

SAMENVATTING
POSITION PAPER WIJZIGINGSWET ACCOUNTANCYSECTOR

*'Wie goede manieren verlangt, moet zin geven en niet nemen. Een moralistische benadering van beroepsethische vorming doet het laatste, want zij boeit en inspireert niet, maar verordonneert hoe het hoort. Een obsessionele gerichtheid op het aanbrengen van een onderscheid tussen duldbaar en onduldbaar optreden, mondt op institutioneel niveau al gauw uit in een bloedeloze cultuur van statuten, procedures en protocollen. Niet een prudente, maar een legalistische beroepshouding wordt aldus versterkt.'*¹

Algemene beschouwing Wijzigingswet accountancysector

De Wijzigingswet accountancysector (hierna 'Wijzigingswet') beschrijft maatregelen die de kwaliteit van wettelijke controles moeten verhogen. In dat kader zijn wijzigingen voorgesteld in de Wet op het accountantsberoep (Wab), de Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta) en de Wet tuchtrechtspraak accountants.

In deze position paper richten wij ons op de voorgestelde wijzigingen in de Wab en Wta.

Per maatregel gaan we vanuit divers perspectief in op de vraag of het verhogen van de kwaliteit van wettelijke controles, realistisch en haalbaar (doeltreffend) is en past binnen de (inter)nationale kaders en wet- en regelgeving. Hier willen we – mede op basis van de analyse – enige algemene beschouwingen met u delen.

1. Risico-regelreflex²

De nu voorgestelde maatregelen via de Wijzigingswet staan niet op zichzelf. Om het vertrouwen in de sector te herstellen, werd in 2006 onafhankelijk publiek toezicht ingesteld. Vanwege majeure incidenten bij enkele grote, internationale kantoren en bij enkele grote ondernemingen, worden daarnaast vanaf 2014 maatregel op maatregel gestapeld en voorgesteld voor de 'hele sector'. Accountantsorganisaties zijn inmiddels aan het werk gegaan met een reeks van meer dan 75 concrete maatregelen.

De reeks is een mooi voorbeeld van het continu willen mitigeren van risico's (op basis van incidenten) en van mogelijke risico's, veelal zonder rekening te houden met de diversiteit binnen die 'sector' en daarmee met proportionaliteit, schaalbaarheid en complexiteit zoals vastgelegd binnen vigerende wet- en regelgeving. We zijn nu 10 jaar verder; de vraag lijkt gerechtvaardigd of al die regels en het externe toezicht hebben geleid tot het gewenste effect. Vanwege het voorliggend wetsvoorstel moet het antwoord 'nee' zijn.

Transformatie van professie naar processie

Regels en gedetailleerd toezicht hebben wel geleid tot ongewenste effecten, hieronder treffend verwoord in twee citaten.

(..) Een teveel aan regels, of te gedetailleerde regels, slaat de professionaliteit dood. Het kan zelfs leiden tot 'robotisering' of dat een controle op de 'automatische piloot' wordt uitgevoerd, en dat kan niet de bedoeling zijn als het gaat om het uitvoeren van een wettelijke taak met een focus op het publiek belang. Het past niet bij een context waarin elke gecontroleerde jaarrekening uniek is. Elk bedrijf is anders, en situaties als dreigende discontinuïteit of fraude vereisen daarom altijd maatwerk in plaats van een standaardaanpak. Ook het tijdsgewricht kan van invloed zijn, en zo zijn er nog vele andere factoren die het handelen van de accountant bepalen.

Bij een teveel aan (gedetailleerde) regels wordt het vakmanschap van de accountant ingeperkt. Verbrugge³ beschrijft dat werk dat tot een 'geformaliseerd proces' is geworden tot gevolg heeft dat de 'werknemer' (leze ook: professional, accountant) een 'processor' wordt. Anders gezegd: 'Het modieuze spreken over professionaliseren is een ironische verhulling van wat er momenteel aan de hand is: de transformatie van talloze professies tot 'processies'.⁴

¹ Van der Zee, Professionalisering, beroepseer en ethiek, p. 59.

² Zie <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/publicaties/2014/05/08/omgaan-met-de-risico-regelreflex>

³ Verbrugge, Geschonden beroepseer, p. 120.

⁴ Uit: Artikel 5, De beroepseer van de accountant, Stichting beroepseer, (2017); 'You can't handle the truth', een bijdrage van Marcel Pheijffer

Ontworteling door toezicht op detailniveau

Waar het beroep van oorsprong zeer sterk geworteld was in de eer van de stand, is dat begrip weliswaar niet verdwenen, maar wel overwoekerd door een veelheid aan andere regelgeving. Ook hier speelt de Wta een opvallende rol. Waar de Wta vooral als doel had die accountants te ondersteunen die hun beroep naar eer(!) en geweten uitoefenden en die accountants aan te pakken die dat niet deden, heeft de toezichthouder er in de praktijk voor gekozen om als aangrijpingspunt niet de gedrags- en beroepsregels te nemen, maar de specifieke regelgeving voor het uitvoeren van een accountantscontrole, de Controle- en Overige Standaarden (cos).

In de ongeveer tien jaar dat de AFM nu toezicht houdt, heeft zij vele malen gerapporteerd over beroepsfouten van accountants en over onvoldoende dossiers. (...) Maar na tien jaar kan de AFM nog steeds geen enkel positief effect rapporteren. De schuld daarvoor wordt volledig bij het accountantsberoep zelf gelegd. Hoewel de bevindingen van de AFM op feiten zijn gebaseerd en de interpretaties van de AFM bepaald niet onzinnig zijn, geven ze een onvolledig beeld van de werkelijkheid.

Wat ontbreekt, is de constatering over het effect dat wel is bereikt. Dat is een negatief effect, en het is het directe gevolg van het toezicht dat de AFM niet uitvoert. De AFM ziet niet toe op de eer van de stand. Dat betekent dat de AFM voorbijgaat aan het feit dat veel accountants primair in het beroep zitten vanuit een zeker idealisme, vanuit verantwoordelijkheidsgevoel, vanuit professionaliteit.

Dit uit zich in het vertrek van begenadigde en gepassioneerde accountants, het uit zich in een krampachtige neiging om beroepskwaliteit te reduceren tot het vullen van dossiers op een manier waarvan men denkt dat de toezichthouder dat wil. En het uit zich in de ervaring dat de eer van de stand er niet meer toe doet. Dat de wortels van het beroep zijn doorgesneden.

Vertrouwen wordt niet verkregen door toezicht op details waaruit keer op keer blijkt dat fouten worden gemaakt. Natuurlijk maken accountants aan de lopende band fouten, net als artsen, journalisten, piloten of leden van de Tweede Kamer. Maar zoals we die fouten bij elke beroepsgroep waarin we vertrouwen hebben accepteren, zullen we die ook bij accountants moeten accepteren.⁵

Aanbeveling 1:

Willen we de 'helden van economie' in ere herstellen, dan is het van belang om de risico-regelreflex en de negatieve effecten van regeldruk om te buigen. Voorkom dat het controleplichtige mkb verzuipt in de regels waarvan het effect op de kwaliteit niet bewezen is, introduceer geen regels die juist de professionaliteit van de accountant aantasten en formuleer (in de geest van artikel 48a lid 4 Wta) wet- en regelgeving die passend, evenredig en op maat is voor de heterogene groep van accountantsorganisaties. Behoud daarmee de kleinere accountantsorganisaties die ook een belangrijke rol vervullen in de markt.

Aanbeveling 2:

Het is cruciaal om de inzet van steeds meer toezicht en strengere handhaving, als onderdeel van de risico-regelreflex, om te buigen. Met de Wijzigingswet krijgt de toezichthouder weer extra mogelijkheden (grondslagen) om haar toezichts- en handavingsinstrumentarium op de accountantsorganisatie uit te breiden.

De reikwijdte van de Wta wordt daarmee zelfs uitgebreid naar het domein van de Wab. Ook worden de wettelijke kaders en niet-inwisselbare verantwoordelijkheden van de accountantsorganisatie enerzijds en de externe accountant anderzijds, met voeten getreden. Hiermee is ook de rechtsbescherming in het geding.

Zowel de Commissie toekomst accountancysector als ook de Raad van State hebben conform de uitspraken van Rechtbank Rotterdam en (in hoger beroep) het CBb aangegeven dat voor het aanspreken van zowel accountant als accountantsorganisatie (maatregel 'Verduidelijking medeverantwoordelijkheid van de accountantsorganisatie voor de kwaliteit van wettelijke controles, artikel 18 Wta') géén verduidelijking of wijziging van de wet nodig is.

⁵ Uit: Artikel 5, De beroepseer van de accountant, Stichting beroepseer, (2017); 'De eer van de stand', een bijdrage van Arnout van Kempen

2. Wat is kwaliteit?

De voorstellen uit de Wijzigingswet hebben als doel de 'kwaliteit' van de wettelijke controle te verhogen. In het kader van toepasbaarheid, doelmatigheid en effectiviteit, is de vraag relevant hoe 'kwaliteit' te uniformeren en te meten; mede vanuit het gegeven dat er in de wetenschap en sector geen eenduidige definitie van 'kwaliteit' bestaat. Wanneer is 'kwaliteit' dan goed genoeg?

Belangrijk is bovendien de constatering dat de percepties over kwaliteit bij de verschillende gebruikers van de jaarrekening verschillen. De stakeholders van een beursgenoteerde onderneming of een bedrijf dat opereert in de publieke sector, kennen andere veronderstellingen, (wensen en eisen) ten aanzien van 'kwaliteit' en bijvoorbeeld de rapportage daarover, dan de beperkte kring van gebruikers van de jaarrekening en stakeholders bij controleplichtige mkb-entiteiten.

Aanbeveling 3:

Introduceer alleen de maatregelen waarvan (wetenschappelijk, internationaal en bij voorkeur in de praktijk) bewezen is dat zij effectief bijdragen aan het verhogen van de kwaliteit. Maak ook deze maatregelen schaalbaar, proportioneel en op maat van de heterogene populatie van accountantsorganisaties en van de verschillende doelgroepen.

