

Lars van Amsterdam  
+31 6 20 21 04 58  
lars.vanamsterdam@nautadutilh.com

Amsterdam, 14 september 2021

Marike Bakker  
+31 6 53 13 83 92  
marike.bakker@nautadutilh.com

## Memorandum

Aan Ministerie van Financiën  
Ter attentie van De heer W. Hoekstra  
Betreffende Consultatie Wet toekomst accountancy

Geachte heer Hoekstra,

### 1 INLEIDING EN EXECUTIVE SUMMARY

1. NautaDutilh heeft kennisgenomen van de op 9 juli 2021 ter consultatie aangeboden Wet toekomst accountancysector (het "**Voorstel**").<sup>1</sup> Het voorstel strekt tot wijziging van de Wet op het accountantsberoep (de "**Wha**"), de Wet toezicht accountantsorganisatie en de Wet tuchtspraak accountants. Graag geven wij in dit memorandum onze visie op de aanwijzingsbevoegdheid zoals neergelegd in art. 54a e.v. van het Voorstel en zoals nader toegelicht in alinea 3.3 van de MvT.
2. In het maatschappelijk verkeer is door een onafhankelijke partij gecontroleerde informatie over de financiële positie van een onderneming gewenst. In lijn met wat in de toelichting op het Voorstel wordt opgemerkt, zien wij dan ook het belang van de jaarrekeningcontrole van controleplichtige entiteiten. Wij zijn evenwel van mening dat het niet bereid kunnen vinden van een accountantsorganisatie de opdracht tot een wettelijke controle te aanvaarden een signaal is dat stakeholders meenemen in hun omgang met dergelijke entiteiten; er is sprake van een marktcorrectie. Een aanwijzingsbevoegdheid geeft een onjuist signaal af aan 'oncontroleerbare' controleplichtige entiteiten. Verder is een meer principiële vraag of, daar waar accountants reeds slechts in uitzonderingsgevallen een opdracht niet accepteren, van een accountantskantoor mag worden verlangd dat zij onvrijwillig en zonder additionele waarborgen een of meer controleopdrachten met een aanzienlijk 'afbreukrisico' uitvoert. In onze optiek moet die vraag ontkennend worden beantwoord en kan een verplichting voor een accountantsorganisatie een wettelijke controle uit te voeren niet gerechtvaardigd worden

Amsterdam

Brussel

Londen

Luxemburg

New York

Rotterdam

<sup>1</sup> <https://www.internetconsultatie.nl/wettoekomstaccountancysector>.

Deze communicatie is vertrouwelijk, kan zijn onderworpen aan een beroepsgeheim en mag niet worden gebruikt, geopenbaard, verveelvoudigd, gedistribueerd of behouden door een ander dan de beoogde ontvanger. Alle juridische relaties zijn onderworpen aan de algemene voorwaarden van NautaDutilh N.V. (zie [www.nautadutilh.com/terms](http://www.nautadutilh.com/terms)). Deze voorwaarden bevatten een aansprakelijkheidsbeperking, zijn gedeponereerd bij de rechtbank in Rotterdam en worden op verzoek kosteloos toegezonden. Nederlands recht is van toepassing en geschillen worden onderworpen aan de exclusieve bevoegdheid van de rechtbank in Amsterdam. NautaDutilh N.V.; statutair gevestigd te Rotterdam; handelsregister nr. 24338323. Voor informatie inzake de verwerking van uw persoonsgegevens zie onze privacy policy: [www.nautadutilh.com/privacy](http://www.nautadutilh.com/privacy).

met een enkele verwijzing naar het publieke belang van die accountantscontrole. Voor zover daar anders over zou worden gedacht, signaleren wij diverse punten in het Voorstel die aanscherping behoeven.

## **2 AANWIJZINGSBEVOEGDHEID NBA**

### **2.1 Inleiding**

3. Art. 54a e.v. van het Voorstel introduceert een mogelijkheid tot aanwijzing van een accountantsorganisatie door (het bestuur van) de NBA voor entiteiten die ondanks gerede inspanningen geen accountantsorganisatie bereid vinden een wettelijke controle te verrichten. Onze op het Voorstel betrekking hebbende observaties werken wij in het onderhavige memorandum uit. Meer in het bijzonder:

- Wordt met het Voorstel voldoende rekenschap gegeven van het verhoogd aansprakelijkheids- en reputatierisico waarmee het aangewezen accountantskantoor wordt geconfronteerd (alinea 2.2)?
- Heeft het Voorstel een marktverstoring effect (alinea 2.3)?
- Is de aanwijzingsbevoegdheid van de NBA te verenigen met art. 2:393 lid 2 BW (alinea 2.4)?
- Biedt het Voorstel voldoende waarborg voor een volledige en juiste beoordeling van het aanwijzingsverzoek (alinea 2.5)?
- Wordt de rechtsbescherming van het aan te wijzen accountantskantoor (in voldoende mate) gewaarborgd (alinea 2.6)?
- Is de aanwijzingsbevoegdheid van de NBA verenigbaar met het onafhankelijkheidsvereiste waaraan accountants dienen te voldoen (alinea 2.7)?
- Is de NBA (voldoende) in staat een oordeel te geven over de met een controleopdracht gemoeid gaande tarifiering (alinea 2.8)?

In hetgeen wij in alinea's 2.2 en 2.3 opmerken zien wij reden de aanwijzingsbevoegdheid in het geheel niet in te voeren. Het restant van dit memorandum bevat suggesties voor aanscherpingen van Voorstel, mocht de aanwijzingsbevoegdheid toch worden ingevoerd.

