

Vergaderjaar 2023–2024

**36 484**

## **Wijziging van enkele wetten op het terrein van de accountancy in verband met maatregelen ter verhoging van de kwaliteit van de wettelijke controle (Wijzigingswet accountancysector)**

**Nr. 3 HERDRUK<sup>1</sup>**

### **MEMORIE VAN TOELICHTING**

#### **ALGEMEEN**

##### **1. Inleiding**

###### *1.1 Aanleiding*

Een goed functionerende accountancysector is van groot belang voor de Nederlandse samenleving en economie. Door een wettelijke controle te verrichten van de financiële verantwoording van bedrijven en andere instellingen geeft de accountant een hoge mate van zekerheid over de deugdelijkheid van die verantwoording. Deze zekerheid is cruciale informatie voor burgers, bedrijven en de overheid. De wettelijke controles die accountants verrichten moeten daarom van goede kwaliteit zijn.

Die kwaliteit heeft de laatste jaren ter discussie gestaan. In verschillende rapporten werd aangetoond dat de kwaliteit van de sector onder druk staat.

In 2014 bracht de AFM een onderzoek uit over de wettelijke controles van de vier grootste accountantsorganisaties. Hierin stelde de Autoriteit Financiële Markten (AFM) dat ongeveer de helft van de onderzochte dossiers als onvoldoende kwalificeerde<sup>2</sup>. Vervolgens constateerde de AFM in juni 2017 ten aanzien van de accountantsorganisaties met een vergunning tot het verrichten van controles bij organisaties van openbaar belang (oob)<sup>3</sup> dat de kwaliteit van de onderzochte wettelijke controles bij

<sup>1</sup> i.v.m. een correctie van een verschrijving

<sup>2</sup> AFM, «Uitkomsten onderzoek kwaliteit wettelijke controle BIG 4-accountantsorganisaties», 25 september 2014.

<sup>3</sup> Oob's zijn entiteiten waarvoor aanvullende wettelijke waarborgen gelden ten aanzien van de accountantscontrole van hun financiële verslaggeving. Voorbeelden hiervan zijn beursgenoteerde ondernemingen en banken.

de zogenoemde Big 4-accountantsorganisaties niet op orde was.<sup>4</sup> In november 2018 publiceerde AFM een verkenning van kwetsbaarheden in de structuur van de accountancysector. Zo stelde de AFM dat als gevolg van deze kwetsbaarheden de kwaliteit van de wettelijke controles zou kunnen achterblijven bij het maatschappelijk wenselijke kwaliteitsniveau.<sup>5</sup> Voor niet-oob-accountantsorganisaties constateerde de AFM in een rapport uit juni 2019 dat deze organisaties steeds minder gebruik maken van belangrijke kwaliteitswaarborgen bij de uitvoering van wettelijke controles.<sup>6</sup> Enkele maanden daarna, in november 2019, publiceerde de AFM een rapport over haar onderzoek naar de «overige oob-accountantsorganisaties», oftewel de oob-vergunninghouders die geen deel uitmaken van de «Big 4». Daarin concludeert AFM dat deze accountantsorganisaties wisselende resultaten hadden bereikt in hun kwaliteitsslag. Tegelijkertijd stelde zij ook vast dat er nog steeds een «kwaliteitsslag gerealiseerd zal moeten worden».<sup>7</sup> In juni 2023 constateerde de AFM nog dat accountants scherper kunnen en moeten zijn op frauderisico's.<sup>8</sup>

Daarnaast heeft de Monitoring Commissie Accountancy (MCA), een door het bestuur van de Nederlandse Beroepsorganisatie voor Accountants (NBA) aangestelde commissie die tot doel had de waarborging van een continue verbetering van de sector, in verschillende rapporten sinds 2016 bijgedragen aan de discussie over de kwaliteit in de sector.<sup>9</sup> In haar rapport uit januari 2020, getiteld «Spiegel voor de accountancysector», spreekt de MCA van een «structureel probleem» in de accountancysector in de vorm van een prestatiekloof, die is ontstaan door «telkens terugkerende kwaliteitsgebreken met incidenten tot gevolg». Zij stelt onder meer dat de «in verband met de noodzakelijke kwaliteitsverbetering getroffen maatregelen en veranderingen na een proces van vijf jaar nog onvoldoende geborgd [zijn]» en dat de effecten van die maatregelen «nog onvoldoende zijn aangetoond».<sup>10</sup>

Daarbij zij opgemerkt dat ook indien een accountantsverklaring strikt genomen niet hoeft te worden ingetrokken of aangepast in verband met gemiste, van materieel belang zijnde controle-informatie, toch waarborgen kunnen zijn gemist voor kwaliteit van de wettelijke controle. Anders gezegd, tekortkomingen in de wijze van totstandkoming van de accountantsverklaring kunnen ernstig blijken en afdoen aan de kwaliteit van de controle, ook als de accountantsverklaring zelf stand houdt. Dat geldt zeker als deze tekortkomingen ertoe leiden dat doelgroepen van

<sup>4</sup> AFM, «Kwaliteit oob-accountantsorganisaties onderzocht. Uitkomsten van onderzoeken naar de implementatie en borging van verandertrajecten bij de oob-accountantsorganisaties en de kwaliteit van wettelijke controles bij de Big 4-accountantsorganisaties» (28 juni 2017). Beschikbaar via <https://www.afm.nl/nl-nl/professionals/nieuws/2017/juni/kwaliteitslag-oob>.

<sup>5</sup> AFM, «Kwetsbaarheden in de structuur van de accountancysector» (21 november 2018). Beschikbaar via <https://www.afm.nl/nl-nl/nieuws/2018/nov/kwetsbaarheden-structuur-accountancysector>.

<sup>6</sup> AFM, «Trendanalyse kwaliteitswaarborgen bij niet-oob-accountantsorganisaties» (14 juni 2019). Beschikbaar via <https://www.afm.nl/nl-nl/professionals/nieuws/2019/jun/gebruik-kwaliteitswaarborgen-accountants>.

<sup>7</sup> AFM, «Kwaliteit van overige oob-accountantsorganisaties onderzocht. Uitkomsten van onderzoek bij de overige oob-accountantsorganisaties» (14 november 2019). Beschikbaar via <https://www.afm.nl/nl-nl/professionals/nieuws/2019/nov/rapport-kwaliteit-overige-oob-accountants>.

<sup>8</sup> AFM, «Scherpere houding accountants nodig bij frauderisicoanalyse» (8 juni 2023). Beschikbaar via <https://www.afm.nl/nl-nl/sector/actueel/2023/juni/accountants-fraude>.

<sup>9</sup> <http://www.monitoringaccountancy.nl/nieuws-en-publicaties/>.

<sup>10</sup> MCA, «Spiegel voor de accountancysector. Veel problemen zijn helemaal niet nieuw, maar keren alleen telkens terug» (14 januari 2020). Beschikbaar via <http://www.monitoringaccountancy.nl/wp-content/uploads/2020/01/Eindrapport-Monitoring-Commissie-Accountancy-140120.pdf>.

gebruikers geen waarde meer denken te kunnen hechten aan de accountantsverklaring.

De wetgever heeft in de tussentijd geageerd. Op 1 juli 2018 trad de Wet aanvullende maatregelen accountantsorganisaties in werking, waarmee nieuwe *governance*-eisen werden gesteld aan accountantsorganisaties, waaronder ten aanzien van het interne toezicht. Deze maatregelen hadden uitdrukkelijk tot doel de kwaliteit van de (wettelijke) accountantscontrole te verbeteren.

Tegen deze achtergrond van reeds in gang gezet nieuw beleid en de aanhoudende signalen over de kwaliteit in de sector besloot de Minister van Financiën in november 2018 tot een onderzoek naar mogelijke nieuwe maatregelen die de kwaliteit van de wettelijke controle duurzaam zouden kunnen verhogen. Daartoe stelde hij de Commissie toekomst accountancysector (Cta) in.<sup>11</sup>

### *1.2 Rapport en aanbevelingen van de Commissie toekomst accountancysector*

De Cta leverde op 30 januari 2020 haar eindrapport op. Het rapport, getiteld «Vertrouwen op controle», is op dezelfde dag aan beide Kamers der Staten-Generaal gezonden.<sup>12</sup> De bevindingen van de Cta in het rapport zijn genuanceerd en kritisch. Enerzijds stelt de Cta dat de «eerste stappen in een cultuurverandering binnen accountantsorganisaties zijn gezet». Anderzijds was deze cultuurverandering nog onvoldoende duurzaam bestendig en stelde de Cta een structureel probleem met de kwaliteit van wettelijke controles vast, uitgaande van de resultaten van de beoordelingen door de toezichthouder en de kwaliteitstoetsers van de NBA en de Samenwerkende Registeraccountants en Accountants-Administratieconsulenten (SRA). Zij stelt daarnaast dat de kwaliteit van de wettelijke controles de afgelopen jaren onvoldoende is verbeterd. Er was, zo stelde de Cta vast, «nog veel werk aan de winkel».

De Cta deed in haar eindrapport een breed scala aan aanbevelingen die gericht zijn op de duurzame verbetering van de wettelijke controle. Zo adviseert zij onder meer om informatie over de kwaliteit van de sector beter beschikbaar te maken en daartoe kwaliteitsindicatoren op te stellen, de zogenaamde *audit quality indicators (AQI's)*. Accountantsorganisaties zouden moeten worden verplicht om op basis van die kwaliteitsindicatoren periodiek te rapporteren. Ook zou die informatie publiekelijk beschikbaar moeten worden. Ten aanzien van de *governance* van de grootste accountantsorganisaties doet de Cta de aanbeveling om het interne toezichtorgaan een goedkeuringsrecht te geven ten aanzien van belangrijke besluiten. Daarnaast moet de verantwoordelijkheid van de gecontroleerde entiteit voor de opzet en werking van de risicobeheersings- en controlesystemen beter tot uitdrukking worden gebracht. Voor ondernemingen of instellingen die ondanks gereide inspanningen geen accountantsorganisatie bereid weten te vinden om de wettelijke controle te verrichten doet de Cta de aanbeveling om een bevoegdheid op te nemen tot aanwijzing van een accountantsorganisatie. Ook het toezicht moet eenvoudiger en transparanter, aldus de Cta. Daartoe doet zij de aanbeveling om de toezichtuitvoering volledig onder te brengen bij de AFM. Andere aanbevelingen van de Cta hebben onder meer betrekking op de inrichting van een meldpunt voor gebrekkige controles, fraude, continuïteit, cultuur en op het verrichten van nader onderzoek naar structurele ingrepen in de markt.

<sup>11</sup> Kamerstukken II 2018/19, 33 977, nr. 21.

<sup>12</sup> Kamerstukken II 2019/20, 33 977, nr. 28.

### 1.3 Kabinetsreactie op het rapport van de Cta, kwaliteit centraal

Bij brief van 20 maart 2020 schreef de Minister van Financiën aan de Tweede Kamer dat hij de analyse van de Cta onderschrijft en het overgrote deel van de aanbevelingen van de Cta zal opvolgen. Daarbij werd gekozen voor een breed pakket aan maatregelen die gericht zijn op een versterking van de keten, waarvan in ieder geval de controlecliënt, de accountant en de accountantsorganisatie deel uitmaken en waarop de AFM toezicht houdt.<sup>13</sup> Deze ketenaanpak is belangrijk, omdat de kwaliteit van een wettelijke controle de uitkomst is van een proces waarin alle betrokken partijen hun verantwoordelijkheid nemen. Hiermee wordt ook recht gedaan aan de conclusie van de Cta dat, bij gebreke van een *silver bullet*, een combinatie van maatregelen nodig is om de kwaliteit van de wettelijke controle duurzaam te verbeteren.

Bij de opvolging van deze aanbevelingen en de verbetering van de kwaliteit van de controle, staat de belangrijke publieke taak centraal die een externe accountant vervult met een wettelijke controle, die resulteert in een verklaring omtrent getrouwheid van de financiële verantwoording van de onderneming of instelling. Het wettelijk monopolie van de externe accountant om een publieke verklaring te mogen afgeven over de uitkomst van een bij wet voorgeschreven controle van de jaarrekening brengt de verplichting met zich om die wettelijke controle zo uit te voeren dat geen twijfel bestaat over de juistheid en kwaliteit daarvan. De externe accountant voert deze wettelijke, publieke taak uit vanuit een accountantsorganisatie, die de opdracht aanneemt en de uitvoering daarvan organiseert. De samenwerking in de driehoeksverhouding tussen controlecliënt, accountantsorganisatie en externe accountant resulteert in een accountantsverklaring met één hoofddoel: betrokkenen zoals intern toezicht-houders, aandeelhouders, financiers, investeerders en/of schuldeisers het vertrouwen geven dat de cijfers van de onderneming of instelling kloppen.

Aan die kwaliteit heeft allereerst de te controleren onderneming of instelling een bijdrage te leveren, door voldoende en inzichtelijke controle- en risico-informatie te verstrekken aan de accountantsorganisatie. Aan de kwaliteit heeft verder de sector als geheel een belangrijke bijdrage te leveren, zoals de organisatie van de (permanente) opleiding en examinering tot accountant en de beroepsregulering door respectievelijk de Commissie Eindtermen Accountantsopleiding (CEA) en de Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA). Aan de kwaliteit van het controlewerk heeft voorts elke accountantsorganisatie afzonderlijk een bijdrage te leveren, zoals het organiseren van voldoende tijd en middelen voor het te verrichten controlewerk en voor het creëren en in stand houden van een cultuur, die kwaliteit en professionaliteit voorop stelt. Aan de kwaliteit van de accountantsverklaring heeft tot slot de externe accountant een bijdrage te leveren, door ervoor te zorgen dat ook hij of zij kan instaan voor de deugdelijkheid van de controle.

Van dit systeem maken ook de wettelijk toezichthouder AFM onderdeel uit en de tuchtrechter, de Accountantskamer. Dit systeem en zijn actoren werken zo veel als mogelijk op basis van normen die op draagvlak kunnen rekenen en die vrijwillig worden nageleefd. Maar genoemde doelgroepen hebben dusdanig belang bij een dragende accountantsverklaring dat zij mogen verwachten dat, aangezien er accountantsverklaringen zijn afgegeven, die twijfel lieten over het oordeel over de getrouwheid van de financiële verantwoording, de overheid als systeemverantwoordelijke passend ingrijpt, namens die doelgroepen en regels formuleert om waar

<sup>13</sup> Kamerstukken II 2019/20, 33 977, nr. 29.

nodig oorzaken te adresseren van schadelijk gedrag van accountantsorganisaties of externe accountants.

Voor de overheid is wettelijke regulering alleen aan de orde indien een probleem of schadelijk gedrag bij accountantsorganisaties of bij externe accountants dat en risico is voor de kwaliteit van de wettelijke controle niet anders kan worden opgelost of geadresseerd dan door aanvullende wettelijke normen op te leggen. Om het door de Cta gesignaleerde het tot op heden bestaande probleem op te lossen van het gebrek aan beschikbaarheid van vergelijkbare informatie over indicatoren van kwaliteit zijnde van belang voor bijvoorbeeld bestaande of aanstaande controlecliënten die hun oordeel over controlekwaliteit daarop willen kunnen baseren, bevat dit voorstel een verplichting voor accountantsorganisaties om die indicatoren te rapporteren. Om het probleem op te lossen dat een organisatie van openbaar belang geen toegang heeft tot een externe accountant voorziet dit voorstel in de afdwingbare mogelijkheid tot toewijzing daarvan. Om het probleem van het schadelijke gedrag te adresseren dat een accountantsorganisatie haar stelsel van kwaliteitsbeheersing niet mede inricht op borging van de kwaliteit van de wettelijke controles voorziet dit voorstel een rechtens afdwingbare verplichting die specifiek hierop ziet, in het belang van gebruikers van de accountantsverklaring. Door deze als verduidelijking van de medeverantwoordelijkheid van de accountantsorganisatie voor de kwaliteit van de wettelijke controles bedoelde verplichting komt ook, zoals aanbevolen door de Cta, het stelsel van kwaliteitsbeheersing centraler te staan. Formele bestuurs- en tuchtrechtelijke handhaving (door respectievelijk de AFM als wettelijk toezichthouder en de Accountantskamer als tuchtrechter) is daarbij geen doel op zich, maar de mogelijkheid van handhaving als stok achter de deur benadrukt het belang van de normen en bevordert de naleving daarvan en daarvoor zijn wettelijke normen nodig.

Naar aanleiding van verschillende incidenten die zich hebben voorgedaan en rapporten van de AFM over de kwaliteit van de wettelijke controles is de wetgeving voor accountants de afgelopen jaren aangescherpt. De Cta heeft echter vastgesteld dat de kwaliteit van de wettelijke controle nog niet op het gewenste niveau is. Dat rechtvaardigt aanvullende maatregelen, omdat de kwaliteit van de controle de basis is voor het vertrouwen in de controle en een voorwaarde voor vertrouwen in de sector. Het is vervolgens aan accountantsorganisaties en externe accountants om op basis van deze aanvullende voorschriften met onder meer opleiding, werkcultuur en beroepsregulering te zorgen dat externe accountants en de controlespecialisten en -medewerkers zich eerst en vooral richten op kwaliteit van de wettelijke controle. Het is dit samenspel van regelgeving en de uitvoering die daaraan wordt gegeven door externe accountants, accountantsorganisaties en de beroepsgroep als geheel, dat de kwaliteit en de betrouwbaarheid van de wettelijke controle moet verbeteren.

Het vertrouwen in de accountantsverklaring is inderdaad een andere dimensie dan het vertrouwen in de sector of de beroepsgroep als geheel. De kwaliteit van de verklaring is wel de resultante van de kwaliteit van het uitgevoerde controlewerk, dat weer de resultante is van onder meer opleiding, middelen, houding, gedrag en governance, ten aanzien waarvan de accountantsorganisatie de medeverantwoordelijkheid draagt om die te organiseren, en van de controle- en risico-informatie die de gecontroleerde onderneming ter beschikking stelt. Al deze factoren moeten erop zijn gericht op de kwaliteit van de accountantsverklaring.

Dit wetsvoorstel is een aanvulling op het reeds bestaande regelgevend kader voor accountants. Bij de keuze van de maatregelen en de uitwerking daarvan is telkens rekening gehouden met de gevolgen van de maatre-

gelen voor het werk van accountants en de organisatie van accountantsorganisaties in de praktijk. Voor de voorgestelde maatregelen is gekozen omdat de bijdrage die zij leveren aan de kwaliteit van de wettelijke controle opweegt tegen bijvoorbeeld gelddruk.

De maatregelen in het wetsvoorstel hebben niet als doel om het vak van accountant aantrekkelijker te maken, maar zijn er wel op gericht om accountants te ondersteunen bij het scheppen van een kwaliteitsgerichte cultuur. Een dergelijke cultuur, waarin de accountant en de accountantsorganisatie primair streven naar goede controles en waarin commerciële belangen daaraan ondergeschikt zijn, heeft het in zich om intrinsiek gemotiveerde accountants aan te trekken en te behouden. Tegelijkertijd is ook duidelijk dat een meer structurele aanpak van de oorzaken van het tekort aan controlecapaciteit gewenst is.

Om die structurele aanpak van het probleem van schaarste aan controlecapaciteit (aanbodzijde) te helpen oplossen heeft de Minister van Financiën twee personen gevraagd als zogeheten Kwartiermakers toekomst accountancysector (Kwartiermakers) verbeteringen aan te jagen in de accountancysector. In dat kader hebben de kwartiermakers een gerichte opdracht gegeven.<sup>14</sup> Die opdracht moet leiden tot een integraal advies over de mogelijkheden tot een grondige herziening van het beroepsprofiel van de accountant van de toekomst en van het stelsel van opleiding dat past bij dat profiel. Het is de bedoeling te achterhalen hoe het beroep van accountant aantrekkelijker kan worden gemaakt dusdanig dat de instroom in het controlewerk toeneemt en de uitstroom afneemt. Hetzelfde geldt voor de opleiding tot accountant. Ook daar is het de bedoeling dat de instroom toeneemt en de uitstroom afneemt. De opleiding tot accountant moet moderner en beter studeerbaar worden. Het werken als accountant moeten aantrekkelijker worden. Theoretische en praktijkopleidingen moeten beter op elkaar aansluiten en passen bij de studenten. Wijzigingen die nodig zijn om uitvoering te kunnen geven aan het advies tot modernisering van het beroepsprofiel en het stelsel van opleiding tot accountant worden in overweging genomen.

## **2. Doel en hoofdlijnen van het wetsvoorstel**

Een aantal van de door het kabinet aangekondigde maatregelen ter uitvoering van het Cta-rapport vereist een wetswijziging. Die maatregelen zijn onderdeel van het nu voorliggende wetsvoorstel.

Het gaat daarbij allereerst om het geven van een juridische grondslag voor de rapportage op basis van de *audit quality indicators*, de kwaliteitsindicatoren die inzicht kunnen geven in factoren die kunnen bijdragen aan kwaliteit van wettelijke controles. Daarnaast bevat dit wetsvoorstel een versterking van de interne *governance* van de grootste accountantsorganisaties, door deze organisaties te verplichten een intern toezichtorgaan in te stellen met bevoegdheden ten aanzien van investeringen en winstuitkering. Ook bevat dit wetsvoorstel een bevoegdheid voor de publiekrechtelijke beroepsorganisatie voor accountants, de NBA, om een accountantsorganisatie met een oob-vergunning aan te wijzen in gevallen waarin een controlecliënt zijnde een organisatie van openbaar belang geen accountantsorganisatie bereid vindt om de wettelijke controle te verrichten.

Andere wijzigingen die deel uit maken van dit wetsvoorstel houden verband met de vereenvoudiging en versterking van het toezicht op niet-oob-accountantsorganisaties door de toezichtuitvoering bij de AFM

<sup>14</sup> Kamerstukken II 2022/23, 33 977, nr. 42.

onder te brengen en het verlagen van de drempel voor accountantsorganisaties om bij de AFM melding te doen van geconstateerde gebreken in een wettelijke controle.

Daarnaast worden nog enkele andere, niet uit het Cta-rapport voortvloeiende wijzigingen voorgesteld, waaronder ten aanzien van het doel van het kwaliteitsbeheersingssysteem, de vakbekwaamheid van buitenlandse accountants, de modernisering van de *governance* van de NBA en de stroomlijning van het accountantstuchtrecht.

Deze voorstellen worden hieronder nader toegelicht.

### **3. Versterking van de keten: uitwerking van de onderdelen**

#### *3.1 Vaststelling, rapportage en publicatie audit quality indicators*

De Cta stelt in haar eindrapport «Vertrouwen op controle» dat er weinig informatie beschikbaar is over de kwaliteit van wettelijke controles. Daarbij maakte de Cta onderscheid tussen drie niveaus, namelijk het niveau van het individuele controleproces, het niveau van de waarborging van de kwaliteit binnen accountantsorganisaties en het niveau van andere factoren, zoals cultuur, die van invloed zijn op de kwaliteit van de wettelijke controle. Er is vooral weinig informatie beschikbaar over het tweede en derde niveau van kwaliteit, aldus de Cta, waardoor onvoldoende transparant is wat de kwaliteit van de accountantscontrole is.

De Cta meende dat het cruciaal is dat er snel betere informatie beschikbaar komt over de kwaliteit. In dat kader beval de Cta in het eindrapport aan om op korte termijn uniforme indicatoren te ontwikkelen voor het bevorderen van inzicht in factoren die van invloed zijn op de kwaliteit van wettelijke controles (de zogenaamde *audit quality indicators*).<sup>15</sup> Accountantsorganisaties dienen aan de hand van deze *audit quality indicators* periodiek te rapporteren over de kwaliteit van de door hen uitgevoerde controles. De rapportages moeten op één openbaar toegankelijke plek worden verzameld en beschikbaar worden gesteld.<sup>16</sup>

Van het invoeren van kwaliteitsindicatoren kan op zichzelf geen kwaliteitsverhogend effect worden verwacht. Maar data dragen wel bij aan het voeren van een goede discussie en het nemen van gefundeerde beslissingen door alle belanghebbenden, zoals bijvoorbeeld controlecliënten maar ook de accountantsorganisaties zelf. De indicatoren geven inzicht in de factoren die van invloed zijn op de kwaliteit van wettelijke controles in de sector en bieden een basis om het debat over de kwaliteit in de sector in de toekomst meer gefundeerd te voeren. Daarnaast ondersteunt deze informatie publieke en private organisaties bij het selecteren van een accountantsorganisatie, geeft het de sector een continue prikkel om haar resultaat op de *audit quality indicators* op het niveau van de accountantsorganisatie en het opdrachtniveau telkens weer te verbeteren en maakt het inzichtelijk op welke punten eventueel moet worden bijgestuurd. Daarom zijn de aanbevelingen ten aanzien van de *audit quality indicators* van de Cta overgenomen.

De Kwartiermakers hebben tot taak gekregen om de *audit quality indicators* voor wettelijke controles op te stellen en om een oordeel te geven over de juridische verankering daarvan.

---

<sup>15</sup> Aanbeveling nr. 1.

<sup>16</sup> Aanbeveling nr. 2.

In september 2020 hebben de Kwartiermakers vier divers samengestelde werkgroepen ingesteld. Drie werkgroepen hebben een voorstel aan de Kwartiermakers gedaan voor wat de *audit quality indicators* zouden kunnen zijn. Elke werkgroep heeft zich hierbij gericht op één van de drie niveau's van kwaliteit (op controleniveau, het kwaliteitsbeheersingssysteem of andere factoren met invloed op de kwaliteit, zoals cultuur). Eén werkgroep heeft zich gericht op de (juridische) verankering en ontsluiting van de *audit quality indicators*. Dit heeft geleid tot een eerste set van 11 indicatoren. Met de in dit wetsvoorstel opgenomen verplichtingen ten aanzien van de *audit quality indicators* wordt grotendeels uitvoering gegeven aan het voorstel van de Kwartiermakers.

Voor een wettelijke rapportageverplichting, in plaats van een experiment of zelfregulering, is gekozen vanwege het belang van het instrument voor het verkrijgen van inzicht in kwaliteit. Daarbij past dat toezicht wordt gehouden op de naleving van de rapportageverplichting en dat deze handhaafbaar is. Wel houdt het voorstel op twee manieren rekening met het feit dat de *audit quality indicators* nieuw zijn. Het is namelijk ten eerste de bedoeling de werking van deze indicatoren periodiek te evalueren zodat ruimte ontstaat deze te herzien. Daarbij wordt gedacht aan een eerste evaluatie na een periode van twee tot drie jaar. Die evaluatie kan aanleiding geven tot aanpassing van de regels voor kwaliteitsindicatoren. Ten tweede zal de rapportageverplichting in eerste instantie alleen gaan gelden voor een beperkte groep accountantsorganisaties. Na inwerking-treding van dit wetsvoorstel zullen eerst die accountantsorganisaties *audit quality indicators* rapporteren, die een vergunning hebben om organisaties van openbaar belang te mogen controleren. Een groep van zo'n 6 accountantsorganisaties, die gezamenlijk verreweg de meeste wettelijke controles uitvoert bij (middel)grote ondernemingen en organisaties van openbaar belang, begint met de invoering en uitvoering van de vastgestelde kwaliteitsindicatoren, waarmee ook de NBA een begin maakt met de openbaarmaking. Nadat de eerste evaluatie heeft plaatsgevonden en eventuele aanpassingen in de *audit quality indicators* zijn aangebracht, volgen door de zogeheten reguliere vergunninghouders, zijnde accountantsorganisaties, die wettelijke controles uitvoeren bij andere organisaties dan die van openbaar belang.

Deze gefaseerde invoering biedt de reguliere vergunninghouders verschillende voordelen. Ten eerste wordt na een evaluatie een mogelijke vernieuwde set kwaliteitsindicatoren opengesteld, die verder is geoptimaliseerd wat betreft relevantie en geschiktheid. Ten tweede kunnen zij lessen trekken uit de eerste periode van implementatie en uitvoering door de accountantsorganisaties die een vergunning hebben om organisaties van openbaar belang te mogen controleren. Ten derde hebben de reguliere vergunninghouders langer de tijd om zich optimaal voor te bereiden op de aankomende verplichting om te rapporteren.

Het voorstel komt neer op het volgende: de *audit quality indicators* zullen met het oog op de onafhankelijkheid worden vastgesteld door de Minister van Financiën. De eerste set *audit quality indicators* wordt op basis van het voorstel van de Kwartiermakers vastgesteld. Daarbij zal, zoals gezegd, grotendeels uitvoering worden gegeven aan het voorstel van de Kwartiermakers. Ter bescherming van de privacy van de externe accountant is er wel voor gekozen om, voor zover de naam van de externe accountant onderdeel uitmaakt van de *audit quality indicators*, deze te pseudonimiseren.

Het gaat hierbij specifiek om de voorgestelde *audit quality indicator* nr. 1, die weergeeft in welk percentiel zich de mate bevindt van de relatieve omvang van de betrokkenheid van de externe accountant bij wettelijke



controles. Accountantsorganisaties zullen niet worden verplicht de naam openbaar te laten maken van de externe accountant, maar zullen die naam pseudonimiseren, als bedoeld in artikel 4, onderdeel 5, Algemene Verordening Gegevensverwerking (AVG). Ook in die vorm is het mogelijk vast te stellen in welke percentiel de omvang zich bevindt van de betrokkenheid van de externe accountant, in verhouding tot de omvang van de betrokkenheid van alle bij de controle betrokken medewerkers en specialisten. Het gaat daarbij immers in eerste instantie niet om de persoon achter de externe accountant, en niet dus om de naam. Het gaat om de hoedanigheid van de persoon als externe accountant ten opzichte van de andere betrokkenen in het team van medewerkers dat betrokken is bij het controlewerk. Overwogen is nog om de pseudonimisering van de naam te laten verrichten door de NBA, maar deze optie zou betekenen dat de NBA dit privacygevoelige persoonsgegeven zou moeten verwerken waarbij de accountantsorganisatie verplicht zou blijven de naam te rapporteren. Om het risico op niet passende verwerking zo klein mogelijk te houden is ervoor gekozen de pseudonimisering van de naam van de externe accountant te laten plaatsvinden binnen de accountantsorganisatie van waaruit de externe accountant werkt.