3. Congruentie met huidige (inter)nationale wet- en regelgeving

Aangezien de minister van Financiën heeft aangegeven met de Wijzigingswet geen stelselwijziging te beogen⁶, zouden de maatregelen moeten passen binnen de (reikwijdte van) huidige nationale wet- en regelgeving. Binnen de accountancysector (en voor het internationaal betrouwbaar zakendoen) is het daarnaast van cruciaal belang dat er internationaal volgens dezelfde regels gewerkt kan worden en dat er geen afwijkingen zijn tussen de Nederlandse wet- en regelgeving en hetgeen internationaal van toepassing is. Ook dat is kwaliteit.

De voorstellen in de Wijzigingswet, in ieder geval de maatregelen die we in de position paper benoemen en geanalyseerd hebben, gaan echter voorbij aan (inter)nationale wet- en regelgeving.

We vragen *onder meer*⁷ aandacht voor

- De reikwijdte van de voorgestelde artikelen 45a, 45c lid 2 Wab;
- De grondslag van het voorgestelde artikel 55, lid 1 Wab (met verwijzing naar artikel 45a, lid 2 en artikel 45c, lid 2 Wab);
- Artikel 45a, lid 2 Wab in het kader van privacybescherming en rechtsongelijkheid;
- De grondslag van artikel 57, lid 1 en 2 Wab;
- De reikwijdte van het voorgestelde artikel 57a Wab;
- Artikelen 16, lid 3 tot 6, 16a, 22a lid 1 tot 9, 24c, 53 en 54 van de Wta, inclusief de bepalingen in hoofdstuk 7a van het Bta; in het kader van rechtsongelijkheid binnen het (inter)nationale (EU-) systeem;
- Artikel 18 Wta, lid 1 sub b, in het kader van de wettelijke verantwoordelijkheidsverdeling conform Wta en internationale praktijk (Europese Richtlijn);⁸
- Artikel 18 Wta, lid 3, in het kader van ISQM1, wettelijke verantwoordelijkheidsverdeling (Wta en Richtlijn), VGBA en ViO.

Aanbeveling 4:

Sluit maatregelen, bepalingen, reikwijdten en grondslagen aan bij vigerende (inter)nationale wet- en regelgeving en beroepsregels. De tekst van het wetsvoorstel zal hierop moeten worden aangepast. Mocht de minister van Financiën toch een stelselwijziging beogen, dan vergt dat dragende motivering.

⁶ Advies Raad van State en Nader rapport (Kamerstukken II 2023/24, 36484, nr 4, pagina 15)

⁷ We verwijzen ook naar Bijlage Overzicht wetsartikelen Wijzigingswet accountancysector

⁸ Richtlijn 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad van 17 mei 2006 betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen, tot wijziging van de Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad en houdende intrekking van Richtlijn 84/253/EEG van de Raad.

Verplichte rapportage en openbaarmaking Audit Quality Indicators

*Voorstel van de Commissie toekomst accountancysector:
Ter bevordering van het inzicht in factoren die bijdragen aan de kwaliteit van wettelijke controles worden kwaliteitsindicatoren vastgesteld die betrekking hebben op accountantsorganisaties en externe accountants.*

Doeltreffendheid	AQI's
Gebruikersperspectief	AQI's voorzien niet in de behoefte van de redelijk beperkte kring van gebruikers van de jaarrekening in het controleplichtige mkb-segment. Ook MKB-Nederland geeft aan twijfels te hebben bij het nut en de praktische toepasbaarheid van informatie over kwaliteitsindicatoren voor het reguliere segment. ⁹
Conclusie	Niet (bewezen) doeltreffend
Wetenschappelijk perspectief	<ol style="list-style-type: none"> Er bestaat geen definitie van kwaliteit.¹⁰ Er bestaan geen eenduidige normen voor het opstellen en controleren van jaarrekeningen. Gebruikers van de jaarrekening zullen met AQI's geen inzicht krijgen in de gesteldheid van de (integrale) auditkwaliteit van een individuele accountantsorganisatie. Het rapporteren van AQI's lijkt een deugdzame stap om de kloof tussen wat accountants doen en wat de maatschappij daarvan ziet te verkleinen.¹¹ Daarmee moet niet worden gedacht dat objectief kan worden vastgesteld dat accountants hun werk goed hebben gedaan. AQI's bieden daarom waarschijnlijk niet het vertrouwen dat er in het debat rond de toekomst van het accountantsberoep aan pleegt te worden gekoppeld. Subjectieve normen en professionele oordeelsvorming van accountants spelen hierin een belangrijke rol.¹²
Conclusie	Niet (bewezen) doeltreffend
Internationaal perspectief	Uit een internationale inventarisatie blijkt dat AQI's met name gebruikt worden als stuurinformatie door de eigen organisatie. De indicatoren worden met name binnen de OOB-omgeving gedeeld, en met specifieke gebruikers zoals auditcommissies en RvC's. Alleen in Nederland zou een wettelijke rapportageverplichting gaan gelden.
Conclusie	De introductie van een wettelijke rapportageverplichting sluit niet aan bij wat internationaal gebruikelijk is.

⁹ Zie <https://www.vno-ncw.nl/sites/default/files/brief21-120588.pdf>

¹⁰ Detzen D, Gold A (2021) The different shades of audit quality: A review of the academic literature. Maandblad Voor Accountancy en Bedrijfseconomie 95(1/2): 5-15. <https://doi.org/10.5117/mab.95.60608>

¹¹ FRC [Financial Reporting Council] (2020) Audit quality indicators: AQR thematic review. London: FRC. https://www.frc.org.uk/getattachment/f116f7d7-94d8-4c82-94b2-ba24e3b195eb/AQTR_AQI_Final.pdf

¹² van Brenk H, Karssing E, De Loo I, Majoor B (2021) De tragiek van audit quality indicatoren (AQI's). Maandblad Voor Accountancy en Bedrijfseconomie 95(1/2): 57-64. <https://doi.org/10.5117/mab.95.60776>

Juridisch perspectief AQI's	AQI's
<p>Reikwijdte artikelen 45a, 45c lid 2 Wab</p> <p><i>Voor zover een AQI niet is gerelateerd aan het type controle (wettelijke 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 AQI's geen onderscheid tussen de typen controles die hij uitvoert.</i></p>	<ol style="list-style-type: none"> a. Met de voorgestelde verplichting voor accountantsorganisaties om ook te rapporteren over andere controles dan de wettelijke controles, wordt voorbij gegaan aan de gescheiden taken, verantwoordelijkheden en toezichtdomeinen van respectievelijk de AFM (volgens de Wta) en de NBA (conform de Wab). b. De Wijzigingswet heeft als doel het duurzaam verbeteren van de kwaliteit van de wettelijke controles. Uitbreiding naar andere dan wettelijke controles schiet dit doel voorbij. c. De uitbreiding naar een nog niet gedefinieerde ruimere kring schept rechtsongelijkheid ten opzichte van accountantskantoren, die controles c.q. overige assurance-opdrachten uitvoeren maar geen accountantsorganisatie zijn in de zin van de Wta.
<p>Conclusie</p>	<p>Met de voorgestelde artikelen 45a en 45c lid 2 ontstaat (ongewenste) domeinoverschrijding en rechtsongelijkheid.</p>
<p>Grondslag aanwijzing toezichthouder</p> <p>(artikel 55, lid 1 Wab, met verwijzing naar artikel 45a, lid 2 en artikel 45c, lid 2 Wab)</p>	<ol style="list-style-type: none"> a. Aangezien de indicatoren geen harde norm zijn (slechts een weergave van feiten), kan van (inhoudelijk) toezicht en handhaving geen sprake zijn. b. Het 'toezicht' op de accountantsorganisatie is in het bijzonder gericht op de volledigheid en tijdigheid, en de rapportagewijze van de verstrekte informatie: zijn alle indicatoren op correcte wijze ingevuld en op tijd aangeleverd. Het is vanuit praktisch en pragmatisch oogpunt evident dat de beroepsorganisatie tevens 'toezicht' houdt op de volledige en tijdige aanlevering van de AQI's en de rapportagewijze. c. Op basis van de kwaliteit-bevorderende taken van de beroepsorganisatie benoemd in de Wet op het accountantsberoep, behoort het integrale toezicht op de rapportageverplichting van AQI's tot het domein van de beroepsorganisatie. Het past niet binnen de scope van toezicht zoals bepaald in de Wet toezicht accountantsorganisaties. d. Conform het voorgestelde artikel 45a lid 3 Wab wordt de beroepsorganisatie verplicht gesteld om de verkregen informatie openbaar te maken. De AFM kan derhalve over de informatie beschikken.
<p>Conclusie</p>	<p>Gezien de aard van de indicatoren (geen norm), de aard van het 'toezicht' (op tijdige en correcte aanlevering), de scope van het toezicht (domein van de beroepsorganisatie), en de grondslag voor gegevensverstrekking door de beroepsorganisatie, is de grondslag voor aanwijzing van de AFM als toezichthouder ongewenst.</p> <p>Het handhavingsinstrumentarium van de toezichthouder dient te worden beperkt tot de Wta.</p>

