'guidance' wordt ook vaak aangepast aan eventuele opvattingen van rechters. Het regelgevend systeem in de Angelsaksische wereld maakt nauwelijks gebruik van wetten zoals wij die kennen (wetsontwerp, MvT, parlementaire behandeling, tekst van de vastgestelde wet) maar van een systeem waarbij de wet eerder de vorm lijkt aan te nemen van een in algemene termen verwoord vonnis. Toelichting en voorschrift lopen door elkaar (duidelijk te zien bij IFRS en IAAS).

Vanuit deze gedachtengang moet de NV COS (als vertaling van de internationale auditing standards) dan ook gezien worden als een globale uitwerking van de beginselen zoals die in de Code of Ethics / VGBA zijn neergelegd: open richtlijnen of veldnormen (common law), waarvan de accountant gefundeerd, goed beargumenteerd alsook gedocumenteerd mag en kan afwijken. Het is 'guidance', geen voorschrift. Dit betekent niet dat men lichtvaardig de NV COS terzijde kan schuiven. Het laat accountants wel de ruimte om zelf na te denken over voorliggende vragen. De eigen antwoorden moeten echter wel kritisch worden bekeken met de NV COS als 'guidance' waarin de algemene beroepsopvattingen globaal zijn vastgelegd. Een weloverwogen afwijking moet zoals gezegd mogelijk kunnen zijn. In dat kader bevelen wij aan om dit principe te verankeren binnen de NV COS, door een bepaling op te nemen dat de accountant gefundeerd, goed beargumenteerd alsook gedocumenteerd mag en kan afwijken van de geboden guidance.

De NV COS biedt – naast guidance – geen juridisch kader dat bijdraagt tot eenduidige normen, eenduidige interpretatie bij toezicht of tot een handavingskader. Bij de interpretatie van beroepsvraagstukken moet overigens in navolging van bovenstaande steeds heel goed naar de concrete casus worden gekeken. Ook volgt uit bovenstaande dat toepassing van de beroepsregels niet moet starten bij de NV COS, maar bij de algemene beginselen en dat de oplossing moet worden getoetst aan iedere redelijke interpretatie van de NV COS. Het proces begint niet bij de NV COS maar eindigt er. In het huidige toezicht wordt dit uitgangspunt niet gevolgd.

⁵⁸ Zie ook de opmerking hierover gemaakt in de Nota van Toelichting, Bta, pagina 2: "Aandachtspunt bij het gebruiken van de IFAC-standaarden (en dus de beroepsreglementering) is de aard van de norm. In de verordeningen is vaak sprake van voorschriften die zijn ontworpen als een richtsnoer of een wegwijzer voor het handelen van de accountant. Dit kan een onvoldoende concludente norm opleveren in de context van het publiekrechtelijke handhaven waarvan sprake is in de Wta en het Bta".

De NV COS moet ons inziens dus gezien worden als een nadere uitwerking (guidance) van de beginselen, die in de Code of Ethics/VGBA zijn neergelegd. Genoemde stelling kan mede worden onderbouwd vanuit de structuur van de regelgeving, waarin de NV COS een nadere uitwerking vormen van de VGBA, op basis van artikel 24 van de VGBA. Dit impliceert dat in de VGBA opgenomen beginselen leidend zijn ten opzichte van de nadere voorschriften, zoals de NV COS (hogere regelgeving ten opzichte van lagere regelgeving).

Deze overweging heeft consequenties voor de wijze waarop de toezichthouder haar toezicht insteekt en uitvoert, en de wijze waarop zij handhaaft. In de eerste plaats kan guidance (NV COS) nauwelijks als duidelijk toetsings- dan wel handhavingskader worden gebruikt⁵⁹. Het lerend vermogen binnen de sector (noodzakelijk voor verbeteringen binnen de sector en noodzakelijk voor het herstel van vertrouwen in de sector) wordt niet gestimuleerd en vergroot wanneer de toezichthouder niet bereid is om inzicht te geven of een discussie te voeren over de wijze waarop zij de normen (guidance) interpreteert; zeker niet wanneer er geen jurisprudentie wordt opgebouwd (inhoudelijke onderbouwing van uitspraken) door casussen voor een inhoudelijke beoordeling voor te leggen aan de Accountantskamer.

Een complicerende factor is nog dat een (wettelijke) controle nooit zal bestaan uit één activiteit. Wil je dus een oordeel over de controlekwaliteit (what ever that may be) geven dan moet je alle activiteiten in onderling verband bekijken. Ook dit aspect moet in een oordeel/uitspraak worden meegenomen. Voor dit aspect zouden we aansluiting kunnen zoeken bij de wijze van formuleren van vonnissen in strafzaken. Daarbij benoemt de strafrechter de bewijsmiddelen die hij hanteert voor het antwoord op de vraag of een delict door verdachte is begaan (positief), niet heeft begaan (negatief) of dat hij het niet weet (oordeelsonthouding) om vervolgens tot zijn oordeel te komen waarin hij zijn overtuiging vastlegt.