Nadat de *audit quality indicators* in gebruik zijn genomen zal de NBA zorg dragen voor een periodieke evaluatie van de *audit quality indicators* en daarvan verslag doen aan de Minister van Financiën. Dit is nodig omdat maatschappelijke ontwikkelingen of nieuwe wetenschappelijke inzichten gevolgen kunnen hebben voor de wijze waarop de kwaliteit van wettelijke controles wordt vastgesteld of beoordeeld. Deze ontwikkelingen en inzichten zullen dan ook voldoende tot uitdrukking moeten komen in *audit quality indicators*. Met een periodieke evaluatie door de NBA worden de kwaliteit en relevantie van de *audit quality indicators* op langere termijn gewaarborgd.

Accountantsorganisaties worden daarmee op grond van dit wetsvoorstel verplicht om (op termijn), op basis van de *audit quality indicators*, periodiek te rapporteren aan de beroepsorganisatie NBA. De AFM houdt toezicht op de naleving van deze verplichting om tijdig en volledig te rapporteren en kan bij overtredingen ook handhavend optreden.

De NBA draagt zorg voor de openbaarmaking van de gerapporteerde informatie. Met deze openbaarmaking wordt voor de belanghebbenden, waaronder controlecliënten, beter inzichtelijk hoe accountantsorganisaties presteren op de kwaliteitsindicatoren.

Voor het draagvlak voor de *audit quality indicators* is het van belang dat de sector een belangrijke rol krijgt bij de vaststelling, actualisatie en evaluatie. Daarnaast is het met het oog op de lasten wenselijk om deze taken onder te brengen bij een bestaand orgaan. De NBA is als publiek-rechtelijke beroepsorganisatie daarvoor de meest geschikte organisatie. Hierbinnen dient een onafhankelijke commissie met een brede vertegenwoordiging te worden opgericht, die zal worden belast met de periodieke evaluatie. Deze commissie brengt een evaluatieverslag uit aan de Minister van Financiën over de *audit quality indicators* en eventueel noodzakelijk geachte wijzigingen daarvan. De Minister van Financiën besluit over de vaststelling en wijzigingen van de *audit quality indicators*.

### 3.2 Versterking governance grootste accountantsorganisaties

Op basis van haar onderzoek doet de Cta in haar eindrapport de aanbeveling dat de reeds geldende *governance*-eisen voor oob-organisaties aangevuld zouden moeten worden met een bijzondere taakomschrijving en goedkeuringsrechten voor de raad van commissarissen én dat dit

aangevulde regime zou moeten worden uitgebreid naar grote niet-oob-accountantsorganisaties.<sup>17</sup> De Cta heeft zich daarbij laten inspireren door het vennootschapsrecht, waarin belangrijke eisen aan de *governance* van vennootschappen niet alleen aan de rechtsvorm maar ook aan de omvang zijn gerelateerd. Deze eisen zijn ook wel bekend als het structuurregime. Het verplichten tot en versterken van een onafhankelijk intern toezicht-houdend orgaan, zoals een raad van commissarissen, moet beter evenwicht brengen in het commercieel belang van accountantsorganisaties enerzijds en het maatschappelijk belang van de kwaliteit van een wettelijke controle anderzijds.

Het nu voorliggende voorstel voorziet in de versterking van de interne *governance* van de grootste accountantsorganisaties, in overeenstemming met het advies van de Cta. Het gaat om een groep die grotendeels bestaat uit BV's en NV's en een enkele personenvennootschap (maatschap). Deze groep omvat zowel de oob-accountantsorganisaties als andere grote accountantsorganisaties. Alle oob-accountantsorganisaties en een aantal niet-oob-accountantsorganisaties beschikken reeds over een raad van commissarissen en bepaalde organisaties hebben ook al een vorm van het structuurregime geïmplementeerd. Aan andere accountantsorganisaties zal het wetsvoorstel extra eisen opleggen. Naast de zes oob-accountantsorganisaties wordt ingeschat dat het vijftien tot twintig andere accountantsorganisaties betreft.

Het versterken van de *governance* van accountantsorganisaties is gestoeld op drie gedachten. Ten eerste is er in de sector sprake van steeds grotere accountantsorganisaties. Het is van maatschappelijk belang dat deze grote organisaties goed worden bestuurd en verantwoording afleggen. Ten tweede is er (inter)nationaal aandacht voor adequate borging van goed bestuur. Ten derde hebben accountantsorganisaties een belangrijke taak in het maatschappelijk verkeer, namelijk het verrichten van wettelijke controles, resulterend in een oordeel over de getrouwheid van de jaarrekening. Deze taak is in het bijzonder in de keten van financiële verantwoording van grote waarde. Deze rol geeft accountantsorganisaties een groot publiek belang en onderstreept de noodzaak tot het borgen van een goede *governance* binnen accountantsorganisaties.

De huidige wet- en regelgeving voorziet reeds in een verplichting voor oob-accountantsorganisaties om een intern toezichtorgaan te hebben dat uit ten minste drie voor die taak geschikte en onafhankelijke personen bestaat. De taken van dit intern toezichtorgaan zijn (zie artikel 22a van de Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta) en artikel 34e van het Besluit toezicht accountantsorganisaties (Bta) kort samengevat de volgende: het voordragen van de te benoemen dagelijks beleidsbepalers van de accountantsorganisatie, het toezicht houden op het stelsel van kwaliteitsbeheersing van de accountantsorganisatie, het met raad terzijde staan van de dagelijks beleidsbepalers van de accountantsorganisatie, het schorsen of ontslaan van de dagelijks beleidsbepalers, het doen van een voorstel voor het beloningsbeleid en het vaststellen van de hoogte en samenstelling van de beloning van de dagelijks beleidsbepalers van de accountantsorganisatie. Daarnaast heeft het intern toezichtorgaan op grond van de huidige wetgeving goedkeuringsrechten bij besluiten van de dagelijks beleidsbepalers ten aanzien van het stelsel van kwaliteitsbeheersing (waarvan ook deel uitmaakt het beloningsbeleid, ook ten aanzien van winstdeling), besluiten over de benoeming, schorsing en het ontslag van bij de accountantsorganisatie werkzame externe accountants en de compliance officer en besluiten over de vaststelling van de jaarlijkse begroting.

<sup>17</sup> Kamerstukken II 2019/20, 33 977, nr. 28.

Het wetsvoorstel regelt dat het *governance*-regime voor de oob-accountantsorganisaties verder wordt versterkt door het intern toezichtorgaan aanvullende bevoegdheden te geven. Dit versterkte regime zal daarnaast ook van toepassing worden op andere grote accountantsorganisaties. Op deze manier wordt voorkomen dat een aanvullend type vergunning wordt gecreëerd.

In het nu voorliggende voorstel worden als *cumulatieve* selectiecriteria voor de «grootste» accountantsorganisaties gehanteerd: 1) omzet uit wettelijke controles per boekjaar minimaal € 3.000.000,- en 2) aantal wettelijke controles per boekjaar minimaal 150.

Met deze twee criteria wordt de toepassing van de nieuwe regels afhankelijk van het (markt)aandeel in de sector. De omzet wordt bepaald aan de hand van de som van de (geconsolideerde) vergoedingen per boekjaar per accountantsorganisatie die bij controlecliënten in rekening worden gebracht voor de wettelijke controles. Omzet uit vrijwillige controles en andere vormen van omzet die de accountantsorganisatie heeft worden niet meegenomen.

De *governance* van de oob-accountantsorganisaties en de accountantsorganisaties die onder de hierboven genoemde selectiecriteria vallen, wordt op vijf onderdelen versterkt. Bij elk van deze onderdelen is in eerste instantie overwogen dat zij van invloed zijn op de kwaliteit van de door de accountantsorganisatie te verrichten wettelijke controles. Ook is overwogen dat het maatschappelijke belang van de grootste accountantsorganisaties rechtvaardigt dat het intern toezichtorgaan een belangrijke positie inneemt in de *corporate governance* van deze ondernemingen. Hiermee wordt ook aangesloten bij de wettelijke taakopdracht van het interne toezichtorgaan, dat immers niet alleen verplicht is zich te richten op het belang van de accountantsorganisatie en de met haar verbonden onderneming, maar ook verplicht is om het publieke belang om de kwaliteit van wettelijke controles te borgen (artikel 34f, eerste lid, Bta).

Allereerst wordt voorgesteld om een verplichting op te nemen met de strekking dat een voorstel tot winstuitkering de voorafgaande goedkeuring van het interne toezichtorgaan moet hebben. Hierdoor wordt de invloed op de besluitvorming over deze onderwerpen gedeeld met het interne toezichtorgaan. Het is een extra stimulans om te investeren in de kwaliteit op de lange termijn en in de wettelijke controles in de toekomst. Het betreft hier de uitkering van dividend of anderszins een uitkering uit de vrije reserves. Dit nieuwe goedkeuringsrecht komt in aanvulling op het goedkeuringsrecht van het interne toezichtorgaan ten aanzien van besluiten van de dagelijkse beleidsbepalers over het stelsel van kwaliteitsbeheersing, de taak om een voorstel te doen voor het beloningsbeleid en de taak om de hoogte en samenstelling van de beloning van de dagelijkse beleidsbepalers van de accountantsorganisatie vast te stellen.

Ten tweede krijgt het interne toezichtorgaan een goedkeuringsrecht ten aanzien van besluiten omtrent een aantal andere onderwerpen die deel uitmaken van het eerdergenoemde structuurregime. Met andere woorden, de huidige wettelijke bevoegdheden van het interne toezichtorgaan van grote accountantsorganisaties worden aangevuld met de goedkeuringsrechten voor de raden van commissarissen uit het structuurregime. Meer specifiek gaat het over het aangaan of verbreken van een duurzame samenwerking van de accountantsorganisatie, het nemen (of ingrijpend wijzigen) van een deelneming in een andere vennootschap, het doen van investeringen en het beëindigen van de arbeidsovereenkomst van een aanmerkelijk aantal werknemers.

Het interne toezichtorgaan moet op grond van artikel 34i van het Besluit toezicht accountantsorganisaties jaarlijks een verslag opstellen waarin het onder meer ingaat op de wijze waarop het orgaan zijn rol heeft ingevuld ten aanzien van alle aan het orgaan toegewezen taken en bevoegdheden. Dit verslag moet openbaar worden gemaakt.

De AFM zal de geschiktheid vaststellen van de natuurlijke personen bij de «grote accountantsorganisaties» die deel uitmaken van het orgaan dat belast is met het interne toezicht en bij de natuurlijke personen die het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie bepalen. Geschiktheid wordt ook vastgesteld van de dagelijks beleidsbepalers van het hiërarchisch hoogste netwerkonderdeel met zetel in Nederland. Dit geldt nu reeds voor oob-vergunninghouders.

### *3.3 Aanwijzingsbevoegdheid voor organisaties van openbaar belang zonder accountant*

Gelet op het publiek belang van de accountantscontrole bij organisaties van openbaar belang is het van aanzienlijk belang dat deze entiteiten ook daadwerkelijk worden gecontroleerd. Het wetsvoorstel omvat hiertoe een aanwijzingsbevoegdheid waarbij – als ultimum remedium – een accountantsorganisatie aan een organisatie van openbaar belang wordt toegewezen. Daarmee wordt uitvoering gegeven aan de gelijklopende aanbeveling van de Cta.<sup>18</sup>

Bij opdrachtaanvaarding door accountantsorganisaties geldt dat voldaan moet worden aan bepaalde voorwaarden uit de Wta. Ook geldt voor accountants de beroepsregelgeving in NV COS 210.<sup>19</sup> Dat betekent, kort gezegd, dat er bij de controlecliënt een deugdelijk stelsel inzake financiële verslaggeving is en dat het management zijn verantwoordelijkheid erkent en begrijpt voor (i) het opstellen van de financiële overzichten in overeenstemming met het stelsel, (ii) een adequate interne beheersing en (iii) de mogelijkheid voor de accountant om een deugdelijke controle te kunnen uitoefenen. Bij (potentiële) controlecliënten met een hoger risicoprofiel loopt ook de accountantsorganisatie een groter risico, bijvoorbeeld op reputatieschade en aansprakelijkstelling.

Echter, er zijn altijd risico's aanwezig bij een controlecliënt; dat is op zichzelf onvoldoende reden om een controleplichtige entiteit, behoudens de situaties waarin wet- en regelgeving daartoe verplichten, niet te accepteren als controlecliënt. De accountantsorganisatie zal voor het beperken van de risico's maatregelen nemen. Daarbij is ook relevant dat de uitvoering van een wettelijke controle niet per se uitmondt in een goedkeurende accountantsverklaring; de controle kan ook leiden tot het afgeven van een afkeurende accountantsverklaring, een verklaring met beperking of een oordeelsonthouding. Juist deze transparantie geeft de gebruiker belangrijke informatie over de controleplichtige entiteit. Andere overwegingen die voor een accountantsorganisatie een rol kunnen spelen bij de afweging om een onderneming of instelling al dan niet als cliënt te aanvaarden, kunnen zijn gelegen in de aanwezige expertise en capaciteit. Elk van deze aspecten, of een combinatie ervan, kan reden zijn voor een accountantsorganisatie om te besluiten een onderneming of instelling niet als cliënt te accepteren. Deze gevallen laten zich moeilijk verenigen met de taak in het publieke belang van accountantsorganisaties en met het belang van een wettelijke controle voor het maatschappelijk verkeer. De situatie waarbij entiteiten er niet in slagen een partij voor hun controleopdracht te contracteren is onwenselijk. Om die reden wordt er een

<sup>18</sup> Aanbeveling nr. 15.

<sup>19</sup> Beschikbaar via [www.nba.nl](http://www.nba.nl).

aanwijzingsbevoegdheid gecreëerd waarbij een accountantsorganisatie aan een controlecliënt kan worden toegewezen als zij er zelf niet in slaagt een accountantsorganisatie te contracteren.

Het voorstel behelst dat de NBA de bevoegdheid krijgt om te besluiten over het verzoek van een organisatie van openbaar belang om aanwijzing van een accountantsorganisatie met oob-vergunning. Vooralsnog blijven reguliere accountantsorganisaties buiten de reikwijdte. Een onderneming of instelling, niet zijnde een organisatie van openbaar belang, wordt tot nader orde geacht een accountantsorganisatie bereid te kunnen vinden de wettelijke controle uit te voeren. Wel wordt voorzien in de mogelijkheid om bepaalde publieke instellingen onder de reikwijdte van de aanwijzingsbevoegdheid te brengen. Daartoe wordt aangesloten bij de wettelijke of bij een wet voorgeschreven controles die zijn bedoeld in artikel 1, onderdeel p, en de bijlage bij de Wet toezicht accountantsorganisaties. Hiermee kunnen voor de controle van specifieke categorieën wettelijke controles, die betrekking hebben op de financiële verantwoordingen van een afgebakende groep ondernemingen of instellingen, worden voorzien in een externe accountant. Dit kunnen bijvoorbeeld ondernemingen of instellingen zijn, die een belangrijke publieke functie vervullen zoals (semi-)overheids-, onderwijs- of zorggerelateerde instellingen. Deze bevoegdheid kan reeds worden geschaard onder de huidige wettelijke taken van de NBA, namelijk het behartigen van gemeenschappelijke belangen van accountants.<sup>20</sup> Daarnaast heeft de NBA door haar wettelijke taken veel kennis van de sector.

Dit wetsvoorstel schrijft voor welke informatie de organisatie van openbaar belang die opdracht wenst te geven tot een wettelijke controle maar ondanks redelijke en tijdige inspanningen geen accountantsorganisatie bereid vindt de opdracht tot een wettelijke controle te aanvaarden, bij de aanvraag moet verstrekken. Die omvat allereerst informatie over de controlecliënt waarvoor de aanwijzing wordt aangevraagd, de aanduiding van het boekjaar waarvoor de informatie wordt aangevraagd en een onderbouwde beschrijving van de tot dan toe verrichte inspanningen om een accountantsorganisatie te vinden en de daarbij gestelde voorwaarden. Ook zal de aanvrager een onderbouwde weergave moeten verstrekken van de door de onderneming of instelling vernomen reden of redenen, voor zover aanwezig, voor het feit dat de aangezochte accountantsorganisaties de opdracht tot een wettelijke controle niet hebben aanvaard.

Om voor een aanwijzing in aanmerking te komen, moet de organisatie van openbaar belang alle redelijke en tijdige inspanningen hebben geleverd om een accountantsorganisatie bereid te vinden de opdracht tot een wettelijke controle te aanvaarden. Daarbij moet zij geen onredelijke voorwaarden hebben gesteld. Een andere belangrijke eis vloeit voort uit het feit dat de bestaande wetgeving verplichtingen bevat die accountantsorganisaties in acht nemen bij het besluit om al dan niet klanten te accepteren. Zo bevatten de Wta en de EU-verordening eisen dat een accountantsorganisatie onafhankelijk is van de controlecliënt en niet betrokken is bij de besluitvorming van de controlecliënt.<sup>21</sup>

Daarbij dient de accountantsorganisatie maatregelen te nemen om te waarborgen dat bij het verrichten van een wettelijke controle haar onafhankelijkheid niet wordt beïnvloed. Voorts dient een accountantsorga-

<sup>20</sup> Artikel 3, onderdeel b, van de Wet op het accountantsberoep.

<sup>21</sup> Verordening (EU) nr. 537/2014 van het Europees Parlement en de Raad van 16 april 2014 betreffende specifieke eisen voor de wettelijke controles van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang (PbEU 2014, L 158).

nisatie de bedrijfsvoering zodanig in te richten dat deze een beheerste en integere uitoefening van haar bedrijf waarborgt. Die eisen blijven met dit voorstel onverkort van toepassing. Met andere woorden, op de punten waar de bestaande wet- en regelgeving accountantsorganisaties verplicht om een cliënt te weigeren, wordt met het nu voorliggende voorstel ten aanzien van de aanwijzingsbevoegdheid niet afgeweken.

Indien wet- en regelgeving een accountantsorganisatie niet dwingt tot afwijzing van de klant en ook is voldaan aan de andere eisen, bedoeld in artikel 54b, eerste lid, van de Wet op het accountantsberoep, zal de NBA tot inwilliging van de aanvraag moeten overgaan. In die gevallen zullen door een accountantsorganisatie gevreesde reputatierisico's niet aan een aanwijzing in de weg mogen staan. De NBA heeft een beoordelingsruimte bij het beantwoorden van de vraag in hoeverre aan deze criteria is voldaan op basis van de door de aanvrager verstrekte informatie.

Het besluit moet op onafhankelijke wijze genomen worden. Dat betekent dat de betrokkenheid van één of meer bestuursleden van de NBA of andere personen die werkzaam zijn bij de NBA of bij een specifieke accountantsorganisatie géén rol mogen spelen bij het nemen van het besluit.

Indien de aanvrager een positief besluit op zijn verzoek krijgt, rijst de vraag welke accountantsorganisatie kan worden aangewezen. Dit zal een accountantsorganisatie zijn die, gelet op de aard van de controlecliënt en de bij de accountantsorganisatie aanwezige expertise, voldoende gepositioneerd is om de wettelijke controle te verrichten. Daarbij kan worden gedacht aan de accountantsorganisatie die de meeste deskundigheid bezit op het terrein van de sector of de doelgroep waartoe de aanvrager behoort. Daarbij moet ook de al dan niet aanwezige capaciteit worden meegewogen. Bij algemene maatregel van bestuur zullen deze eisen nader worden uitgewerkt.

De NBA moet bij het nemen van het besluit tot aanwijzing van de betreffende accountantsorganisatie de regels in ogenschouw nemen die (kunnen) verbieden dat een accountantsorganisatie een specifieke controlecliënt als cliënt aanvaardt en zich ervan vergewissen dat aan die regels wordt voldaan. Zoals hierboven reeds is gesteld, blijven de bestaande onafhankelijkheidsregels ook bij een aanwijzing onverkort van toepassing. Vanzelfsprekend komt daarnaast uitsluitend een accountantsorganisatie in aanmerking die op grond van zijn vergunning gerechtigd is om de controle bij de betreffende controlecliënt uit te voeren. Indien een accountantsorganisatie, in tegenstelling tot de NBA, van mening is dat de onafhankelijkheidsregels in de weg staan aan de aanwijzing, is het mogelijk dat de betreffende accountantsorganisatie de feiten die daarop wijzen naar voren brengt als zienswijze in de zin van artikel 4:8 Awb op het voorgenomen besluit.

De voor de aangewezen accountantsorganisatie werkzame of eraan verbonden accountant heeft bij de uitvoering van de wettelijke controle, ten opzichte van de situatie waarin een accountantsorganisatie zonder tussenkomst van de NBA wordt gecontracteerd, dezelfde mogelijkheden om een accountantsverklaring ten aanzien van de controlecliënt af te geven. Ook ten aanzien van de aansprakelijkheid zou de wettelijke controle na een aanwijzing niet moeten afwijken. Met andere woorden, ook bij gebruikmaking van de aanwijzingsbevoegdheid moet de accountant(sorganisatie) goed werk leveren en daarover verantwoording afleggen. Deze overwegingen gelden *mutatis mutandis* ook voor tuchtrechtelijke aansprakelijkheid van een individuele accountant en de aansprakelijkheid van de NBA.

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

Het voorstel verduidelijkt verder de medeverantwoordelijkheid van accountantsorganisaties voor de kwaliteit van individuele wettelijke controles. Hiertoe wordt bepaald dat het kwaliteitsbeheersingssysteem van de accountantsorganisaties de kwaliteit waarborgt van de wettelijke controles. Het wetsvoorstel biedt verder een grondslag om bij algemene maatregel van bestuur te concretiseren eisen te stellen aan het stelsel van kwaliteitsbeheersing, ter invulling van deze medeverantwoordelijkheid. Zo wordt het verband tussen de verantwoordelijkheid van de accountantsorganisatie voor het stelsel van kwaliteitsbeheersing met de kwaliteit van de wettelijke controle sterker gelegd. Op die manier wordt recht gedaan aan de aanbeveling (nr. 19) van de Cta dat het stelsel van kwaliteitsbeheersing centraal onderdeel moet zijn in het toezicht.<sup>22</sup> Tegelijkertijd wordt tegemoet gekomen aan de wens van de AFM om accountantsorganisaties «direct en (rechts)persoonlijk verantwoordelijk [te stellen] voor de kwaliteit van individuele wettelijke controles», die bij brief van 24 april 2020 als onderdeel van de wetgevingsbrief van de AFM aan de Tweede Kamer is gezonden.<sup>23</sup> Door de verduidelijking kan de AFM haar toezicht op het systeem van kwaliteitsbeheersing gericht invullen en heeft zij daarbij concretere aanknopingspunten.

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

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

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

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

<sup>22</sup> Eindrapport Commissie toekomst accountancysector p. 111–112.

<sup>23</sup> Bijlage bij Kamerstukken II 2019/20, 32 545, nr. 117.

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

Het voorstel houdt ten eerste in dat in de hoofdnorm duidelijk wordt gemaakt dat het stelsel (mede) tot doel heeft om de kwaliteit van de wettelijke controles te borgen. Daarmee krijgt de bestaande norm, die de accountantsorganisatie verplicht tot het hebben van een stelsel van kwaliteitsbeheersing, een kwaliteitsdoelstelling mee. Dit is in lijn met artikel 24 bis, eerste lid, onder g., van de Auditrichtlijn 2006/43/EG dat het volgende voorschrijft: «een wettelijke auditor of een auditkantoor voert een intern kwaliteitsbeheersingssysteem in om de kwaliteit van de wettelijke controle te waarborgen.» Door toevoeging van het element dat het stelsel van kwaliteitsbeheersing de kwaliteit van de wettelijke controle moet waarborgen is verduidelijkt waartoe dit stelsel kwalitatief gezien moet strekken. Bij het nu meegegeven doel van het stelsel van kwaliteitsbeheersing gaat het er uiteindelijk om dat de accountantsorganisatie de verantwoordelijkheid neemt dat haar bedrijfsvoering in opzet, bestaan en werking mede is gericht op het resultaat, namelijk de kwaliteit van de wettelijke controles.

Ten tweede worden op grond van de delegatiebepaling in artikel 18, derde lid, enkele materiële eisen gesteld aan het stelsel van kwaliteitsbeheersing. Daarmee wordt duidelijk aan welke eisen de accountantsorganisatie het stelsel van kwaliteitsbeheersing in elk geval moet laten voldoen. Belangrijke uit te werken kwaliteitswaarborgen, die het stelsel van kwaliteitsbeheersing moet bieden, zijn dat (i) de externe accountant en de overige controlemedewerkers in de uitvoering van de wettelijke controle professionele oordeelsvorming toepassen, dat (ii) zij werken met een professioneel-kritische houding en dat (iii) de wettelijke controle plaatsvindt op basis van voldoende en geschikte informatie. Anders gezegd, de accountantsorganisatie heeft de plicht in zijn bedrijfsvoering passende maatregelen te nemen die er in opzet, bestaan en werking voor zorgen dat de externe accountants en de medewerkers, die meewerken aan de wettelijke controle, de hier bedoelde beroepsstandaarden kunnen en willen toepassen (Nadere Voorschriften Controle- en Overige Standaarden, nrs. 200.15–200.17).

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

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



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

### *3.5 Overheveling toezicht op niet-oob-accountantsorganisaties naar AFM*

Ten tijde van het uitkomen van het Cta-rapport voerden de NBA en SRA op basis van toezichtsconvenanten het feitelijk toezicht uit op de niet-oob accountantsorganisaties en rapporteerden daarover aan de AFM. De Cta noemde dit systeem «ondoorzichtig en complex», hetgeen volgens haar afbreuk deed aan de effectiviteit van het toezicht en belemmerend werkte voor de verhoging van de kwaliteit van wettelijke controles. In de kabinetsreactie op het rapport van de Cta schreef de Minister van Financiën dat hij samen met de AFM en andere betrokkenen zou gaan werken aan de vormgeving van een nieuw stelsel van toezicht. Daarmee gaf hij uitvoering aan de aanbeveling van de Cta om het toezicht feitelijk en juridisch op te dragen aan de AFM. Dat is per 1 januari 2022 gerealiseerd.<sup>24</sup> Per die datum zijn de toezichtsconvenanten tussen de AFM, de NBA en SRA voor de feitelijke uitvoering van het toezicht op niet-oob-accountantsorganisaties door de NBA en SRA met een rapportageplicht aan de AFM beëindigd.

De AFM is nu niet alleen formeel, maar ook in de praktijk toezichthouder op de naleving van de wet- en regelgeving door niet-oob-accountantsorganisaties. Het is daarbij aan de AFM om een effectieve toezichtmethodiek toe te passen waarbij risicogestuurd toezicht een efficiënte vorm van toezicht houden kan zijn. De in het nu voorliggende wetsvoorstel opgenomen wijziging hangt samen met die herziening. Eén van de gevolgen van deze nieuwe inrichting van het toezicht is onder meer dat de AFM niet langer verplicht is om rekening te houden met de uitkomsten van kwaliteitstoetsingen die door de NBA en SRA worden verricht. Om die reden wordt in dit wetsvoorstel voorgesteld om de huidige verplichting van de AFM om rekening te houden met de kwaliteitstoetsingen van onder andere de NBA en SRA te vervangen door een mogelijkheid om met die toetsingen rekening te houden bij de uitvoering van het toezicht.

### *3.6 Melding van gebreken in een wettelijke controle bij de AFM*

Daarnaast voorziet dit wetsvoorstel in een verlaging van de drempel voor accountantsorganisaties om bij de AFM melding te maken van geconstateerde mogelijke gebreken in een wettelijke controle. Op die manier wordt uitvoering gegeven aan de aanbeveling van de Cta om bij de toezichthouder een laagdrempelige voorziening in te richten waar overtredingen kunnen worden gemeld. De AFM heeft reeds een laagdrempelige voorziening waar overtredingen kunnen worden gemeld; de inrichting van een nieuw meldpunt is dan ook niet nodig. Meldingen kunnen zowel schriftelijk, per mail als telefonisch worden gedaan. Van het bestaande meldpunt wordt in de praktijk echter weinig gebruik gemaakt. Aangenomen wordt dat accountantsorganisaties eerder een melding zullen doen als expliciet is bepaald dat de geheimhoudingsplicht niet aan de melding in weg staat.

---

<sup>24</sup> Kamerstukken II 2020/21, 33 977, nr. 36.

Daarom wordt voorgesteld een beperking op te nemen van de geheimhoudingsplicht met de strekking dat de verplichting van accountantsorganisaties tot geheimhouding van vertrouwelijke gegevens of inlichtingen niet van toepassing is indien zij worden verstrekt aan uitsluitend de AFM in verband met de melding van een door een accountantsorganisatie geconstateerde mogelijke overtreding van de EU-verordening of de bij krachtens de Wta gestelde voorschriften. Hieronder valt ook de toepasselijke beroepsreglementering van de NBA die op grond van de Wta moet worden nageleefd. Een mogelijke overtreding van de Wta kan in het bijzonder geconstateerd worden als een accountantsorganisatie een wettelijke controle overneemt van een andere accountantsorganisatie en in de voorgaande controle onregelmatigheden aantreft.

### 3.7 Overige wijzigingen

#### 3.7.1 Vakbekwaamheid accountants uit derde landen

Het wetsvoorstel bevat daarnaast een voorstel ten aanzien van de vakbekwaamheid van buitenlandse (niet in de Europese Economische Ruimte afkomstige) accountants. Voorgesteld wordt de mogelijkheden voor accountants uit derde landen te verruimen om eenzelfde niveau van vakbekwaamheid te behalen als in Nederland geldt. Dit is een eis waaraan accountants uit derde landen moeten voldoen om in aanmerking te komen voor een verklaring van vakbekwaamheid in de zin van artikel 54 van de Wet op het accountantsberoep (Wab). Alleen met een verklaring van vakbekwaamheid kan een accountant uit een derde land zich in het Nederlandse accountantsregister laten inschrijven en lid worden van de NBA. Praktijk is dat accountantsopleidingen uit derde landen nooit volledig overeenkomen met de Nederlandse opleiding, waardoor de buitenlandse accountant met zijn of haar in het buitenland verkregen diploma of soortgelijk bewijsstuk nagenoeg niet aan deze eis kan voldoen. Door de buitenlandse accountant de mogelijkheid te geven aanvullende diploma's of soortgelijke bewijsstukken te behalen en daarmee aan het in Nederland vereiste niveau te voldoen, kan de accountant aspecten die in zijn buitenlandse opleiding ontbraken maar in Nederland vereist zijn eenvoudig aanvullen met specifieke cursussen, zonder de volledige Nederlandse accountantsopleiding te hoeven volgen. Bij de aanvraag van een verklaring van vakbekwaamheid bij de NBA, kan worden vastgesteld of dergelijke aanvullende cursussen noodzakelijk zijn.