Juridisch perspectief	AQI's
<p>Invoeging artikel 57a Wab</p> <p>Dit artikel regelt dat de bepalingen uit de Wet toezicht accountantsorganisaties, voor zover van betrekking op toezicht en handhaving, van overeenkomstige toepassing zijn op de toezicht- en handhavingstaak van de AFM op grond van het gewijzigde artikel 55, eerste lid en artikel 57 van de Wab.</p> <p><i>Dat is nodig omdat de reikwijdte van de Wta-bepalingen ten aanzien van de toezichttaak van de AFM nu nog is beperkt tot de Wta.</i></p>	<ol style="list-style-type: none"> Het toezicht dat op accountantsorganisaties wordt uitgeoefend door de AFM, dient te geschieden binnen de kaders die daarvoor zijn gesteld in de Algemene wet bestuursrecht (Awb) en de Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta). Door nu binnen die kaders een expliciete link te leggen met de Wet op het accountantsberoep wijzigt de minister van Financiën de reikwijdte en de grondslagen van zowel de Wta als de Wab, en voert daarmee een stelselwijziging door. Met de voorstellen wordt ook een impliciete link gelegd met de voorgestelde maatregel ten aanzien van de medeverantwoordelijkheid van een accountantsorganisatie voor de uitkomsten van het kwaliteitsbeheersingssysteem (waarvan AQI's indicatoren zijn), en het voorstel tot uitbreiding van het handavingsinstrumentarium dat daarop betrekking heeft.
<p>Conclusie</p>	<p>SRA plaatst grote vraagtekens bij de werking en implicaties van deze wets- én stelselwijziging en de gevolgen daarvan voor de formele rechtspositie van accountants en accountantsorganisaties.</p>
<p>Artikel 45a, lid 2 Wab</p> <p>Privacybescherming en gelijkheidsbeginsel</p> <p>Ter bescherming van de privacy van de externe accountant is er in het voorliggende wetsvoorstel voor gekozen om, voor zover de naam van de externe accountant onderdeel uitmaakt van de (rapportage van) audit quality indicators, deze te pseudonimiseren.</p>	<ol style="list-style-type: none"> Bij een substantieel aantal kantoren (33% van de reguliere vergunninghouders onder SRA-vlag) ontstaat de situatie dat heel gemakkelijk te herleiden is om welke externe accountant het bij de persoonsgebonden AQI's gaat. Ook al is de naam gepseudonimiseerd De AP stelde in haar advies bij het initiële wetsvoorstel dat 'een forse inbreuk op de persoonlijke levenssfeer van de betrokken accountant ertoe leidt dat het belang van een algemene openbaarmakingsverplichting zoals wordt voorgesteld, zelden prevaleert'. De Raad van State merkt verder op dat de effectiviteit van de indicatoren vooralsnog niet duidelijk is. Daarmee rijst de vraag of de inbreuk op het recht op bescherming van de privacy -hoe beperkt ook- te rechtvaardigen valt. Het gelijkheidsbeginsel staat onder druk door enerzijds het recht op privacy bij de externe accountant te beschermen, en anderzijds een inbreuk – hoe beperkt die ook wordt geschetst – op de bescherming van de privacy van de externe accountant bij kleinere accountantsorganisaties toe te staan.
<p>Conclusie</p>	<p>Op basis van het voorstel wordt getornd aan de privacybescherming van de externe accountant werkzaam bij een kleinere accountantsorganisatie. Hierdoor worden externe accountants bij kleinere en grote accountantsorganisatie ongelijk behandeld.</p>

**Uitvoerbaarheid
(administratieve lasten)**
AQI's

Maatregel	Betrekking op	Initieel Uurtarief € 150	Initieel Uurtarief € 200	Structureel (jaarlijks) Uurtarief € 150	Structureel (jaarlijks) Uurtarief € 200
Kwaliteitsindicatoren (aqi's)	niet-oob-accountants-organisaties, indirect: controleplichtige mkb-entiteiten	€ 5.100.000	€ 5.575.000	€ 15.715.000	€ 19.320.000
	NBA	€ 61.200	€ 61.200		
	NBA			€ 8.400	€ 8.400
	NBA Incidenteel (per 2 of 3 jaar): € 14.000			€ 5.600	€ 5.600
	AFM	PM	PM	PM	PM
Subtotaal		€ 5.161.200 + PM	€ 5.636.200 + PM	€ 15.729.000 + PM	€ 19.334.000 + PM

Volgens berekening (uitvraag in de praktijk) kunnen de structurele kosten van de AQI's sec variëren tussen (afgerond) € 16 en 20 miljoen per jaar.

Let op! Deze berekening is gemaakt in 2021. Inmiddels zijn de tarieven in de accountancysector fors gestegen: +4,7% in 2022, en (naar verwachting) +5,5% in 2023.¹³

Conclusie

Gezien de belasting (in tijd en geld) op reguliere vergunninghouders en onze eerdere conclusies, waarvan de voornaamste is dat de beoogde doelen en werking van de maatregel niet zullen worden behaald, beoordelen we de introductie van AQI's als niet doelmatig, niet proportioneel en daarmee niet wenselijk.

Algemene aanbeveling

SRA beveelt aan de AQI's niet te introduceren in het segment van de reguliere vergunninghouders (controleplichtige mkb).

¹³ Zie <https://www.ing.nl/zakelijk/sector/services/vooruitzichten-accountantskantoren#:~:text=Niet%20alleen%20heeft%20de%20accountancysector,%2C5%25%2C%20fors%20duurder.>

Versterking governance grootste reguliere vergunninghouders

Voorstel van de Commissie toekomst accountancysector:¹⁴

‘De governance en het beloningsmodel van accountantsorganisaties draagt nog niet in alle gevallen bij aan het centraal stellen van een hoge kwaliteit van wettelijke controles. De invoering van een op het structuurregime geïnspireerd regime voor OOB en grote niet-OOB accountantsorganisaties is wenselijk’.

Door het interne toezichtsorgaan inspraak te geven op belangrijke onderwerpen als kwaliteit, investeringen, bezoldiging en winstuitkering, kan de raad van bestuur in principe niet langer zelfstandig over deze onderwerpen beslissen. De raad van bestuur heeft hiervoor de goedkeuring van het interne toezichtsorgaan nodig.¹⁵

Doeltreffendheid	Uitbreiding & versterking governance
<p>Gebruikersperspectief</p> <p>Het wetsvoorstel verplicht grote reguliere (niet-OOB-) accountantsorganisaties om over een stelsel van onafhankelijk intern toezicht (Raad van commissarissen) te beschikken. Voor OOB-accountantsorganisaties bestaat deze verplichting al.</p> <p>Daarnaast regelt het wetsvoorstel dat dit governance-regime verder wordt versterkt. Het intern toezichtorgaan krijgt aanvullende bevoegdheden, zoals het goedkeuren van beloningsbeleid en winstuitkeringen.</p>	<ol style="list-style-type: none"> Er is tot op heden geen gericht onderzoek uitgevoerd naar kwetsbaarheden in de structuur van de reguliere vergunninghouders.¹⁶ Het segment van reguliere vergunninghouders kent vanwege de kantooromvang, type klanten en hun specifieke kring van stakeholders (eindgebruikers) een wezenlijk andere dynamiek, andere aansturing en andere cultuur dan de grote internationaal aangestuurde collega-OOB-kantoren.¹⁷ Binnen de 53 kwaliteitsverbeteringen uit het rapport ‘In het publiek belang; het kan echt beter’ (gericht op de reguliere vergunninghouders), zijn maatregelen getroffen, onder andere in het kader van goed bestuur, op kwaliteitsgerichte cultuur, management van kwaliteit en belonen zonder negatieve bijwerkingen.¹⁸ Zo lang de winstuitkering wordt bepaald op basis van het beginsel ‘gelijke monniken, gelijke kappen’, moet een goede governance en onderlinge transparantie de waarborgen bieden voor de gewenste focus op kwaliteit. De Wta biedt voldoende bepalingen en daarmee waarborgen: Artikel 21 (governance, beheerste en integere bedrijfsvoering) en artikel 18b (passend beloningsbeleid).
<p>Conclusie</p>	<p>Welk probleem of negatieve prikkel lossen we hier op? Er bestaan voldoende waarborgen in praktische en wettelijke zin. Overregulering.</p>

¹⁴ Rapport ‘Vertrouwen op controle’, Commissie toekomst accountancysector (30 januari 2020), pagina 7

¹⁵ kst-33977-29, Kabinetsreactie op het rapport ‘Vertrouwen op controle’ van de Commissie toekomst accountancysector (Cta), (26 maart 2020)

¹⁶ Kwetsbaarheden in de structuur van de accountancysector (AFM, 21 november 2018), pagina 7: *Het onderzoek focust zich met name op de markt van wettelijke controles van OOB-ondernemingen die grotendeels door de Big 4-accountantsorganisaties Deloitte, EY, KPMG en PwC worden uitgevoerd.* In 2023 heeft de AFM wel verkennend onderzoek uitgevoerd naar de rol van prikkels in het bedrijfsmodel van AO’s-RV.

¹⁷ Zie bijvoorbeeld <https://www.accountancyvanmorgen.nl/av-top-50/> voor omvang en omzet

¹⁸ Rapport In het publiek belang: het kan echt beter (NBA, 2015) pagina 27-29

Juridische kwaliteit	Uitbreiding & versterking governance
<p>Internationaal perspectief</p> <p>Rechtsongelijkheid binnen het (inter)nationale systeem</p> <p>Tot op heden bestaat een strikt onderscheid in beleid voor accountantsorganisaties die beursgenoteerde (OOB-) ondernemingen controleren, en accountantsorganisaties die controleplichtige mkb-ondernemingen begeleiden en controleren; een scheiding die bewust in internationaal en nationaal beleid, wet- en regelgeving en beroepsregels is aangebracht en waarbij recht wordt gedaan aan de mate van publiek belang, proportionaliteit en complexiteit van zowel accountantsorganisatie als gecontroleerde entiteiten.</p>	<ol style="list-style-type: none"> a. Met het voorstel om ook grotere reguliere vergunninghouders onderwerp te laten zijn van een 'OOB-regime' - meer specifiek de artikelen 16, lid 3 tot 6, 16a, 22a lid 1 tot 9, 24c, 53 en 54 van de Wta, inclusief de bepalingen in hoofdstuk 7a van het Bta -, wordt rechtsongelijkheid binnen het (inter)nationale (EU-) systeem aangebracht. Dit is niet zoals de wetgever dat aanvankelijk bedoeld heeft. b. Door onderscheid aan te brengen ontstaat ook onduidelijkheid in de Nederlandse wettelijke controlemarkt. Worden met het wetsvoorstel drie divisies met verschillend gepercipieerde kwaliteitslabels gecreëerd: OOB-AO's, RV-AO's met RvC en overige AO-RV's? Dit betekent een rechtstreeks ingrijpen in de markt, op basis van omvang, en dat is zeer ongewenst. Ook met het oog op de vastgestelde verwachtingskloof, is het van belang is om een gelijk speelveld te behouden. Daarbij moet de bedoelde proportionaliteit in de wet gewaarborgd blijven. c. We vragen ons vanuit Europees perspectief af hoe de keuze voor deze maatregel zich verhoudt tot consistente harmonisatie en uniforme toepassing van de regels, en bijdraagt aan een effectiever functioneren van de accountant/accountantsorganisatie en de kwaliteit in de interne markt d. De rechtsongelijkheid heeft ook direct effect op de dagelijkse praktijk van accountantsorganisaties. In een steeds internationaler wordende wereld wordt er door reguliere vergunninghouders steeds meer met buitenlandse klanten, groepsonderdelen met buitenlandse connecties en dus ook met buitenlandse accountants en accountantsorganisaties gewerkt, waarvoor andere regimes gelden.
<p>Conclusie</p>	<p>Vanuit uit oogpunt van (inter)nationale rechtsongelijkheid, harmonisatie en uniforme toepassing is toepassing voor grotere reguliere vergunninghouders, werkzaam in en voor het controleplichtige mkb niet wenselijk.</p>