Met de referentie aan het strafrecht wordt ook meteen duidelijk dat in de rechtspraak rechters lang niet altijd op basis van hetzelfde feitensubstraat en dezelfde regels tot dezelfde conclusie komen. Onduidelijk is waarom we dit van rechters begrijpelijk lijken te vinden en bij accountants een onverteerbaar fenomeen. Acceptatie van dit mogelijke verschil van mening klemt te meer aangezien we niet weten hoe de AFM oordeelt en of de AFM deze/onze visie deelt. Het is – mede gezien het feit dat de wetgever de beroepsorganisatie als normsteller aanwijst – de verantwoordelijkheid van het beroep om dit duidelijker te poneren. Het is evident een belang van het beroep om de interpretatie en weging van de normering door de toezichthouder te kennen.

⁵⁹ Zie ook de opmerking hierover gemaakt in de Nota van Toelichting, Bta, pagina 2: *“Aandachtspunt bij het gebruiken van de IFAC-standaarden (en dus de beroepsreglementering) is de aard van de norm. In de verordeningen is vaak sprake van voorschriften die zijn ontworpen als een richtsnoer of een wegwijzer voor het handelen van de accountant. Dit kan een onvoldoende concludente norm opleveren in de context van het publiekrechtelijke handhaven waarvan sprake is in de Wta en het Bta”*.

2.3 Trias politica

Hoe werkt nu de hierboven geschetste rolverdeling van wetgever en normensteller, toezichthouder en handhaver en uiteindelijke rechtsprekende macht in de praktijk?

Zoals gesteld in Memorie van Toelichting⁶⁰ is het van belang dat wordt uitgegaan van de trias politica leer in de Esprit des Lois van Montesquieu. De trias politica leer houdt zeer kort gezegd in dat het voor een rechtsstaat noodzakelijk is dat de wetgevende, uitvoerende en rechtsprekende macht nadrukkelijk van elkaar gescheiden zijn. In een democratie is de wetgevende macht bij vertegenwoordigers van het volk neergelegd. Schendingen van wetten moeten door onafhankelijke rechters worden berecht volgens voor iedereen kenbare en voor iedereen gelijke procedures.

Handhaving en toezicht (wat die term ook behelst, zie hierna) behoren tot het terrein van de uitvoerende macht. Indien bij de uitvoering van handhaving en toezicht het vermoeden van schending van wetten wordt geconstateerd, dienen rechters dit te corrigeren. Complicaties ontstaan doordat de formele wetgever niet voor alle situaties die zich in de huidige maatschappij voordoen, wetten kan maken. De wetgevende macht wordt daarom soms gedelegeerd, maar de formele wetgever blijft in beginsel verantwoordelijk (ministeriële verantwoordelijkheid). Bij min of meer technisch complexe gebieden, zoals gezondheidszorg, voedselveiligheid en bijvoorbeeld ook accountancy, wordt het regelgevend proces bij deskundigen/een beroepsgroep neergelegd. In het geval van de accountancy is deze regelgeving in de wet verankerd; zij is gebaseerd op de Wet op het accountantsberoep (Wab).

Bij wetgeving/regelgeving is van belang dat men zich realiseert dat de regelgever in woorden zijn wil op legt⁶¹. Deze woorden zijn niet eenduidig en moeten worden uitgelegd. De uitleg van de wet is in een rechtsstaat uiteindelijk (dwingend) voorbehouden aan de onafhankelijke rechter. Indien de wetgever meent dat (door de rechter) de wet onjuist wordt geïnterpreteerd, moet de wetgever via nieuwe wetgeving het misverstand verhelpen. Dit kan niet op een informele wijze.

Bij toezicht en handhaving ontkomt degene die met toezicht en handhaving is belast niet aan interpretatie van wetten. De door de toezichthouder gekozen interpretatie is in een rechtsstaat altijd een voorlopige, totdat een rechter zich over een concreet geval heeft uitgesproken.

Opvallend is dat in de literatuur over toezicht, met name van de hand van degenen die zich wetenschappelijk of feitelijk met toezicht bezig houden, veel aandacht is voor de democratische legitimatie van het toezicht en de toezichthouder, maar dat vrijwel altijd de rechtstatelijke implicaties (de trias politica) zeer beperkt worden besproken of onbesproken blijven.