#### 3.7.2 Modernisering interne governance NBA

Dit wetsvoorstel strekt er tevens toe om de regeling rond de ledengroepen in de Wab in te trekken en te vervangen door een regeling die het de beroepsorganisatie mogelijk maakt om bij verordening een nieuwe organisatiestructuur in te stellen. De beroepsorganisatie heeft daarvoor een verzoek ingediend op basis van een besluit van de ledenvergadering van de NBA op 14 december 2020. Het verzoek moet worden beschouwd in de context van de geleidelijke evolutie die de NBA doormaakt van een fusieorganisatie naar een eenheidsorganisatie.

De NBA is ontstaan uit een fusie van twee beroepsorganisaties: de NIVRA en de NOvAA. De Wab was er oorspronkelijk op gericht om ervoor te zorgen dat de diverse «bloedgroepen» van accountants inspraak hebben in het besluitvormingsproces van de NBA. Hiermee werd tegemoetgekomen aan bezwaren tegen de fusie die een deel van de accountants had. Inmiddels hebben accountants negen jaar met elkaar in één beroepsorganisatie laten zien dat zij gemeenschappelijk staan voor het publiek belang, ongeacht of zij Registeraccountant (RA) of Accountant-Administratieconsulent (AA) zijn. Dit geeft ruimte voor een andere

organisatievorm die het gemeenschappelijk belang van accountants en hun betekenis voor de samenleving beter tot uitdrukking brengt.

Binnen de NBA is de afgelopen jaren veel met de leden gediscussieerd over de vraag hoe de nieuwe inrichting vorm zou moeten krijgen. Die discussie heeft geresulteerd in het besluit tot aanvaarding van de nieuwe *governance*structuur op 14 december 2020. Dit voorstel biedt de NBA de mogelijkheid om aan dat besluit uitvoering te geven en de beroepsorganisatie de ruimte te geven een organisatiestructuur in het leven te roepen die erop is gericht om de betrokkenheid van accountants bij de beroepsorganisatie te baseren op kennisontwikkeling, kennisdeling tussen de diverse werkvelden, en de vernieuwing van het beroep. Voornemen van de NBA is dit te organiseren binnen «*faculties*» en «*communities*». Dit is anders dan de huidige structuur waarbij de ledenbetrokkenheid is gebaseerd op de behartiging van de belangen van de afzonderlijke ledengroepen die zijn georganiseerd rond de aard van het dienstverband. *Faculties* zijn vakinhoudelijke platforms gericht op de ontwikkeling van het beroep. Met een brugfunctie tussen wet- en regelgeving en vaktechniek én de beroepspraktijk. Een *faculty*bestuur bestaat uit leden van de NBA en niet-leden («*experts*»). Met dit laatste wordt beoogd de blik van buiten te betrekken bij de ontwikkeling van het accountantsberoep. Vakinhoudelijke onderwerpen die binnen een *faculty* verder kunnen worden ontwikkeld zijn bijvoorbeeld ethiek, cultuur en gedrag en audit en *assurance*. *Communities* brengen leden van de NBA die werkzaam zijn binnen een bepaalde sector, zoals de zorg of het bankwezen bij elkaar. Kennis en ervaring kan op die wijze worden gedeeld. Ook niet-leden die werkzaam zijn in de betreffende sector kunnen zich aansluiten bij die *community*, omdat hun inbreng inzichten kan opleveren die de accountant kunnen helpen zijn werk goed te verrichten.

De voorgestelde structuur stelt de beroepsorganisatie beter in staat om haar wettelijke taak – de bevordering van een goede uitoefening van het accountantsberoep<sup>25</sup> – uit te voeren. Daarbij wordt tevens op wettelijk niveau verankerd dat de NBA bij de uitoefening van haar taken rekening houdt met de verschillen in de aard van de werkzaamheden van accountants. Hierdoor wordt gewaarborgd dat, hoewel de ledengroepen vervallen, de NBA altijd de belangen dient mee te wegen van alle verschillende typen accountants en (in de eerste plaats) het publiek belang dat een goede beroepsuitoefening voor die verschillende typen voor de samenleving heeft. In de toelichting bij artikel 1, onderdeel A, van dit wetsvoorstel wordt hierop diepgaander ingegaan. De beroepsorganisatie dient de vertegenwoordigers van de verschillende categorieën voldoende te horen bij de totstandkoming van de beroepsreglementering en de te maken beleidskeuzes. Het feit dat alle leden toch accountant zijn betekent wel dat differentiatie niet het uitgangspunt is.

### 3.7.3 Stroomlijning accountantstuchtrecht

Met dit wetsvoorstel worden de bevoegdheden en de procedure van de accountantskamer met betrekking tot de op te leggen maatregelen in het tuchtrecht gewijzigd.

Het wetsvoorstel breidt allereerst de tuchtrechtelijke maatregelen ten aanzien van accountants uit. De accountantskamer is naar huidig recht reeds bevoegd maatregelen op te leggen bij handelen of nalaten als bedoeld in artikel 42, eerste lid, Wab of artikel 31, eerste lid, Wta, door een accountant. Bij de in 2019 verrichte evaluatie van de accountantskamer<sup>26</sup>

<sup>25</sup> Artikel 3, onderdeel a, van de Wet op het accountantsberoep.

<sup>26</sup> Kamerstukken II 2019/20, 34 677, nr. 22.

constateerden de onderzoekers dat er ruimte is voor verbetering ten aanzien van de door de accountantskamer op te leggen maatregelen. Centraal in het tuchtrecht staan de handhaving én verbetering van de beroepsuitoefening. Tuchtrectelijke maatregelen moeten ook richting kunnen geven voor het vervolg van de beroepsuitoefening. Met het opleggen van een tuchtrectelijke maatregel wordt primair een correctie van professioneel gedrag beoogd om herhaling van gemaakte fouten te voorkomen en daarmee het niveau van de beroepsuitoefening op peil te houden. Om met andere type maatregelen te kunnen bijdragen aan het bevorderen van de kwaliteit van de accountant en de beroepsuitoefening wordt voorgesteld een maatregel toe te voegen aan het instrumentarium van de accountantskamer: een binding aan bijzondere voorwaarden. Dit begrip is ontleend aan artikel 48, eerste lid, onderdeel g, van de Wet op de beroepen in de individuele gezondheidszorg. Met deze bijzondere voorwaarden wordt beoogd de beroepsuitoefening door de accountant die niet aan bepaalde kwaliteitsstandaarden voldoet op een aanvaardbaar niveau te brengen. Langs die weg kan een positieve prikkel voor de kwaliteit van bijvoorbeeld wettelijke controles uitgaan. De accountant wordt dan bijvoorbeeld verplicht om een bepaald onderwerp toe te voegen aan de permanente educatie-activiteiten. Ook kan via voorwaarden opgelegd worden dat de accountant bepaalde werkzaamheden niet (meer) uitoefent. De binding aan bijzondere voorwaarde kan ook worden gecombineerd met een al dan niet tijdelijke doorhaling van ten hoogste drie jaren. Met andere woorden, de inschrijving in de registers van betrokken accountant kan in dat geval tijdelijk worden doorgehaald, tenzij hij voldoet aan de opgelegde bijzondere voorwaarde.

Op grond van de artikelen 9 en 46 Wtra worden de AFM en de NBA op de hoogte gesteld van de naam van betrokkene en de aard van de opgelegde tuchtrectelijke maatregel. Zij zijn vervolgens verplicht om de opgelegde maatregel op te nemen in de registers. Indien een bijzondere voorwaarde wordt opgelegd, is het aan het bestuur van de NBA om te verifiëren dat aan de voorwaarde wordt voldaan. Als het bestuur van de NBA tot de slotsom komt dat aan de voorwaarde niet is voldaan, zal zij een nieuwe tuchtrectklacht kunnen indienen bij de accountantskamer. De accountantskamer zal deze klacht dan als een nieuwe klacht behandelen.

Ten tweede wordt verduidelijkt dat de accountantskamer de mogelijkheid heeft om te besluiten dat, ondanks de gegrondverklaring van een klacht, geen maatregel wordt opgelegd. Dit kan wenselijk zijn in uitzonderlijke gevallen waarbij het gedrag van de accountant weliswaar verwijtbaar is, maar niet ernstig genoeg om over te gaan tot oplegging van een maatregel of indien de kans op herhaling van zijn handelen of nalaten zeer gering is. Ook kan rekening worden gehouden met nadien door de accountant aantoonbaar getroffen verbetermaatregelen waardoor een maatregel achterwege kan blijven. Het kan dan onder meer gaan om situaties waarin de betrokken accountant inmiddels met pensioen is gegaan of zijn kantoor heeft verkocht en om die reden(en) geen wettelijke controles of werkzaamheden als accountant meer verricht.

Ten derde wordt voorgesteld het tuchtproces op een klein onderdeel te stroomlijnen en in overeenstemming te brengen met andere vormen van tuchtrect. Het huidige artikel 39, derde lid, Wtra gaat over gevallen waarin de voorzitter van de accountantskamer beslist om een klacht zonder zitting af te doen. Het kan bijvoorbeeld gaan om een klacht die kennelijk ongegrond, kennelijk niet-ontvankelijk of van onvoldoende gewicht is. Op grond van het huidige artikellid heeft het doen van verzet tot gevolg dat de voorzittersbeslissing vervalt en de zaak verder gaat.

Het komt er dan op neer dat de zaak alsnog naar zitting gaat en inhoudelijk wordt behandeld, zonder dat de ontvankelijkheid of gegrondheid van het verzet wordt beoordeeld. Daarbij wijkt de tuchtrechtspraak voor accountants af van andere tuchtrechtelijke regelingen, in het bijzonder van die voor advocaten, gerechtsdeurwaarders en notarissen. Er wordt voorgesteld om deze afwijking weg te nemen en het College van Beroep voor het bedrijfsleven, dat reeds op grond van de huidige wet de hogerberoepsinstantie van het accountantstuchtrecht is, hier te laten voorzien in de rechtsbescherming. Daarmee wordt aangesloten bij de artikel 46h van de Advocatenwet, artikel 73b van de Wet op de beroepen in de individuele gezondheidszorg, artikel 39 van de Gerechtsdeurwaarderswet en artikel 99 van de Wet op het notarisambt.

#### **4. Uitvoering van de kabinetsreactie op het Cta-rapport: versterking van de keten**

De in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen moeten in samenhang worden gezien met de andere maatregelen waarmee het Cta-rapport ten uitvoer wordt gebracht. Ook die maatregelen zijn gericht op de verhoging van de kwaliteit van wettelijke controles.

Die maatregelen hebben allereerst betrekking op verbeteringen bij de controlecliënt. De primaire verantwoordelijkheid voor betrouwbare (juiste en volledige) financiële verantwoording ligt immers bij de gecontroleerde entiteit zelf. De Cta deed in haar rapport twee aanbevelingen ten aanzien van deze schakel in de keten. Ten eerste de aanbeveling om te onderzoeken of het beter tot uitdrukking brengen van de verantwoordelijkheid van de gecontroleerde entiteit een kwaliteitsverhogend effect heeft. Ten tweede de aanbeveling om te onderzoeken hoe de communicatie tussen de raad van commissarissen en de aandeelhouders op het gebied van de wettelijke controle kan worden versterkt. Ter uitvoering van deze aanbevelingen heeft de Universiteit Leiden het rapport «Versterking verantwoordingsketen. Een wetenschappelijk onderzoek naar de versterking van de verantwoordelijkheid van gecontroleerde entiteiten zelf rondom de accountantscontrole en de jaarverslaggeving» opgesteld. Dat rapport is, voorzien van een appreciatie, bij brief van 15 juli 2021 aan de Tweede Kamer aangeboden.<sup>27</sup> In het rapport staan concrete aanbevelingen op het terrein van het risicobeheersings- en controlesysteem, *governance*, gedrag en cultuur en communicatie binnen de gecontroleerde entiteit. Deze aanbevelingen zullen worden betrokken bij de herziening van de Corporate Governance Code. Op 21 februari 2022 heeft de Monitoring Commissie Corporate Governance een consultatie gestart, waarin een deel van de onderwerpen meegenomen is. Op 28 maart 2023 heeft de Minister van EZK, mede namens de Minister van Financiën, in een Kamerbrief naar aanleiding van het verschijnen van de geactualiseerde Nederlandse Corporate Governance Code laten weten dat een verkenning zou worden gehouden hoe de Code toekomstbestendig kan worden ingericht, dat wil zeggen hoe deze ook de komende tien jaar actueel en betekenisvol kan blijven.<sup>28</sup> Sindsdien zijn de zogeheten schragende partijen van deze Code in overleg om nog in 2023 een voorstel te doen tot een VOR.<sup>29</sup> Voor het geval dat uit dit traject mocht blijken dat het niet haalbaar lijkt om tijdig een voorstel te hebben liggen

<sup>27</sup> Kamerstukken II 2020/21, 33 977, nr. 37.

<sup>28</sup> Kamerstukken II, 2022/23, 31 083, nr. 64.

<sup>29</sup> Dit zijn: Eumedion, Euronext, FNV, CNV, Vereniging van Effecten Bezitters (VEB), de Vereniging van Effecten Uitgevende Ondernemingen (VEUO) en VNO-NCW.

tot een VOR heeft de Minister van Financiën op 7 juli 2023 aan de Kamer laten weten te bezien hoe wettelijke verankering van een VOR mogelijk is<sup>30</sup>.

Andere stappen die voortvloeien uit het Cta-rapport hebben betrekking op de zogenaamde «structuuringrepen», oftewel mogelijke wijzigingen in de structuur van de sector die de kwaliteit van de wettelijke controles mogelijk positief beïnvloeden. Op dit punt adviseerde de Cta om nader onderzoek te verrichten naar de effecten van het *audit only*-model. In dat model zou de audit-tak van grote accountantsorganisaties die tevens adviesdiensten verlenen, moeten worden afgesplitst. Een vergelijkbaar onderzoek heeft plaatsgevonden naar het *joint audit*-model, waarbij de wettelijke controle wordt verricht door twee accountantsorganisaties gezamenlijk.<sup>31</sup> Ook wordt aan het Cta-rapport uitvoering gegeven door een experiment met het intermediair-model, waarbij de aanstelling van een accountant plaatsvindt door tussenkomst van een onafhankelijke derde.<sup>32</sup> De Kwartiermakers dragen zorg voor de uitvoering en begeleiding van deze onderzoeken en het experiment.<sup>33</sup>

Daarnaast hadden de Kwartiermakers onder meer de taak om in navolging van de aanbevelingen van de Cta een voorstel te doen voor *audit quality indicators* (indicatoren voor de kwaliteit van wettelijke controles, die met dit wetsvoorstel juridisch worden verankerd). Op 14 februari 2022 heeft de Minister van Financiën het advies van de Kwartiermakers over de kwaliteitsindicatoren naar de Kamer gestuurd.<sup>34</sup> Daarbij schreef de Minister van Financiën dat hij voornemens was om deze kwaliteitsindicatoren over te nemen. Ook zijn de Kwartiermakers gevraagd stappen te zetten ter bevordering en borging van de cultuurverandering binnen accountantsorganisaties en de ruimte en aandacht voor soft skills, professionele oordeelsvorming, innovatie, financiële fraude en (dis)continuïteit in de opleiding en permanente educatie tegen het licht te houden.

Een andere belangrijke maatregel heeft betrekking op de toezichtuitvoering. Niet alleen is het toezicht op niet-oob-accountantsorganisaties naar de AFM overgeheveld, zoals is besproken in paragraaf 3.4 hierboven, ook is het toezicht op de oob-accountantsorganisaties geïntensiveerd. Over dit onderwerp heeft de Minister van Financiën de Tweede Kamer bij brief van 2 februari 2021 geïnformeerd.<sup>35</sup> Deze intensivering is belangrijk, omdat de oob-accountantsorganisaties een groot aandeel hebben in het totaal aantal jaarlijkse verrichte wettelijke controles.<sup>36</sup> Naar verwachting zal de intensivering van het toezicht een kwaliteitsverhogend effect hebben. Deze intensivering kan bestaan uit een hogere frequentie van onderzoeken, het betrekken van meer onderzochte controles in deze onderzoeken en meer diepgang van thematisch onderzoek, of een combinatie van deze elementen. De primaire focus van de AFM zal liggen op het verhogen van de frequentie van het aantal onderzoeken bij oob-accountantsorganisaties. Daarnaast zal de AFM beperkt thema-onderzoeken gaan uitvoeren, waarmee meer inzicht in specifieke onderwerpen kan worden verkregen. De uiteindelijke afweging wat in welke mate wordt geïntensiveerd is uiteraard aan de AFM als onafhankelijke toezichthouder die haar toezicht risicogestuurd inricht.

<sup>30</sup> Kamerstukken II 2022/23, 33 977, nr. 45.

<sup>31</sup> Aanbevelingen nrs. 7 en 8. Kamerstukken II 2020/21, 33 977, nr. 38

<sup>32</sup> Aanbeveling nr. 9.

<sup>33</sup> Kamerstukken II 2019/20, 33 977, nr. 31; Stcrt. 2020, 24319.

<sup>34</sup> Kamerstukken II 2021/22, 33 977, nr. 39.

<sup>35</sup> Kamerstukken II 2020/21, 33 977, nr. 36.

<sup>36</sup> Het marktaandeel van de oob-accountantsorganisaties bedroeg in 2019 60,9%. Cijfers beschikbaar op <https://www.nba.nl/dashoofd/markt/>.

De Kwartiermakers zijn belast met het bewaken van de voortgang en de samenhang van alle in gang gezette maatregelen. De Tweede Kamer is op 2 februari 2021<sup>37</sup>, 9 juli 2021<sup>38</sup>, 14 februari 2022<sup>39</sup>, 20 juli 2022<sup>40</sup>, 22 februari 2023<sup>41</sup> en 7 juli 2023<sup>42</sup> geïnformeerd over de voortgang die de Kwartiermakers met hun werkzaamheden boeken.<sup>43</sup>

## 5. Regeldruk

### 5.1 Algemeen

Dit wetsvoorstel heeft regeldrukgevolgen (bestaande uit administratieve lasten en nalevingskosten) voor accountantsorganisaties.<sup>44</sup> De toename van de regeldruk komt voort uit de verplichting voor vergunninghoudende accountantsorganisaties om periodiek op basis van de *audit quality indicators* te rapporteren en uit de verplichting voor (volgens de in dit wetsvoorstel opgenomen criteria) «grote» accountantsorganisaties om een intern toezichtorgaan in te stellen.

### 5.2 Verplichting tot rapportage over de audit quality indicators

#### 5.2.1 Initiële kosten

Dit wetsvoorstel voorziet in de verplichting voor accountantsorganisaties om op basis van de kwaliteitsindicatoren (AQI's) te rapporteren aan de NBA. De verplichting tot het invoeren van de AQI's zal gefaseerd worden ingevoerd. Eerst zullen de zes accountantsorganisaties met een oob-vergunning verplicht worden om de AQI's te rapporteren. Later zullen ook de reguliere vergunninghoudende accountantsorganisaties de AQI's moeten rapporteren. De beroepsorganisatie wordt verantwoordelijk voor het openbaar maken van de kwaliteitsindicatoren op een toegankelijke centrale digitale locatie. Daarnaast volgt uit het wetsvoorstel dat de beroepsorganisatie de kwaliteitsindicatoren periodiek zal evalueren.

De initiële kosten voor accountantsorganisaties om op basis van de kwaliteitsindicatoren te rapporteren zullen per organisatie verschillen. Een belangrijke factor is of de benodigde data reeds beschikbaar zijn in de IT-systemen. Indien dat niet het geval is zijn aanpassingen in de huidige IT-systemen of wellicht de aanschaf van een nieuw IT-systeem nodig. Uit een door de Kwartiermakers toekomst Accountancysector uitgevoerde pilot blijkt dat het voor accountantsorganisaties mogelijk is om met beperkte aanpassingen in de bestaande IT-systemen de benodigde data te ontsluiten. De eenmalige aanpassingen aan de IT-systemen vergen naar verwachting een investering van gemiddeld € 16.500,- per organisatie. Daarnaast besteedt een medewerker met kennis van ICT naar verwachting gemiddeld 140 uur aan het ontsluiten van de benodigde data in het ICT-systeem. Indien elke organisatie 140 uur besteedt aan de ontsluiting van de data tegen een gemiddeld uurtarief van € 77,-<sup>45</sup>, dan zijn de kosten gemiddeld € 10.780,-. Inclusief de eerdergenoemde eenmalige

<sup>37</sup> Kamerstukken II 2020/21, 33 977, nr. 36.

<sup>38</sup> Kamerstukken II 2020/21, 33 977, nr. 37.

<sup>39</sup> Kamerstukken II 2021/22, 33 977, nr. 39.

<sup>40</sup> Kamerstukken II 2021/22, 33 977, nr. 41.

<sup>41</sup> Kamerstukken II 2022/23, 33 977, nr. 42.

<sup>42</sup> Kamerstukken II 2022/23, 33 977, nr. 45.

<sup>43</sup> Kamerstukken II 2020/21, 33 977, nr. 36, Kamerstukken II 2021/22, 33 977, nr.37, Kamerstukken II 2021/22, 33 977, nr. 39

<sup>44</sup> Bron: bijlage 4C bij het Handboek meting regeldrukkosten, 1 februari 2023, versie 2.0, intern uurtarief voor leidinggevenden, managers en mogelijk specialisten.

<sup>45</sup> Zie noot 42.

investering van € 16.500 zou het totaal per accountantsorganisatie voor de initiële kosten voor de ICT-systemen uitkomen op € 27.280,-.

Als gevolg van de gefaseerde introductie van de AQL's worden eerst de zes oob-accountantsorganisaties verplicht om te voldoen en vervolgens de andere 227 reguliere vergunningshouders. In het jaar waarin de verplichting zal gelden voor accountantsorganisaties met een oob-vergunning zullen de initiële kosten in totaal € 163.680,- (€ 27.280,- \* 6) zijn. Nadat de verplichting is ingegaan voor reguliere vergunningshouders, zal voor deze groep accountantsorganisaties de totale initiële kosten € 6.192.560 euro bedragen (€ 27.280,- \* 227 accountantsorganisaties). Daarmee zijn de totale initiële (eenmalige) kosten voor zowel reguliere accountantsorganisaties als accountantsorganisaties met een oob-vergunning in totaal € 6.356.240,- (€ 27.280,- \* 233 accountantsorganisaties).

De beroepsorganisatie wordt verantwoordelijk voor het openbaar maken van de kwaliteitsindicatoren op een centrale locatie. Doordat er één digitale centrale locatie wordt gemaakt bij een bestaande en erkende organisatie worden de kosten beperkt. Hiervoor moet de beroepsorganisatie een digitale omgeving opzetten. De digitale omgeving vergt een eenmalige investering van naar schatting € 160.000,- (inclusief onderhoud en dashboard). Daarnaast vergt dit ook tijd van interne medewerkers met kennis van ICT, naar schatting 160 uur tegen een gemiddeld uurtarief van € 77,-<sup>46</sup> is in totaal € 12.320,-. Dat betekent in totaal € 172.320,- (€ 160.000,- + € 12.320,-). Voor de evaluatie worden naar inschatting € 75.000 kosten gemaakt. De kwaliteitsindicatoren worden opgesteld door de kwartiermakers en worden pas na de eerste, nog vast te stellen periode geëvalueerd. De totale eenmalige kosten voor de NBA worden hiermee ingeschat op € 247.320,-.

De totale eenmalige kosten worden hiermee geschat op € 6.603.560,- (€ 6.356.240 + € 247.320).

## 5.2.2 Structurele kosten

De structurele kosten voor accountantsorganisaties bestaan uit het jaarlijks rapporteren over de kwaliteitsindicatoren. De beroepsorganisatie zal hiervoor een uniform format opstellen. Na de initiële investeringen vergt het ontsluiten van de juiste data beperkt de tijd. Dit zal naar verwachting grotendeels of volledig worden geautomatiseerd, waardoor de benodigde inzet wordt beperkt tot het onderhoud en controle van de data. Hieraan besteedt een medewerker met kennis van ICT gemiddeld 60 uur per jaar, tegen een uurtarief van € 77,-<sup>47</sup> betekent dat gemiddeld € 4.620,- per accountantsorganisatie kost. De totale structurele kosten in de fase voor de invoering van de verplichting voor de zes accountantskantoren met een oob-vergunning betreft € 27.720,- (€ 4.620 \* 6). In de daarop volgende fase zal de verplichting ook gelden voor de reguliere vergunningshouders en zal dit in totaal structureel € 1.048.740 (€ 4.620 \* 227) zijn-. Daarmee komen de totale structurele kosten voor beiden groepen accountantsorganisaties te liggen op € 1.076.460,- (€ 4.620,- \* 233 accountantsorganisaties) per jaar.

<sup>46</sup> Bron: bijlage 4C bij het Handboek meting regeldrukkosten, 1 februari 2023, versie 2.0, intern uurtarief voor leidinggevendenden, managers en mogelijk specialisten.

<sup>47</sup> Zie noot 42.



Voor de beroepsorganisatie bestaan de kosten uit het onderhoud van de digitale centrale locatie voor het openbaar maken van de kwaliteitsindicatoren. Het onderhoud kost naar verwachting 160 uur per jaar. Tegen een uurtarief van € 77,-<sup>48</sup> betekent dat jaarlijks € 12.320,- aan kosten.

Daarnaast zal de relevantie, geschiktheid en volledigheid van de kwaliteitsindicatoren periodiek worden geëvalueerd door het bestuur van de beroepsorganisatie. De frequentie van de periodieke evaluatie wordt later nog vastgesteld bij ministeriële regeling, maar voor deze inschatting wordt rekening gehouden met een keer per twee of drie jaar. De evaluatie vergt naar verwachting twee werkweken voor vijf personen. Dat betekent dat de kosten voor een evaluatie in totaal € 30.800,- (5 personen \* 80 uur \* € 77,-). Omdat de evaluatie eens per twee of drie jaar plaatsvindt leidt dit tot jaarlijkse structurele kosten van respectievelijk circa € 10.000,- tot € 15.000,-.

De totale geschatte jaarlijkse kosten bedragen hiermee ongeveer € 1.103.780,- (€ 1.076.460,- + € 12.320,- + € 15.000,-).

### 5.3 Versterking governance grootste accountantsorganisaties

#### 5.3.1 Initiële kosten

Dit wetsvoorstel voorziet daarnaast in de verplichting voor grote accountantsorganisaties, niet zijnde oob-accountantsorganisaties (voor hen bestaat de verplichting al) om over een stelsel van onafhankelijk intern toezicht te beschikken. De initiële kosten voor de betrokken organisaties zullen bestaan uit de werving, selectie en benoeming van kandidaten voor dit orgaan. De te bestede tijd en middelen zullen per organisatie verschillen en zullen onder meer afhangen van de huidige *governance*-inrichting en het verloop van de wervings-, selectie- en benoemingsprocedure. Op grond van de gekozen criteria zullen naar verwachting vijftien tot twintig accountantsorganisaties, aan de extra vereisten moeten voldoen. De verwachte tijdsinvestering per organisatie is gemiddeld 200 uren voor recruitment. Indien elke accountantsorganisatie 200 uren aan de werving en selectie zal moeten besteden tegen een gemiddeld uurtarief van € 54,-<sup>49</sup> dan zullen de kosten van de werving en selectie circa € 10.800,- per organisatie bedragen. De accountantsorganisaties zullen daarnaast eenmalig moeten investeren in de aanpassing van statuten en bestuursreglementen. Door de uitbreiding van de bevoegdheden van het intern toezichtorgaan op grond van 22a Wta geldt dit voor zowel de grote accountantsorganisaties die een intern toezichtorgaan instellen alsook de zes accountantsorganisaties met een oob-vergunning. Deze kosten worden gemiddeld geschat op € 10.000,-.

De initiële kosten in verband met de invoering van een orgaan dat belast is met het interne toezicht worden daarmee geschat op (15 tot 20 x € 10.800,- + 15 tot 20 x € 10.000,-) = € 312.000,- tot € 416.000,- plus (6 x € 10.000,-) = € 60.000,-. Uit het onderzoek van de Cta bleek dat toentertijd bij de top-30 accountantsorganisaties bij veertien van de dertig accountantsorganisaties een raad van commissarissen reeds is ingesteld.<sup>50</sup> Derhalve is het dus mogelijk dat de kosten geringer zijn, omdat er reeds sprake is van een structuurregime of intern toezichtorgaan en de

<sup>48</sup> Bron: bijlage 4C bij het Handboek meting regeldrukkosten, 1 februari 2023, versie 2.0, intern uurtarief voor leidinggevenden, managers en mogelijk specialisten.

<sup>49</sup> Bron: bijlage 4C bij het Handboek meting regeldrukkosten, 1 februari 2023, versie 2.0, intern uurtarief voor hoogopgeleide medewerkers.

<sup>50</sup> Kamerstukken II 2019/20, 33 977, nr. 28.

accountantsorganisatie al aan de nieuwe eisen voldoet. De eenmalige kosten worden daarmee ingeschat op € 372.000,- tot € 476.000.

Op grond van het van overeenkomstige toepassing verklaarde artikel 16 Wta zal de geschiktheid van de dagelijks beleidsbepalers van de accountantsorganisatie, de personen belast met het interne toezicht en de dagelijkse beleidsbepalers van het hiërarchisch hoogste netwerkonderdeel worden getoetst. Aangenomen wordt dat bij de grootste accountantsorganisaties, niet zijnde oob-accountantsorganisaties, waarop dit vereiste van toepassing is, per organisatie gemiddeld ongeveer 8 personen op geschiktheid moeten worden getoetst. Indien wordt aangenomen dat bij 15 tot 20 accountantsorganisaties de geschiktheidstoetsen moeten worden afgenomen gaat het in totaal om ongeveer 120 tot 160 dagelijks beleidsbepalers en leden van het orgaan dat belast is met het interne toezicht bij accountantsorganisaties. Aangezien alle 120 tot 160 personen, voorafgaand aan de aantreding en voor het verstrijken van de overgangstermijnen (zoals bedoeld in artikel V), moeten worden getoetst, leidt dit allereerst tot initiële kosten. De in rekening gebrachte vergoeding door de AFM voor een toetsing geschiktheid persoon niet in combinatie met een aanvraag/wijziging vergunning bedraagt momenteel € 7.000,-.<sup>51</sup>

De eenmalige kosten worden daarmee geschat op ongeveer € 840.000 tot € 1.120.000,-.