Juridische kwaliteit	Uitbreiding & versterking governance
<p>Overige opmerkingen</p> <p><i>Door het interne toezichtsorgaan inspraak te geven op belangrijke onderwerpen als kwaliteit, investeringen, bezoldiging en winstuitkering, kan de raad van bestuur in principe niet langer zelfstandig over deze onderwerpen beslissen. De raad van bestuur heeft hiervoor de goedkeuring van het interne toezichtsorgaan nodig.</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> a. Met het voorstel wordt het principe verlaten dat accountants in meerderheid beslissingsbevoegdheid moeten hebben over alle zaken die de kwaliteit van de beroepsuitoefening waarborgen (artikel 16 Wta). Het loslaten van dit belangrijke beginsel wordt in het wetsvoorstel niet gemotiveerd. b. Het wetsvoorstel werkt geen kaders en normen uit op basis waarvan het interne toezichtorgaan voorstellen moet doen voor het beloningsbeleid en de winstuitkeringen. Dit creëert onduidelijkheid. c. Belangrijker en wezenlijker is daarnaast de vraag wat de (juridische) implicaties zijn van de gedeelde invloed op de besluitvorming en de benodigde goedkeuring van het interne toezichtorgaan: wordt het interne toezichtorgaan op basis van de voorgestelde wijziging van artikel 18, lid 2 Wta medeverantwoordelijk (en aanspreekbaar dan wel aansprakelijk) gesteld voor de kwaliteit van de wettelijke controles?
<p>Conclusie</p>	<p>Het voorstel verhoudt zich niet tot andere bepalingen in (inter)nationale wet- en regelgeving. Samenhang ontbreekt. We vragen ons af of de integrale juridische implicaties in ogenschouw zijn genomen.</p>
<p>Tekstueel</p>	<p>Het gebruik in het ingevoegde lid 8, artikel 22 van de Wta van een relatief groot aantal multi-interpretabele begrippen behoeft precisering: 'duurzame' samenwerking, 'ingrijpende' betekenis, 'ingrijpend' vergroten of verminderen, een 'aanmerkelijk aantal' werknemers.</p>

Uitvoerbaarheid (administratieve lasten)

Uitbreiding & versterking governance

Versterking governance (Instelling toezichhoudend orgaan)	20 grootste niet-oob-accountantsorganisaties indirect: controleplichtige mkb-entiteiten	€ 1.360.500	€ 1.814.000	€ 975.000	€ 1.300.000
	Incidenteel (per 2 of 3 jaar): € 600.000 indirect: controleplichtige mkb-entiteiten			€ 180.000	€ 240.000
	AFM indirect: sector		PM		PM
Subtotaal		€ 1.360.500	€ 1.814.000 + PM	€ 1.155.000	€ 1.540.000 + PM

- Er is geen MKB-toets uitgevoerd op dit voorstel.
- Waar de zes OOB-vergunninghouders al over een Raad van Commissarissen beschikken, moeten voornoemde 'grotere' accountantsorganisaties een intern governance-apparaat gaan implementeren en onderhouden. Dit leidt tot forse regeldruk (lasten en kosten). Deze kosten gelden indirect de controleplichtige reguliere ondernemingen. Zie verder bijlage Input Ministerie van Financiën Regeldruk (juni 2023)
- Binnen het segment van reguliere vergunninghouders gaat onderscheid ontstaan tussen accountantsorganisaties mét en zonder RvC. De vraag is in hoeverre hiermee oneigenlijke, onderscheidende kwaliteitslabels ontstaan en daarmee onduidelijkheid in de Nederlandse wettelijke controlemarkt. Deze wijze van rechtstreeks ingrijpen in de markt is zeer ongewenst. Van belang is om een gelijkspelveld te behouden, waarbij de proportionaliteit zoals bedoeld in de wet gewaarborgd blijft.
- Mocht desondanks dit voorstel gaan gelden voor reguliere vergunninghouders dan doen we de aanbeveling in het kader van marktontwikkelingen, om via de Wijzigingswet een bepaling op te nemen in de Wet op het accountantsberoep die regelt dat de voorgestelde cumulatieve criteria periodiek (om de vijf jaar) worden geëvalueerd, en dat de wetgever daarbij de mogelijkheid krijgt om per algemene maatregel van bestuur een inflatiecorrectie toe te passen.

Conclusie

Er ontstaan ongewenste effecten in het kader van uitvoerbaarheid

Algemene aanbeveling

Geen verplichte invoering van een structuurregime binnen het reguliere segment.

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

*Geen voorstel of aanbeveling van de Commissie toekomst accountancysector
Andere framing dan bij het initiële Wetsvoorstel toekomst accountancysector: Versterking handhavinginstrumentarium AFM¹⁹*

De Cta beveelt in haar eindrapport geen versterking van het toezicht/handhavinginstrumentarium van de AFM aan. Het advies van de commissie is erop gericht om de inrichting van het systeem van kwaliteitswaarborging, conform de uitgangspunten van de Wta, een centraal onderdeel van het toezicht te laten zijn, naast de beoordeling van de (volledigheid) van controledossiers. Volgens de Cta en de Raad van State is daarvoor geen wetswijziging nodig: dat staat immers al in de huidige wet. De toezichthouder dient haar toezichtmethodiek daarop aan te passen.

De Raad van State stelt bovendien dat het voorstel de uitspraken van het CBb niet erkent, waarin met een beroep op de totstandkomingsgeschiedenis van de Wta en de wettelijke verantwoordelijkheidsverdeling is overwogen dat uit fouten in meerdere individuele dossiers niet één-op-één een oordeel, althans geen rechtens toereikend bewijs, kan worden afgeleid over het functioneren van het stelsel van kwaliteitsbeheersing als zodanig.²⁰

De Raad van State concludeert dat het voorstel tot aanpassing van artikel 18, tweede lid, Wta een *ingrijpende verandering betekent in de ontwikkeling van de accountancy en het toezicht daarop. Het voorstel grijpt in op de bestaande, wettelijk geregelde verhouding van verantwoordelijkheden van de accountantsorganisatie voor het stelsel van kwaliteitsbeheersing en van de individuele accountant voor het controledossier. Het voorstel motiveert deze verandering van het bestaande systeem niet dragend. Ook de verhouding tot de Auditrichtlijn vergt een dragende motivering. Indien het niet mogelijk is deze dragende motiveringen te geven, adviseert zij van het voorstel af te zien.*²¹

Doeltreffendheid

Verduidelijking medeverantwoordelijkheid

Inspanningsverplichting of resultaatsverbintenis?

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

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

1. Is de beoogde 'borging' congruent met het bepaalde in de tekst van Auditrichtlijn 2006/43/EG, namelijk bedoeld om accountantsorganisaties te bewegen een deugdelijk stelsel van kwaliteitsbeheersing in te richten, zonder resultaatsverbintenis op dossierniveau? Zo ja, waarom wordt de wet dan gewijzigd?
2. Of is wetswijziging bedoeld om – in strijd met de wijze waarop dat in de Richtlijn en in alle overige (nationale en internationale) accountantsregelgeving is geregeld, de jurisprudentie en het advies van de Raad van State²² – de accountantsorganisaties ook verantwoordelijk te maken voor individuele dossierkwaliteit (waarvoor de externe accountant primair verantwoordelijk is): een resultaatsverbintenis?

¹⁹ Memorie van Toelichting bij het Wetsvoorstel toekomst accountancysector, pagina 11; vindbaar via <https://www.internetconsultatie.nl/wettoekomstaccountancysector>

²⁰ Advies Raad van State, kenmerk W06.22.0142/III, pagina 6

²¹ Advies Raad van State, Kamerstukken II 2023/2024, 36484, nr. 4, pagina 8

²² Kamerstukken II 2023/24, 36484, nr. 4 (Advies RvS).