⁶⁰ Zie Tweede Kamer der Staten Generaal, kst 29 658-3, Memorie van Toelichting Wta, pagina 42 en 43

⁶¹ In het Algemeen deel van Asser Serie "Handleiding tot beoefening van het Nederlands Burgerlijk recht" gaf in de oude drukken van de hand van P. Scholten, een van de grote rechtsgeleerden die ons land kende, als zijn opvatting: "In woorden legt de wet haar wil op. Het is daarom van belang, dat de wetgever een duidelijke taal spreekt - een taal, waarin het karakter van gebod en voorschrift uitdrukking vindt: kort, zuiver, scherp. Het wordt lang niet genoeg bedacht, hoezeer de werking der wet mede van haar taal afhangt. Het gebod, dat snel begrepen wordt en zich sterk inprent in het geheugen, heeft meer kans te worden gevolgd dan de eindeloze uiteenzetting met omhaal van woorden, die slechts met moeite kan worden gevat en met nog grootter moeite vastgehouden. Wij Nederlanders zijn op dit punt niet verwend: het Burgerlijk Wetboek van 1838 was al niet wat de Code was, doch hoe gunstig steekt het af bij de ellende van Kinderwetten en Erfrechtsnovelle. Gelukkig geeft een enkele nieuwe wet hoop, dat we op den beteren weg zijn."

Wat zeggen de Wta en en Memorie van Toelichting concreet over de noodzakelijke toepassing van de trias politica-gedachte in het kader van toezicht op accountancy?:

“In het kader van de bevoegdheden van de verschillende betrokken instanties is de «trias politica»-gedachte vaker benoemd. De regels zullen worden gesteld door de wetgever, het toezicht op de naleving van de regels is ondergebracht bij de AFM – zonder een bevoegdheid tot het stellen van nadere regels – en ultieme sanctionering gebeurt door de rechterlijke macht –, de bestuursrechter in het geval van accountantsorganisaties en de accountantskamer in het geval van individuele accountants. De Raden van Tucht zullen worden geïntegreerd in de accountantskamer die zich derhalve ook zal gaan buigen over vermeende misslagen bij vrijwillige controles en beoordelingsverklaringen, met het doel een eenduidige normuitleg van eenzelfde normencomplex te garanderen.”

Het punt van de «trias politica» is aangescherpt door de bevoegdheid van de AFM te beperken tot het stellen van vergunningvoorwaarden van administratieve aard. Dit is ook mogelijk aangezien met de verordenende bevoegdheid van de beroepsorganisaties is voorzien in een mechanisme waarmee ook regels van technisch of organisatorische aard kunnen worden gesteld. Dit zijn regels die ingevolge de Aanwijzingen voor de regelgeving ook zouden kunnen worden gesteld door de toezichthouder.”⁶²

Gezien de eerdere overwegingen bij de NV COS, is de bovengenoemde doelstelling (met het doel een eenduidige normuitleg van eenzelfde normencomplex te garanderen) met de NV COS als normencomplex niet haalbaar.

2.4 Buitenwettelijk toezicht

De onduidelijkheden in de toezichtspraktijk die ontstaan door het hebben van normen die geen juridisch kader bieden (controlestandaarden die ‘guidance’ als karakter hebben), door onduidelijkheid over de verhoudingen (zie trias politicadeel), door onduidelijke interpretatie van geen eenduidige normen (de toezichthouder geeft daar geen inzicht in), door het – tot nu toe – ontbreken van jurisprudentie, worden versterkt door ‘informele normen’ die toezichthouders zoals de AFM erop nahouden.⁶³

Kasdorp stelt⁶⁴: *‘Nederlandse toezichthouders kunnen veel transparanter zijn over hun buitenwettelijke activiteiten. Uit de data van mijn promotieonderzoek blijkt dat de meeste toezichthouders en inspecties er net als de AFM weleens eigen ‘informele’ normen op nahouden. Daar kunnen zinnige redenen voor zijn. Omdat de wet steeds vaker achterloopt op de maatschappelijke ontwikkelingen bijvoorbeeld. Informele normen zijn dan een stuk sneller aangepast dan wetten. Alleen heeft niemand goed zicht op deze buitenwettelijke activiteiten. De onderlinge verschillen zijn bovendien groot. Hoe toezichthouders en inspecties omgaan met informele normen en buitenwettelijk toezicht blijkt bijvoorbeeld afhankelijk van het tegengas dat ze hierbij ervaren, en wat deze toezichthouders zelf vinden dat hun taak is: handhaving, bescherming van de geest van de wet, publieke belangenbehartiging, of maatschappelijk regie? De opvatting van een toezichthouder is moeilijk voorspelbaar voor een ondernemer (of accountant, red.). En helemaal niet controleerbaar door de rechter of de politiek.*

⁶² Tweede Kamer der Staten Generaal, kst 29 658-3, Memorie van Toelichting Wta, pagina 42 en 43.

⁶³ Zie bijvoorbeeld Aute Kasdorp <https://fd.nl/opinie/1235291/geef-toezichthouders-ook-kaders-voor-hun-buitenwettelijk-toezicht>; of 't Hart, F. M. A. (2017). *Zorgplicht bij financiële dienstverlening*: “Hoewel het uitgangspunt van de wetgever is dat toezicht moet worden gehouden op de naleving van publiekrechtelijke gedragsregels, reikt het desbetreffende toezicht in de praktijk verder.”