### 5.3.2 Structurele kosten

Daarnaast zijn er structurele kosten omdat de geschiktheidstoets opnieuw moet worden uitgevoerd indien feiten of omstandigheden daartoe redelijke aanleiding geven of nieuwe personen worden benoemd.<sup>52</sup> Voor de toetsing door de toezichthouder dienen de accountantsorganisaties informatie te verstrekken over de geschiktheid van de dagelijks beleidsbepaler of lid van het orgaan dat belast is met het interne toezicht. Daarvoor wordt onder andere een toelichting verstrekt op de opleiding, werker-  
varing en competenties van deze personen. Daarnaast kan een toetsings-  
gesprek plaatsvinden. Het verstrekken van deze informatie, voorbereiding en een mogelijk toetsingsgesprek en het verkrijgen van eventuele  
additionele informatie zal gemiddeld naar verwachting twaalf uren kosten. Daarbij zijn verschillende uurtarieven van toepassing, omdat de uitvoering door verschillende personen in de organisatie kan worden uitgevoerd. Ervan uitgaande dat een medewerker Personeel en Organisatie ongeveer vier uur besteedt tegen een uurtarief van € 54,-<sup>53</sup> en de dagelijks beleidsbepaler of lid van het toezichtsorgaan acht uur besteedt aan de geschiktheidstoets tegen een uurtarief van € 77,-<sup>54</sup>, betekent dit een stijging van de regeldruk per accountantsorganisatie met € 832,- (4 uur x € 54,- + 8 uur x € 77,-). Dit betekent dat voor alle in scope vallende «grote» accountantsorganisaties (15 á 20 stuks) dat de stijging aan regeldrukkosten ligt tussen de € 12.480,- (€ 832 \* 15) en € 16.640,- (€ 832 \* 20).

De invoering van intern toezicht op andere grote accountantsorganisaties dan de oob-accountantsorganisaties zal ook tot structurele kosten leiden voor accountantsorganisaties. De bezoldiging van de interne toezicht-houders zal naar verwachting per jaar tussen de € 15.000–€ 27.000

<sup>51</sup> Regeling bekostiging financieel toezicht eenmalige handelingen

<sup>52</sup> Beleidsregel geschiktheid Wta.

<sup>53</sup> Bron: bijlage 4C bij het Handboek meting regeldrukkosten, 1 februari 2023, versie 2.0, intern uurtarief voor hoogopgeleide medewerkers.

<sup>54</sup> Bron: bijlage 4C bij het Handboek meting regeldrukkosten, 1 februari 2023, versie 2.0, intern uurtarief voor leidinggevenden, managers en mogelijk specialisten.

liggen.<sup>55</sup> Ervan uitgaande dat in Nederland 15 tot 20 accountantsorganisaties ten minste 3 leden benoemen, gaat het om ten minste 45 tot 60 leden. Ook zal de organisatie waarschijnlijk kosten maken voor de werving, selectie en benoeming van kandidaten voor het orgaan, wanneer deze wisselen. Daarnaast leiden toekomstige wijzigingen in de leden van het interne toezichtsorgaan tot additionele toetsingskosten.

Uitgaande van een gemiddelde bezoldiging van € 21.000 (gemiddelde van € 15.000 en € 27.000) worden de structurele kosten geschat tussen de € 945.000,- (€ 21.000 \* 45) en € 1.260.000,- (€ 21.000 \* 60).

#### *5.4 Toetsing Adviescollege toetsing regeldruk (ATR)*

Dit voorstel is voor advies voorgelegd aan het Adviescollege toetsing regeldruk (ATR). Het college adviseert om 1) te onderzoeken welke mogelijkheden er zijn om de wettelijke controletaak van accountants te verkleinen en te vereenvoudigen, 2) accountantsorganisaties toe te staan ook andere zwaarwegende belangen in te mogen brengen bij een zienswijze op een voorgenomen besluit over de aanwijzing aan een controleplichtige entiteit en 3) de toelichting uit te breiden met een totaal van de gevolgen voor de regeldruk, conform de Rijksbrede methodiek. De adviezen twee en drie zijn verwerkt in respectievelijk het deel van paragraaf 7 dat ziet op het aanwijzingsbesluit en paragraaf 5.3.3 over de totale kosten. Wat betreft het eerste advies, merkt de ATR allereerst op dat problemen in de accountancysector, ondanks eerdere interventies, blijven bestaan of weer terugkeren. De ATR vraagt zich daarom af of de problemen met de kwaliteit van de accountantscontroles geen dieperliggende oorzaken hebben die buiten de directe relatie tussen accountant en zijn klant liggen. De ATR merkt daarbij op dat een mogelijkheid is dat de controletaak die aan accountants is toebedeeld, te omvangrijk en te complex is geworden. Het beperken en vereenvoudigen van die taak zou in dat geval een minder belastend alternatief zijn dan de voorliggende wijzigingen. Om die reden adviseert de ATR om te onderzoeken welke mogelijkheden er zijn om de wettelijke controletaak van accountants te verkleinen en te vereenvoudigen.

In dat kader wordt allereerst opgemerkt dat de beroepsreglementering wordt vastgesteld door de NBA. Het is dus aan de accountants zelf om binnen de kaders van de wet invulling te geven aan de taken van de accountant en daar waar nodig te versimpelen. Daarnaast wordt opgemerkt dat, zoals uiteengezet in de aanleiding, de verplichtingen als opgenomen in dit voorstel volgen uit o.a. de rapporten van de AFM, Cta, MCA en de verschillende ronde tafels die door het Ministerie van Financiën over dit onderwerp zijn gevoerd. Daarbij heeft zowel de Cta als de MCA vrijelijk gekeken naar hoe de accountancysector ervoor staat, en daar waar nodig verbetermaatregelen voorgesteld. Beiden commissies menen daarbij los van elkaar dat verbetermaatregelen nodig zijn om de kwaliteit van de wettelijke controle te verbeteren, waarbij het verkleinen en vereenvoudigen van de taken van de accountant niet als oplossing genoemd wordt anders dan dat de Cta aangeeft dat werkzaamheden ten aanzien van niet-financiële informatie niet uitsluitend door de accountant hoeft te worden verricht. De Cta pleit daarbij voor «schoenmaker blijf bij je leest». Deze aanbeveling is uitvoerig bestudeerd, gelet ook op de maatschappelijke wens om een bepaalde mate van zekerheid te hebben over de niet-financiële informatie. Het gaat daarbij om een afweging tussen enerzijds de wens om zekerheid te verkrijgen over de verstrekte informatie en anderzijds de vraag wat belanghebbenden in redelijkheid kunnen en mogen verwachten van een externe accountant. De mate van

<sup>55</sup> Inschatting op grond van Nationaal Commissarissen Onderzoek 2020.

zekerheid die van een accountant wordt gevraagd op zowel de financiële als niet-financiële informatie heeft als consequentie dat de accountant zorgvuldig dient te kijken en de juiste controles dient uit te voeren. Het verrichten van een wettelijke controle is complex en vereist deskundigheid. Het beperken en vereenvoudigen van de taak van de accountant zou afbreuk doen aan die zekerheid. Als zodanig, is gemeend dat rekening is gehouden met de drie adviezen van de ATR. Hier moet ook worden opgemerkt dat zelfs als een van de controlestandaarden door de NBA zou leiden tot verzwaring of verlichting van de uitvoeringskosten door accountants dit geen relevantie heeft voor de regeldrukkostenberekening in dit wetsvoorstel. Het betreft immers geen door de Rijksoverheid gemaakte regelgeving.

### *5.5 MKB-toets*

Op 30 maart 2023 is een MKB-toets toegezegd aan de Kamer. Ter uitvoering van deze MKB-toets is op 11 juli 2023 een panelbijeenkomst gehouden, met negen deelnemende accountantsorganisaties, die wettelijke controles uitvoeren bij ondernemingen en instellingen, niet zijnde organisaties van openbaar belang. Het doel van deze toets was om een nadere toelichting te krijgen de werkbaarheid, uitvoerbaarheid, proportionaliteit en ervaren regeldruk van het wetsvoorstel vanuit MKB-perspectief. De bevindingen uit deze bijeenkomst zijn meegenomen in deze memorie van toelichting. De kern van de toelichting van de deelnemers zag op de kwaliteitsindicatoren. Deze zouden onevenredige lasten met zich brengen, niet voorzien in de behoeftes van de controlecliënten en een stapeling inhouden van telkens van elkaar afwijkende rapportageverplichtingen jegens de eigen branchevereniging, de Nederlandse Beroepsorganisaties van Accountants, en/of de AFM.

Met de gestelde bezwaren wordt in dit voorstel rekening gehouden. De verplichting tot rapportering van de kwaliteitsindicatoren zal vooraleerst in werking treden voor accountantsorganisaties met een oob-vergunning. Dit zijn zes accountantsorganisaties, die controles verrichten binnen het wettelijk controledomein, die zullen beginnen met het opdoen van ervaring met de implementatie en uitvoering van deze rapportageverplichting. Deze accountantsorganisaties voeren in totaal een substantieel deel uit van alle wettelijke controles in Nederland. Hiermee ontstaat een duidelijk beeld van de werking en effecten van deze kwaliteitsindicatoren. Na een evaluatie van deze eerste ervaringen kan er aanleiding zijn de eerste set kwaliteitsindicatoren aan te passen. Na deze evaluatie zal de mogelijke vernieuwde set kwaliteitsindicatoren van toepassing zijn op zowel de accountantsorganisatie met een oob-vergunning als de reguliere vergunninghouders. Hiermee wordt de verplichting tot rapportering van de kwaliteitsindicatoren effectief van toepassing op alle accountantsorganisaties opererend in het wettelijke controle domein. Deze gefaseerde invoering heeft meerdere voordelen voor de ruim 200 reguliere vergunninghouders, Zij kunnen hun voordeel doen met 1) een vernieuwde set kwaliteitsindicatoren die verder is geoptimaliseerd, 2) de lessen die worden getrokken uit de eerste periode van implementatie en uitvoering en 3) de langere tijd om zich voor te bereiden op de aankomende verplichting om te rapporteren.

### **6. Uitvoerings- en handhavingstoets**

Een concept van dit voorstel is in het kader van een uitvoerings- en handhavingstoets voorgelegd aan de AFM en de NBA, die met dit wetsvoorstel nieuwe taken en bevoegdheden krijgen.

De AFM concludeert dat met het wetsvoorstel de kwaliteit van wettelijke controles op een hoger niveau wordt gebracht<sup>56</sup>. Ook geeft de AFM aan dat zij verwacht, op basis van de huidige inschattingen, over voldoende middelen en capaciteit te beschikken om uitvoering te geven aan het wetsvoorstel. Daarbij verzoekt de AFM om te verduidelijkingen vanaf welk moment de governancevereisten van toepassing zullen zijn op de grootste-accountantsorganisaties en te voorzien in een werkbare overgangstermijn voor de geschiktheidstoetsingen die hiermee samenhangen. Aan dit verzoek is tegemoet gekomen.

De NBA plaatst enkele kanttekeningen bij de uitvoering van het voorgestelde<sup>57</sup>. Zo geeft de NBA voor de *audit quality indicators* aan dat de geschatte kosten te laag zijn, vraagt zij tijd voor de implementatie en verzoekt zij om inwerkingtreding per 1 januari of 1 juli en om verduidelijking van artikel 45a, derde lid, van de Wab. Aan deze verzoeken is gehoor gegeven. Voor zover de NBA opmerkt dat zij er vanuit gaat dat er geen persoonsgegevens verwerkt hoeven te worden in het kader van de rapportage en de publicatie van de *audit quality indicators*, wordt opgemerkt dat dit niet het geval is, en er een aanvullende bepaling in de wet opgenomen is om in een grondslag voor de verwerking van persoonsgegevens te voorzien. De NBA is verder bereid om de aanwijzingsbevoegdheid op zich te nemen, maar verzoekt de reikwijdte daarvan te beperken tot organisaties van openbaar belang. Dit verzoek is ingewilligd, omdat het doel van de bepaling is dat met name die categorie controleplichtige entiteiten op verzoek alsnog toegang verschaft moet kunnen worden tot een externe accountant. NBA noemt het risico van een aanzuigende werking. Bij AMvB kunnen nadere regels worden gesteld met betrekking tot de door de organisatie van openbaar belang te leveren gerede inspanning om voor de aanwijzing in aanmerking te komen. Met het stellen van deze regels kan een aanzuigende werking worden voorkomen. Bovendien zal een organisatie van openbaar belang alles in het werk stellen zelf een accountant in te vinden om grip te houden op de voorwaarden en het honorarium. De NBA signaleert verder mogelijke uitvoeringsproblemen voor grijze gebieden van de aanwijzingsbevoegdheid. Dat is inherent aan nieuwe regelgeving, waarbij jurisprudentie uiteindelijk voor duidelijkheid zal zorgen. Het verzoek van de NBA om een wettelijke beperking van aansprakelijkheid is zoals toegelicht in paragraaf 7 hieronder niet overgenomen. De NBA ziet geen onoverkomelijke uitvoeringsproblemen met betrekking tot de aanpassingen in verband met de (beoordeling van) de vakbekwaamheid van accountants uit derde landen of de verificatie van opvolging van «bijzondere voorwaarden» in opgelegde tuchtrechtelijke maatregelen. Ten aanzien van de modernisering van de *governance* van de NBA verzoekt de NBA om de invoering van overgangsrecht met betrekking tot de leden van het bestuur die bij de invoering van de wet als afgevaardigden van de ledengroepen zitting hebben in de nieuw op te richten *faculties*. Artikel IV voorziet hierin.

## 7. Consultatie

Over het voorontwerp van de Wet toekomst accountancysector is openbaar geconsulteerd van 9 juli 2021 tot 23 augustus 2021. Op de consultatie zijn 28 reacties binnengekomen, 25 openbare reacties en drie niet-openbare reacties. De niet-openbare reacties bevatten geen punten die niet ook in de openbare reacties genoemd zijn. De openbare reacties zijn afkomstig van de hele keten die is betrokken bij de accountantscontrole, namelijk de AFM, NBA, SRA, Commissie Eindtermen Accountantsopleiding (CEA), Stichting Eumedion, European Investors- VEB (verder:

<sup>56</sup> Tevens ter inzage gelegd bij het Centraal Informatiepunt Tweede Kamer

<sup>57</sup> Tevens ter inzage gelegd bij het Centraal Informatiepunt Tweede Kamer

VEB), VNO-NCW en MKB Nederland, ONL voor ondernemers (verder: ONL), Vereniging MidkapNL, Ernst & Young Accountants LLP (verder EY), Deloitte, KPMG, PwC, Grant Thornton, BDO Audit & Assurance B.V. (verder: BDO), Flynth, NXT level Accountants, Crowe Peak, Confirm accountants, CROP Registeraccountants, enkele zelfstandige accountants, alsmede de advocatenkantoren NautaDutilh en DLA Piper Amsterdam. De meeste reacties zien op meerdere onderwerpen uit het wetsvoorstel. De reacties gaan daarbij veelal zowel in op (i) de juridische grondslag voor de rapportage op basis van de *audit quality indicators*, (ii) de versterking van de interne *governance* van de grootste accountantsorganisaties, (iii) de bevoegdheid voor de NBA, om een accountantsorganisatie aan te wijzen in gevallen waarin een controlecliënt geen accountantsorganisatie bereid vindt de wettelijke controle te verrichten, (iv) de vereenvoudiging en versterking van het toezicht op niet-oob-accountantsorganisaties, (v) de verduidelijking van de medeverantwoordelijkheid van de accountantsorganisatie voor de kwaliteit van de wettelijke controles en (vi) de modernisering van de *governance* van de NBA. Een enkeling is daarnaast ingegaan op de stroomlijning van het accountantstuchtrecht en de vakbekwaamheid van buitenlandse accountants.

In deze paragraaf wordt ingegaan op de (verwerking van de) consultatiereacties die zijn ontvangen op de genoemde onderdelen van het geconsulteerde voorontwerp. Naar aanleiding van de consultatiereacties zijn de wetstekst en de memorie van toelichting op verscheidene punten aangepast. In het navolgende zullen de ontvangen reacties, voor zover relevant voor dit wetsvoorstel, per thema worden beschreven.

### 7.1 Audit Quality Indicators

In algemene zin wordt de introductie van de *audit quality indicators* breed gesteund (AFM, Eumedion, KPMG, Deloitte, PwC, EY en NBA). Daarnaast meent de VEB dat kwaliteitsindicatoren kunnen helpen in het maken van een risicoanalyse voor de kwaliteit van de controle. Alleen VNO-NCW en SRA spreken zich uit tegen de introductie van *audit quality indicators*. Voor SRA zijn de kosten hiervoor de belangrijkste reden, terwijl VNO-NCW twijfelt of de *audit quality indicators* daadwerkelijk bijdragen aan inzicht in de kwaliteit van wettelijke controles. De AFM stelt dat de *audit quality indicators* inzicht geven in factoren die van invloed kunnen zijn op de kwaliteit van wettelijke controles, maar geen proxy voor de kwaliteit zelf zijn.

Daarnaast doen veel partijen aanbevelingen ter verbetering van het wetsvoorstel op dit punt. Zo stellen de NBA en Flynth voor om het beoogde doel van de kwaliteitsindicatoren te verduidelijken. Hieraan is geen gehoor gegeven aangezien het doel van de *audit quality indicators*, te weten «de bevordering van het inzicht in factoren die bijdragen aan de kwaliteit van wettelijke controles», voldoende duidelijk wordt geacht. Het doel sluit bovendien aan bij de eerste aanbeveling uit het eindrapport van de Cta.

Verder bevat een aantal reacties aanbevelingen die raken aan de geraamde kosten als gevolg van de introductie van de *audit quality indicators*. Volgens BDO, SRA, VNO en EY zijn de geraamde kosten onvolledig en (veel) te laag ingeschat. Naar aanleiding van de reacties is de regeldrukparagraaf aangepast. BDO vraagt zich verder af welke diepgang de wetgever beoogt voor het toezicht door de AFM op de naleving door accountantsorganisaties van de verplichting om periodiek over kwaliteitsindicatoren te rapporteren en of de kosten opwegen tegen de baten. De aangepaste kosteninschatting gaat uit van € 6.603.560,- initiële kosten en € 1.103.780,- structurele kosten voor alle accountantsor-

ganisaties om te rapporteren over de *audit quality indicators*. Dat komt neer op ca. € 28.000 per kantoor initieel en € 4.700 per jaar. Deze kosten worden proportioneel geacht aangezien de *audit quality indicators* een belangrijk onderdeel vormen om te komen tot de kwaliteitsverbetering die wordt beoogd.

Een aantal respondenten pleit voor een beperking van de reikwijdte van het voorstel. Zo stelt de NBA voor om de *audit quality indicators* gefaseerd in te voeren, eerst bij de oob-accountantsorganisaties en pas na evaluatie bij de niet-oob accountantsorganisaties. Dit om de kleinere accountantsorganisaties meer tijd te gunnen. Deze suggestie is overgenomen. Inzicht in factoren die bijdragen aan de kwaliteit van wettelijke controles kan uiteindelijk ook voorzien in een behoefte onder gebruikers van controlediensten in het niet-oob segment, waarbij er flexibiliteit moet zijn om die indicatoren vast te stellen die dit inzicht bieden. KPMG stelt daarbij ook voor om maximaal tien *audit quality indicators* vast te stellen. Deze suggestie is niet overgenomen. De Kwartiermakers hebben over een eerste set *audit quality indicators* geadviseerd, waarbij 11 kwaliteitsindicatoren benoemd zijn.

Verder acht een aantal respondenten het niet wenselijk dat het wetsvoorstel de mogelijkheid bevat om de reikwijdte van de *audit quality indicator*-verplichting uit te breiden naar niet-wettelijke controles (VNO-NCW, EY) en dat dit buiten het doel van het wetsvoorstel gaat (VNO-NCW, SRA). Voor BDO is het onduidelijk wat de reden achter deze uitbreidingsmogelijkheid is en VNO-NCW stelt dat de kosten van deze optie niet zijn meegenomen in de toelichting. In de artikelsgewijze toelichting zijn de reden en kosten verduidelijkt.

Eumedion, VNO-NCW en Deloitte stellen voor om de periodiciteit waarmee over de *audit quality indicators* moeten worden gerapporteerd te definiëren in het wetsvoorstel. VNO-NCW meent daarbij dat de periodiciteit van de rapportage samenhangt met de kosten. Het kabinet zal de periodiciteit bij ministeriële regeling vaststellen (artikel 45c, tweede lid, Wab). Vooralsnog wordt uitgegaan van een jaarlijkse rapportage. Dit is verduidelijkt in de memorie van toelichting.

De VEB meent dat het aggregatieniveau van de *audit quality indicators* in het wetsvoorstel zich richt op het organisatieniveau en dat het daarmee te generiek is. Aangezien het wetsvoorstel geen specifiek aggregatieniveau voorschrijft, heeft deze opmerking niet geleid tot aanpassing van het voorstel. Daarnaast stelt Eumedion voor om in de wet de mogelijkheid te creëren om *audit quality indicators* op opdrachtniveau te ontwikkelen. De Kwartiermakers hebben gevraagd om te voorzien in de mogelijkheid om over *audit quality indicators* op individueel niveau te rapporteren. Hier is door een wijziging in het wetsvoorstel in voorzien.

Enkele reacties gaan in op de verplichting voor de beroepsorganisatie om de kwaliteitsindicatoren periodiek te evalueren. Zo stelt de NBA voor om de kwaliteitsindicatoren iedere twee jaar te evalueren na de invoering in plaats van de voorgestelde vier jaar. VNO-NCW, SRA en Deloitte stellen voor om een eindtermijn van twee of drie jaar op te nemen in het wetsvoorstel. Na een verplichte evaluatie kan dan worden besloten of het wenselijk is om door te gaan met de rapportage van de kwaliteitsindicatoren. De keuze voor een evaluatietermijn van twee of drie jaar is een afweging tussen enerzijds het belang van voldoende tijd zodat er data beschikbaar zijn voor een goede evaluatie en anderzijds het van belang dat de evaluatietermijn niet te lang is omdat anders de kwaliteitsindicatoren aan relevantie verliezen. Een evaluatietermijn van twee of drie jaar geeft de juiste balans tussen beide overwegingen. Ook wordt de suggestie

van een eindtermijn niet overgenomen, aangezien de *audit quality indicators* een belangrijk onderdeel vormen van de kwaliteitsverbetering die wordt beoogd.

Verder wordt gesteld dat de betrokkenheid van en evaluatie door de commissie voldoende transparant moet zijn (EY) en de commissie voldoende divers moet zijn (PwC, Mantelaers). Door de toevoeging van artikel 19, tweede lid, onderdeel o, Wab wordt hier afdoende in voorzien. De onafhankelijke uitvoering van de evaluatie wordt gewaarborgd door de betrokkenheid van een onafhankelijke commissie die in meerderheid bestaat uit personen die geen accountants zijn.

EY, KPMG stellen voor de laatste zin van artikel 45a, derde lid, Wab te schrappen. Het past volgens die respondenten niet bij de rol van de NBA dat zij zelfstandig nagaat of zij beschikt over meer informatie inzake *audit quality indicators* en dit publiek maakt. Dit zou bovendien de vrijwillige informatiedeling tussen de NBA en accountantsorganisaties kunnen schaden. Naar aanleiding van deze opmerking is de desbetreffende zin geschrapt.

Daarnaast hebben de Kwartiermakers verzocht om te verduidelijken dat de AFM vanuit zijn reeds bestaande toezichtstaak op naleving van de Wta ook toezicht zal houden op de naleving van de verplichting van accountantsorganisaties om tijdig en volledig te rapporteren over de *audit quality indicators*. De toezichthouder kan, conform artikel 57 Wab, bij overtredingen ook handhavend optreden.

## 7.2 Interne governance grootste accountantsorganisaties

Verschillende partijen (waaronder SRA, VEB, ONL en verschillende accountantsorganisaties) hebben opmerkingen gemaakt over de voorgestelde wijzigingen ten aanzien van het intern toezichthoudend orgaan. Daarbij spreken diverse partijen steun uit voor de voorgestelde maatregelen ter versterking van de *governance* van de grootste accountantsorganisaties.

SRA meent dat het stellen van nadere eisen aan de *governance* van de grootste accountantsorganisaties rechtsongelijkheid in het (inter)nationale (EU-)systeem creëert en niet proportioneel zou zijn. De Auditrichtlijn staat echter niet in de weg aan het stellen van nadere eisen aan de *governance* van grote accountantsorganisaties. Eerder is in het kader van de Wet aanvullende maatregelen accountantsorganisaties ook gekozen om ten opzichte van de Auditrichtlijn aanvullende eisen te stellen aan de *governance* van accountantsorganisaties met een oob-vergunning. Zoals hiervoor in paragraaf 3.2 is aangegeven is het voorstel voor de versterking van de *governance* in dit wetsvoorstel in lijn met het advies van de Cta en wordt dit voorstel gerechtvaardigd geacht gelet op het maatschappelijk belang dat deze grote organisaties goed worden bestuurd en verantwoord worden afgelegd, gelet op de (inter)nationale aandacht voor adequate borging van goed bestuur en gelet op de belangrijke taak in het maatschappelijk verkeer van deze accountantsorganisaties.

In het kader van proportionaliteit is ook geopperd om niet alle *governance*-vereisten van overeenkomstige toepassing te verklaren op de grote kantoren ingevolge artikel 24c Wta. Zo stelt Crowe Peak voor om een uitzondering te maken voor de nieuwe bevoegdheden van het orgaan in het nieuwe achtste lid van artikel 22a Wta, omdat dit meer recht zou doen aan het verschil in karakteristiek van de cliëntenportefeuille tussen oob en niet-oob accountantsorganisaties, en aan de verschillen in omvang van de accountantsorganisaties. Ook is geopperd om een uitzondering te maken



voor de geschiktheidseis. Deze suggesties zijn niet overgenomen. Het geheel van *governance*-eisen draagt bij aan de noodzakelijke balans tussen het commercieel belang van de onderneming enerzijds en het maatschappelijk belang van een kwalitatief hoogwaardige wettelijke controle anderzijds. Deze noodzakelijke balans speelt niet alleen bij accountantsorganisaties met een oob-vergunning, maar ook bij andere grote kantoren. Bovendien heeft de AFM bij de toetsing van de geschiktheidseis de ruimte om rekening te houden met de aard van de desbetreffende organisatie.

ONL, Confirm, SRA, Flynth, Nxt Lvl, Crowe Peak pleiten in hun reacties voor aanpassing van de criteria voor de grootste accountantsorganisaties in artikel 24c Wta. Daarbij worden voorstellen gedaan voor aanpassing van de vereisten, waaronder het verhogen van de omzeteis van drie miljoen euro en het opnemen van een derde criterium in de vorm van een minimaal aantal werknemers of een minimumomzet van de accountantsorganisatie (al dan niet conform de eisen in het Burgerlijk Wetboek voor een «structuurvennootschap»). Daarbij wordt specifiek aandacht gevraagd voor de proportionaliteit van de governancevereisten voor audit-only initiatieven in de markt.

De geopperde criteria zijn bij het vormgeven van de vereisten overwogen maar gekozen is voor criteria die specifiek zien op de accountancy-activiteiten aangezien de vergunninghoudende entiteit veelal ook onderdeel is van een grotere groep die ook andere diensten uitvoert en voor criteria die redelijk vaststaand zijn. Een criterium op basis van werknemers of aantal fte is minder geschikt, omdat werknemers ook in een andere entiteit dan de vergunninghoudende entiteit ondergebracht kunnen worden.

Ten aanzien van de nieuwe instemmingsbevoegdheden van het orgaan in het achtste lid van artikel 22a Wta vragen onder meer SRA en Grant Thornton om verduidelijking van een aantal begrippen. Ook vraagt BDO of de nieuwe bevoegdheden ten aanzien van investeringen en een voorstel tot winstuitkering daadwerkelijk toegevoegde waarde hebben bovenop de reeds bestaande instemmingsbevoegdheid met de begroting van de accountantsorganisatie. KPMG vraagt om aanpassing van deze bevoegdheden, indien het orgaan zodanig is ingericht dat het ook betrekking heeft op het binnen het netwerk hiërarchisch hoogste netwerkonderdeel met zetel in Nederland dat invloed uitoefent op het beleid van de accountantsorganisatie. SRA vraagt op basis van welke kaders en normen het interne toezichtsorgaan voorstellen moet doen voor het beloningsbeleid en winstuitkeringen.

Voor de nieuwe goedkeuringsrechten in het betreffende lid, is aangesloten bij de goedkeuringsrechten die raden van commissarissen hebben in het structuurregime. Voor de gebruikte begrippen geldt dan ook de uitleg die hieraan conform het Burgerlijk Wetboek (BW) wordt gegeven. De instemming van het orgaan met investeringen en voorstellen voor winstuitkering wordt van toegevoegde waarde geacht voor de balans in de *governance*-verhoudingen. Hoewel beslissingen tot investeringen en winstuitkeringen ook terugkomen in de begroting, wordt het intern toezichthoudend orgaan zo op verschillende momenten bij deze beslissingen betrokken en scheidt dit grotere waarborgen voor een evenwichtige belangenafweging. Daarbij geldt dat in de Wta en Bta is geregeld dat het orgaan dient in te stemmen met het beleid ten aanzien van het stelsel van kwaliteitsbeheersing (waaronder het beloningsbeleid) en winstuitkeringen. Het betreft derhalve een instemmingsrecht ten aanzien van bepaalde bestuursbesluiten, die conform het toepasselijke vennootschapsrecht worden voorbereid. Daarbij gelden tevens de kaders en

normen zoals specifiek relevant voor accountantsorganisaties, waaronder het publieke belang om de kwaliteit van wettelijke controles te borgen. De door KPMG gesignaleerde mogelijkheid dat de criteria uit de Wta eerder bereikt kunnen worden dan de criteria uit het BW voor het structuurregime, is op zichzelf juist maar leidt niet tot aanpassing aangezien de meeste accountantsorganisaties niet onder het structuurregime vallen, zodat de criteria op grond van de Wta eigenstandige relevantie hebben, gelet op het maatschappelijke belang van een hoogwaardige wettelijke controle en de rol van het intern toezichtsorgaan daarbij.