Doeltreffendheid

Verduidelijking medeverantwoordelijkheid

3. Is de beoogde 'borging' congruent met het bepaalde in de tekst van Auditrichtlijn 2006/43/EG, namelijk bedoeld om accountantsorganisaties te bewegen een deugdelijk stelsel van kwaliteitsbeheersing in te richten, zonder resultaatsverbintenis op dossierniveau? Zo ja, waarom wordt de wet dan gewijzigd?
4. Of is wetswijziging bedoeld om – in strijd met de wijze waarop dat in de Richtlijn en in alle overige (nationale en internationale) accountantsregelgeving is geregeld, de jurisprudentie en het advies van de Raad van State²³ – de accountantsorganisaties ook verantwoordelijk te maken voor individuele dossierkwaliteit (waarvoor de externe accountant primair verantwoordelijk is): een resultaatsverbintenis?
5. Als het beoogde doel een resultaatverbintenis is, dan wijzigt daarmee ook het wettelijke stelsel van gescheiden verantwoordelijkheden tussen de accountantsorganisatie en de externe accountant. Welke betekenis kan dan gegeven worden aan de tekst van de MvT waarin staat dat de maatregel *'geen ingreep in de bestaande en juridische verdeling van verantwoordelijkheden tussen de accountantsorganisatie en de externe accountant'*²⁴ en ook geen stelselwijziging inhoudt.²⁵
6. Het doel van de maatregel is het verhogen van de kwaliteit van de wettelijke controle, waarvoor de externe accountant primair verantwoordelijk is. De MvT licht niet toe op wat (en welke wijze) deze maatregel daartoe concreet bijdraagt of bewerkstelligt. Refererend aan dezelfde maatregel uit het initiële wetsvoorstel (Versterking handhavingsinstrumentarium AFM): We gaan er vanuit dat het niet de bedoeling van de wetgever is om een kwaliteitsverbetering te bewerkstelligen door middel van het sec opleggen van boetes.
7. Wil de maatregel doelmatig en doeltreffend zijn, dan moet de accountantsorganisatie er ook mee uit de voeten kunnen en werkbaar, meetbaar en beheersbaar zijn. De vraag die de maatregel en de toelichting daarop opwerpt, is in hoeverre een stelsel van processen, procedures en grondbeginselen bijvoorbeeld het professioneel oordeelsvorming (criterium ii) of de professioneel-kritische houding (criterium iii) van de externe accountant kan sturen; daarbij in overweging nemend dat de externe accountant opereert binnen een 'principle based'-omgeving van beroepsstandaarden en normen.
8. Een stelsel kan nimmer individuele tekortkomingen uitsluiten. De vraag is relevant hoe een resultaatsverplichting op kwaliteit praktisch gedefinieerd moet worden, en hoe meetbaar is dat en op welk moment accountantsorganisaties het beoogde en gewenste resultaat hebben gerealiseerd.

Conclusie

De vraag blijft bestaan of de wetgever wetgeving wil verduidelijken of wil uitbreiden.

Indien onduidelijkheid rond de beweegredenen van de wetswijziging, de voorgestelde wijzigingen blijven bestaan en geen duidelijke en transparante regels worden opgesteld, zal dat zeer ongewenste effecten voor de sector met zich meebrengen.

Naast de verlamme effecten van extra regeldruk, zal onduidelijkheid onvermijdelijk gaan leiden tot rechterlijke procedures; procedures die vele jaren duren voordat er duidelijkheid is en (vanuit divers perspectief) kostenverhogend zijn.

²³ Kamerstukken II 2023/24, 36484, nr. 4 (Advies RvS).

²⁴ Memorie van Toelichting Wijzigingswet accountancysector, pagina 16

²⁵ Advies Raad van State en Nader rapport (Kamerstukken II 2023/24, 36484, nr 4, pagina 15

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

Juridische kwaliteit	Verduidelijking medeverantwoordelijkheid
<p><i>Verantwoordelijkheidsverdeling</i></p> <p>In het huidige stelsel van de Wta is sprake van een duidelijk onderscheid in verantwoordelijkheden voor de kwaliteit van wettelijke controles tussen de accountantsorganisatie (kwaliteit bedrijfsvoering), en de individuele bij haar werkzame of aan haar verbonden externe accountants (professionele beroepsuitoefening). Dat zijn geen inwisselbare verantwoordelijkheden. Dit stelsel sluit aan op de internationale praktijk.</p>	<p>Artikel 18 lid 2 sub b van de Wta legt een directe relatie tussen het stelsel van kwaliteitsbeheersing – waarvoor de accountantsorganisatie (primair) verantwoordelijk is –, en de kwaliteit van de wettelijke controles – waarvoor externe accountants (primair) verantwoordelijk zijn.</p>
<p>Conclusie</p>	<p>Het voorgestelde artikel 18 lid 2 sub b wijkt af van wettelijke verantwoordelijkheidsverdeling, zoals die is vastgelegd in de Wta en aansluit bij de internationale praktijk (Richtlijn)</p>
Juridische kwaliteit	Verduidelijking medeverantwoordelijkheid
<p><i>Kwaliteitsdoelstelling: inspanningsverplichting of resultaatsverbintenis?</i></p> <p>De Wta vraagt met artikel 18 lid 1, een resultaatsverplichting van de accountantsorganisatie voor het hebben van een stelsel van kwaliteitsbeheersing (maar niet voor de kwaliteit van individuele wettelijke controledossiers).</p> <p>Deze bepaling is conform het bepaalde in artikel 24 bis, eerste lid, onder g. van de Richtlijn: <i>‘Een wettelijke auditor of een auditkantoor voert een intern kwaliteitsbeheersingssysteem in om de kwaliteit van de wettelijke controle te waarborgen’.</i>²⁶</p>	<p>Art. 18 lid 2 sub b van het wetsvoorstel vereist dat het stelsel van kwaliteitsbeheersing zodanig is ingericht dat de kwaliteit van wettelijke controles is geborgd. Hoewel de tekst ambigu is, duidt dit op een resultaatsverbintenis ten aanzien van de individuele dossiers, in juridische zin omtrent de kwaliteit.</p> <p>Dit zou anders zijn als het wetsvoorstel bijvoorbeeld zou bepalen dat de kwaliteit van wettelijke controles zoveel mogelijk zou zijn geborgd.</p> <p>Het toevoegen van de genoemde enkele minimale eisen in lagere regelgeving voldoet niet; sterker nog, de minimale eisen introduceren de resultaatsverplichting nogmaals via art. 18 lid 3 Wta.</p> <p>Bovendien is ook hier sprake van vermenging van verantwoordelijkheden nu deze eisen van externe accountants op deze wijze onder verantwoordelijkheid komen van de accountantsorganisaties</p>

²⁶ Uit deze bepaling van de Richtlijn kan weliswaar een resultaatsverplichting worden afgeleid, maar hierbij betreft het te realiseren resultaat de invoering van een intern kwaliteitsbeheersingssysteem (met als doel de kwaliteit van de wettelijke controle te waarborgen). Dit is anders in het wetsvoorstel, waar in de huidige redactie van art. 18 lid 2 sub b het te bereiken resultaat de kwaliteit van de wettelijke controles betreft. Het is dan ook onjuist te veronderstellen dat de tekst van het wetsvoorstel in lijn zou zijn met de Richtlijn.

Juridische kwaliteit	Verduidelijking medeverantwoordelijkheid
<p>Vervolg</p> <p><i>Kwaliteitsdoelstelling: inspanningsverplichting of resultaatsverbintenis?</i></p>	<p>Huidige regelgeving voorziet bovendien al in een zorgplicht van accountantsorganisaties voor het adequaat functioneren van de bij haar werkzame of aan haar verbonden externe accountants (zie bijv. art. 14 e.v. Wta).</p> <p>Deze zorgplicht houdt in dat de accountantsorganisatie voor het functioneren van haar externe accountants de randvoorwaarden dient te creëren en maatregelen dient te treffen als dit functioneren niet langer strookt met de gestelde eisen. Volgens de jurisprudentie kent de zorgplicht van accountantsorganisaties ook een inspanningsverplichting: de toezichthouder zal moeten bewijzen dat er onvoldoende inspanningen zijn verricht.</p>
<p>Conclusie & aanbeveling</p>	<p>De aanvankelijk beoogde resultaatsverplichting uit het Wetsvoorstel toekomst accountancysector is met het concreet benoemen van materiële en inhoudelijke eisen in lagere regelgeving, niet in inhoudelijke zin door de wetgever weggenomen. De kritiek van de Raad van State wordt ontweken. Met het toevoegen van de eisen wordt alsnog een resultaatsverbintenis op dossierniveau geïntroduceerd.</p> <p>De genoemde minimale eisen voegen niets toe aan de bestaande regelgeving, aangezien de individuele externe accountants die eisen op basis van de huidige regelgeving al dienen toe te passen. Huidige regelgeving voorziet al in een zorgplicht van accountantsorganisaties voor het adequaat functioneren van externe accountants.</p> <p>Als de wetgever niet beoogt een resultaatsverplichting te introduceren, verdient het aanbeveling de tekst van het wetsvoorstel te wijzigen.</p> <p>De huidige redactie van het wetsvoorstel is voer voor discussie tussen de toezichthouder (AFM) en accountantsorganisaties, die eenvoudig kan worden vermeden bij wijziging van de redactie van het wetsvoorstel. Anders zal daar weer over geprocedeerd moeten worden.</p>