⁶⁴ Aute Kasdorp <https://fd.nl/opinie/1235291/geef-toezichthouders-ook-kaders-voor-hun-buitenwettelijk-toezicht>.

Daar heeft 't Hart⁶⁵ een goed punt, dat toezichthouders in mijn ervaring ook wel onderschrijven. Is het niet tijd voor een bredere dialoog over buitenwettelijk toezicht? En daarna – ik durf het bijna niet te zeggen – voor aanvullende normen? Geen normen voor bedrijven dit keer, maar voor toezichthouders en inspecties, om de kaders aan te geven waaraan hun buitenwettelijk toezicht moet voldoen. Informele normen, desnoods. Als toezichthouders maar bij daglicht hun maatschappelijke rol kunnen vervullen. Binnen de grenzen die onze maatschappij daaraan stelt.'

Zoals al opgemerkt in de inleiding⁶⁶ is de sector zelf aan de slag gegaan met kwaliteitsbevorderende maatregelen. De vraag kan worden gesteld of deze maatregelen onderwerp moeten vormen van het uit te voeren toezicht. Hierbij is het relevant te constateren, dat de meeste maatregelen niet in wet- en regelgeving zijn verankerd⁶⁷. Voorzover dit wel het geval is vormen de maatregelen onderwerp van toezicht⁶⁸. De overige maatregelen zijn vanuit toezichtkader uitsluitend relevant, voorzover zij aantoonbaar een invulling vormen van bepaalde wettelijke eisen, die gelden voor hetzij de accountantsorganisatie hetzij voor de externe accountant. Immers, toezicht moet altijd gebaseerd zijn op de wet.

2.5 Normadressaten: onderwerp van toezicht

Als aanknopingspunt voor het toezicht is nadrukkelijk gekozen voor de **accountantsorganisatie**. Primair richt het toezicht zich op de vraag of de accountantsorganisatie over een adequaat stelsel van kwaliteitsbeheersing beschikt. Artikel 48a Wta (zie hieronder) bepaalt dat de toezichthouder moet onderzoeken of de accountantsorganisatie voldoet aan het bepaalde in de Wta.

Artikel 48a, Wta:

- 1. De Autoriteit Financiële Markten beoordeelt ten minste eenmaal in de zes jaar, of zoveel vaker als nodig is op basis van een risicoanalyse, of een accountantsorganisatie voldoet aan het bij of krachtens deze wet en de EU-verordening bepaalde.*
- 2. Indien een accountantsorganisatie wettelijke controles verricht bij organisaties van openbaar belang, beoordeelt de Autoriteit Financiële Markten, in afwijking van het eerste lid, ten minste eenmaal in de drie jaar of die organisatie voldoet aan het bij of krachtens deze wet bepaalde.*
- 3. De Autoriteit Financiële Markten baseert haar beoordeling (van het kwaliteits-beheersingssysteem, red.) ten minste op een toetsing van een selectie van controledossiers.*
- 4. De beoordeling (van het kwaliteitsbeheersingssysteem, red.), bedoeld in het derde lid, is passend en evenredig ten opzichte van de schaal en complexiteit van de activiteit van de accountantsorganisatie. Bij de beoordeling van accountantsorganisaties die wettelijke controles verrichten bij middelgrote ondernemingen, bedoeld in [artikel 397, eerste lid, van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek](#), wordt er rekening mee gehouden dat de internationale controlestandaarden, bedoeld in artikel 26 van de richtlijn, worden toegepast op een wijze die evenredig is met de omvang en complexiteit van de activiteiten van de controlecliënt.*

⁶⁵ Zie noot 60.

⁶⁶ Zie pagina 5-6.

⁶⁷ Maatregel 9.2 NBA Rapport In Publiek belang: De AFM betreft in haar toezicht de invoering van de in dit rapport beschreven maatregelen binnen de accountantsorganisaties en Nederlandse topholding van de groep waar de accountantsorganisatie deel van uitmaakt.

⁶⁸ Dit zijn met name maatregelen gericht op de wettelijke controle van organisaties van openbaar belang.

5. De Autoriteit Financiële Markten stelt een verslag op waarin de voornaamste conclusies van de beoordeling zijn opgenomen en verstrekt daarvan een afschrift aan de desbetreffende accountantsorganisatie.
6. De Autoriteit Financiële Markten kan in afwijking van [artikel 63a](#) de voornaamste bevindingen en conclusies van beoordelingen als bedoeld in het vierde lid openbaar maken, met dien verstande dat die bevindingen en conclusies niet herleidbaar zijn tot andere personen dan de betrokken accountantsorganisaties.