Ook wordt in de consultatiereacties door DLA en VEB aandacht gevraagd voor de regeling rondom ontslag en benoeming van het bestuur en het intern toezichthoudend orgaan van accountantsorganisaties. Geadviseerd wordt om uitsluitend dit toezichthoudend orgaan bevoegd te laten zijn tot benoeming en ontslag van het bestuur. Conform het advies van de Cta is er echter voor gekozen om in dit wetsvoorstel geen wijzigingen in de regels omtrent benoeming en ontslag door te voeren. Voor de benoeming van bestuursleden gelden de regels uit het BW en in aanvulling daarop zijn reeds additionele bevoegdheden toegekend aan het toezichthoudend orgaan in artikel 22a Wta. Deze additionele bevoegdheden gelden na het in werking treden van dit wetsvoorstel voor een groter aantal accountantsorganisaties.

Daarnaast wordt door DLA gepleit voor een versterkt aanbevelingsrecht voor ondernemingsraden van de accountantsorganisaties en eisen ten aanzien van diversiteit. Hiervoor gelden reeds eisen aan accountantsorganisaties conform de regels in het BW.

Ook wordt door de VEB gepleit voor het verplicht stellen van permanente educatie voor leden van het intern toezichthoudend orgaan. Het past bij de professionele ontwikkeling van de leden om hun kennis op peil te houden. Bovendien geldt reeds een geschiktheidseis voor de leden. Bij de toetsing hiervan kijkt de AFM naar kennis, vaardigheden en professioneel gedrag, die in ieder geval blijken uit de opleiding, werkervaring en competenties en de doorlopende toepassing hiervan. Mocht er aanleiding zijn om te twijfelen aan deskundigheid van een bepaald lid, dan kan de AFM bovendien overgaan tot hertoetsing. Er is dan ook op dit moment onvoldoende aanleiding om op dit punt aparte wettelijke eisen te stellen.

Grant Thornton geeft aan het goed is om de effectiviteit van het toezicht door het intern toezichthoudend orgaan te evalueren. Deze suggestie wordt niet overgenomen aangezien de Cta haar aanbevelingen over de *governance* onder meer heeft gebaseerd op bevindingen over het functioneren van het intern toezichtsorgaan bij de accountantsorganisaties met een oob-vergunning. Bovendien heeft de AFM in oktober 2021 nog een rapport gepubliceerd over het onderzoek naar de impact en de werkwijze van de raden van commissarissen van de oob-accountantsorganisaties.

Mede naar aanleiding van opmerkingen van de AFM is het overgangsrecht in artikel V aangepast en is aanvullend overgangsrecht opgenomen in artikel 24c Wta, zodat er voor de accountantsorganisaties voldoende tijd is voor de werving en aanstelling van leden van het intern toezichtsorgaan en voor de benodigde geschiktheidstoetsingen door de AFM. In verschillende reacties worden opmerkingen gemaakt over de regelgeving in het Besluit toezicht accountantsorganisaties. Deze opmerkingen zullen betrokken worden bij de wijziging van dit besluit.

### 7.3 Aanwijzingsbevoegdheid

De AFM, Vereniging MidkapNL, VNO/NCW en MKB-Nederland ondersteunen het voorstel. Voor NautaDutilh zijn de bezwaren zodanig groot dat zij adviseert de aanwijzingsbevoegdheid niet in te voeren. De VEB verwacht weinig effectiviteit van het voorstel, omdat zij meent dat de waarschijnlijke uitkomst van een aanwijzingsprocedure is dat de controlecliënt een aanzienlijk honorarium moet betalen of een oordeelsont-houding of afkeurende verklaring krijgt. Dit zou voor de cliënt niet aanvaardbaar zijn. In het verlengde daarvan wijzen ook VNO/NCW en MKB-Nederland erop dat in het voorstel voorbij wordt gegaan aan de vraag wat de oorzaak is dat een onderneming of instelling geen accountantsorganisatie heeft kunnen aantrekken. KPMG acht het voorstel niet proportioneel gelet op het beperkte aantal gevallen waarom het zou gaan en meent dat het probleem in het niet-oob-segment niet speelt. Ook wijzen partijen op praktische uitdagingen gelet op dat er momenteel zes oob-vergunning houders zijn en dat van het niet kunnen vinden van een accountant ook een «reinigend» vermogen uitgaat.

Oogmerk van dit voorstel is niet hoofdzakelijk een praktisch probleem te adresseren, maar het principe hoog te houden dat elke controleplichtige entiteit, voor zover een organisatie van openbaar belang, zonodig daadwerkelijk om toegang zou moeten kunnen verzoeken tot een externe accountant. Naar verwachting zal de aanwijzingsbevoegdheid bovendien niet op grote schaal hoeven te worden ingezet en zich vooral afspelen in het oob-segment. Een organisatie van openbaar belang zal immers alles in het werk stellen zelf een accountant in te vinden om grip te houden op de voorwaarden en het honorarium. Een reinigend vermogen zou zich juist bij uitstek voordoen als uit het oordeel van de accountant naar voren komt wat de daadwerkelijke staat van een organisatie van openbaar belang is. Een oordeelsont-houding kan in dat verband ook veelzeggend zijn. Er zijn thans zes accountantsorganisaties met een oob-vergunning. Het is onwaarschijnlijk dat ten aanzien van één organisatie van openbaar belang elk van die zes niet in aanmerking zou kunnen komen voor aanwijzing voor een organisatie van openbaar belang. Er ligt ook een verantwoordelijkheid voor de controlecliënt om ervoor te zorgen dat accountantsorganisaties de controle mogen uitvoeren.

De Vereniging MidkapNL, NXT LVL en Eumedion vragen zich af of het passend is de aanwijzingsbevoegdheid toe te delen aan een ledenorgani-satie, mede gelet op de nauwe verbondenheid tussen de NBA en de accountantsorganisaties waarop de aanwijzingsbevoegdheid moet worden toegepast. De VEB ziet de aanwijzingsbevoegdheid bij voorkeur belegd bij de AFM. Deloitte ziet liever dat de controles van controlecliënten die geen accountantsorganisatie kunnen vinden, worden uitgevoerd door de Auditdienst Rijk. Deze taak past bij de taken van de NBA als publiekrechtelijk orgaan. Bovendien kent de NBA de accountancy-markt en mogelijk beschikbare en geschikte accountantsorganisaties het best. Als de aanwijzingsbevoegdheid bij de AFM zou worden belegd kan de ongemakkelijke situatie ontstaan dat de AFM een kritisch oordeel moeten geven over een accountantsorganisatie die zij zelf heeft aange-wezen. De Auditdienst Rijk is niet gespecialiseerd in het uitvoeren van wettelijke controles op commerciële ondernemingen.

Verschillende partijen (waaronder SRA, BDO, NautaDutilh, Flynth, Deloitte en NXT LVL) maken zich zorgen dat de aanwijzingsbevoegdheid tot extra (reputatie- en aansprakelijkheids)risico's voor de NBA, de accountant en/of accountantsorganisatie leidt. De NBA ziet om die reden de aansprake-lijkheid in relatie tot de uitoefening van de aanwijzingsbevoegdheid graag wettelijk beperkt. Grant Thornton en KPMG zouden o.a. graag zien dat er

extra maatregelen worden getroffen om de risico's voor de uitvoerende accountant te mitigeren, door bijvoorbeeld het verplichten tot een externe opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling (okb), waarborgen in het tuchtrecht of waarborgen voor beoordeling van het controledossier door de toezichthouder. Het behoort echter tot de competentie van accountants dat zij weten om te gaan met cliënten die hun bedrijfsvoering niet op orde hebben. Als hierdoor onvoldoende controle-informatie kan worden verkregen, kan de oordeelsonthouding bij uitstek het middel zijn om dit laten blijken. Ook voor de NBA geldt dat dit onder de reguliere taken van een publiekrechtelijk orgaan kan vallen en dat de algemene beginselen van behoorlijk bestuur de nodige kaders geven. Er is dan ook geen aanleiding om nadere maatregelen te treffen. PwC en NautaDutilh wijzen er hierbij wel op dat een eventuele bezwaar- en beroepsprocedure tegen de aanwijzing meer tijd kan vergen, dan de controle zelf. De vraag is hoe dan met een eventuele gegrondverklaring of opschortende termijn wordt omgegaan. SRA wijst er ook op dat niet wordt ingegaan op de bezwaar- en beroepsmogelijkheden als een aanvraag van een onderneming of instelling wordt afgewezen. In het bestuursrecht komt het echter vaker voor dat een beschikking in bezwaar of beroep wordt vernietigd, terwijl de op basis van die beschikking verrichte activiteiten al geheel of gedeeltelijk zijn verricht. Dit hoeft niet in alle gevallen te betekenen dat er ook schade is geleden. Het is denkbaar dat een lopende controle onderbroken moet worden, omdat een andere accountantsorganisatie moet worden aangewezen. Om deze reden doen partijen die zwaarwegende bezwaren hebben tegen een aanwijzing of daaraan verbonden voorwaarden er goed aan zo snel mogelijk tot bezwaar en beroep en het aanvragen van een voorlopige voorziening over te gaan.

Ook zijn er reacties binnengekomen op de wijze waarop de aanwijzing tot stand komt. BDO en NautaDutilh zien graag dat de NBA ook verplicht wordt informatie van de accountantsorganisatie te betrekken in haar besluitvorming. EY vindt verder dat het in artikel 54, eerste lid, Wab niet leidend zou moeten zijn of de aanvrager van een aanwijzing geen onredelijke voorwaarden met betrekking tot de vergoeding heeft gesteld, maar of de accountantsorganisatie dat heeft gedaan, gelet op haar gebruikelijke uitgangspunten. MidkapNL ziet in artikel 54b eerste lid onder c, Wab graag een verwijzing naar de van toepassing zijnde artikelen van de EU-Verordening, de Wta en de Wet ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme (Wwft). Op grond van artikel 4:8 Awb dient de NBA inderdaad alvorens een beschikking wordt genomen, belanghebbenden die die beschikking niet hebben aangevraagd in de gelegenheid te stellen hun zienswijze naar voren te brengen. Als uit de zienswijze zou blijken dat, gelet op de aard en complexiteit van de controle, door de accountantsorganisatie voorwaarden zijn gesteld die volkomen redelijk zijn, kan daaruit veelal worden afgeleid dat de onderneming of instelling zich onredelijk heeft opgesteld door die voorwaarden niet te aanvaarden. SRA vraagt verder om verduidelijking van diverse begrippen. DLA Piper vraagt om een nadere uitleg van het begrip «redelijke en tijdige inspanningen». Dit is niet overgenomen omdat in ogenschouw is genomen dat open begrippen meer ruimte bieden om hieraan per geval een redelijke en passende invulling te geven.

Volgens EY en NautaDutilh past het niet dat de NBA in artikel 54b, derde lid, Wab nadere eisen kan stellen aan de uitvoering van de opdracht. Dit brengt de objectiviteit en onafhankelijkheid van de uitvoering in gevaar. Het zou inderdaad niet zo moeten zijn dat het bestuur van de NBA voorwaarden kan opleggen die van invloed zijn op het uiteindelijke oordeel van de accountant. Dit is in de toelichting verduidelijkt. SRA vraagt in dat kader ook of de regels omtrent de onafhankelijke uitvoering van de aanwijzingsbevoegdheid bij verordening van de NBA kunnen

worden vastgesteld en niet in een AMvB. Het lijkt echter niet in de rede te liggen dat de ledenvergadering van de NBA zou moeten bepalen wat een onafhankelijke uitvoering van een bevoegdheid van het bestuur zou moeten behelzen, zodat deze suggestie niet is overgenomen.

EY ziet in artikel 54b, vijfde lid, Wab verder graag bepaald dat een aanwijzing ertoe leidt dat de accountantsorganisatie de controle moet aanvaarden, maar niet dat die ook moet worden uitgevoerd. Volgens VNO/NCW en MKB-Nederland doet dit wetsvoorstel er niet aan af dat een individuele accountant de opdracht niet uitvoert als dit in strijd met de beroepsregels zou zijn. Ook andere wet- of regelgeving kan soms vereisen dat een opdracht tussentijds wordt beëindigd. Ook SRA wijst hierop en vraagt expliciet te regelen hoe zich dit verhoudt tot de verplichting de opdracht uit te voeren. Flynth wijst op de beroepsregels van de NBA die hieraan in weg kunnen staan. Dit negeren zou de poortwachtersfunctie en kwaliteit van de controles aantasten. PwC wijst op de waarde van opdrachtaanvaardingsprocedures die eraan in de weg kunnen staan een bepaalde controle uit te voeren. Er is dan verantwoordelijkheid voor de controlecliënt om risico's met betrekking tot beheerste bedrijfsvoering en *governance* in de organisatie weg te nemen. SRA wijst hier ook op en pleit voor een ketenbenadering. Artikel 54b, eerste lid, Wab is duidelijk over de gevallen waarin een opdracht moet worden aanvaard. De uitvoering van de controle kan dan uitsluitend geen doorgang vinden indien wet- of regelgeving daaraan in de weg staat. Hieronder vallen ook de beroepsregels van de NBA. Als bij elke beschikbare accountantsorganisatie naar voren komt dat de controle niet kan worden uitgevoerd vanwege strijd met wet- en regelgeving, betekent dit in uiterste geval dat een aanwijzing niet mogelijk is. Er ligt ook een verantwoordelijkheid voor de controlecliënt om ervoor te zorgen dat accountantsorganisaties de controle wel mogen uitvoeren.

Grant Thornton pleit voor transparantie over de aanwijzing en de duur daarvan voor het maatschappelijk verkeer. De NBA stelt standaardduur van vier jaar voor een aanwijzing voor, om te voorkomen dat de aanwijzing van een accountant een jaarlijks carrousel wordt. BDO wijst op de kosten die dit met zich mee zou brengen. De NBA vraagt om de mogelijkheid om een aanwijzingsbesluit te publiceren om slechte publiciteit voor de aangewezen accountantsorganisatie te voorkomen. Deze suggesties zijn overgenomen.

Daarnaast ziet de Vereniging MidkapNL de behandelingsduur van aanvragen liever verkort naar vier of zes weken. De NBA en NautaDutilh vragen juist om langere termijn dan acht weken, gelet op de motiverings-eisen die aan het aanwijzingsbesluit worden gesteld. Gelet op zowel de verzoeken voor een kortere als een langere termijn, ligt het in de rede vooralsnog vast te houden aan acht weken.

Voorts ziet MidkapNL graag een uitwerking van de nadere eisen die in het aanwijzingsbesluit kunnen worden opgenomen en dat de reikwijdte van artikel 54c Wab uitgebreid wordt met andere voorwaarden dan voorwaarden over de kosten. Deze suggestie is overgenomen met de aanvulling dat de voorwaarden geen betrekking mogen hebben op de uitvoering van de controle. PwC, NautaDutilh en BDO wijzen erop dat het vaak om een categorie controlecliënten gaat waarbij een inschatting van de kosten moeilijk te maken is. Er moet een reële vergoeding van de kosten tegenover staan. Om die reden pleit NautaDutilh ervoor dat de aangewezen accountantsorganisatie het honorarium tijdens de uitvoering van de controle alsnog weer ter discussie kan stellen. Deze suggestie is niet overgenomen omdat het reeds tot de mogelijkheden behoort om vooraf vast te stellen dat het honorarium variabel zal zijn en daarmee

afhankelijk is van de omstandigheden die zich tijdens de controle voordoen. SRA vraagt of de NBA kan bepalen dat er voorafgaand aan de controle zekerheid kan worden gesteld aan de betaling. Er is geen reden om cliënten die een accountantsorganisatie aangewezen krijgen vooraf financiële zekerheid te laten stellen. Het risico op wanbetaling speelt niet specifiek bij deze groep maar bij de levering van alle goederen of diensten.

De NBA, PwC, BDO en NautaDutilh vragen hoe dit voorstel zich verhoudt tot artikel 2:393 BW, waarin is bepaald dat de Algemene Vergadering van Aandeelhouders (AvA) de accountant een opdracht tot controle verstrekt. Ook wijzen PwC en BDO op de tenderprocedure zoals die in artikel 16 van de EU-verordening is geregeld. Nadat het bestuur van de NBA een accountantsorganisatie heeft aangewezen blijft de regel in stand dat de AvA de opdracht tot controle verstrekt. Het is hierbij inderdaad wel van belang voor de AvA dat dit de aangewezen accountantsorganisatie betreft en dat alternatieven dus niet voorhanden zijn. Artikel 16 van de EU-verordening is niet van toepassing omdat het hier gaat om een alternatieve regeling voor de benoeming van de accountantsorganisatie en accountant.

#### *7.4 Toezicht niet-oob-accountantsorganisaties*

Met de herziening van het toezicht op de accountancysector wordt het toezicht op zowel de niet-oob-accountantsorganisaties als de oob-accountantsorganisaties in één hand gebracht. Waar de AFM voorheen slechts alleen formeel toezichthouder op de naleving van de wet- en regelgeving door niet-oob-accountantsorganisaties was, wordt de AFM dit met de wijziging ook in de praktijk. Een aantal partijen (waaronder de AFM, de NBA, NXT Level en Confirm) zijn voorstander van overheveling van het toezicht op niet-oob-accountantsorganisaties naar de AFM, althans begrijpen de overwegingen die ertoe leiden dat het toezicht wordt ondergebracht bij de AFM. Andere partijen (waaronder SRA en Eumedion) zijn kritischer over de overheveling van het toezicht naar de AFM.

VNO-NCW vraagt zich daarbij af of er ook alternatieve hervormingen zijn onderzocht, waarbij het toezicht wellicht bij bijvoorbeeld de fiscus belegd zou kunnen worden. Het centraal beleggen van het toezicht op de gehele accountancysector is echter één van de aanbevelingen van de Cta. Daarbij heeft de Commissie nadrukkelijk geen nieuwe toezichthouder aanbevolen, maar het in een hand brengen van het toezicht op de gehele accountancysector bij de AFM. Deze aanbeveling is aanleiding geweest voor de herziening van het toezicht bij de AFM en als zodanig voldoende onderzocht.

Er zijn twijfels bij partijen (waaronder SRA, VEB, Eumedion, VNO-NCW) of de AFM in staat is om effectief toezicht te houden op beide type accountantsorganisaties. Een van de zorgen ziet op de vraag of de AFM voldoende capaciteit heeft voor het toezicht op alle accountantsorganisaties, waarbij verschillende partijen (SRA, Eumedion, VNO-NCW) erop wijzen dat de AFM mogelijk niet voldoende gekwalificeerd personeel zou kunnen vinden door de krappe arbeidsmarkt en/ of voldoende budget zou hebben voor het bieden van een marktconform salaris. Het klopt inderdaad dat sprake is van een krappe arbeidsmarkt en dat het niet eenvoudig is om voldoende gekwalificeerd personeel te vinden. Dit geldt echter voor de gehele arbeidsmarkt en niet alleen de financiële sector. Bovendien voorziet het kostenkader voor de AFM in extra middelen om de extra medewerkers aan te trekken voor het uitvoeren van het toezicht op de niet-oob-accountantsorganisaties.

Een andere zorg van partijen ziet op het mogelijke gevolg dat de verdeling van het toezicht ten koste gaat van de aandacht naar het toezicht op de oob-accountantsorganisaties of dat door het risico-gestuurde toezicht van de AFM de kleinere accountantsorganisaties juist minder vaak worden gecontroleerd dan dat nu het geval is. Deze zorg wordt niet gedeeld. Het is allereerst aan de AFM om een effectieve toezichtmethodiek te ontwikkelen, waarbij datagedreven- en risicogestuurd toezicht een efficiënte vorm van toezicht houden kan zijn. Dit is in de toelichting bij artikel II, onderdeel E, verduidelijkt. De AFM heeft in haar wetgevingsbrief van 30 maart 2021 de wens uitgesproken om een bredere grondslag in de wetgeving op te nemen voor het uitvragen en aangeleverd krijgen van datarapportages van accountantsorganisaties. Deze wetgevingswens wordt afzonderlijk van dit huidige traject behandeld. Voor zover het om meer datagedreven toezicht gaat binnen de huidige kaders, wordt opgemerkt dat datagedreven toezicht een effectief en efficiënt middel kan zijn om inzicht te verkrijgen in (onder andere) de kwaliteitsbeheersing van accountantsorganisaties en de risicokenmerken van hun cliëntenportefeuilles. Inzichten die vervolgens gebruikt kunnen worden om te bepalen welke accountantsorganisatie wanneer bezocht wordt. De stelling dat de AFM door het risico-gestuurde toezicht minder toezicht zou houden op kleinere organisaties wordt dan ook niet gedeeld. Bovendien is er een wettelijk minimum voor de toetsing van niet-oob-accountantsorganisaties door de toezichthouder. Dat betekent dat de AFM in ieder geval een keer in de zes jaar bij een accountantsorganisaties direct toezicht zal houden.

Ook wijzen verschillende partijen (waaronder SRA en Confirm) op de verhoging van de toezichtkosten doordat het gehele toezicht op de accountancysector bij de AFM wordt belegd. VNO-NCW merkt hierbij op dat in de memorie van toelichting vooralsnog aandacht voor voorgaande en andere verwachte (regeldruk)effecten van de aanpassing van het toezicht op accountantsorganisaties ontbreekt. Dit is in de memorie van toelichting verduidelijkt. Wat betreft de zorgen over de stijging van de toezichtskosten op de accountancysector over de jaren heen en in de toekomst, het volgende. De SRA vreest dat als gevolg van deze, in hun ogen disproportionele, kostenstijging kleinere accountancykantoren de markt zullen verlaten en mkb-organisaties meer voor de wettelijke controle moeten gaan betalen. SRA vraagt zich daarbij af of deze kostenstijging wel doelmatig is, i.e. of de kostenstijging als gevolg van de overdracht van het feitelijk toezicht op niet-oob-accountantsorganisaties van de SRA naar de AFM bijdraagt aan het duurzaam verhogen van de kwaliteit van de wettelijke controle. SRA merkt daarbij onder andere op dat de AFM geen ervaring heeft op het niet-oob-accountantsorganisatiessegment en het MKB-segment en SRA is bang dat de overdracht voor een afname van het lerende vermogen (en daarmee kwaliteitswaarborging) binnen de sector zorgt. Voor zover de SRA vragen stelt over de doelmatigheid van de kostenstijging als gevolg van de overdracht van het toezicht op het niet-oob-accountantsorganisatiessegment, wordt opgemerkt dat de Cta onderzocht heeft of aanvullende ingrepen in de sector noodzakelijk zijn en te adviseren welke maatregelen daarvoor het meest geschikt zouden zijn. De Cta heeft na zorgvuldig onderzoek geconcludeerd dat het bestaande arrangement waarbij de AFM convenanten heeft gesloten met de NBA en SRA voor het uitvoeren van controles bij het niet-oob-accountantsorganisatiessegment «ondoorzichtig en complex» is. Ook doet dit arrangement volgens de Cta afbreuk aan de effectiviteit van het toezicht. De Cta beveelt dan ook aan om de uitvoering van het toezicht feitelijk en juridisch op te dragen aan de AFM. Het kabinet deelt deze analyse van de Cta en meent dat het toezicht inderdaad eenvoudiger en transparanter moet. Als zodanig is de overdracht van de feitelijke toezichtstaak en de kosten die daaruit volgen doelmatig. Voor zover SRA

aangeeft dat de kostenstijging disproportioneel zou zijn, wordt opgemerkt dat de maximale kosten voor het uitvoeren van dit toezicht in 2021 € 1,5 mln. bedragen en conform een ingroeipad toenemen tot € 5,1 mln. in 2024. Gegeven dat de AFM het feitelijk toezicht op circa 260 extra accountantsorganisaties moet gaan uitvoeren en daarvoor ook een nieuwe toezichtsmethodologie moet ontwikkelen, wordt dit als proportioneel gezien. De sector kan deze stijging van de toezichtskosten dragen. In de «Regeling bekostiging financieel toezicht 2021» is geregeld dat het tarief dat de accountantsorganisaties aan de AFM moeten betalen afhankelijk is van de omzet uit wettelijke controles. Voor de kleinste accountantsorganisaties, de niet-oob-accountantsorganisatie met minder dan € 1 mln. omzet uit wettelijke controles, gaat het nu om een tarief van € 2.060 per jaar. Ook met een grote proportionele stijging, blijft de absolute stijging van de toezichtskosten voor een dergelijke organisatie te overzien. Desondanks blijft de stijging van de totale toezichtskosten voor de accountancysector een fors bedrag. Het voor de AFM beschikbare bedrag van € 5,1 mln. aan het einde van 2024 is daarbij uitdrukkelijk een maximum voor deze taak. De daadwerkelijke kosten kunnen anders zijn, afhankelijk ook van de besluitvorming over de toezichtmethodiek in het nieuwe stelsel van toezicht.

De NBA wijst verder op het belang van het waarborgen van efficiënte informatie-uitwisseling, zodat de verschillende organisaties hun taken goed kunnen uitvoeren. Informatie-uitwisseling is inderdaad van groot belang voor efficiënt en effectief toezicht. De wettelijke grondslag om effectief informatie uit te wisselen is hiertoe toereikend. Het is aan de organisaties zelf om over de precieze invulling van het uitwisselen van informatie in het kader van het toezicht op de accountancysector nader concrete afspraken te maken, zoals ook gebeurd is in de informatie convenanten die de AFM met zowel de NBA als SRA is aangegaan.

Tot slot vraagt SRA zich af of het voor de feitelijke overdracht van het toezicht het noodzakelijk is dat de voorgestelde wijziging van artikel 48 Wta ook daadwerkelijk van kracht is geworden. SRA verwijst daarbij onder andere naar de volgende zin in de toelichting bij artikel II, onderdeel E: «Daarmee is niet verenigbaar dat de AFM verplicht is om rekening houden met de uitkomsten van kwaliteitstoetsingen die door de NBA en SRA worden verricht.» Het woord «daarmee» verwijst hier echter naar de situatie waarin besloten is dat AFM zelfstandig het toezicht uitvoert en geeft niet aan dat er een wetswijziging nodig is alvorens de AFM zelf het toezicht op de niet-oob-accountantsorganisaties kan of mag uitvoeren. Dit is in de toelichting bij artikel II, onderdeel E verduidelijkt.

#### *7.5 Verduidelijking medeverantwoordelijkheid accountantsorganisatie voor kwaliteit wettelijke controles*

Er zijn veel verschillende reacties binnengekomen op het voorstel om het handhavingsinstrumentarium van de AFM te versterken. De AFM meent dat de aanscherping in de voorgestelde bepaling dat het kwaliteitsbeheersingssysteem van de accountantsorganisaties moet waarborgen dat ernstige tekortkomingen in meerdere wettelijke controles worden voorkomen, recht doet aan de mate van invloed die de accountantsorganisatie heeft op de kwaliteit van wettelijke controles. Ook de VEB en Eumedion steunen deze aanscherping, waarbij de VEB onderschrijft dat accountants een resultaatsverplichting hebben en Eumedion aangeeft dat het wel om meer dan een «enkele tekortkoming» moet gaan. Andere partijen (waaronder de NBA, SRA, VNO-NCW, verschillende accountantsorganisaties en een enkel advocatenkantoor) zijn kritischer over dit voorstel. Deze partijen geven onder meer aan dat de versterking van het handhavingsinstrumentarium onnodig is, dat een resultaatsverplichting



onevenredig is en mogelijk in strijd is met Nederlandse jurisprudentie en (Europese) wet- en regelgeving. Daarnaast hebben zij vragen over wat «een ernstige tekortkoming» inhoudt en wat het aantal dossiers zou moeten zijn waar de toezichthouder naar zou moeten kijken alvorens er sprake kan zijn van een tekortkoming van het kwaliteitsbeheersingssysteem.

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

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

NBA, SRA en EY menen verder dat er een mogelijk strijd is met het Europese recht, meer specifiek zou het voorstel niet voldoen aan vereiste minimumharmonisatie van Richtlijn 2006/43/EG (verder: de Auditrichtlijn). De NBA meent daarbij dat de «direct en (rechts)persoonlijk verantwoordelijk voor de kwaliteit van individuele wettelijke controles» in tegenspraak is met de uitgangspunten in de Europese wet- en regelgeving en daarmee onwenselijk. Specifiek verwijst de NBA daarbij naar artikelen 24 bis, eerste lid, onderdeel a, en artikel 29, lid 1, onderdeel f, van Richtlijn 2006/43/EG (Auditrichtlijn). Artikel 24 bis, lid 1, onderdeel a, van de auditrichtlijn bepaalt dat een accountantsorganisatie «passende gedragslijnen en procedures» moet hebben om te waarborgen dat bepaalde partijen, waaronder het bestuur van een accountantsorganisatie, niet een zodanige bemoeienis met de uitvoering van een wettelijke controle kan hebben dat daardoor afbreuk wordt gedaan aan de onafhankelijkheid en objectiviteit van de wettelijke auditor die namens het betrokken auditkantoor de wettelijke controle van de financiële overzichten uitvoert. Artikel 29, eerste lid, onderdeel f, Auditrichtlijn bepaalt verder dat alle accountantsorganisaties dienen te vallen onder een toezichtstelsel waarbij er wat betreft de kwaliteitsbeoordeling door de toezichthouder ten minste sprake is van een adequate toetsing van een selectie van controledossiers, welke onder meer een evaluatie van het interne kwaliteitsbeheersingssysteem van het auditkantoor omvat.

Het nu voorliggende wetsvoorstel voldoet aan de Auditrichtlijn; de strekking van de uiteindelijk gekozen verplichting dat het stelsel van kwaliteitsbeheersing de kwaliteit moet borgen van de wettelijke controles sluit aan op die van artikel 24 bis, eerste lid, onderdeel g, van de Auditrichtlijn, waarin is bepaald: een wettelijke auditor of een auditkantoor voert een intern kwaliteitsbeheersingssysteem in om de kwaliteit van de wettelijke controle te waarborgen. De van de medeverantwoordelijkheid van de accountantsorganisatie voor de kwaliteit van de wettelijke controles beïnvloedt niet de onafhankelijkheid van de accountant bij de uitvoering van een wettelijke controle. Reeds nu is een accountant gehouden om diens controlewerkzaamheden in lijn met het kwaliteitsbeheersingssysteem van de accountantsorganisatie uit te voeren. Dit verandert niet door de verduidelijking. Ook blijft de wijze waarop de toezichthouder accountantsorganisaties onderzoekt in lijn met het

Europees recht. Het verrichten van een adequate toetsing van een selectie van controledossiers, waarbij ook de werking van het interne kwaliteitsstelsel geëvalueerd wordt, laat onverlet dat het stelsel van kwaliteitsbeheersing zodanig dient te zijn ingericht dat het de kwaliteit waarborgt van de wettelijke controles. Als zodanig wordt het wetsvoorstel in lijn met het Europees recht geacht.