Juridische kwaliteit	Verduidelijking medeverantwoordelijkheid
<p><i>Minimale eisen en bestaande regelgeving</i></p> <p>Het wetsvoorstel verduidelijkt nu dat het stelsel van kwaliteitsbeheersing als doel heeft de kwaliteit de wettelijke controle te borgen. In lagere regeling wordt uitgewerkt aan welke minimale eisen die waarborg moet voldoen:</p> <ul style="list-style-type: none"> i) de externe accountant en de overige controlemedewerkers passen professionele oordeelsvorming toe; ii) werken met een professioneel-kritische houding; en iii) de controle vindt plaats op basis van voldoende en geschikte informatie;”.²⁷ 	<p>In bestaande regelgeving zijn de genoemde minimale eisen al opgenomen.</p> <p>In de NV COS zijn verschillende bepalingen opgenomen die deze eisen reeds stellen aan externe accountants. Bijvoorbeeld in NV COS 200 (‘Algehele doelstellingen van de onafhankelijke accountant, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Standaarden’) en NV COS 220 (‘Kwaliteitsbeheersing voor een controle van financiële overzichten’)</p> <p>Vanuit internationaal perspectief schrijft ISMQ1 in (onder meer) par. 31 (‘Oprichting’) sub c voor dat het kantoor als een van de kwaliteitsdoelstellingen dient vast te stellen dat opdrachtteams een passende professionele oordeelsvorming toepassen en, indien van toepassing op het soort opdracht, blijk geven van een professioneel kritische houding.²⁸</p>
<p>Conclusie</p>	<p>Als met het wetsvoorstel geen wijziging is beoogd ten aanzien van de verantwoordelijkheden tussen accountantsorganisaties en externe accountants, voegen de minimale eisen niets toe aan de bestaande wet- en regelgeving.</p>
Juridische kwaliteit	Verduidelijking medeverantwoordelijkheid
<p><i>Minimale eisen en bestaande normen accountants</i> ²⁹</p> <p>Externe accountants hebben een eigen verantwoordelijkheid voor de door hen af te geven controleverklaringen. Zij mogen niet worden beïnvloed bij hun controlewerkzaamheden, dat zou afbreuk doen aan de waarde van de controleverklaringen en de waarde die het maatschappelijk verkeer daaraan kan ontleen.</p>	<p>De voorgestelde “medeverantwoordelijkheid” van de accountantsorganisatie voor de kwaliteit van individuele wettelijke controles en de voorgestelde minimale eisen aan de kwaliteitswaarborgen zijn rechtstreeks strijdig met de bestaande normen voor accountants.</p> <p>De accountant moet juist zelf zijn oordeel vormen. Het wetsvoorstel roept het gevaar in het leven van dergelijke beïnvloeding van externe accountants door hun eigen organisaties. Ook dergelijke beïnvloeding dient te allen tijde te worden voorkomen.</p> <p>Het wetsvoorstel druist daarmee tevens in tegen de fundamenten waarop het huidige (inter)nationale stelsel is vormgegeven</p>
<p>Conclusie</p>	<p>De geformuleerde minimale eisen hebben ongewenst effect op de bestaande normstelling voor accountants (professionele oordeelsvorming en professioneel-kritische houding), en kunnen daarmee juist de kwaliteit van de wettelijke controle negatief beïnvloeden.</p>

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

²⁸ Zie nader ISQM1, par. A78.

²⁹ Normstelling is onder meer vastgelegd in de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA) en de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO)

Juridische kwaliteit	Verduidelijking medeverantwoordelijkheid
<p><i>Internationaal perspectief</i></p> <p><i>Europese Richtlijn</i></p>	<p>Het wetsvoorstel is niet in lijn met de Europese Richtlijn. Het wetsvoorstel gaat niet alleen verder dan de op basis van de Richtlijn vereiste minimumharmonisatie,³⁰ maar komt in strijd met de uitgangspunten van Richtlijn ten aanzien van de verantwoordelijkheidsverdeling tussen de accountantsorganisatie enerzijds en de externe accountants anderzijds (zoals ook de Raad van State aangaf in haar advies).</p> <p>Bovendien is sprake van een belangrijk – maar op het oog niet direct duidelijk – verschil tussen het voorgestelde art. 18 lid 2 sub b Wta en het bepaalde in art. 24 bis, eerste lid, onder g. van de Richtlijn.</p>
<p>Conclusie</p>	<p>Met de maatregel zou Nederland uit de pas gaan lopen met de andere Europese landen.</p>
<p><i>Internationaal perspectief</i></p> <p><i>Internationale Standaarden (ISQM 1)</i></p> <p>ISQM1 behandelt de verantwoordelijkheden voor accountantsorganisaties voor het opzetten, implementeren en in werking stellen van een kwaliteitsmanagementsysteem voor (onder meer) wettelijke controles.³¹ ISQM1 stelt als kwaliteitsdoelstelling dat het kwaliteitsmanagementsysteem aan de organisatie <i>een redelijke mate van zekerheid</i> verschaft, dat de organisatie en haar personeel hun verantwoordelijkheden vervullen in overeenstemming met professionele standaarden en toepasselijke wet- en regelgeving en dat de accountantsrapporten in de gegeven omstandigheden passend zijn.³²</p>	<p>Anders dan in het wetsvoorstel, refereert ISQM1 aan “een redelijke mate van zekerheid”.</p> <p>Dit doet recht aan de praktijk waarin het uitgesloten is dat in alle individuele dossiers de voorgestelde minimale kwaliteitswaarborgen worden gerealiseerd.</p> <p>Het wetsvoorstel gaat evenwel met de invoering van de minimale eisen aan kwaliteitswaarborgen van een dergelijke utopie uit. Dat doet geen recht aan de praktijk en aan de inherente beperkingen waarmee mensen nu eenmaal werken.</p> <p>Handhaving van het wetsvoorstel zou er aldus op neerkomen dat accountantsorganisaties met boetes worden gestraft voor het feit dat mensen nu eenmaal niet perfect zijn.</p> <p>Het behoeft geen betoog dat dergelijke punitieve sancties niet op dergelijke verwijten kunnen worden gestoeld. De scheefgroei die aldus zou ontstaan tussen de Nederlandse wetgeving en de internationale standaarden, zou ook internationaal tot onbegrip kunnen leiden.</p>
<p>Conclusie</p>	<p>Ook waar het gaat om internationale beroepsstandaarden, wordt internationale harmonisatie door scheefgroei in wetgeving doorbroken. Nederland zal eenzijdig uit de pas gaan lopen.</p>

³⁰ Zie art. 52 Richtlijn.

³¹ ISQM1, par. 1.

³² ISQM1, par. 14 onder (a) en (b).

Juridische kwaliteit	Verduidelijking medeverantwoordelijkheid
<p><i>Handhavingsperspectief: uitbreiding instrumentarium</i></p> <p>Nu de Beslisnota³³ uitdrukkelijk spreekt over minimale eisen waaraan de waarborg voor kwaliteit dient te voldoen, zal bij het niet voldoen aan een van deze eisen, de vereiste waarborg niet worden gehaald en zal sprake zijn van overtreding van art. 18 lid 2 en 3 Wta.</p>	<p>Het handhavingsinstrumentarium van de toezichthouder wordt aanzienlijk uitgebreid.</p> <p>In de praktijk is bij het niet voldoen aan de minimale eisen, in feite nog steeds sprake van een resultaatsverbintenis voor het realiseren van de genoemde kwaliteitswaarborgen in alle individuele dossiers. Op die wijze kan de accountantsorganisatie een boete worden opgelegd op basis van één of enkele individuele controledossiers (die niet voldoet/voldoen aan een of meer waarborg), <u>zonder</u> dat de toezichthouder onderzoek hoeft te doen naar het kwaliteitssysteem van de accountantsorganisatie.</p>
<p>Conclusie</p>	<p>Indien de wetgever zo'n systeem voorstaat – in strijd met het advies van de Raad van State – dan dient zij dat niet via een 'achterdeur' (kwaliteitswaarborgen) binnen te halen en (ten onrechte) als verduidelijking te presenteren.</p>
<p><i>Rechtsbescherming</i></p>	<p>De constatering dat niet voldaan is aan één of meerdere genoemde minimale kwaliteitswaarborgen uit de voorgestelde artikelen 18, lid 2 en 3 van de Wta, is voldoende kwalificatie voor een overtreding en daarmee handhaving door de toezichthouder. De vereiste waarborg is immers niet geleverd. De accountantsorganisatie kan op basis van één of enkele individuele controledossiers (die niet voldoet/voldoen aan een of meer waarborg) een boete opleggen, zonder dat de toezichthouder onderzoek hoeft te doen naar het kwaliteitssysteem van de accountantsorganisatie.</p> <p>De rechtsbescherming wordt uitgehold door een systeem waarbij de kwaliteit van accountantsorganisaties zou worden gemeten aan de hand van één of enkele controledossiers, aan de hand van niet vooraf objectiveerbare normen.</p>
<p>Conclusie</p>	<p>Essentiële hoekstenen uit het bestaande bouwwerk van wet- en regelgeving, toezicht en rechterlijke toetsing worden met deze wetswijziging verwijderd, waardoor de rechtsbescherming van betrokken partijen ernstig in het geding komt.</p>

³³ Kamerstukken II 2023/24, 36484, nr. 3 (Beslisnota's), beslisnota d.d. 13 november 2023, pag. 2.

Overheveling toezicht reguliere vergunninghouders naar de AFM

Voorstel van de Commissie toekomst accountancysector

Met de overheveling van de uitvoering van de kwaliteitstoetsingen in het wettelijke controledomein door NBA en SRA aan de AFM, is per 1 januari 2022 een nieuw stelsel ontstaan waarbij de toezichthouder naast de al bestaande juridische en formele toezichtstaak nu ook verantwoordelijk (de facto en de jure) wordt voor de uitvoering van de kwaliteitstoetsingen bij de 226 reguliere vergunninghouders. Beoogd doel van de maatregel: Effectiever toezicht, verhoging van de kwaliteit van wettelijke controles.