Bovengenoemd lid 4 biedt een aantal belangrijke uitgangspunten die we in het huidige toezicht niet nader uitgewerkt zien. In de eerste plaats spreekt dit artikel over schaalbaarheid van de controlestandaarden op basis van de omvang en complexiteit van de controlecliënt:

*Bij de beoordeling van accountantsorganisaties die wettelijke controles verrichten bij middelgrote ondernemingen, bedoeld in [artikel 397, eerste lid, van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek](#), wordt er rekening mee gehouden dat de internationale controlestandaarden, bedoeld in [artikel 26 van de richtlijn](#), worden toegepast **op een wijze die evenredig is met de omvang en complexiteit van de activiteiten van de controlecliënt**.*

De internationale controlestandaarden (doorvertaald in de guidance van NV COS) moeten worden toegepast op een wijze die evenredig is met de omvang en complexiteit van de activiteiten van de controlecliënt. Deze tekst impliceert een schaalbare toepassing van de controlestandaarden. Vanzelfsprekend moet de accountant voldoende evidence en controledocumentatie verzamelen en is daarop aanspreekbaar. Maar de accountant kan op basis van deze bepaling in de uitvoering van zijn activiteiten bij de controlecliënt, rekening houden met de omvang en complexiteit van zijn controleopdracht en van zijn controlecliënt. In dit kader pleiten we er dan ook voor vanuit artikel 48a een verbinding te leggen naar de NV COS, door in de NV COS een bepaling op te nemen dat de accountant gefundeerd, goed beargumenteerd alsook gedocumenteerd mag en kan afwijken van de geboden guidance.

Daarnaast gaat lid 4, artikel 48a Wta uit van schaalbaarheid in toezicht: **De beoordeling** (van het kwaliteitsbeheersingssysteem, red.), bedoeld in het derde lid, is **passend en evenredig** ten opzichte van de **schaal en complexiteit** van de activiteit van de **accountantsorganisatie**. De toezichthouder moet hiermee dus rekening houden.

De vraag is nu hoe het bedoelde onderscheid in toezicht wordt aangebracht tussen de beoordeling van vergunninghouders en vergunninghouders 'plus', en de vraag is hoe de beoordeling 'passend en evenredig ten opzichte van de schaal en complexiteit van de activiteiten van de controleclient' wordt ingericht. Dit in de wetenschap dat wettelijke controles (van organisaties van openbaar belang en van middelgrote ondernemingen) over de grenzen van vergunninghouders heen lopen. Daarnaast moet de beoordeling van controledossiers passen in het kader van de beoordeling van de accountantsorganisatie.

Ten aanzien van de normadressaten benadrukt ook de bestuursrechter in Rotterdam⁶⁹ dat de wetgever duidelijk onderscheiden verantwoordelijkheden voor de accountantsorganisatie en de externe accountant voor ogen heeft gestaan. Ingevolge artikel 48 a Wta lid 1 en 2 is het toezicht primair gericht op de vraag of de accountantsorganisatie voldoet aan wettelijke eisen. Deze vraag zou dus centraal moeten staan in het uit te voeren toezicht. Zo wordt in de MvT gesteld: “*Op grond van het onderhavige wetsvoorstel richt het toezicht van de AFM zich met name op de kwaliteitsbeheersingsystemen van de accountantsorganisatie*”.

De beoordeling van de hiervoor bedoelde selectie van controledossiers door de toezichthouder is gericht op de beoordeling of de accountantsorganisatie voldoet aan de voor haar geldende eisen.

Hier kan een verband worden gelegd met de voor de accountantsorganisatie geldende eisen inzake het stelsel van kwaliteitsbeheersing en inzake de zorgplicht. Ten aanzien van de kwaliteitsbeheersing is met name de vraag aan de orde of uit de selectie van controledossiers blijkt dat de werking van het stelsel niet conform de opzet is. Een voorbeeld hiervan is de vraag of, daar waar voorgeschreven, conform het stelsel een adequate opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling heeft plaatsgevonden. Met betrekking tot de zorgplicht is van belang of de accountantsorganisatie voldoende maatregelen heeft genomen om eraan bij te dragen dat de externe accountant aan de voor hem geldende eisen voldoet.

Dit punt wordt ook bevestigd in recente jurisprudentie: in de uitspraak van de bestuursrechter in Rotterdam in december jl. is gesteld, dat een en ander betekent dat bij het constateren van tekortkomingen in de uitvoering van een controleopdracht niet automatisch de conclusie kan worden getrokken dat de accountantsorganisatie niet aan de voor haar geldende eisen voldoet. De vraag is dan of de accountantsorganisatie had moeten constateren – bijvoorbeeld bij de kwaliteitsbeoordeling – dat de betreffende opdracht niet adequaat was uitgevoerd.

Duidelijk zal dus moeten worden vastgesteld, waarin het stelsel qua opzet, bestaan en/of werking tekortschiet.

Overigens kan nog het volgende worden overwogen:

1. De selectie van controledossier moet gericht zijn op de beoordeling van de vraag of de accountantsorganisatie voldoet aan de aan haar gestelde eisen. De bestaande praktijk is dat de AFM met name dossiers selecteert die op basis van een risico-analyse een verhoogd risico hebben. 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.
2. In de praktijk is gebleken, 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. Met andere woorden, de beoordeling van controledossiers dient volgens de wet plaats te vinden, indien en voorzover deze past binnen de genoemde beoordeling van het kwaliteitsbeheersingsysteem.