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

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

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

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

Verschillende partijen (onder ander SRA, KPMG, Mandelaars en Crowe Peak) vragen zich verder af wat een «ernstige tekortkoming» is. Deze opmerking is niet langer relevant in het licht van de aangepaste verplichting dat het stelsel van kwaliteitsbeheersing de kwaliteit borgt van de wettelijke controles. Om dezelfde reden is de vraag daarbij van de SRA niet langer van belang of het om verschillende ernstige tekortkomingen kan gaan of dat ze allemaal van dezelfde aard moeten zijn. Verder heeft de SRA verzocht om de zinsnede toe te voegen dat het moet gaan om «ernstige tekortkomingen naar het oordeel van een gemiddelde, normaal handelende en goed oplettende accountant». Ook deze suggestie is niet langer aan de orde nu het voorstel principieel is gewijzigd.

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

Ook geven partijen aan dat het opleggen van een boete zonder dat er sprake is van verwijtbaar handelen of nalaten, niet bijdraagt aan het borgen van de kwaliteit van de wettelijke controles (EY) en zelfs een negatieve invloed heeft op de cultuur binnen een accountantsorganisatie (EY en Crowe Peak). Hiermee is met de gewijzigde bepaling rekening gehouden. De aangepaste verplichting houdt niet in dat de AFM geen onderzoek hoeft te doen naar welk handelen of nalaten ten grondslag heeft gelegen aan het verwijt dat het stelsel van kwaliteitsbeheersing de kwaliteit van de wettelijke controles niet dan wel onvoldoende heeft geborgd. Integendeel, de AFM doet daartoe onderzoek naar de mate waarin een of meerdere van de volgende vereisten significant, stelselmatig of structureel van aard blijkt: professionele oordeelsvorming, professioneel-kritische houding of controle op basis van voldoende of voldoende inzichtelijke controle-informatie. EY verzoekt om het voorstel dusdanig aan te passen dat aan het opleggen van een bestuursrechtelijke boete altijd verwijtbaar handelen of nalaten van een accountantsorganisatie ten grondslag ligt (en niet slechts van een individuele accountant). Een dergelijk voorstel is dus tot uitdrukking gekomen in de aangepaste verplichting. Waarbij voorop staat dat die norm noodzakelijk wordt geacht om te waarborgen dat (i) de maatschappij kan vertrouwen op de juistheid van de accountantsverklaring, (ii) de toezichthouder van de juiste middelen wordt voorzien en (iii) om aan te sluiten bij de ontwikkeling in het accountantsberoep waarbij de kwaliteit van een wettelijke controle in grote mate wordt beïnvloed door de accountantsorganisatie, naast de individuele accountant. Het gaat immers om de vraag of het stelsel van kwaliteitsbeheersing de kwaliteit heeft geborgd van de accountantsverklaringen, en om de vraag of tekortkomingen in die kwaliteit een gevolg zijn van verwijtbaar handelen waarop de accountantsorganisatie mede aanspreekbaar is.

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

Tot slot is nog de oproep gedaan om de boetecategorie aan te passen zodat er hogere boetes opgelegd kunnen worden (Eumedion) en heeft de VEB opgemerkt dat het goed zou zijn als de *engagement lead* een tekortkoming ook «in zijn eigen portemonnee zou voelen». De boetecategorie is echter ongewijzigd gebleven gelet op de omstandigheid dat de verduidelijking van de medeverantwoordelijkheid van de accountantsorganisatie voor de kwaliteit van de wettelijke controles met name bedoeld is om aan de accountantsorganisaties duidelijk te maken waartoe het stelsel van kwaliteitsbeheersing moet strekken en daarnaast de toezicht-

houder de benodigde middelen voorziet en deze in lijn brengt met de praktijk waar de accountantsorganisatie een medeverantwoordelijkheid heeft voor het organiseren van kwaliteit voor uitvoering van de wettelijke controles. Het gaat in eerste instantie dus niet om een sanctieverzwaren. Bovendien is dit ook niet nodig omdat de AFM reeds een tuchtklacht kan indienen tegen een individuele accountant, waarna een belanghebbende de accountant vervolgens via een civiele procedure aansprakelijk kan stellen.

#### 7.6 Governance NBA

De NBA en SRA steunen de herziening van de *governance*, waarin kwaliteitsbevordering en vakinhoudelijke ontwikkeling centraal staat. Volgens Comfirm is de herziening van de *governance* van de NBA en het vervallen van de ledengroepen niet in het belang van accountants die actief zijn in het mkb-segment en die reeds ondervertegenwoordigd zijn in de beroepsorganisatie. ONL vraagt om een garantie dat ook deze groep een representatieve rol krijgt binnen de nieuwe organisatiestructuur van de NBA. Het publiek belang is volgens ONL voor een accountant die actief is in het mkb-segment anders dan die voor een accountant actief in het oob-segment. In het bijzonder maakt ONL zich zorgen dat er wat betreft regeldruk onvoldoende onderscheid wordt gemaakt tussen deze twee activiteiten. Accountants die actief zijn op het mkb-segment participeren op vele niveaus in de NBA. Zij zitten zowel in het bestuur als in diverse andere gremia. In dit wetsvoorstel wordt bepaald dat de NBA bij de uitoefening van zijn taken rekening houdt met de verschillen in de aard van de werkzaamheden van accountants.

Wat betreft de regeldruk wordt er zowel in de Wta en het Bta onderscheid gemaakt tussen oob en niet-oob. Op overige *assurance*opdrachten is de Wta-wetgeving niet van toepassing.

#### 7.7 Vakbekwaamheid

De NBA en de CEA geven aan dat de mogelijkheid om 15 jaar ervaring praktijkervaring als een voltooide praktijkopleiding te kwalificeren geen soelaas biedt voor jongere accountants uit derde landen. Zij stelt voor deze bepaling uit het wetsvoorstel te schrappen en gebruik te maken van het nieuwe artikel 54, eerste lid, onderdeel b, Wab om aan de hand van diploma's of soortgelijke bewijsstukken te bepalen of een accountant uit een derde land een vergelijkbaar niveau vakbekwaamheid heeft als in Nederland wordt vereist. Naar aanleiding van deze reactie is het voorstel aangepast.

SRA, Confirm en KPMG zien graag dat de in artikel 11 van richtlijn 2006/43/EG opgenomen richtlijnoptie om op grond van 15 jaar praktijkervaring en een met goed gevolg afgelegd vakbekwaamheidsexamen of op grond van 7 jaar praktijkervaring en een met goed gevolg afgelegd vakbekwaamheidsexamen en gevolgde praktijkopleiding als accountant te kunnen worden toegelaten (en als RA dan wel AA in het accountantsregister te kunnen worden ingeschreven) KPMG ziet ook graag dat de daarop aansluitende lidstaatoptie in artikel 12 van die richtlijn wordt overgenomen. Dit vormt echter geen aanleiding om van het huidige opleidingsmodel af te wijken. Het zal per individu verschillen welke vakinhoudelijke kennis met de praktijkervaring is verworven en dit zal ook niet altijd duidelijk zijn. Om die reden wordt vastgehouden aan de huidige eis dat altijd een accountantsopleiding (op HO- of WO-niveau) moet worden afgerond. Voor accountants uit een derde land biedt het nieuwe artikel 54, eerste lid, onderdeel b, Wab een mogelijk om in Nederland als accountant te worden ingeschreven.

SRA vraagt verder of de beheersing van de Nederlandse taal een voorwaarde moet zijn om in het accountantsregister te kunnen worden ingeschreven. In strikte zin is dit geen eis om in het accountantsregister ingeschreven te worden. Echter, zonder beheersing van de Nederlandse taal zal het feitelijk zeer moeilijk zijn om aan artikel 54, eerste lid, onderdelen c en d, Wab te voldoen.

### *7.8 De melding van gebreken in een wettelijke controle bij de AFM*

Een aantal consultatiereacties gaan in op de verlaging van de drempel voor accountantsorganisaties om bij de AFM melding te maken van geconstateerde mogelijke gebreken in een wettelijke controle. De reacties zien op de verduidelijking van de precieze invulling van de meldmogelijkheid en daarbij bijbehorende waarborgen, en op de effectiviteit van de meldmogelijkheid.

De NBA, SRA, VEB, BDO en VNO NCW hebben vragen over de reikwijdte en op welk moment accountantsorganisaties over zouden moeten gaan tot het maken de melding. De suggesties uit de consultatiereacties variëren van het uitgangspunt dat de meldplicht pas moet ontstaan als daadwerkelijk sprake is van een overtreding of daartoe een gerechtvaardigd vermoeden is, tot het verlagen van de drempel zodat geen twijfels ontstaan binnen een accountantsorganisaties over wanneer zij zouden moeten melden. Het is van belang om te verduidelijken dat is gekozen voor het verlagen van de drempels bij de reeds bestaande meldmogelijkheid bij de accountantsorganisaties en niet tot het invoeren van een verplichting tot melden. Er is dus geen sprake van een verplichting tot melden. Hierdoor heeft de accountantsorganisatie eerst zelf beoordelingsruimte om de mogelijke gebreken op te lossen en aan de hand daarvan te beoordelen of een melding in de rede ligt. Dit is in de memorie van toelichting verduidelijkt. BDO wijst daarbij op het mogelijk gevolg dat de verwachting kan ontstaan dat accountantsorganisaties iedere geconstateerde tekortkoming zullen melden. Wat betreft de reikwijdte ziet de verlaging van de drempels om melding mogelijk te maken op geconstateerde mogelijke overtredingen van de EU-verordening of de bij of krachtens deze wet gestelde voorschriften. Dat betekent niet dat alle mogelijke geconstateerde tekortkomingen op basis van dit wetsvoorstel gemeld moeten worden, maar dat het aan de accountantsorganisatie is om te beoordelen of het een geval betreft dat AFM nader zou moeten bezien. Bovendien is het na het constateren van een tekortkoming aan de accountantsorganisatie om een beoordeling te maken van de ernst van de tekortkoming en of melding in de rede is. Dit is in de memorie van toelichting verduidelijkt. Tot slot vindt SRA dat accountantsorganisaties en hun medewerkers moeten worden gevrijwaard van eventuele overtredingen die door de AFM naar aanleiding van de melding worden vastgesteld, waarbij ook hoor- en wederhoor moet worden verankerd in het wetsvoorstel. Als een melding wordt gedaan die (ook) een overtreding van de meldende accountantsorganisatie zelf aan het licht brengt, is het aan de AFM om te bepalen welke consequenties hieraan worden verbonden. Het voorstelbaar dat het feit dat de accountantsorganisatie de overtreding zelf heeft aangedragen als verlichtende omstandigheid wordt meegewogen. Wat betreft het beginsel van hoor- en wederhoor is van belang dat dit wettelijk is verankerd in de Awb en daarom niet expliciet nogmaals hoeft te worden geregeld in dit wetsvoorstel.

In een aantal consultatiereacties worden twijfels geuit over de effectiviteit van de meldmogelijkheid (waaronder SRA, Mazars, Flynth, BDO en VNO-NCW). Die twijfels zien op de vraag of het aantal en de kwaliteit van de meldingen met de inrichting van een meer toegankelijke meldmoge-

lijkheid zal toenemen, welk probleem dit oplost en of de AFM voldoende capaciteit heeft om deze meldingen te onderzoeken. Voorop staat dat het in het belang van de gehele sector is dat ernstige tekortkomingen worden gemeld. Het opnemen van de meldmogelijkheid moet worden gezien als onderdeel van een breed scala maatregelen om de kwaliteit van de accountantssector te verhogen. In dat kader wordt opvolging gegeven aan een aanbeveling van de Cta om gebreken in de uitvoering van controles laagdrempeliger te kunnen melden. Met het verlagen van de drempel om mogelijke misstanden te melden is de verwachting dat het aantal meldingen zal toenemen. Ook is het de verwachting, juist omdat sprake is van een meldmogelijkheid en geen meldplicht, dat de meldingen kwalitatief hoogwaardig zullen zijn. Er is geenszins sprake van het verschuiven van een toezichtsrol van de AFM richting de markt, het is namelijk aan de AFM om deze meldingen nader te beoordelen en te besluiten waar zij capaciteit op inzet. Er zijn geen signalen dat binnen de AFM geen capaciteit zou zijn voor het verwerken van de meldingen.

## **8. Advies Autoriteit Persoonsgegevens**

Bij brief van 10 mei 2022 heeft de Autoriteit Persoonsgegevens (AP) op grond van artikel 35, vierde lid, van de Algemene verordening gegevensbescherming, advies uitgebracht over het wetsvoorstel, in het bijzonder het gewijzigd concept-artikel 45a van de Wab. De AP adviseert om de noodzaak van het rapporteren over en vervolgens openbaar maken van kwaliteit op naam van de accountant in de toelichting aan te tonen en het concept te voorzien van de nodige waarborgen in dit kader, dan wel van deze gegevensverwerkingen af te zien. Het advies is bij het wetsvoorstel betrokken. De accountantsorganisatie krijgt de verplichting de gepseudonimiseerde naam te rapporteren, zijnde een aanzienlijk minder vergaande inbreuk op de privacy van de betrokken externe accountant dan wanneer de naam moet worden gerapporteerd en daarnaast een wettelijke waarborg voor de externe accountant. Het advies heeft verder tot aanpassingen in de artikelsgewijze toelichting bij de wijziging van artikel 45a van de Wab geleid. Zo is toegelicht wat het doel en de noodzaak is van deze gegevensverwerking, welke afweging er is gemaakt tussen het publieke belang van het werk van de externe accountant, het belang van transparantie en het belang van de accountant en alternatieven (proportionaliteit en subsidiariteit). De AP noemt meermaals het risico van de impact die een slechte score heeft op de loopbaan en reputatie van een accountant en daarmee op zijn persoonlijke levenssfeer. Daarop is het voorstel aangepast, zoals hierboven weergegeven. Daarnaast is nader toegelicht dat de *audit quality indicators* geen norm bevatten maar een feitelijk weergave, beoogd om inzicht te geven in factoren die bijdragen aan de kwaliteit van wettelijke controles en transparantie te vergroten. Er is dus geen sprake van een waardeoordeel, dan wel een slechte score.

Met de maatregel van pseudonimisering bevat het voorstel een minder vergaande inbreuk op de privacy van de betrokken accountant, tevens een wettelijke waarborg voor de bescherming van de persoonlijke levenssfeer en van de persoonsgegevens van elke betrokken externe accountant dan indien de accountantsorganisatie verplicht zou zijn de naam openbaar te maken. De accountantsorganisatie is verantwoordelijk voor de gepseudonimiseerde aanlevering van de naam van de externe accountant aan de NBA. Dat bij kleine en zelfstandig werkende accountantsorganisaties vrijwel alle indicatoren tot de persoon van de accountant te herleiden kunnen zijn is juist. Echter, tegenover dit mogelijke effect staat dat informatie over aspecten van kwaliteit nodig is voor belanghebbenden die hun vertrouwen in het controlewerk willen kunnen ontlenen aan informatie die ziet op aspecten van kwaliteit.

De AP adviseert voorts om de bewaartermijnen voor de verwerking van persoonsgegevens door de beroepsorganisatie over de kwaliteit en voor de openbaargemaakte gegevens (eventueel in de vorm van een maximum) in het concept vast te leggen en te onderbouwen in de toelichting, dan wel aan te geven waarom precisering niet mogelijk of wenselijk is. De AP spreekt uit dat het wenselijk is dat de wetgever in dit geval de normstelling bepaalt. In het wetsvoorstel is daarvoor in artikel 45c een delegatiegrondslag opgenomen. Bij AMvB zal de bewaartermijn worden vastgesteld. Hiervoor is gekozen zodat de bewaartermijn ook onderdeel kan uitmaken van de aanbevelingen die de NBA kan doen naar aanleiding van de in artikel 45b voorgestelde evaluatie van de *audit quality indicators*. Indien de evaluatie daartoe aanleiding geeft kan de bewaartermijn ook bij AMvB worden gewijzigd. Voor de eerste AMvB zal hieraan invulling worden gegeven met een bewaartermijn van 7 jaar waarmee wordt aangesloten bij de in het Besluit toezicht accountantsorganisaties vastgelegde bewaartermijn voor controledossiers.

## **ARTIKELSGEWIJS**

### **ARTIKEL I (Wet op het accountantsberoep)**

A

In het aan artikel 3 toegevoegde tweede lid wordt bepaald dat de beroepsorganisatie bij de bevordering van een goede beroepsuitoefening van accountants en het behartigen van de gemeenschappelijk belangen van accountants rekening houdt met aard van de werkzaamheden en functies van de verschillende categorieën accountants. Accountants verrichten diverse soorten werkzaamheden. De zorg voor kwaliteit en betrouwbaarheid van financiële en niet-financiële informatie ten behoeve van de financiële rapportageketen binnen het maatschappelijk verkeer is de functie van het accountantsberoep. Deze functie kan als «openbaar accountant» bij een accountantsorganisatie of als intern accountant bij bijvoorbeeld een overheidsorganisatie of onderneming worden uitgevoerd. Een kleine meerderheid van de accountants is niet in de controlepraktijk werkzaam. Een groot aantal, veelal de dragers van de titel Accountants-Administratieconsulent (AA), verricht als openbaar accountant werkzaamheden voor het MKB bestaande uit bijvoorbeeld samenstelopdrachten, advisering en administratief beheer. Andere accountants zijn «accountant in business» wat inhoudt dat zij geen specifieke accountantswerkzaamheden verrichten, maar werkzaamheden die door een veel bredere groep personen kan worden uitgevoerd, zoals de functie van beleidsmedewerker. Met dit wetsvoorstel vervalt de verplichting voor de NBA om ledengroepen in te stellen.

*B, C en D*

Deze bepalingen hangen samen met het vervallen van de ledengroepen als organen van de NBA.

*E*

Deze bepaling hangt samen met het vervallen van de ledengroepen als organen van de NBA. Paragraaf 2.5, waarin wordt geregeld op welke wijze ledengroepen functioneren, kan daarom vervallen.

Met het voorgestelde nieuwe onderdeel d in artikel 19, tweede lid, Wab, wordt geregeld dat de ledenvergadering van de NBA verordeningen kan vaststellen met betrekking tot de werkwijze van de NBA zelf. Op dit moment is dit nog uitvoerig in de Wab geregeld door de prominente plaats die ledengroepen in de organisatie innemen. De Wab beoogde hiermee te waarborgen dat alle «bloedgroepen» van accountants in hun ledengroepen voldoende inspraak hadden in de wijze waarop de NBA wordt bestuurd en de inhoud van haar verordeningen en nadere regelingen. Met het nu voorliggende wetsvoorstel krijgt de NBA zelf meer ruimte om te bepalen op welke wijze zij haar leden in de organisatie wil laten participeren. Het feit dat AA's en RA's al bijna tien jaar lid zijn van dezelfde organisatie heeft ertoe geleid dat deze accountants meer naar elkaar zijn toegegroeid. Met deze bepaling kan NBA nieuwe vormen van participatie van haar leden regelen. Het oude onderdeel e van de Wab regelde de instelling en opheffing van ledengroepen van de NBA bij verordening van de ledenvergadering. Deze bepaling is door het vervallen van de ledengroepen overbodig geworden. Hierbij wordt tevens verwezen naar het voorgestelde nieuwe artikel 3, tweede lid (zie de artikelsgewijze toelichting van artikel 1, onderdeel A). Daarin wordt bepaald dat de beroepsorganisatie bij de bevordering van een goede beroepsuitoefening van accountants en het behartigen van de gemeenschappelijk belangen van accountants rekening houdt met aard van de werkzaamheden en functies van de verschillende categorieën accountants. Onderdeel e wordt thans vervangen door een bepaling die de ledenvergadering de bevoegdheid geeft de hoogte vast te stellen van de kosten die in rekening mogen worden gebracht aan accountants uit het buitenland die een verklaring van vakbekwaamheid aanvragen in de zin van artikel 54 Wab.

Met de wijziging van artikel 19, tweede lid, wordt ook een nieuw onderdeel o toegevoegd aan de opsomming met onderwerpen ten aanzien waarvan de ledenvergadering van de NBA verplicht is om een verordening vast te stellen. Dat nieuwe onderdeel heeft tot doel te waarborgen dat de evaluatie, bedoeld in artikel 45b op onafhankelijke wijze wordt uitgevoerd. Daarvoor is het in ieder geval nodig dat binnen de NBA een onafhankelijke commissie wordt belast met de evaluatie van de *audit quality indicators*, die in meerderheid uit niet-accountants bestaat. Ook wordt een nieuw onderdeel p toegevoegd aan de opsomming met onderwerpen ten aanzien waarvan de ledenvergadering van de NBA verplicht is om een verordening vast te stellen. Dat onderdeel heeft betrekking op besluiten over de aanwijzing van een accountantsorganisatie aan ondernemingen en instellingen die, ondanks alle redelijke en tijdige inspanningen, geen accountantsorganisatie kunnen vinden die de opdracht tot een wettelijke controle wil aanvaarden. De invoering van het nieuwe onderdeel p beoogt te waarborgen dat de NBA een procedure in het leven roept op basis waarvan wordt verzekerd dat de hiervoor genoemde besluiten op onafhankelijke wijze tot stand komen. Dat is belangrijk, omdat bestuursleden of medewerkers van de NBA tevens betrokken kunnen zijn bij individuele accountantsorganisaties. Daarmee wordt ook aangesloten bij artikel 2:4, tweede lid, Awb, over verstrengeling van belangen. Hoewel er geen reden is om aan te nemen dat een dergelijke verstrengeling zich zal voordoen, is het belangrijk een mogelijk risico op voorhand uit te sluiten of in ieder geval te beperken. Vanwege de onafhankelijke positie van de NBA als publiekrechtelijke beroepsorganisatie wordt voorgesteld om de hier bedoelde eisen aan de onafhankelijkheid in een verordening van de beroepsorganisatie op te nemen en niet in een algemene maatregel van bestuur.



## *G en H*

Deze bepalingen hangen samen met het vervallen van de ledengroepen als organen van de NBA.

## *I*

De wijziging van artikel 25, eerste lid, betreft het herstel van een verschrijving in de verwijzing naar de Wet toezicht accountantsorganisaties.

## *J*

Dit onderdeel voorziet in de invoeging van een nieuw artikel met daarin een grondslag voor de verstrekking van gegevens door de beroepsorganisatie aan de AFM, die wordt aangewezen als toezichthouder op de verplichtingen die worden opgenomen in de artikelen 54b, vijfde lid, 54c, tweede lid, en 54d Wab. Hierbij kan de AFM ook handhavend optreden. De aanleiding voor dit handhavend optreden zou voor zover het gaat om artikel 54b, vijfde lid, kunnen zijn gelegen in een mededeling van de betreffende onderneming of instelling die vaststelt dat de accountantsorganisatie, ondanks de aanwijzing, niet bereid is een overeenkomst te sluiten met daarin de opdracht tot uitvoering van de wettelijke controle. Het kan ook gaan om informatie over de door het bestuur van de NBA opgelegde voorwaarden, bijvoorbeeld ten aanzien van de vergoeding voor de wettelijke controle (artikel 54c, tweede lid). Het ligt voor de hand dat die mededeling wordt gedaan aan de NBA en de AFM. Bij een dergelijk handhavingstraject is het belangrijk dat de AFM ook kan beschikken over de bij de NBA aanwezige informatie en dat deze tevens kenbaar is voor een ieder. Daarom wordt voor die gegevensverstrekking een uitdrukkelijke grondslag opgenomen in artikel 25a.

## *K*

Deze bepaling hangt samen met het vervallen van de ledengroepen als organen van de NBA. Hierdoor hoeft niet meer in het accountantsregister te worden opgenomen tot welke ledengroep een accountant behoort.

## *L*

Dit wijzigingsonderdeel voorziet in de invoeging van een nieuw artikel 42a in de Wab. De wijziging strekt ertoe het bestuur van de NBA te verplichten om, indien de accountantskamer een binding aan bijzondere voorwaarden heeft opgelegd aan een accountant, toe te zien op de nakoming van die voorwaarden. Indien blijkt dat de betrokkene die voorwaarde niet heeft vervuld, zal het bestuur van de NBA zich moeten wenden tot de accountantskamer. Met deze regeling wordt een vergelijkbare regeling voorgesteld als de regeling die daarvoor in artikel 48c van de Advocatenwet is opgenomen.

## *M*

Dit onderdeel voorziet in de invoeging van een nieuwe paragraaf waarin een regeling is opgenomen ten aanzien van kwaliteitsindicatoren voor wettelijke en andere controles.

## Artikel 45a

Dit artikel bevat drie verplichtingen: een verplichting van de Minister van Financiën om kwaliteitsindicatoren (oftewel: *audit quality indicators*) vast te stellen (eerste lid), een verplichting van een accountantsorganisatie die wettelijke controles uitvoert om op basis van die indicatoren periodiek te rapporteren aan de beroepsorganisatie (tweede lid) en ten slotte een verplichting van de NBA om de verkregen informatie openbaar te maken (derde lid). De laatstgenoemde verplichting valt binnen de huidige wettelijke taakomschrijving van de NBA, aangezien de openbaarmaking kan worden geschaard onder de bevordering van een goede beroepsuitoefening door accountants. De verplichting tot rapportage op basis van de *audit quality indicators* is evenwel beperkt tot een accountantsorganisatie die beschikt over een vergunning als bedoeld in artikel 6, eerste of tweede lid, van de Wet toezicht accountantsorganisaties en het auditkantoor dat krachtens artikel 12e Wta is ingeschreven in het register. In het laatste geval gaat het om kantoren die in andere EU-lidstaten zijn toegelaten en ook op de Nederlandse markt wettelijke controles kunnen verrichten. De openbaar gemaakte informatie kan als nuttige, ondersteunende informatie tevens door de AFM in haar toezicht worden gebruikt. Deze informatie kan een signaalfunctie hebben, waaruit mogelijke risico's naar voren kunnen komen waar in het toezicht op een specifieke accountantsorganisatie of een bepaald onderwerp (thematisch) nader aandacht kan worden besteed. Ook geeft deze informatie inzicht in de sturing op kwaliteit door de accountantsorganisatie zelf die relevant kan zijn voor het toezicht. Voor zover een *audit quality indicator* niet gerelateerd is aan het type controle (wettelijke controle of anderszins) maar aan de organisatie en een accountantsorganisatie naast wettelijke controles ook andere controles verricht, maakt de vergunninghouder in zijn rapportage over deze specifieke *audit quality indicators* geen onderscheid tussen de typen controles die hij uitvoert. De eerste set kwaliteitsindicatoren is opgesteld door de Kwartiermakers, die met deze taak zijn belast (*Stcrt.* 2020, 24319).

In artikel 45a is specifiek bepaald dat kwaliteitsindicatoren ook betrekking kunnen hebben op externe accountants (eerste lid) en de rapportage, door het kantoor, met vermelding van de gepseudonimiseerde naam van die accountants plaatsvindt. Hiermee wordt voldaan aan het in artikel 6, onder c, van de Algemene verordening gegevenswerking opgenomen vereiste dat deze verwerking van een persoonsgegeven plaatsvindt op basis van een wettelijke verplichting. Tevens wordt met de voorgestelde pseudonimisering een wettelijke waarborg ingevoerd tegen de inbreuk op de privacy van de externe accountant als bedoeld in artikel 4, onderdeel 5, van dezelfde verordening. De accountantsorganisatie verwerkt weliswaar persoonsgegevens, maar als volgt: het verwerken van persoonsgegevens aangaande de externe accountant op zodanige wijze dat de persoonsgegevens niet meer aan een specifieke betrokken externe accountant kunnen worden gekoppeld zonder dat er aanvullende gegevens worden gebruikt, waarbij de accountantsorganisatie deze aanvullende gegevens apart bewaart en technische en organisatorische maatregelen neemt om ervoor te zorgen dat de persoonsgegevens niet aan een geïdentificeerde of identificeerbare persoon van de externe accountant kan worden gekoppeld.

### *Doel gegevensverwerking*

De verschillende maatregelen in dit wetsvoorstel moeten in samenhang worden gezien, met als doel dat zij gezamenlijk bijdragen aan het verhogen van de kwaliteit van de accountantscontrole. Zowel de Cta als de MCA concludeerden dat het cruciaal is dat er snel betere informatie beschikbaar komt over de kwaliteit van de accountantscontrole. De Cta

stelde in haar rapport dat er kwaliteitsindicatoren moeten komen en dat de kwaliteitsindicatoren rekenschap moeten geven van de gelaagdheid van actoren, rollen en verantwoordelijkheden bij een wettelijke controle. De Cta wijst daarbij op de (relatie tussen) de individuele accountant, het controleteam waar de accountant onderdeel van uitmaakt en de accountantsorganisatie. De conclusies van de Cta waren gebaseerd op eerdere onderzoeken. Zo concludeerde het in de inleiding reeds aangehaalde onderzoek van de AFM naar kwetsbaarheden in de structuur van de accountancysector (2018) dat zowel gebruikers (zoals aandeelhouders, vreemd vermogen verschaffers, investeerders, analisten, interne toezichthouders), als de maatschappij in zijn geheel door informatie imperfecties in combinatie met hoge transactie-, zoek-, replicatie- of verificatiekosten van informatie de kwaliteit van aanbieders niet goed kunnen monitoren, beoordelen en vergelijken en daardoor niet in staat zijn hen te disciplineren als de kwaliteit onvoldoende is.