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

Doeltreffendheid	Overheveling toezicht
<p>De mate waarin de beoogde doelstelling (effectiever toezicht) in het mkb-segment wordt behaald, is op dit moment nog niet te bepalen. Er is geen nulmeting of een eerste onderzoek uitgevoerd naar het integrale kwaliteitsbeheersingssysteem bij alle 227 reguliere vergunninghouders om te kunnen bepalen of de toezichtmethodiek van de AFM uiteindelijk gaat bijdragen aan verhoging van de kwaliteit van wettelijke controles (waar overigens geen eenduidige definitie voor bestaat).</p> <p>Een analyse van de toezichtspraktijk en -methodiek van de AFM, in relatie met de bedoeling van de wettelijke kaders, de aanwijzingen van de Commissie toekomst accountancysector en jurisprudentie in dat kader is wel te maken.</p>	
Aanwijzing vanuit het wettelijke kader	
<p>Doelmatigheid en proportionaliteit: gelaagdheid in toetsing en beoordeling</p> <p>Basis: artikel 48a, lid 4 van de Wta</p> <p>De toezichthouder zou bij zowel de toetsing van het kwaliteitsstelsel als de weging van het toetsingsresultaat rekening moeten houden met proportionaliteit, schaalbaarheid en complexiteit:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Passend en evenredig ten opzichte van de omvang en de complexiteit van de activiteit van de accountantsorganisatie (toezicht op maat) • Rekening houdend met de toepassing van de internationale controlestandaarden op een wijze die evenredig is met de omvang en complexiteit van de controlecliënt (normen op maat). 	<p>Accountantsorganisaties ervaren in de praktijk een toezichtmethodiek die niet congruent is met de aanwijzingen in artikel 48a, lid 4 Wta.</p> <p>De toezichthouder selecteert risicovolle dossiers, beoordeelt de dossiers sec, en denkt daarmee een uitspraak te kunnen doen over het kwaliteitsstelsel.</p> <p>Dit beeld wordt bevestigd door jurisprudentie: ³⁴ Ter beantwoording van de vraag of de accountantsorganisatie de op haar rustende wettelijke verplichtingen naleeft, zal in beginsel onderzoek moeten worden gedaan naar het kwaliteitsbeleid en naar het stelsel van kwaliteitsbeheersing van de accountantsorganisatie.</p>

³⁴ We verwijzen naar de uitspraak van Rechtbank Rotterdam (ECLI:NL:RBROT:2017:9978) en uitspraak in hoger beroep van het College van Beroep voor het bedrijfsleven (ECLI:NL:CBB:2019:234)

Doeltreffendheid	Overheveling toezicht
<p>Aanwijzing vanuit het wettelijk kader</p> <p>Stelsel van kwaliteitsbeheersing staat centraal, niet de dossiers</p> <p>Artikel 48a Wta plaatst de beoordeling van de accountantsorganisatie centraal en geeft aanwijzingen voor de wijze waarop:</p> <ul style="list-style-type: none"> • De toezichthouder toetst of de accountantsorganisatie aan het bij of krachtens deze wet en de EU-Verordening bepaalde voldoet (lid 1, art. 48a Wta). • De toezichthouder baseert zijn beoordeling ten minste op een toetsing van een selectie van controledossiers (lid 3, art. 48a Wta) • De beoordeling van de toezichthouder is passend en evenredig ten opzichte van de schaal en complexiteit van de activiteit van de accountantsorganisatie. Bij de beoordeling van accountantsorganisaties die wettelijke controles verrichten bij middelgrote ondernemingen, bedoeld in artikel 397, eerste lid, van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek, wordt er rekening mee gehouden dat de internationale controlestandaarden, bedoeld in artikel 26 van de richtlijn, worden toegepast op een wijze die evenredig is met de omvang en complexiteit van de activiteiten van de controlecliënt (lid 4, art. 48a Wta) ^{35 36} 	<p>Aanwijzing Commissie toekomst accountancysector:</p> <p><i>(35) Er bestaat een breed gedragen kritiek op de focus van het toezicht van de AFM op de compliance kwaliteit waardoor een controle zou verworpen tot een ticking the box exercitie. Daarbij worden harde verwijten gebaseerd op een relatief beperkt aantal bevindingen. Bij het toezicht op een accountantsorganisatie zou het kwaliteitsbeheersingssysteem centraal moeten staan en er moet een balans gevonden worden tussen hard optreden en samen werken aan verbetering.(...)</i></p> <p><i>(37). Naast de beoordeling van controledossiers wordt de inrichting van het kwaliteitsbeheersingssysteem van de accountantsorganisatie een centraal onderdeel van het toezicht.</i></p> <p>Ook uit jurisprudentie³⁷ volgt dat de toezichthouder slechts focus heeft op ‘compliance’ (de volledigheid van het dossier) en de beoordeling van een beperkt aantal dossiers, en zich niet of onvoldoende richt op een (integrale) beoordeling van het stelsel van kwaliteitsbeheersing.</p>

Aanbeveling

Binnen de sector, vanuit een constructieve dialoog, gezamenlijk werken aan de ontwikkeling van heldere, eenduidige criteria die invulling en verduidelijking geven aan het wettelijk kader en de bedoeling van de wet:

1. Het centraal stellen van het stelsel van kwaliteitsbeheersing in het toezicht
2. Aanbrengen van gelaagdheid in de toetsing van het stelsel van kwaliteitsbeheersing (met oog voor proportionaliteit, schaalbaarheid en proportionaliteit)
3. Aanbrengen van gelaagdheid in normstelling ten aanzien van de stelsel van kwaliteitsbeheersing van accountantsorganisaties in het reguliere segment

Door meer duidelijkheid in het systeem te brengen, kunnen we in gezamenlijkheid de doeltreffendheid van de maatregel, namelijk effectiever toezicht, beïnvloeden. Daarnaast kunnen we de negatieve spiraal binnen, de toonzetting en de perceptie over de sector ombuigen, wordt tegemoet gekomen aan de eigen dynamiek van het controleplichtige mkb én verhogen we het lerend vermogen van de sector.

³⁵ Zie <https://wetten.overheid.nl/BWBR0019468/2022-07-07#Hoofdstuk5>

³⁶ ISQM1 kent een vergelijkbare bepaling

³⁷ We verwijzen naar de uitspraak van Rechtbank Rotterdam (ECLI:NL:RBROT:2017:9978) en uitspraak in hoger beroep van het College van Beroep voor het bedrijfsleven (ECLI:NL:CBB:2019:234)

Juridische kwaliteit	Overheveling toezicht
<p>De wijziging van artikel 48 Wta middels het wetsvoorstel hangt samen met het herziene toezichtstelsel.</p> <p>De <i>verplichting</i> van de AFM om <i>rekening (te houden) met de uitkomsten van de beoordeling van de werking van door accountantsorganisaties gehanteerde stelsels van kwaliteitsbeheersing door andere organisaties, waaronder de beroepsorganisatie,</i></p> <p>wordt vervangen door een <i>mogelijkheid</i> om met deze toetsingen rekening te houden bij de uitvoering van het toezicht.</p>	<p>Artikel 48 Wta wordt gewijzigd in een 'kan'-bepaling. Sinds 1 januari 2022 voert de toezichthouder de kwaliteitstoetsingen 'de facto' uit, en is de verplichting vanuit artikel 48 Wta tevens 'de facto' vervallen.</p> <p>Het getrapte toezichtstelsel alsook de convenanten ten aanzien van de uitvoering van de kwaliteitstoetsingen zijn vervallen.</p> <p>Als direct gevolg daarvan voeren zowel de NBA als de SRA feitelijk geen kwaliteitstoetsingen meer uit in het wettelijke controledomein. Kwaliteitstoetsingen en -bevordering van stelsels van kwaliteitsbeheersing voor het niet-Wta-domein vallen buiten de scope van de wet.</p> <p>De 'kan'-bepaling is daarmee overbodig en niet (meer) legitiem.</p>
<p>Conclusie</p>	<p>De 'kan'-bepaling is daarmee overbodig en niet (meer) legitiem. Artikel 48 Wta kan vervallen.</p>
Uitvoerbaarheid	Overheveling toezicht
<p>De Memorie van toelichting geeft aan dat de AFM <i>'verwacht, op basis van de huidige inschattingen, over voldoende middelen en capaciteit te beschikken om uitvoering te geven aan het wetsvoorstel'</i>.³⁸</p>	<p>In de praktijk blijkt dat de toezichthouder medewerkers van een commerciële organisatie bij een thema-onderzoek inzet om mede toezicht uit te voeren bij reguliere vergunninghouders. Deze commerciële organisatie verricht diensten bij accountantsorganisaties en ondersteunt hen onder andere met toezichtonderzoeken.</p> <p>Artikel 29, lid e van de Europese Richtlijn geeft aan: <i>de selectie van beoordelaars voor het verrichten van specifieke kwaliteitsbeoordelingen vindt plaats volgens een objectieve procedure, opgezet om belangenconflicten te voorkomen tussen de beoordelaars en de wettelijke auditors en auditkantoren die worden beoordeeld</i>.³⁹</p>
Regeldruk	Overheveling toezicht
<p>De maatregel vraagt om het optuigen van een geheel nieuw toetsingsapparaat. Deze forse extra kosten worden betaald door de accountantsorganisaties zelf. De maximale kosten voor het uitvoeren van het toezicht in 2021 bedragen € 1,5 miljoen en nemen conform een ingroepad toe tot € 5,1 miljoen in 2024.⁴⁰ Daarnaast merken en ervaren individuele kantoren dat de toetsingswijze van de AFM een aanzienlijke (extra) regeldruk (en met name een niet planbare piekbelasting) met zich meebrengt, ten opzichte van de situatie van voor de maatregel uit het wetsvoorstel.</p>	

³⁸ Memorie van Toelichting, Wijzigingswet accountancysector, pagina 29

³⁹ Zie <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/PDF/?uri=CELEX:32006L0043&qid=1580291625086&from=NL>, pagina 13

⁴⁰ Zie https://www.eerstekamer.nl/nonav/overig/20220928/besluit_van_tot_wijziging_van_het/document

Aanwijsbevoegdheid voor organisaties van openbaar belang zonder accountant

Voorstel van de Commissie toekomst accountancysector

Het voorliggend wetsvoorstel regelt de aanwijzing van een accountantsorganisatie door de beroepsorganisatie met wijzigingen in de Wet op het accountantsberoep, hoofdstuk 7a (artikel 54a-e), artikel 19p, artikel 25a en artikel 55, lid 1.