⁶⁹ Zie <https://uitspraken.rechtspraak.nl/inziendocument?id=ECLI:NL:RBROT:2017:9978>; <https://uitspraken.rechtspraak.nl/inziendocument?id=ECLI:NL:RBROT:2017:9977>.

3. De toezichthouder heeft te allen tijde de mogelijkheid bij indicaties van ernstige incidenten gericht een controledossier te beoordelen.
4. Daar waar de AFM – al of niet in dit kader – ernstige onvolkomenheden in een controledossier signaleert, zou de toezichthouder de casus moeten voorleggen aan de Accountantskamer. Ook in de Memorie van Toelichting bij de Wta wordt gesteld, dat de AFM de mogelijkheid heeft deze rechtsgang te volgen.

Bij het toezicht op het stelsel van kwaliteitsbeheersing kan worden uitgegaan van een systematiek, die vergelijkbaar is met de beoordeling van de interne controle bij een controleclient of de principes van de accountantscontrole. Er kan dan aandacht worden besteed aan de volgende aspecten:

- De opzet van het stelsel: is het stelsel in opzet adequaat?
- Het bestaan van het stelsel: is het stelsel aanwezig conform de opzet.
- De werking van het stelsel: werkt het stelsel op essentiële punten conform de opzet.

Deze systeemgerichte benadering, die gericht is op de vraag of het kwaliteitsbeheersingsysteem voldoet aan de wet, staat haaks op de gekozen benadering van de AFM die op basis van een gegevensgerichte, selecte (dus niet representatief voor de totale populatie) steekproef (controledossier) constateert of een accountantsorganisatie voldoet aan deze vraag. En mocht (zie lid 3, artikel 48a Wta) de toezichthouder op basis van de controle van een dossier constateren dat er fouten in dat dossier zitten, dan wil dat niet per definitie zeggen dat het systeem of het proces in opzet niet werkt, dan wel niet voldoet aan de wet.

En dat brengt ons bij het doel van toezicht. Gedragstoezicht, dat de AFM uitoefent, heeft tot doel kwaliteitsverbetering en leren van fouten. Daar zit een opvoedkundig element in, dat we in de dagelijkse toezichtspraktijk niet terugvinden.⁷⁰ Punten als belonen en terechtwijzen, discussie over wat wel en wat niet hoort (tussen toezichthouder en toezichtgestelden) is 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.

Gevolg: te weinig discussie over normstelling en interpretatie daarvan, te krampachtig toezicht, geen intervisie. Toezien op kwaliteit is niet toezien op regels sec. Het toezicht van dit moment ondermijnt de professionele kritische instelling en judgement van de accountant.

⁷⁰ Zie bijvoorbeeld ook het pleidooi van Garvelink in het Financieele Dagblad (28 april 2018): 'Nederland is het FC Barcelona van de accountancy'.

Zoals al opgemerkt in de inleiding⁷¹ is de sector zelf aan de slag gegaan met kwaliteitsbevorderende maatregelen. Doel van deze maatregelen is het versterken van het kwaliteitsbeheersingsysteem van de kantoororganisaties. De vraag kan worden gesteld of deze maatregelen – waaronder ook de 53 maatregelen uit het Rapport In Publiek Belang⁷² – onderwerp moeten vormen van het uit te voeren toezicht. Toezicht is immers gericht op de vraag of de accountantsorganisatie voldoet aan het wet- en regelgeving zoals bepaald in de Wta en de EU-Verordening. Voldoet de accountantsorganisatie aan deze vraag, dan werkt het kwaliteitsbeheersingsysteem en kunnen de genoemde 53 maatregelen geen onderwerp van handhaving zijn. Hierbij is het ook relevant te constateren, dat de meeste maatregelen niet in wet- en regelgeving zijn verankerd. Voorzover dit wel het geval is vormen de maatregelen onderwerp van toezicht. De overige maatregelen zijn vanuit toezichtkader uitsluitend relevant, voorzover zij aantoonbaar een invulling vormen van bepaalde wettelijke eisen, die gelden voor hetzij de accountantsorganisatie hetzij voor de externe accountant. Immers, toezicht moet altijd gebaseerd zijn op de wet.

2.6 Handhaving

In de structuur van de wetgeving is voorzien dat de genoemde scheiding van domeinen⁷³ rechtstreeks doorwerkt in de juridische handhaving. Geconstateerde gebreken in het voldoen aan de eisen door de accountantsorganisatie kunnen worden gesanctioneerd door de AFM door onder meer een last onder dwangsom en een boete. De accountantsorganisatie kan hiertegen beroep aantekenen bij de bestuursrechter. Daarnaast is er via de Wet tuchtrechtspraak accountants (Wtra) voorzien dat inzake geconstateerde gebreken in de uitgevoerde wettelijke controle door de AFM een klacht bij de Accountantskamer kan worden ingediend.