In het in opdracht van de Cta uitgevoerde onderzoek van SEO naar de Nederlandse markt voor wettelijke controles, komt naar voren dat er aanwijzingen zijn dat de kwaliteit van wettelijke controles niet makkelijk kan worden vastgesteld en er een verschil kan zijn tussen wat een gecontroleerde organisatie als kwaliteit ervaart en wat de maatschappij in bredere zin als kwaliteit ziet. Met de *audit quality indicators* komt data beschikbaar die bijdraagt aan het voeren van een goede discussie over auditkwaliteit en het nemen van gefundeerde beslissingen door zowel gebruikers van de jaarrekening, de accountantsorganisaties als de maatschappij en de wetgever. Daarbij is het van belang dat de *audit quality indicators* een maatschappelijk breed gedragen weerspiegeling zijn van factoren die inzicht geven in de kwaliteit van het werk van externe accountants. Ook kunnen de *audit quality indicators* bijvoorbeeld binnen accountantsorganisaties worden gebruikt om wettelijke controles te vergelijken en ondersteunt het ondernemingen bij de selectie van de (nieuwe) accountant in gesprekken over auditkwaliteit. Daarnaast geeft het de sector een prikkel om haar resultaat op de *audit quality indicators* op het niveau van de accountantsorganisatie en het opdrachtniveau telkens weer te verbeteren en maakt het inzichtelijk op welke punten eventueel moet worden bijgestuurd.

Specifiek met betrekking tot de kwaliteitsindicator die ziet op het percentiel waarin zich de relatieve omvang bevindt van de betrokkenheid van de externe accountant ten opzichte van de uren die alle medewerkers hebben besteed aan wettelijke controles geldt dat dit aspect van kwaliteit voor een belanghebbende belangrijke informatie kan zijn om zich een oordeel te verschaffen over kwaliteit van een externe accountant van de betreffende accountantsorganisatie. Het doel van de openbare informatie over de betrokkenheid van de externe accountant is dus dat de belanghebbende daar desgewenst wat mee kan doen, bijvoorbeeld vragen over stellen en zich een toelichting daarover kan laten geven. Of om een vergelijking te kunnen maken tussen externe accountants en hun betrokkenheid bij de wettelijke controles.

#### *Noodzaak verwerking persoonsgegevens*

De Cta noemde, zoals hierboven aangehaald, al het belang om de *audit quality indicators* ook op het niveau van de individuele accountant weer te geven. In de consultatie werd door de gebruikers van de jaarrekening eveneens benadrukt dat voor een goed inzicht rapportage op opdrachtniveau van belang is. De *audit quality indicators* beogen inzicht te geven in factoren die bijdragen aan de kwaliteit van wettelijke controles en transparantie daarover te vergroten. Het uitvoeren van een kwalitatief

goede controle moet voor een externe accountant het belangrijkste doel zijn, niet de resultaten op de *audit quality indicators*.

Met de *audit quality indicators* wordt beoogd onderlinge verschillen inzichtelijk te maken, zodat dit als middel kan dienen voor de maatschappij en in het bijzonder de te controleren entiteiten en het intern toezichthoudend orgaan om het gesprek aan te gaan. De onderlinge vergelijking tussen externe accountants is daarmee een noodzakelijk middel om inzicht te hebben en te kunnen sturen op maatstaven die belangrijk zijn om de kwaliteit van de wettelijke controle te verhogen. Voor wat betreft de indicator die ziet op de omvang van de betrokkenheid van de externe accountant geldt dat deze omvangsinformatie een belangrijk beeld geeft aan geïnteresseerde belanghebbenden, die niet zo zeer in eerste instantie de naam van de persoon van externe accountant nodig hebben maar juist per externe accountant een duiding van zijn of haar relatieve betrokkenheid bij wettelijke controles.

#### *Proportionaliteit verwerking persoonsgegevens*

Een verplichting tot het openbaar maken van gegevens over een externe accountant vergt dat een belangenafweging wordt gemaakt tussen het belang van openbaarmaking en het belang van de accountant. Accountants hebben een functie in het publiek belang. Het is een gereguleerd beroep en accountants zijn op naam geregistreerd, zoals geregeld in artikel 36 van de Wab en artikel 11 van de Wta. Bij deze publieke functie in het publiek belang hoort ook een bepaalde mate van verantwoordelijkheid en transparantie. Het is uiteindelijk de eindverantwoordelijke controlerend accountant die zijn handtekening onder de accountantsverklaring zet die openbaar wordt gemaakt bij de financiële verantwoording van organisaties en hij is daarvoor ook tuchtrechtelijk aansprakelijk. Er is daarmee geen onderscheid tussen de rapportage op opdrachtniveau en de rapportage op naam van de externe accountant. Het rapporteren op individueel niveau levert voor de maatschappij en de gebruiker van de accountantsverklaring over de getrouwheid van de jaarrekening belangrijk inzicht op in de factoren die invloed hebben op de auditkwaliteit. Doordat geen sprake is van normering maar van feitelijke weergave is er ook geen sprake van een publiekelijke beoordeling van een accountant. De transparantie past bij de functie in het publiek belang die een accountant heeft.

De AP geeft in haar advies, waarover meer onder 8, aan dat het belang van de accountant moet worden meegewogen bij de beslissing om persoonsgegevens te verwerken. Volgens de AP kan de publicatie negatieve invloed hebben op de reputatie van een accountant. In zijn algemeenheid zou publicatie van persoonsgegevens een inbreuk in de persoonlijke levenssfeer van externe accountants opleveren. Deze bepaling biedt een grondslag om bij regeling nadere invulling te geven aan de *audit quality indicators*. Dit belang van de externe accountant zal bij de uitwerking van de *audit quality indicators* worden meegewogen. Zo zullen de indicatoren worden getoetst op proportionaliteit en subsidia-riteit. Ook zal de negatieve invloed die de indicatoren kunnen hebben op de accountant en het risico dat de *audit quality indicators* onbedoeld toch worden gehanteerd als norm worden beperkt door bij de vormgeving van *audit quality indicators* voorop te stellen dat de *audit quality indicators* feitelijk en informerend van aard zijn.

De eerste set indicatoren die de kwartiermakers hebben opgeleverd bevat een indicator op het niveau van de accountant die ziet op het aantal uren dat de externe accountant aan zijn opdrachten besteedt. De verplichting om de gepseudonimiseerde naam te rapporteren houdt een welover-

wogen nadere keuze in om voor het doel van inzage in de omvang van de betrokkenheid van de externe accountant bij de wettelijke controles te kiezen voor de mogelijkheid tot herleidbaarheid tot een persoon in plaats van direct tot de persoon van de externe accountant. Doordat de naam achterwege blijft maar wel te herleiden is kan de betreffende accountantsorganisatie, na afweging van alle belangen waaronder die van de privacy van de persoon van de externe accountant, besluiten toch de naam vrij te geven, eventueel onder voorwaarden.

#### *Subsidiariteit verwerking persoonsgegevens*

Overwogen is of het bieden van inzicht ook kan worden gerealiseerd zonder het openbaar maken van persoonsgegevens. Enerzijds is het belangrijk dat er inzicht komt op het niveau van de externe accountant. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn wanneer de informatie inzicht dient te geven ten behoeve van de selectie van een accountantsorganisatie, die een externe accountant voorstelt voor het controleren van de entiteit. Anderzijds is hier van belang dat reeds publiekelijk bekend is welke externe accountant de accountantsverklaring heeft getekend waardoor een koppeling tussen de accountant en de opdracht direct inzicht geeft in welke accountant het betreft.

Het is waar dat zich de situatie kan voordoen dat bij kleinere kantoren, van beperkte omvang, gelet op het feit dat slechts één of enkele accountants ook indien de naam niet openbaar wordt duidelijk is welke accountant het betreft. Door de verplichting van de accountantsorganisatie betreffende de kwaliteitsindicator die ziet op externe accountant niet verder te laten gaan dan rapportage van de gepseudonimiseerde naam is die inbreuk beperkt. Dat toch bedoeld effect kan optreden is gerechtvaardigd gezien het belang van deze informatie over de betrokkenheid van de externe accountant ten gunste van belanghebbenden die hun vertrouwen in de accountantsverklaring mede willen kunnen ontlenen aan die kwaliteitsinformatie. Hierbij weegt ook mee dat accountant in beginsel een publiek beroep is.

Op basis van de voornoemde relevante factoren en belangen is een afweging gemaakt om ook een grondslag te creëren om persoonsgegevens in de *audit quality indicators* te kunnen verwerken en openbaar te maken. Door de potentiële negatieve invloeden die de indicatoren kunnen hebben te beperken, met name ook door de keuze voor pseudonimisering, prevaleert de algemene noodzaak om meer inzicht te krijgen in de controlekwaliteit. Het doel van inzicht in dit kwaliteitsaspect wordt nog steeds behaald, zij het een aanzienlijk minder vergaande inbreuk in de privacy van de externe accountant doordat zijn of haar naam wordt gepseudonimiseerd. Deze naam is slechts herleidbaar, en alleen voor diegenen die beschikken over informatie om deze informatie te kunnen herleiden tot een persoon.

#### Artikel 45b

Dit artikel bevat een verplichting voor het bestuur van de NBA om periodiek een evaluatie uit te voeren van de kwaliteitsindicatoren, waarbij moet worden beoordeeld in hoeverre de bestaande kwaliteitsindicatoren geschikt en volledig zijn. Deze evaluatie moet op onafhankelijke wijze plaatsvinden, zoals wordt beoogd met de waarborg die is opgenomen in het voorgestelde artikel 19, tweede lid, onderdeel o, Wab. Er wordt gekozen voor een evaluatietermijn die bij ministeriële regeling kan worden vastgesteld. De reden daarvoor is dat verwacht wordt dat het aanvankelijk nuttig is om frequent te evalueren, maar dat die frequentie na verloop van tijd lager kan worden. Gelet op de snelle ontwikkelingen in

het beroep is het aangewezen om, in afwijking van de gebruikelijke evaluatietermijn van vijf jaar, te kiezen voor een termijn van twee of drie jaar. Deze evaluatie moet uitmonden in een verslag, dat suggesties ter verbetering kan bevatten en wordt uitgebracht aan de Minister van Financiën. Dit verslag kan vervolgens aanleiding zijn om de op grond van artikel 45a, eerste lid, vastgestelde kwaliteitsindicatoren te wijzigen of aan te vullen met nieuwe kwaliteitsindicatoren.

#### Artikel 45c

In het eerste lid is een delegatiegrondslag opgenomen om bij AMvB een maximale bewaartermijn vast te leggen. Volgens het beginsel van opslagbeperking mogen persoonsgegevens niet langer worden bewaard dan voor de doeleinden waarvoor de persoonsgegevens worden verwerkt noodzakelijk is. De AP acht het uit oogpunt van transparantie en rechtszekerheid in beginsel wenselijk dat de wetgever de bewaartermijn bepaalt indien het maken van afwegingen in individuele gevallen niet aangewezen is en een logische bewaartermijn ook niet onmiskenbaar uit de context voortvloeit. Met deze delegatiegrondslag dient die maximale bewaartermijn te worden vastgelegd voor de gegevens die op grond van artikel 45a, tweede lid aan de NBA worden verstrekt. Voor de eerste AMvB zal hieraan invulling worden gegeven met een bewaartermijn van maximaal zeven jaar waarmee wordt aangesloten bij de in artikel 11, zesde lid, van het Besluit toezicht accountantsorganisaties vastgelegde bewaartermijn voor controledossier. Gedurende deze periode kan dus ook inzicht worden geboden in elementen die zien op de uitvoering van een specifieke opdracht. Voor een delegatiegrondslag is gekozen zodat de bewaartermijn ook onderdeel kan uitmaken van de aanbevelingen die de NBA kan doen naar aanleiding van de in artikel 45b voorgestelde evaluatie van de *audit quality indicators*. Indien de evaluatie daartoe aanleiding geeft kan de bewaartermijn ook bij AMvB worden gewijzigd.

Artikel 45c, tweede lid, bevat een delegatiegrondslag om de verplichting voor een accountantsorganisatie om op basis van de kwaliteitsindicatoren periodiek aan de beroepsorganisatie te rapporteren, uit te breiden tot andere categorieën van controles. Hierbij wordt gedacht aan controles die op grond van een wettelijk voorschrift verplicht zijn, maar niet als «wettelijke controle» in de zin van de bijlage bij de Wta worden aangemerkt. Een voorbeeld hiervan is de controle van de financiële verantwoording van de NBA (artikel 29 Wab). Ook in dit geval blijft de verplichting uitsluitend van toepassing op accountantsorganisaties met een vergunning op grond van de Wet toezicht accountantsorganisaties. De gedachte achter de uitbreidingsmogelijkheid is dat bij de uitvoering van wettelijke en niet-wettelijke controles dezelfde controlestandaarden moeten worden toegepast. Het is te verwachten dat de kwaliteit van de uitvoering van niet-wettelijke controles ook wat zegt over de kwaliteit van wettelijke controles. Daarom zou het nuttig kunnen zijn die bij de rapportage van de kwaliteitsindicatoren te betrekken.

Er wordt hier gekozen voor de mogelijkheid van delegatie naar het niveau van een algemene maatregel van bestuur, om aan te sluiten bij de keuze die op dit punt in de Wet toezicht accountantsorganisaties is gemaakt; in die wet kan de opsomming van de «wettelijke controles» in de zin van die wet bij AMvB worden aangepast. In die AMvB zal een lijst met controles worden opgenomen.

De in artikel 45c, derde lid, opgenomen delegatiegrondslag biedt de Minister van Financiën de mogelijkheid om regels te stellen ter uitvoering van de verplichting van een vergunninghouder om op basis van de kwaliteitsindicatoren te rapporteren (artikel 45a, tweede lid) en de

verplichting van het bestuur van de NBA om de aldus verkregen informatie openbaar te maken (artikel 45a, derde lid). Het kan hierbij onder meer gaan over technische eisen aan de frequentie, de wijze en het moment waarop gerapporteerd dan wel openbaar gemaakt moet worden, zodat die rapportage of openbaarmaking op uniforme wijze kan plaatsvinden. Dit heeft tot doel de administratieve lasten voor de betrokkenen, waaronder accountantsorganisaties en de beroepsorganisatie, te verkleinen en de inzichtelijkheid van de informatie te vergroten. Wat betreft de frequentie wordt er vooralsnog van uitgegaan dat openbaarmaking jaarlijks plaatsvindt, mits dit uitvoerbaar is. De voorgestelde delegatiegrondslag biedt ook een grondslag om nadere eisen te stellen aan de evaluatie en het evaluatieverslag dat op grond van artikel 45b periodiek moet worden uitgevoerd en aan de Minister van Financiën moet worden gezonden.

## N

Deze aanpassing van artikel 54, eerste lid, onderdeel b, verruimt de mogelijkheden voor buitenlandse accountants uit derde landen om eenzelfde niveau van vakbekwaamheid te behalen als in Nederland geldt. Dit is een eis waaraan accountants uit derde landen moeten voldoen om in aanmerking te komen voor een verklaring van vakbekwaamheid in de zin van artikel 54 van de Wab. Alleen met een verklaring van vakbekwaamheid kan een accountant uit een derde land zich in de het Nederlandse accountantsregister laten inschrijven en lid worden van de NBA. Praktijk is dat accountantsopleidingen uit derde landen nooit volledig overeenkomen met de Nederlandse opleiding, waardoor de buitenlandse accountant met zijn of haar in het buitenland verkregen diploma of soortgelijk bewijsstuk nagenoeg nooit aan deze eis kan voldoen. Door de buitenlandse accountant de mogelijkheid te geven aanvullende diploma's of soortgelijke bewijsstukken te behalen en daarmee aan het in Nederland vereiste niveau te voldoen, kan de accountant aspecten die in zijn buitenlandse opleiding ontbraken maar in Nederland vereist zijn eenvoudig aanvullen met specifieke cursussen, zonder de volledige Nederlandse accountantsopleiding te hoeven volgen.

In artikel 54, eerste lid, onderdeel b, is ook de eis vervallen dat alleen accountants die afkomstig zijn uit een land buiten de EU of de Europese Economische Ruimte op basis van die bepaling een verklaring van vakbekwaamheid kunnen aanvragen. Op deze wijze kan een accountant uit een andere lidstaat zich bij de NBA laten inschrijven als Accountant-Administratieconsulent, zonder bevoegdheid wettelijke controles uit te voeren. Hiervoor bestond vooralsnog geen toelatingsprocedure. Het nieuwe vierde lid stelt het bestuur van de NBA in staat kosten in rekening te brengen voor de behandeling van de aanvraag tot een verklaring van vakbekwaamheid. Met deze behandeling zijn soms aanzienlijke kosten gemoeid, terwijl de voordelen vooral voor de aanvrager zijn. Op grond van het profijtsbeginsel is dan redelijk dat degene die dat profijt heeft daarvoor ook de kosten draagt. De hoogte van de kosten die in rekening kunnen worden gebracht worden vastgelegd in een verordening van de ledenvergadering van de NBA.

## O

Met dit onderdeel wordt een nieuw hoofdstuk 7a ingevoegd over de aanwijzing van een accountantsorganisatie.

## Artikel 54a

In deze bepaling wordt allereerst bepaald dat – kort gezegd – organisaties van openbaar belang die geen accountantsorganisatie bereid vinden om de wettelijke controle uit te voeren, een aanvraag kunnen doen om aanwijzing van een accountantsorganisatie (eerste lid). Met de woorden organisaties van openbaar belang die aan een accountantsorganisatie opdracht wenst te geven tot een «wettelijke controle» in het eerste lid wordt zoveel mogelijk aangesloten bij de aanduiding van de controlecliënt die is opgenomen in artikel 1 Wta. Het voorgestelde artikel 54a, tweede lid, bevat de eisen waaraan de aanvraag moet voldoen.

Daarbij is in onderdeel e een grondslag opgenomen om bij algemene maatregel van bestuur te kunnen bepalen dat ook andere informatie dan de in de onderdelen a tot en met d bedoelde informatie bij de aanvraag moet worden geleverd. Van die grondslag zal gebruik worden gemaakt als naderhand blijkt dat het bestuur van de NBA ook andere informatie nodig heeft om een gedegen beslissing te nemen op de aanvraag. Het derde lid heeft betrekking op enkele bijzondere gegevens die moeten worden aangeleverd als dat aan de orde is. Het gaat dan bijvoorbeeld om de omstandigheid dat de aanvrager een organisatie van openbaar belang is.

Het vierde lid voorziet in de mogelijkheid de werking van deze aanwijzingsbevoegdheid te kunnen uitbreiden met ondernemingen of instellingen als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel p, van de Wta en de bijlage bij de Wta. Hiermee kan de NBA voorzien in een externe accountant die een specifieke categorie wettelijke controle uitvoert, die betrekking heeft op de financiële verantwoording van een genoemde onderneming of instelling. Indien het bijvoorbeeld nodig blijkt ook (semi-)overheids-, zorg-, onderwijs- of andere in het publieke domein opererende instellingen of ondernemingen de mogelijkheid te bieden om te verzoeken om toewijzing van een externe accountant, dan is daartoe een delegatiegrondslag opgenomen.

## Artikel 54b

In dit artikel ligt de grondslag van het bestuur van de NBA om te beslissen op de aanvraag. Er is voor gekozen om deze bevoegdheid te attribueren aan het bestuur van de NBA. Daarmee wordt aangesloten bij elders in de Wab opgenomen bevoegdheden, zoals het besluiten over de afgifte van verklaringen van vakbekwaamheid (artikel 54). Er wordt een beslissingstermijn van acht weken voorgesteld. Daarmee wordt een balans gevonden tussen enerzijds de tijd die de NBA nodig heeft om een zorgvuldig besluit te nemen en anderzijds het belang van de onderneming of instelling om zo spoedig mogelijk duidelijkheid te krijgen over het antwoord op de vraag of zij in aanmerking komt voor een toewijzing door de NBA van een accountantsorganisatie aan die onderneming of instelling. Zoals is vermeld in de artikelsgewijze toelichting bij het voorgestelde nieuwe artikel 19, tweede lid, onderdeel p, wordt de NBA verplicht om een procedure in het leven te roepen op basis waarvan wordt verzekerd dat dit besluit op onafhankelijke wijze tot stand komt. Bij het beantwoorden van de vraag in hoeverre aan de in artikel 54b, eerste lid, opgenomen criteria is voldaan op basis van de verstrekte informatie en de verkregen inlichtingen, heeft het bestuur van de NBA een beoordelingsruimte. Uit deze criteria blijkt dat de aanwijzingsbevoegdheid uitkomst zal bieden aan ondernemingen en instellingen die zelf voldoende en tijdige inspanningen hebben geleverd om een accountantsorganisatie bereid te vinden de wettelijke controle te verrichten en daarbij geen onredelijke voorwaarden hebben gesteld. Ook blijven andere in wet- en regelgeving opgenomen eisen aan accountantsorganisaties onverkort van toepassing. Dat betekent



bijvoorbeeld dat bij de toepassing van de aanwijzingsbevoegdheid geen uitzondering wordt gemaakt op de verplichting tot kantoorroulatie (voor organisaties van openbaar belang) of de verplichting om cliëntonderzoek te verrichten op grond van de Wwft. Hiermee wordt beoogd te voorkomen dat accountantsorganisaties die ondernemingen of instellingen hebben geweigerd als klant aan te nemen om redenen van onafhankelijkheid of integriteit, waartoe zij op grond van wet- en regelgeving verplicht zijn, via een aanwijzingsbevoegdheid alsnog gedwongen worden de wettelijke controle van die controlecliënt te verrichten. Voor zover deze redenen bij een specifieke aanvrager niet aan de orde zijn, bijvoorbeeld als er louter sprake is van reputatierisico's, zal het bestuur van de NBA moeten besluiten tot inwilliging van de aanvraag. Op deze manier wordt een balans gevonden tussen enerzijds het belang van de strenge eisen die terecht aan het klantacceptatiebeleid van accountantsorganisaties worden gesteld (en de daarbij horende verantwoordelijkheid van een onderneming of instelling om maatregelen te nemen om als klant te worden geaccepteerd, bijvoorbeeld ten aanzien van de interne beheersing) en anderzijds de publieke taak van accountants en accountantsorganisaties.

In het tweede lid is bepaald dat de aanwijzing voor een periode van vier jaar wordt afgegeven. Op deze wijze wordt voorkomen dat voor elk boekjaar telkens opnieuw een accountantsorganisatie moet worden aangewezen.

Het voorgestelde derde lid bevat een grondslag om in het besluit nadere eisen te stellen aan de uitvoering van de opdracht. Daarmee kan het bestuur van de NBA voorwaarden opleggen waaronder de wettelijke controle zal worden verricht. Deze voorwaarden mogen uiteraard niet zodanig zijn dat daarmee de uitkomst van de wettelijke controle kan worden beïnvloed.

Het vierde lid bevat een verplichting voor het bestuur van de NBA om een afschrift van het besluit te verstrekken aan de AFM. Dit is nodig omdat de AFM belast is met het toezicht op accountantsorganisaties op grond van de Wta en op de naleving van enkele, in artikel 55, eerste lid, specifiek aangeduide verplichtingen van de aangewezen accountantsorganisatie en de betreffende onderneming of instelling. Het bestuur dient daarnaast mededeling te doen van het besluit in de Staatscourant. Door de mededeling wordt aan het maatschappelijk verkeer kenbaar gemaakt dat de accountantsorganisatie niet uit eigen beweging zijn naam aan die organisatie of instelling verbindt.

In het vijfde lid is in de eerste zin een verplichting voor de accountantsorganisatie opgenomen om de wettelijke controle waarvoor zij is aangewezen ook daadwerkelijk te verrichten. De tweede zin bevat een verplichting voor de accountantsorganisatie om te voldoen aan eventueel aan hen gestelde nadere eisen.

Het besluit op de aanvraag tot aanwijzing van een accountantsorganisatie moet worden aangemerkt als een besluit in de zin van de Awb. Daarvoor zal bezwaar en beroep openstaan voor belanghebbenden. Daaronder vallen in ieder geval de aangewezen accountantsorganisatie en de onderneming of instelling aan wie wordt toegewezen. Voor hen staat de gebruikelijke rechtsbescherming open. Dat betekent dat een accountantsorganisatie in bezwaar zal kunnen gaan. Daarbij is van belang dat een eventueel bezwaar geen opschortende werking heeft (artikel 6:16 Awb); gedurende de bezwaar- en beroepstermijn zijn de aanwijzing en de vaststelling van de voorwaarde(n) waaronder de controle moet worden verricht, gewoon geldig en zal de accountantsorganisatie werkzaamheden in gang moeten zetten om de controle te gaan uitvoeren. Op grond van

artikel 4 van bijlage 2 bij de Awb kan beroep worden ingesteld bij het College van Beroep voor het bedrijfsleven.

#### Artikel 54c

Het voorgestelde artikel 54c bevat een voorziening voor de situatie waarbij de onderneming of instelling die opdracht wenst te geven tot een wettelijke controle en de aangewezen accountantsorganisatie geen overeenstemming kunnen bereiken over de vergoeding, bijvoorbeeld omdat beide partijen het niet eens kunnen worden over de ingeschatte tijdbesteding voor de wettelijke controle. In dat geval kan elk van de partijen zich wenden tot het bestuur van de NBA met een verzoek om te bepalen welke vergoeding in dit geval redelijk is. De beslissing van het bestuur van de NBA is, zoals is bepaald in het tweede lid, bindend voor beide partijen. Ook hier gaat het om een (apart) besluit in de zin van de Awb. Daarvoor zal bezwaar en beroep openstaan voor belanghebbenden.

#### Artikel 54d

Deze bepaling bevat een verplichting tot de verstrekking van alle informatie die nodig is om een beslissing te nemen op de aanvraag, bedoeld in de artikelen 54a, eerste lid, en 54c, eerste lid. Deze verplichting is nodig, omdat de aanwijzende autoriteit een correct en volledig beeld moet hebben van de (al dan niet uitdrukkelijk gegeven) redenen voor het feit dat de betreffende controlecliënt nog geen accountantsorganisatie bereid heeft kunnen vinden om de wettelijke controle te verrichten. De verplichting richt zich allereerst op de aanvrager. Voor zover de aanvrager deze informatie niet zou willen verstrekken, kan de NBA op grond van artikel 4:5, eerste lid, Awb, besluiten om de aanvraag niet in behandeling te nemen. Daarnaast richt de verplichting tot verstrekking van informatie zich op accountantsorganisaties. Dat kan bijvoorbeeld de accountantsorganisatie zijn waarvan de NBA heeft vernomen dat deze de aanvrager heeft geweigerd als klant. De geheimhoudingsverplichting van artikel 20, eerste lid, Wta, staat niet in de weg aan het opvolgen van het verzoek om informatie; artikel 54d is immers een «wettelijk voorschrift dat tot mededeling verplicht» als bedoeld in artikel 20, eerste lid, Wta. Artikel 31a van het Besluit toezicht accountantsorganisaties staat evenmin in de weg aan die gegevensverstrekking, omdat de NBA niet kwalificeert als een toezichthoudende instantie in de zin van artikel 1, eerste lid, onderdeel n, Wta. Om dezelfde reden kan geen beroep worden gedaan op artikel 5:20, tweede lid, Awb. Het is in het belang van de accountantsorganisatie om de gevraagde informatie te verstrekken; het is immers een mogelijkheid om bijvoorbeeld te onderbouwen waarom de betreffende onderneming of instelling niet als klant is geaccepteerd. In het geval de accountantsorganisatie niettemin weigert de gevraagde informatie te verstrekken, heeft de toezichthouder op grond van het voorgestelde artikel 57, eerste lid, de bevoegdheid om een last onder dwangsom op te leggen.

#### Artikel 54e

Artikel 54e bevat een optionele delegatiegrondslag om bij algemene maatregel van bestuur nadere regels te stellen ten aanzien van enkele specifiek omschreven onderwerpen. Er is niet voor gekozen om deze regels bij verordening door de ledenvergadering te laten vaststellen, omdat de verordeningen zich doorgaans richten op accountants, niet op ondernemingen of accountantsorganisaties. Delegatie naar het niveau van een algemene maatregel van bestuur is met andere woorden het meest geschikt.

## P

Dit onderdeel voorziet in de aanpassing van het opschrift van paragraaf 8.1. Deze aanpassing houdt verband met de wijziging van artikel 55, eerste lid, en de invoeging van het nieuwe artikel 57, als gevolg waarvan het huidige opschrift «strafbepalingen» niet meer volstaat.

## Q

Deze wijziging voorziet allereerst in de invoeging van een verwijzing in artikel 55, eerste lid, Wab, naar de artikelen 45a, tweede lid, en 45c. Door deze invoeging ontstaat een grondslag voor de Minister van Financiën om een toezichthouder aan te wijzen op de naleving van de verplichting van een accountantsorganisatie die wettelijke controles uitvoert om op basis van die indicatoren te rapporteren aan de beroepsorganisatie. Dit toezicht zal in het bijzonder zijn gericht op de volledigheid en tijdigheid van de door accountantsorganisaties verstrekte informatie, alsmede op de wijze van rapportage. Deze wijziging voorziet daarnaast in de invoeging van een verwijzing in artikel 55, eerste lid, Wab naar de artikelen 54b, vijfde lid, en 54d. Door deze invoeging ontstaat een grondslag voor de Minister van Financiën om een toezichthouder aan te wijzen op de naleving van twee nieuw ingevoegde verplichtingen: de verplichting van de aangewezen accountantsorganisatie om de wettelijke controle te verrichten waarvoor zij is aangewezen (het voorgestelde artikel 54b, vijfde lid), met inbegrip van de eventueel opgelegde «nadere eisen» aan de uitvoering van de opdracht (artikel 54b, derde lid) en de verplichting van de aanvrager en van een accountantsorganisatie om medewerking te verlenen aan informatieverzoeken door de aanwijzende autoriteit (het voorgestelde artikel 54d).

Hierbij bestaat het voornemen om personen werkzaam bij de Autoriteit Financiële Markten aan te wijzen. Dat sluit immers aan bij de rol die de AFM op grond van de Wet toezicht accountantsorganisaties reeds heeft als toezichthouder op de naleving van wet- en regeling op accountancygebied. De AFM is hiervoor met andere woorden het beste geëquipeerd.