Doeltreffendheid	Aanwijsbevoegdheid
<p>Gebruikersperspectief</p> <p>Reikwijdte</p>	<p>Het geconstateerde probleem doet zich voor in de (kleine) OOB-omgeving. Voor controleplichtige entiteiten in het reguliere segment geldt deze problematiek niet of nauwelijks.</p> <p>Als het probleem zich al voordoet, dan is dat specifiek bij gemeenten, zorg- en onderwijsinstellingen. Controleplichtige mkb-ondernemingen hebben echter de keuze uit ruim 220 accountantsorganisaties.</p>
<p>Conclusie</p>	<p>In het kader van proportionaliteit en doelmatigheid van de maatregel, voldoet de reikwijdte van de maatregel zoals beschreven in artikel 54a, lid 1 Wab.</p>
Juridische kwaliteit	Aanwijsbevoegdheid
<p>Grondslag</p> <p>Voorgestelde Artikel 25a Wab</p> <p><i>De beroepsorganisatie verstrekt, in afwijking van artikel 2:5 van de Algemene wet bestuursrecht, desgevraagd gegevens of inlichtingen, al dan niet van vertrouwelijke aard, verkregen bij de uitoefening van de ingevolge deze wet opgedragen taken aan de Autoriteit Financiële Markten voor zover de verstrekking nodig is voor de vervulling van haar taak ingevolge paragraaf 8.1 van deze wet.</i></p> <p>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. (Memorie van Toelichting, pagina 49)</p>	<ol style="list-style-type: none"> Alhoewel de MvT spreekt over een koppeling met bepalingen uit artikel 54 Wab, ontbreekt die koppeling met de verplichtingen in de wettekst. De grondslag en de dwingende bepaling voor het verstrekken van gegevens is derhalve veel ruimer geformuleerd. Ook wordt door het invoegen van 'in afwijking van art. 2:5 Awb' geregeld dat de toezichthouder geen wettelijke grondslag nodig heeft voor de doorbreking van de Op deze wijze geformuleerd krijgt de toezichthouder, met een beroep op de vervulling van haar handhavingstaken, recht op toegang tot alle informatie waarover de beroepsorganisatie beschikt De grondslag voor gegevensverstrekking wordt feitelijk al geregeld in artikel 54b lid 4 Wab. Deze bepaling bevat een verplichting voor het bestuur van de NBA om een afschrift van het besluit te verstrekken aan de AFM.

Juridische kwaliteit	Aanwijsbevoegdheid
<p>Vervolg grondslag</p> <p>Voorgestelde Artikel 25a Wab</p>	<p><i>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.</i></p> <p>Het NBA-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.⁴¹</p>
<p>Conclusie</p>	<p>De grondslag voor gegevensverstrekking zoals in het wetsvoorstel geformuleerd is onwenselijk en onnodig.</p>
<p>Bezwaar en beroep</p> <p>Ten aanzien van de bezwaar en beroepsmogelijkheden en de rechtsbescherming van de belanghebbenden, merken we op dat een eventueel bezwaar van de accountantsorganisatie geen opschortende werking heeft (artikel 6:16 Awb).</p> <p>De Memorie van toelichting stelt dat de aanwijzing en de vaststelling van de voorwaarde(n) waaronder de controle moet worden verricht, gedurende de bezwaar- en beroepstermijn gewoon geldig zijn. De accountantsorganisatie zal werkzaamheden in gang moeten zetten om de controle te gaan uitvoeren.⁴²</p>	<p>Op zich is het gestelde op basis van artikel 6:16 Awb juist. De minister wijst echter niet op de mogelijkheid dat een belanghebbende een verzoek om voorlopige voorziening kan vragen, op grond van artikel 8:81 Awb. Gesteld dat dit gebeurt, dan is het voor de aangewezen accountantsorganisatie van belang om de uitspraak van de voorzieningenrechter af te wachten en niet in rechtsonzekerheid te verkeren tussen het moment van het indienen van het verzoek door een belanghebbende en de uitspraak. Ook is het voor een accountantsorganisatie van belang dat zij tijdig weet of een verzoek om een voorlopige voorziening wordt gedaan en zij niet zes weken (of meer) hoeft te wachten voordat dit duidelijk is.</p> <p>Die rechtsonzekerheid kan worden voorkomen als de Wta in een procedure voorziet waarbij - indien binnen een bepaalde termijn een verzoek om voorlopige voorziening wordt gedaan -, het besluit wordt opgeschort totdat de voorzieningenrechter uitspraak doet.</p> <p>De artt. 1:94-1:101 van de Wet op het financieel toezicht voorzien in een dergelijke procedure voor publicatiebesluiten. Ook artikel 12u, derde lid, van de Instellingswet Autoriteit Consument en Markt bevat een dergelijke procedure.</p>
<p>Conclusie</p>	<p>Om de rechtszekerheid van de accountantsorganisatie te bevorderen, is het toevoegen in de Wta van een opschortingsprocedure zoals hierboven genoemd van belang.</p>

⁴¹ Memorie van Toelichting Wijzigingswet accountancysector, pagina 57

⁴² Memorie van Toelichting Wijzigingswet accountancysector, pagina 58

Juridische kwaliteit	Aanwijsbevoegdheid
<p>Rechtsbescherming</p>	<p>Alhoewel het niet de insteek is van de maatregel, zou de aanwijzingsbevoegdheid mogelijkerwijs kunnen worden toegepast bij controlecliënten met een hoger risicoprofiel. Bij dergelijke gevoelige dossiers zal dan mogelijk sneller sprake zijn van ernstige tekortkomingen, zodat het risico op een bestuurlijke boete kan toenemen.</p>
<p>Conclusie</p>	<p>Dit risico dient niet op de accountantsorganisatie of externe accountant worden afgewenteld. Wettelijke waarborgen zijn van belang.</p>
<p>Rechtsbescherming</p> <p>De MvT schetst in dit kader dat de uitvoering van een wettelijke controle door de accountant ook kan leiden tot het afgeven van een afkeurende controleverklaring, een verklaring met beperking of tot een oordeelsonthouding. Wanneer een accountant niet voldoende en geschikte controle-informatie verkrijgt om een oordeel uit te spreken, gaat de accountant over tot een verklaring van oordeelsonthouding</p>	<p>Verduidelijking over de verhouding tussen de aanwijzingsbevoegdheid en de mogelijkheid tot oordeelsonthouding is gewenst.</p> <p>We vragen ons af of de mogelijkheid tot oordeelsonthouding bij toepassing van de aanwijzingsbevoegdheid voldoende is doordacht, aangezien oordeelsonthouding een zwaar middel is dat extra dient te worden gemotiveerd.</p> <p>Mede gezien de voorgestelde wijzigingen in artikel 55, eerste lid van de Wab (Toezicht en handhaving), gecombineerd met de voorgestelde uitbreiding van de verantwoordelijkheden (resultaatverplichting) van de accountantsorganisatie voor de uitkomsten van de wettelijke controle (artikel 18 van de Wta), maken wij ons ernstige zorgen over de rechtsbescherming van zowel accountant als accountantsorganisatie</p>
<p>Conclusie</p>	<p>Verduidelijking vanuit het integrale kader is van belang, mede in het kader van de rechtsbescherming van accountant en accountantsorganisatie</p>
<p>Overgangsrecht</p> <p>Artikel IV, lid 2 Het bestuur van de Nederlandse beroepsorganisatie van accountants legt een ontwerp voor een eerste verordening over de onderwerpen, bedoeld in artikel 19, tweede lid, onderdelen o en p, van de Wet op het accountantsberoep, binnen drie maanden ter inzage als bedoeld in artikel 22, tweede lid, van de Wet op het accountantsberoep.</p>	<p>De vaststelling van de bedoelde verordening is een bevoegdheid van de ledenvergadering van de beroepsorganisatie.</p> <p>De minister van Financiën geeft hiermee de ledenvergadering van de NBA de mogelijkheid om tegen de opgestelde verordening te stemmen.</p>

Juridische kwaliteit	Aanwijsbevoegdheid
Tekstueel	De tekst van het ingevoegde hoofdstuk 7a Wab bevat een relatief groot aantal multi-interpretabele begrippen die nadere precisering behoeven. Die precisering is niet alleen van belang voor het begrip van de gecontroleerde entiteit en accountantsorganisatie, maar ook vanwege het beoordelingskader van het NBA-bestuur en de toezichthouder.
Uitvoerbaarheid	Aanwijsbevoegdheid
Inrichting procedure	<p><u>Procedure bij negatief oordeel</u></p> <p>a. Artikel 54b schetst dat het bestuur (van de NBA) binnen acht weken beslist op de aanvraag, aangevuld met criteria waarop het bestuur besluit tot een positief oordeel. De wetswijziging gaat echter niet in op de situatie dan wel procedure wanneer het bestuur tot een negatief oordeel komt en de aanvraag van de onderneming of instelling tot aanwijzing van een accountantsorganisatie afwijst.</p> <p>b. In de MvT wordt ingegaan op de bezwaar en beroep-procedure voor de aangewezen accountantsorganisatie en de onderneming aan wie wordt toegewezen. Deze bepaling geldt bij een positief besluit. Ook hier wordt niet gewezen op een alternatief.</p> <p><u>Procedure tijdens uitvoering opdracht</u></p> <p>Bij de regeling tot aanwijzing van een accountantsorganisatie wordt niet ingegaan op de mogelijkheid dat zich tijdens de uitvoering van de opdracht omstandigheden voordoen die tot teruggeven van de opdracht nopen.</p> <p>a. Het is gewenst aan te geven hoe dit zich verhoudt tot de in artikel 54b, vijfde lid, opgenomen verplichting voor de accountantsorganisatie de opdracht uit te voeren.</p> <p>We vragen ons af in hoeverre de bepalingen onder artikel 54b rijmen en congruent zijn met vigerende wet- en regelgeving en de beroepsstandaarden voor zowel de accountantsorganisatie als de externe accountant die verantwoordelijk is voor de uitvoering van de wettelijke controle. Wanneer na aanwijzing bijvoorbeeld duidelijk wordt dat een onafhankelijkheids- of deskundigheidsprobleem bestaat, of wanneer blijkt dat de onderneming of instelling niet alle openheid betracht die voor een controle noodzakelijk is, dan is de kwaliteit van de uitvoering van de wettelijke controle in het geding; en daarmee tevens het publiek belang. Dit kan toch ook niet de bedoeling zijn van de wetgever.</p>
Conclusie	Verduidelijking van enkele procedure-onderdelen is gewenst omwille van duidelijkheid en uitvoerbaarheid.

Uitvoerbaarheid	Aanwijsbevoegdheid
Regeldruk	De toewijzing van een accountantsorganisatie aan de onderneming heeft gevolgen voor de regeldruk. In de Memorie van toelichting ontbreekt aandacht voor de (verhoging van) de lastendruk door de aanwijzingsbevoegdheid.