Een belangrijk verschil tussen beide rechtsgangen is dat bij de bestuursrechtelijke route slechts een marginale toetsing plaatsvindt, terwijl bij de Accountantskamer vol de inhoud wordt getoetst. Van deze laatste mogelijkheid wordt door de AFM slechts zeer beperkt gebruik gemaakt. Gezien de structuur van de wetgeving (twee gescheiden domeinen) en de feitelijke invulling van het toezicht door de AFM met een zeer intensieve beoordeling van individuele controledossiers is het tegenstrijdig dat slechts zeer beperkt door de AFM klachten bij de Accountantskamer aanhangig worden gemaakt.

Ook uit de rechtsgeschiedenis van de Wtra blijkt dat verwacht werd dat de AFM met enige regelmaat de route via de Accountantskamer zou kiezen. Vanuit een algemeen maatschappelijk belang, namelijk duidelijkheid over de inhoud van de beroepsnormen van accountants en de weging van dergelijke normen in hun onderling verband en in de concrete situatie, is het wenselijk dat de toezichthouder zich in zaken rond accountants vaker tot de tuchtrechter zou wenden.

⁷¹ Zie pagina 5-6.

⁷² Maatregel 9.2 NBA Rapport In Publiek belang: De AFM betreft in haar toezicht de invoering van de in dit rapport beschreven maatregelen binnen de accountantsorganisaties en Nederlandse topholding van de groep waar de accountantsorganisatie deel van uitmaakt.

⁷³ Zie paragraaf over Normadressaten.

In de praktijk is gebleken dat de AFM, ook in gevallen waarin sprake is van het constateren van ernstige gebreken in individuele controledossiers, met verwijzing naar de zorgplicht kiest voor het opleggen van een boete en daarmee voor de bestuursrechtelijke weg. De verwijzing naar de zorgplicht wordt daarbij niet duidelijk gemotiveerd, zodat onduidelijk blijft waarin de accountantsorganisatie exact tekort is geschoten. Een en ander wordt ook gesteld in de eerder genoemde uitspraak van de Bestuursrechter in Rotterdam. Hierdoor wordt impliciet de verantwoordelijkheid van de externe accountant voor een adequate uitvoering van de opdracht tot wettelijke controle ontkend.

Uitgaande van de structuur van de Wta en de Wtra heeft de toezichthouder in feite geen vrije keuze voor de rechtsgang bij de handhaving, maar is de rechtsgang afhankelijk van het antwoord op de vraag welk normadressaat (accountantsorganisatie of externe accountant) niet voldoet aan de in de Wta opgenomen verplichtingen. Overigens kan nog worden opgemerkt, dat de AFM naast de genoemde rechtsgangen de mogelijkheid heeft bij geconstateerde gebreken de betrokken organisatie of externe accountant daarop aan te spreken en aan te dringen op het nemen van gerichte maatregelen.⁷⁴

2.7 Verslag en communicatie

De Wta bepaalt, dat de beoordeling of de accountantsorganisatie voldoet aan de wettelijke eisen in principe per organisatie wordt gecommuniceerd, maar staat wel publicatie toe. Een wettelijke regeling op dit gebied ontbreekt. Wel zou als algemene eis gesteld moeten worden, dat communicatie – mede gezien het doel van de wet – een evenwichtig beeld geeft van de bevindingen over bovengenoemde beoordeling per (deel) sector.

De communicatie voldoet in de praktijk niet in alle opzichten aan deze eis, onder meer omdat:

- Niet wordt vermeld, dat beoordeling door de toezichthouder een voorlopig karakter heeft, omdat een verdere rechtsgang openstaat.
- Niet systematisch inzicht wordt gegeven in de mate waarin accountantsorganisaties, naar het oordeel van de toezichthouder, (niet) voldoen aan de wettelijke eisen.
- De communicatie mede gebaseerd is op intensieve beoordeling van een risicogestuurde selectie van controledossiers, waardoor geen evenwichtig beeld wordt gegeven voor accountantsorganisaties.

Sinds de inwerkingtreding van de Wta heeft de wetgever gemeend aanvullende maatregelen te moeten nemen op een aantal punten, waaronder verslag en communicatie.⁷⁵ Deze wijzigingen in het wettelijke kader hebben alle betrekking op de wettelijke controle van organisaties van openbaar belang en de accountantsorganisaties die deze wettelijke controles uitvoeren.

⁷⁴ Zie bijvoorbeeld ook het DNB-model, dat uitgaat van een andere wijze van risicomitigatie en interventiestrategieën: uitgaand van overleg tussen betrokken partijen vóór inzet handhaving en communicatie.