## R

Met dit onderdeel wordt ten eerste een nieuw artikel 57 ingevoegd, waarin bevoegdheden voor de toezichthouder zijn opgenomen voor de oplegging van een last onder dwangsom (eerste lid) en een bestuurlijke boete (tweede lid) ter handhaving van de verplichting van een accountantsorganisatie die wettelijke controles uitvoert om op basis van die indicatoren tijdig en volledig te rapporteren aan de beroepsorganisatie. Ook wordt hiermee een grondslag opgenomen voor de handhaving van de krachtens artikel 45c, tweede lid, gestelde regels. Ten tweede voorziet deze bepaling in een grondslag voor de handhaving van de bepalingen over de aanwijzingsbevoegdheid die zijn opgenomen in het voorgestelde nieuwe hoofdstuk 7a. Ten aanzien van hoofdstuk 7a wordt voorgesteld om uitsluitend te kiezen voor een herstelsanctie, oftewel een bestuurlijke sanctie die strekt tot het geheel of gedeeltelijk ongedaan maken of beëindigen van een overtreding (artikel 5:2, eerste lid, onderdeel b, Awb). Met de verwijzing naar de artikelen 54, tweede lid, en 55 Wta wordt gewaarborgd dat die bepalingen, met in begrip van de daarin opgenomen delegatiegrondslagen, van overeenkomstige toepassing zijn op de oplegging van bestuurlijke boetes ter handhaving van de in artikel 57, tweede lid, genoemde bepalingen van de Wet op het accountantsberoep. Het Besluit bestuurlijke boetes financiële sector zal worden gewijzigd om deze voorgestelde handhavingsbevoegdheden uit te werken.

Het voorgestelde artikel 57, derde lid, bevat een bepaling die een volgordelijkheid aanbrengt in enerzijds het besluit van de NBA op de aanvraag tot aanwijzing van een accountantsorganisatie en de rechtsbescherming daartegen, en anderzijds een eventueel besluit van de AFM ter handhaving van de in dit wetsvoorstel opgenomen verplichtingen. De voorgestelde bepaling regelt dat een handhavingsactie van de AFM pas aan de orde is op het moment dat het besluit van de NBA onherroepelijk is geworden. Hiermee wordt voorkomen dat er een vermenging van bestuursrechtelijke procedures optreedt.

Met het voorgestelde nieuwe artikel 57a wordt geregeld dat de bepalingen uit de Wet toezicht accountantsorganisaties, voor zover die betrekking hebben op het toezicht en de handhaving door de AFM, van overeenkomstige toepassing zijn op de toezicht- en handhavingstaak van de AFM op grond van het gewijzigde artikel 55, eerste lid, en artikel 57. Dat is nodig, omdat de reikwijdte van de Wta-bepalingen ten aanzien van de toezichttaak van de AFM nu nog beperkt is tot de Wta. Voorbeelden zijn de artikelen 47, aanhef, en 48 Wta, waar wordt gesproken over «toezicht op de naleving van *deze wet*». Met het voorgestelde nieuwe artikel 57a wordt duidelijk dat die bepalingen ook van toepassing zijn op de toezichttaak die de AFM krijgt op grond van de Wab.

## **ARTIKEL II (Wet toezicht accountantsorganisaties)**

A

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

Hiermee wordt beoogd ook na de in het algemeen deel van deze memorie van toelichting besproken jurisprudentie recht te doen aan invloed van de accountantsorganisatie op de kwaliteit van de wettelijke controle en aan de centrale rol die het kwaliteitsbeheersingssysteem in het toezicht vervult. Daarom wordt voorgesteld om aan artikel 18, tweede lid, Wta een verplichting toe te voegen, waarmee geëxpliciteerd wordt dat het kwaliteitsbeheersingssysteem in ieder geval de kwaliteit waarborgt van de wettelijke controles. De accountantsorganisatie neemt in zijn bedrijfsvoering passende maatregelen die er in opzet, bestaan en werking voor zorgen dat de externe accountants en de medewerkers, die meewerken aan de wettelijke controle, de hier bedoelde beroepsstandaarden kunnen en willen toepassen. De accountantsverklaring moet zijn onderbouwd met voldoende en geschikte controle-informatie. Is daarnaast bijvoorbeeld sprake een duidelijke mate van structureel, significant of systematisch tekortschieten in de toepassing van deze beroepsstandaard dan kan de AFM daarmee proberen aannemelijk te maken ook het stelsel van kwaliteitsbeheersing als zodanig de kwaliteit van de wettelijke controle niet dan wel onvoldoende heeft weten te borgen.<sup>58</sup> Hetzelfde geldt voor professionele oordeelsvorming<sup>59</sup> of professioneel-kritische houding<sup>60</sup>. Een ander voorbeeld is een afwijking van beroepsregelgeving of wettelijke vereisten, waaronder onafhankelijkheidsvereisten, die een effect kunnen

<sup>58</sup> Zoals weergegeven in de Nadere voorschriften controle- en overige standaarden, paragraaf 200.17, die stelt dat: «Om een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen, dient de accountant voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen teneinde het controlerisico naar een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen en daarmee de accountant in staat te stellen om redelijke conclusies te trekken, waarop hij zijn oordeel kan baseren».

<sup>59</sup> Zoals weergegeven in de Nadere voorschriften controle- en overige standaarden, paragraaf 200.16, die stelt dat: «De accountant dient bij het plannen en uitvoeren van een controle van de financiële overzichten professionele oordeelsvorming toe te passen.»

hebben of hebben gehad op de kwaliteit van wettelijke controles vanwege de significantie of systematische aard van de afwijking.

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

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

## *B*

De in dit onderdeel opgenomen wijziging is beschreven in paragraaf 3.5 van het algemeen deel van deze memorie van toelichting en strekt tot een beperking van de geheimhoudingsplicht van accountantsorganisaties in het geval een accountantsorganisatie bij de AFM melding wil doen van geconstateerde gebreken in een wettelijke controle. Met de wijziging van artikel 20, tweede lid, Wta, wordt het aantal gronden uitgebreid op basis waarvan een accountantsorganisatie vertrouwelijke gegevens of inlichtingen die het heeft verkregen bij het verrichten van een wettelijke controle, mag verstrekken aan de AFM. Er wordt in de in te voegen zinsnede gesproken van een «mogelijke» overtreding, omdat in het stadium waarin een melding aan de AFM kan worden overwogen er waarschijnlijk (nog) geen sprake is van een door de toezichthouder vastgestelde tekortkoming in de wettelijke controle. De doorbreking van de geheimhoudingsplicht voor individuele accountants kan worden geregeld in het Besluit toezicht accountantsorganisaties en vergt dus geen aanpassing op wetsniveau.

Het feit dat de geheimhoudingsplicht er door deze wetwijziging niet meer aan de weg hoeft te staan dat vertrouwelijke gegevens of inlichtingen aan de AFM worden verstrekt, betekent niet dat er hiermee een verplichting bestaat om elk vermoeden van een mogelijke overtreding te melden. Dit blijft een afweging van de accountantsorganisatie zelf, waarbij bijvoorbeeld de ernst van de mogelijke overtreding in aanmerking kan worden

---

<sup>60</sup> Zoals weergegeven in de Nadere voorschriften controle- en overige standaarden, paragraaf 200.15, die stelt dat: «De accountant dient een controle met een professioneel-kritische instelling te plannen en uit te voeren, waarbij hij er rekening mee houdt dat er omstandigheden kunnen bestaan die ertoe leiden dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten.»

genomen. Wel hoeven accountantsorganisaties die constateren dat het vanuit hun verantwoordelijkheid voor het publiek nodig is om een melding te maken, zich hiervan niet meer te laten weerhouden door het risico op mogelijke negatieve juridische gevolgen.

## C

Dit onderdeel voorziet in de invoeging van een nieuw achtste en negende lid in artikel 22a. Met deze bepalingen worden de bevoegdheden uitgebreid van het orgaan dat belast is met het interne toezicht op een oob-accountantsorganisatie. Zoals in het algemeen deel van deze toelichting is aangegeven worden de bevoegdheden van het orgaan aangevuld met de rechten voor de raden van commissarissen uit het structuurregime. Voor de gehanteerde begrippen geldt dan ook dat deze dienen te worden uitgelegd conform de uitleg die hieraan wordt gegeven in het BW en bestaande jurisprudentie. De uitbreiding houdt in dat besluiten omtrent voorstellen tot winstuitkering en omtrent enkele met de kwaliteit van wettelijke controles verband houdende onderwerpen die deel uitmaken van het zgn. structuurregime onderhevig zijn aan de voorafgaande goedkeuring van het intern toezichtorgaan. Hieronder vallen het doen van grote investeringen, het aangaan of verbreken van een duurzame samenwerking met een andere organisatie, het nemen of ingrijpend wijzigen van een deelneming in een andere organisatie en het beëindigen van de arbeidsovereenkomst van een aanmerkelijk aantal werknemers. Ten aanzien van de onderdelen c en d wordt opgemerkt dat het voorkomt dat accountantsorganisaties niet een BV of NV, maar een personenvennootschap (maatschap) zijn. In die gevallen is geen sprake is van «geplaatst kapitaal». Daarom voorzien de onderdelen c en d voor personenvennootschappen in een apart, maar inhoudelijk vergelijkbaar, criterium ten aanzien van de omvang van de deelnemingen en investeringen waarvoor goedkeuring door het intern toezichtorgaan vereist is. Indien deze goedkeuringsrechten niet worden gerespecteerd, is het betreffende besluit in overeenstemming met het vennootschapsrecht (in het bijzonder de artikelen 14 en 15 van Boek 2 BW) nietig of vernietigbaar. In aansluiting op wat daarover is bepaald in de artikelen 2:164, tweede lid, en 2:274, tweede lid, BW, wordt in het voorgestelde negende lid geëxpliciteerd dat het niet-respecteren van de goedkeuringsrechten van de raad van commissarissen de vertegenwoordigingsbevoegdheid van degene die de accountantsorganisatie vertegenwoordigt niet aantast. Tot slot wordt opgemerkt dat met de in dit onderdeel voorgestelde regime aparte regels in het leven worden geroepen die los staan van de toepassing van het structuurregime. Dat betekent dat indien een «grote» accountantsorganisatie (die een oob-vergunning heeft of voldoet aan de criteria van ten minste € 3 miljoen omzet uit wettelijke controles en 150 wettelijke controles per jaar) en die tevens op grond van het Burgerlijk Wetboek onder het structuurregime valt aan beide regimes zal moeten voldoen. Om te voorkomen dat deze accountantsorganisaties aan uiteenlopende normen op dezelfde onderwerpen moeten voldoen, is ervoor gekozen om tekstueel zo nauw mogelijk aan te sluiten bij de omschrijving van de bestuursbesluiten die is opgenomen in de artikelen 2:164, eerste lid, en 2:274, eerste lid, BW.

## D

Met de wijziging die is opgenomen in dit onderdeel wordt voorgesteld om een nieuwe paragraaf in te voegen over intern toezicht op andere grote accountantsorganisaties dan de oob-accountantsorganisaties. Op grond van de cumulatieve criteria die zijn opgenomen in artikel 24c, eerste lid, onderdelen a en b, wordt bepaald of een accountantsorganisatie als «grote» accountantsorganisatie wordt aangemerkt. Dat is het geval indien

de betreffende accountantsorganisatie een omzet uit de verrichting van wettelijke controles heeft van ten minste € 3 miljoen per jaar en ten minste 150 wettelijke controles per jaar verricht.

Indien een accountantsorganisatie gedurende een periode van drie aaneengesloten boekjaren aan deze criteria voldoet, is het bepaalde bij of krachtens de artikelen 16, derde tot en met zesde lid, 16a, en 22a (na afloop van de overgangstermijn, bedoeld in artikel 24c, tweede lid) van overeenkomstige toepassing op die organisatie. Deze bepalingen zijn op grond van de huidige wet nog uitsluitend van toepassing op oob-accountantsorganisaties. Ze betreffen allereerst de geschiktheid van de personen die het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie bepalen en de personen die belast zijn met het interne toezicht op de accountantsorganisatie (de artikelen 16, derde tot en met zesde lid, en 16a). Ook gaan deze bepalingen over het stelsel van onafhankelijk intern toezicht op het beleid en de algemene gang van zaken van de accountantsorganisatie en het orgaan dat belast is met het interne toezicht (artikel 22a). Op grond van artikel 24c worden deze eisen ook van toepassing op accountantsorganisaties die geen oob-accountantsorganisatie zijn, maar wel een omzet uit de verrichting van wettelijke controles hebben van ten minste € 3.000.000,- per jaar en ten minste 150 wettelijke controles per jaar verrichten. Uit de zinsnede «bij of krachtens», die is opgenomen in artikel 24c, eerste lid, volgt dat ook de op de genoemde artikelen van de Wta gebaseerde voorschriften van toepassing zijn op deze groep accountantsorganisaties. Het gaat dan in het bijzonder om hoofdstuk 7a van het Besluit toezicht accountantsorganisaties.

Naar analogie van Boek 2 BW gelden de verscherpte eisen voor «grote accountantsorganisaties» indien drie boekjaren achtereenvolgens aan deze criteria wordt voldaan; zij vervallen indien drie achtereenvolgende boekjaren niet meer aan beide criteria wordt voldaan. Dat betekent dat een accountantsorganisatie waarop het regime van artikel 24c van toepassing is, altijd voor ten minste drie jaren daaraan gebonden is; indien de organisatie vervolgens gedurende één of twee jaren niet meer aan de criteria ten aanzien van de omzet of het aantal in dat jaar verrichte wettelijke controles voldoet, heeft dat geen gevolgen voor de toepassing van de aangescherpte *governance*-eisen. Hiermee wordt een zekere stabiliteit in het toepasselijke regime gewaarborgd.

Ten aanzien van het voorgestelde artikel 24c, tweede lid, wordt opgemerkt dat een overgangstermijn van een jaar geldt voor de accountantsorganisaties die voldoen aan de criteria ten aanzien van de omzet en het verrichten van wettelijke controles. Die overgangstermijn wordt nodig geacht om vast te stellen dat inderdaad aan de criteria ten aanzien van de omzet en het aantal in dat jaar verrichte wettelijke controles is voldaan; de benodigde informatie om vast te stellen of aan de criteria is voldaan kan pas definitief bepaald worden na afloop van het boekjaar van de accountantsorganisatie. Daarnaast is de overgangstermijn nodig om zorg te dragen voor de werving en aanstelling van de geschiktheid van de personen die als dagelijks beleidsbepalers zullen worden aangemerkt van de accountantsorganisatie en van het hiërarchisch hoogste netwerkonderdeel en van de personen die belast zullen worden met het intern toezicht. Tot slot wordt voorgesteld hier uit te gaan van boekjaren, waarmee wordt aangesloten bij vergelijkbare regelingen in Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek, zoals het bepaalde in artikel 2:396, eerste lid, onderdeel b. Overigens valt het boekjaar in veel gevallen samen met een kalenderjaar.

In het voorgestelde derde lid van artikel 24c is aansluitend aan en in aanvulling op de overgangstermijn voor werving, selectie en aanstelling die is opgenomen in het tweede lid, een overgangstermijn opgenomen voor de toetsing van de geschiktheid van de beleidsbepalers die zijn bedoeld in het tweede lid (te weten, dagelijks beleidsbepalers, de bestuursleden van het netwerkonderdeel waar de besluitvorming overwegend plaatsvindt en de leden van het orgaan dat belast is met het interne toezicht van oob-accountantsorganisaties) die op het moment dat de overeenkomstige toepassing ingaat in functie zijn aangesteld. Het derde lid regelt dat voormelde drie categorieën van personen voor een termijn van maximaal zes maanden geschikt worden geacht voor de functie in afwachting van beoordeling van hun geschiktheid door de AFM. Deze overgangstermijn stelt zowel de betreffende accountantsorganisaties als de AFM in de gelegenheid om de geschiktheidstoetsingen te (laten) verrichten. Deze overgangstermijn sluit aan op de overgangstermijn voor accountantsorganisaties uit het tweede lid en eindigt zodra de beoordeling door de AFM heeft plaatsgevonden.

Indien een accountantsorganisatie die voldoet aan de criteria ten aanzien van de omzet en het verrichten van wettelijke controles, er niet in slaagt tijdens de overgangsperiode van een jaar die is bedoeld in het tweede lid, en dus voorafgaand aan het moment waarop de overeenkomstige toepassing aanvangt, zorg te dragen voor de aanstelling van de bedoelde personen, dan is de overgangstermijn uit het derde lid, niet op deze personen van toepassing. In dat geval geldt de normale procedure op grond waarvan benoeming niet mag plaatsvinden voordat de AFM heeft vastgesteld dat de persoon geschikt is (zie artikel 5 van het Besluit toezicht accountantsorganisaties).

#### E

Dit onderdeel bevat een wijziging van artikel 48 Wta, die samenhangt met de overheveling van de toezichtuitvoering op het niet-oob-toezicht aan de AFM. Hierdoor wordt de AFM niet alleen formeel, maar ook in de praktijk toezichthouder op de naleving van de wet- en regelgeving door niet-oob-accountantsorganisaties. Gegeven deze overheveling, is het niet langer verenigbaar dat de AFM verplicht is om rekening houden met de uitkomsten van kwaliteitstoetsingen die door de NBA en SRA worden verricht. Om die reden wordt voorgesteld om de *verplichting* van de AFM om rekening te houden met de kwaliteitstoetsingen van onder andere de NBA en SRA te vervangen door een *mogelijkheid* om met die toetsingen rekening te houden bij de uitvoering van het toezicht. Het is aan de AFM om een effectieve toezichtmethodiek te ontwikkelen, waarbij datagedreven- en risicogestuurd toezicht een efficiënte vorm van toezicht houden kan zijn.

#### F

Hiermee krijgt de AFM een bevoegdheid tot oplegging van een last onder dwangsom voor overtreding van de voorschriften waarnaar wordt verwezen in artikel 24c door accountantsorganisaties die geen oob-accountantsorganisatie zijn, maar wel een omzet uit de verrichting van wettelijke controles hebben van ten minste € 3 miljoen per jaar en ten minste 150 wettelijke controle per jaar verrichten.

#### G

Hiermee krijgt de AFM een bevoegdheid tot oplegging van een bestuurlijke boete voor overtreding van de voorschriften waarnaar wordt verwezen in artikel 24c door accountantsorganisaties die geen



oob-accountantsorganisatie zijn, maar wel een omzet uit de verrichting van wettelijke controles hebben van ten minste € 3 miljoen per jaar en ten minste 150 wettelijke controle per jaar verrichten.

### **ARTIKEL III (Wet tuchtspraak accountants)**

A

Met een toevoeging van het nieuwe onderdeel f aan het eerste lid van artikel 2 wordt een mogelijke maatregel toegevoegd aan de door de accountantskamer op te leggen sancties: de binding aan bijzondere voorwaarden. Dit begrip is ontleend aan artikel 48, eerste lid, onderdeel g, van de Wet op de beroepen in de individuele gezondheidszorg. Zoals is beschreven in het algemeen deel van deze memorie van toelichting, kan die voorwaarde inhouden dat de betrokkene in het vervolg niet meer bepaalde activiteiten mag uitvoeren of zich moet laten bijscholen. Met het nieuwe tweede lid wordt voorgesteld om de accountantskamer de mogelijkheid te geven dat deze maatregel kan worden gecombineerd met een tijdelijke doorhaling, een sanctie die de accountantskamer reeds tot zijn beschikking heeft. Dit kan zinvol zijn in de gevallen waarin de accountantskamer nog niet tot een definitieve doorhaling van de accountant uit het register wil overgaan, maar alleen het opleggen van bijzondere voorwaarden niet voldoende acht. Met de opneming van het derde lid wordt verduidelijkt dat in bijzondere gevallen bij een gegronde verklaring van een klacht het opleggen van een maatregel achterwege kan blijven. Dat kan nuttig zijn in de gevallen waarin de betrokkene reeds maatregelen heeft genomen waardoor de kans op herhaling van zijn handelen of nalaten zeer gering is, bijvoorbeeld in het geval een accountant met pensioen is gegaan of zijn kantoor heeft verkocht. Het kan daarnaast ook gaan om – conform de jurisprudentie van het College van Beroep voor het bedrijfsleven – gevallen waarin sprake is van «een zodanig geringe verwijtbaarheid van het handelen of nalaten van een accountant of waarin de verwijtbare gedraging anderszins van zodanig geringe betekenis is gelet op de specifieke omstandigheden van het geval dat oplegging van een maatregel niet is aangewezen».<sup>61</sup> Vergelijkbare regelingen zijn opgenomen in artikel 48, derde lid, van de Advocatenwet en artikel 69, vierde lid, van de Wet op de beroepen in de individuele gezondheidszorg.

B

Het nieuwe artikel 5a voorziet erin dat de maatregel van binding aan bijzondere voorwaarde nooit onbepaald in tijd blijft en altijd vergezeld zal zijn van een aanvang en einde van die maatregel, ter bescherming van de beklagde accountant. Dit artikel voorziet daarnaast ook in regels voor verlenging van de termijn van dezer maatregel en in de gevolgen van het niet voldoen aan de bijzondere voorwaarde.

C

Op grond van het voorgestelde nieuwe artikel 8a, eerste lid, moet de accountantskamer, indien het een binding aan bijzondere voorwaarden oplegt, daarvan het tijdstip van aanvang en einde bepalen. Op die manier wordt gespecificeerd binnen welke termijn (bijvoorbeeld) de opgelegde maatregel, bijvoorbeeld een cursus moet worden afgerond. Daarover moeten vervolgens ook de AFM en de NBA worden ingelicht. Met deze regeling wordt aangesloten bij wat daarover in de Wtra is bepaald ten aanzien van de (tijdelijke) doorhaling in de registers (artikelen 7 en 8).

<sup>61</sup> CBB, ECLI:NL:CBB:2017:119 (30 maart 2017) r.o. 5.2.

D

Als gevolg van de aanpassing in het eerste lid van artikel 38 kan een betrokkene of klager nog steeds in verzet komen van een beslissing van de voorzitter van de accountantskamer, alleen niet meer in een zaak die zonder zitting is afgedaan omdat de klacht kennelijk niet-ontvankelijk, kennelijk ongegrond of van onvoldoende gewicht was bevonden.

E

Deze aanpassing in het opschrift van Hoofdstuk V van «beroep» in «hoger beroep» brengt de strekking daarvan in overeenstemming met de strekking van de artikelen in dit hoofdstuk.

F

Het huidige artikel 43, eerste lid, geeft de mogelijkheid om ook hoger beroep in te stellen tegen een uitspraak van de voorzitter van de accountantskamer naast van de accountantskamer. De wijziging artikel 43, tweede lid betreft een redactionele verbetering.

G-I

De eerste van drie wijziging van artikel 43c ziet op het eerste lid. Voortaan besluit het College als geheel en niet eventueel alleen de voorzitter daarvan zonder zitting uitspraak te doen. De tweede en derde wijziging betreft het tweede in combinatie met het nieuwe zesde lid. Het gaat om de situatie dat de procespartij niet aanwezig was bij de beslissing op de zaak, dus dat de uitspraak is gedaan zonder zitting. De betrokkene of klager kan dan toch nog in verzet komen. Het is in beginsel zo dat dan niet de voorzitter beslist op het verzet maar het College als geheel. Het is ook het College dat besluit over een hoger beroep ingesteld tegen een beslissing van de voorzitter van de accountantskamer dat een klacht kennelijk niet-ontvankelijk, kennelijk ongegrond of van onvoldoende gewicht was.

#### **ARTIKEL IV (Overgangsrecht inzake de Wab)**

Het eerste lid van de bepaling regelt dat voor afgevaardigden uit de ledengroepbesturen die conform artikel 12, tweede lid, Wab op het tijdstip van inwerkingtreding van dit artikel zitting hebben in het bestuur van de beroepsorganisatie is geregeld dat ze aan kunnen blijven tot aan de eerstvolgende ledenvergadering en dat ze daarna terstond herbenoembaar zijn.

Het tweede lid van deze bepaling heeft betrekking op de verplichting voor de NBA om ten aanzien van twee onderwerpen een verordening vast te stellen: een verordening die tot doel heeft de onafhankelijkheid van de besluitvorming van de NBA in het kader van de aanwijzingsbevoegdheid voor ondernemingen of instellingen die geen accountant bereid hebben gevonden om de wettelijke controle te verrichten en een verordening die tot doel heeft de onafhankelijkheid van de evaluatie van de *audit quality indicators* te waarborgen. De vaststelling van deze verordeningen is een bevoegdheid van de ledenvergadering van de NBA, waarvoor het bestuur een ontwerpverordening opstelt. Met artikel IV wordt het bestuur verplicht om binnen drie maanden een ontwerpverordening door middel van terinzagelegging in procedure te brengen. Daarmee wordt bevorderd dat de verordeningen tijdig zijn vastgesteld en in werking treden, namelijk op het moment dat de daarmee samenhangende bepalingen uit dit wetsvoorstel in werking treden. Uit de zinsnede «eerste verordening» blijkt dat deze verplichting niet van toepassing is op wijzigingen van

bestaande verordeningen over de genoemde onderwerpen. Artikel IV is met andere woorden uitgewerkt nadat de NBA op elk van deze onderwerpen een verordening heeft vastgesteld.

### **ARTIKEL V (Overgangsrecht inzake de Wab)**

Deze bepaling regelt dat accountantsorganisaties die geen vergunning hebben om organisaties van openbaar belang te controleren, ook wel de reguliere vergunninghouders genoemd, de tijd krijgen om te voldaan aan de rapportageplicht van kwaliteitsindicatoren. Het tijdstip waarop voor reguliere vergunninghouders de overgangstermijn eindigt hangt samen met de afloop van de evaluatie van de eerste set kwaliteitsindicatoren of van de dag na de vaststelling van een aangepaste set indicatoren. Het uitstel is in termen van jaren dus van beperkte duur. Daarmee krijgen reguliere vergunninghouders geen afstel maar slechts uitstel, om zich te kunnen voorbereiden op invoering en uitvoering van deze rapportageplicht, mede aan de hand van de ervaringen van die accountantsorganisaties die meteen onder deze rapportageplicht vallen, te weten zij die wel vergunning hebben om organisaties van openbaar belang te controleren.

### **ARTIKEL VI (Overgangsrecht inzake de Wta)**

Dit artikel bevat een deel van het overgangsrecht. Dat heeft betrekking op de geschiktheid van «zittende» personen die het dagelijks beleid bepalen van de accountantsorganisatie en van het hiërarchisch hoogste netwerkonderdeel en daarnaast van de «zittende» personen die belast zijn met het interne toezicht op de accountantsorganisatie. Dit is onder meer relevant voor de accountantsorganisaties die uit hoofde van Boek 2 BW reeds verplicht zijn om een intern toezichtorgaan hebben. In artikel IV worden van artikel 24c, tweede en derde lid, afwijkende termijnen voor het overgangsrecht voorgesteld.

In het eerste lid is een overgangstermijn opgenomen voor de accountantsorganisaties die geen oob-accountantsorganisaties zijn en die op de datum van inwerkingtreding van artikel II, onderdeel D, reeds meer dan drie boekjaren voldoen aan de eisen in artikel 24c, eerste lid, Wta. Op grond van het eerste lid wordt geregeld dat de overgangstermijn van een jaar om de organisatie aan te passen aan de nieuwe regels gaat lopen op het moment dat de wet in werking treedt en niet met ingang van het tweede boekjaar volgend op drie aaneengesloten boekjaren waarin aan de criteria bedoeld in artikel 24c, eerste lid, Wta is voldaan, omdat dat laatste moment in het verleden kan liggen.

In het tweede lid wordt voorzien in verlenging van de overgangstermijn die op grond van artikel 24c, derde lid, Wta geldt voor de geschiktheids-toetsing van de dagelijks beleidsbepalers, de bestuursleden van het netwerkonderdeel waar de besluitvorming overwegend plaatsvindt en de leden van het orgaan dat belast is met het interne toezicht van de accountantsorganisaties, nadat de overeenkomstige toepassing van de regels is ingegaan. De verlengde termijn regelt dat voormelde drie categorieën van personen daarna voor een termijn van (niet zes maar) maximaal twaalf maanden geschikt worden geacht voor de functie, in afwachting van de beoordeling van hun geschiktheid door de AFM. De verlengde termijn is aan de orde in het geval bedoeld in het eerste lid, te weten indien door een accountantsorganisatie op de datum van inwerkingtreding van artikel II, onderdeel D, reeds meer dan drie boekjaren wordt voldaan aan de eisen in artikel 24c, eerste lid, Wta. Deze langere termijn wordt nodig geacht, omdat op het eerste tijdstip dat de overeenkomstige toepassing in zal gaan na de inwerkingtreding van deze wet, de AFM voor een relatief grote groep natuurlijke personen de geschiktheid

zal dienen te onderzoeken. Op deze wijze heeft de AFM voldoende tijd om deze geschiktheidstoetsingen te kunnen verrichten. De termijn eindigt na twaalf maanden of zoveel eerder als de beoordeling van de geschiktheid door de AFM heeft plaatsgevonden.

#### **ARTIKEL VII (Overgangsrecht inzake de Wtra)**

Dit artikel bevat overgangsrecht dat samenhangt met de wijziging van de regeling ten aanzien van het tuchtrecht. Het gaat in het bijzonder om de op te leggen maatregelen en om de rechtsbescherming tegen een beslissing van de voorzitter van de accountantskamer om een klacht zonder zitting af te doen. Die wijzigingen zijn opgenomen in artikel III van dit wetsvoorstel. De strekking van het overgangsrecht is dat de gewijzigde regeling, indien deze tot wet wordt verheven, van toepassing zal zijn op handelen of nalaten dat heeft plaatsgevonden na de datum van inwerkingtreding van artikel III. De bevoegdheid een de begunstigende maatregel te mogen opleggen van grondverklaring zonder oplegging van een maatregel treedt om die reden echter al meteen en zonder meer in werking is dus direct van toepassing.

#### **ARTIKEL VIII (Inwerkingtreding)**

Dit artikel bevat de inwerkingtredebepaling. Daarbij zal worden gekozen voor een gedifferentieerde inwerkingtreding. Sommige bepalingen uit dit wetsvoorstel vereisen een langere voorbereidingstijd dan andere. Daarnaast moeten sommige bepalingen in werking treden voorafgaand aan andere bepalingen (zie de toelichting bij artikel V). Ten aanzien van het moment van inwerkingtreding zal worden aangesloten bij het kabinetsbeleid inzake de vaste verandermomenten.

#### **ARTIKEL IX (Citeertitel)**

Dit artikel bevat de citeertitel. Met de keuze voor deze citeertitel wordt het karakter tot uitdrukking gebracht van wijziging van drie wetten, die zien op de accountancysector waarbij alle wijzigingen direct of indirect tot doel hebben de kwaliteit te verhogen van de wettelijke controles door accountants.

De Minister van Financiën,  
S.A.M. Kaag