⁷⁵ Bijvoorbeeld: Wijziging van de Wet toezicht accountantsorganisaties, het Burgerlijk Wetboek en enige andere wetten op het terrein van accountantsorganisaties en het accountantsberoep in verband met het versterken van de governance van accountantsorganisaties (Wet aanvullende maatregelen accountantsorganisaties).

2.8 Doelmatigheid

Toetssteen voor het toezichtsmodel is de doeltreffendheid en doelmatigheid van de invulling van het normencomplex en van de handhaving daarvan. Onder doeltreffendheid wordt verstaan de mate waarin het mogelijk is te komen tot een normencomplex, aangevuld met een handhavingsmodel dat waarborgt dat de accountantsorganisaties en de externe accountants daadwerkelijk voldoen aan de bij of krachtens de wet gestelde regels. Doelmatigheid heeft betrekking op de mate waarin tegen de laagst mogelijke maatschappelijke kosten de hoogst mogelijke graad kan worden bereikt van naleving van het normencomplex.⁷⁶

Gezien alle overwegingen en het feit dat geconstateerd wordt dat het breed gedragen maatschappelijke vertrouwen in de (functie van) de accountant nog niet is hersteld, plaatsen we vraagtekens bij de doeltreffendheid van het huidige toezichtsmodel: de mate waarin gekomen is tot een normencomplex, aangevuld met een handhavingsmodel dat waarborgt dat de accountantsorganisaties en de externe accountants daadwerkelijk voldoen aan de bij of krachtens de wet gestelde regels.

⁷⁶ Tweede Kamer der Staten Generaal, kst 29 658-3, Memorie van Toelichting Wta, pagina 14.

3 Conclusies en aanbevelingen

Wat kunnen we hieruit concluderen en aanbevelen?:

1. Er bestaat een spanningsveld tussen de opzet, bestaan, werking en doel van het onafhankelijk, publieke toezicht zoals beschreven in de Wta en zoals in de praktijk uitgeoefend en ervaren. Het wettelijke kader (in letter en geest) biedt echter voldoende aanknopingspunten om te komen tot duurzame, toekomstbestendige kwaliteitsborging en toezicht.
2. Gedragstoezicht vraagt om een andere insteek en kent een opvoedkundig element dat we in huidige toezicht te weinig terugzien.
3. Extern toezicht op kwaliteitsbevorderende maatregelen vanuit de sector die niet zijn vastgelegd in wet- en regelgeving, staat op gespannen voet met de trias politicaer.
4. De wijze van handhaving kent geen positieve spin off.
5. Er bestaat onduidelijkheid over rollen; daar waar de toezichthouder zich veel te assertief opstelt en over de wettelijke kaders heen beweegt, zou de regelgever (beroepsorganisatie) zich veel meer moeten laten gelden
6. De controlestandaarden (NV COS) bieden geen eenduidige normen en daarmee geen eenduidige interpretatie, is ook niet bedoeld als juridisch kader
7. De nadruk binnen het toezicht ligt te zeer op dossieronderzoek (middel is doel geworden) in plaats van het verbeteren van het kwaliteitsbeersing/borgingsysteem (het eigenlijke doel van de wet).

In algemene zin bevelen wij aan het toezicht duidelijk te richten op het wettelijk kader, vastgelegd in de Wta. Wanneer de focus van het toezicht ligt op de accountantsorganisatie c.q. het kwaliteitsborgingsysteem (hoofdadressant), worden daarmee ook indirect de werkzaamheden van de externe accountant geborgd. Daarmee kan het doel van het toezicht op effectieve en efficiënte wijze worden gerealiseerd. In concreto betekent dit onder meer:

1. Scherpe focus op de vraag of de accountantsorganisatie qua opzet en werking van het stelsel van kwaliteitsbeheersing en inzake overige wettelijke eisen al dan niet voldoet aan de bestaande wet- en regelgeving, onder meer Wta/Bta.
2. Dossieronderzoeken plaatsen in kader van punt 1, hetgeen betekent random selectie en minder intensief.
3. In de NV COS expliciteren dat op basis van de wet bij controles van middelgrote ondernemingen rekening gehouden mag worden met de omvang en complexiteit van de activiteiten
4. In de NV COS het principe verankeren dat de de accountant gefundeerd, goed beargumenteerd alsook gedocumenteerd mag en kan afwijken van de geboden guidance. Dit is noodzakelijk voor de verbinding met de praktijk.
5. Intensieve afstemming met beroepsorganisatie over normstelling en interpretatie van normen;
6. Gesignaleerde ernstige onvolkomenheden in individuele wettelijke controles voorleggen aan de Accountantskamer (opbouw jurisprudentie);
7. Lerend vermogen bevorderen. De sector wil sneller leren van de toezichtsbevindingen. Dit vereist kortere doorlooptijden en snellere formele feedback van toetsingsbevindingen.
8. Communicatie afstemmen op evenwichtige beeldvorming gebaseerd op het geheel van de AFM-bevindingen.