### **2.2 Aansprakelijkheid en tuchtklachten**

4. Accountants vervullen een belangrijke rol in het maatschappelijk en rechtsverkeer. Zij zijn zich daarvan bewust, en, zo leert onze ervaring, wijzen niet op lichte gronden een opdracht van de hand. Aangenomen mag worden dat in geval van afwijzing een onderneming als 'oncontroleerbaar' wordt

beschouwd en dat een controle een te hoog risico op sanctionering door de toezichthouder, reputatieschade en/of een aansprakelijkstelling met zich brengt. Dat is een legitieme zorg. Met de onderbouwing dat "er altijd risico's aanwezig [zijn] bij een controlecliënt" wordt op basis van het Voorstel desondanks van accountants verwacht dat zij dit alles als 'bedrijfsrisico' accepteren.<sup>2</sup> Deze bij MvT geschetste gedachtegang suggereert dat reguliere risico's gelijk kunnen worden gesteld aan (meer) aanzienlijke aansprakelijkheids- en reputationele risico's. Wij menen dat dit onjuist en te kort door de bocht is.

5. Dat, zoals in de MvT ter onderbouwing van de introductie van een aanwijzingsbevoegdheid wordt opgemerkt, een controle niet automatisch uitmond in een goedkeurende controleverklaring is op zichzelf genomen juist,<sup>3</sup> maar aansprakelijkstellingen en tuchtklachten door een controlecliënt hoeven niet te zien op de uitkomst van controlewerkzaamheden (en, zo is onze ervaring, zien daar in de regel ook niet op). Met name tuchtklachten hebben veel meer hun achtergrond in het controleproces zelf. Bij hoog-risico-controles is dit proces een potentiële bron van conflict. Daar komt bij dat een hoog-risico-controlecliënt naar redelijkerwijs mag worden verwacht meer dan gemiddeld genegen zal zijn een procedure aan te spannen als een controle niet in een goedkeurende verklaring resulteert.
6. In het ter consultatie aangeboden Voorstel wordt onvoldoende rekenschap gegeven van het gerechtvaardigde belang van accountantskantoren gevrijwaard te blijven van reputationele schade, aansprakelijkheidsclaims en tuchtklachten. Met name de drempel voor het – contractueel ook niet in te perken – recht een tuchtklacht in te dienen is (zeer) laag, terwijl met de behandeling van een klacht veel tijd gemoeid gaat en daaraan veelal ook aanzienlijke (private en maatschappelijke) kosten verbonden zijn. Dat is te meer problematisch als de aangewezen accountant door de Accountantskamer, het CBb of een civiele rechter wel op dezelfde criteria wordt beoordeeld als de accountant die vrijwillig een controle uitvoert.<sup>4</sup>

### 2.3 Marktverstoring

7. Diverse (markt)partijen hebben er in aanloop naar het Voorstel op gewezen dat het niet kunnen vinden van een accountant veelal direct samenhangt met kwaliteitsaspecten aan de zijde van de controlecliënt.<sup>5</sup> Idealiter werkt

---

<sup>2</sup> MvT, p. 8. Zie ook p. 29 [onderstreping toegevoegd] ("Voor zover (...) er louter sprake is van reputatierisico's, zal het bestuur van de NBA moeten besluiten tot inwilliging van de aanvraag")

<sup>3</sup> MvT, p. 9.

<sup>4</sup> MvT, p. 10 - 11.

<sup>5</sup> Eindrapport van de Commissie toekomst accountancysector, 'Vertrouwen op controle', p. 90 - 91

een accountantscontrole dan ook 'reinigend': partijen die gecontroleerd willen worden zullen daar naar handelen. Een controlecliënt die weet dat een controle kan worden afgedwongen, zal echter niet snel genegen zijn maatregelen te nemen die maken dat een accountantskantoor uit vrije wil bereid is tot een controle over te gaan. Het doel dat met het Voorstel wordt nagestreefd, te weten het duurzaam verbeteren van de kwaliteit van de wettelijke controle, wordt met een verplichte controle dan ook niet gediend. Oncontroleerbare entiteiten worden door 'de markt' opgemerkt. In de woorden van de VEB: dat een onderneming geen accountant kan vinden "zegt ook iets over de onderneming zelf" en is "op zichzelf een belangrijk signaal voor beleggers".<sup>6</sup>

## 2.4 Art. 2:393 BW

8. Tot het verlenen van een opdracht tot onderzoek van de jaarrekening (en het intrekken daarvan) is bij privaatrechtelijke entiteiten in beginsel de algemene vergadering bevoegd (art. 2:393 lid 2 BW). Art. 2:393 BW legt het primaat bij de algemene vergadering omdat deze in vrijheid moet kunnen kiezen welke accountantsorganisatie wordt benoemd.<sup>7</sup> Uit de MvT blijkt niet of in voldoende mate acht is geslagen op de van dit uitgangspunt afwijkende aanwijzingsbevoegdheid van de NBA. Verder gaat het Voorstel ervanuit dat de controleplichtige entiteit de NBA benadert (art. 54a lid 1). Het Voorstel maakt geen melding van een noodzaak tot overlegging van een aandeelhoudersbesluit houdende het mogen doen van een aanvraag. Ter borging van de betrokkenheid van de algemene vergadering verdient het wettelijk vastleggen van een dergelijke verplichting aanbeveling.

## 2.5 Informatieverstrekking

9. Art. 54a lid 1 van het Voorstel biedt een controleplichtige entiteit die ondanks redelijke en tijdige inspanningen geen accountantsorganisatie bereid vindt de opdracht tot wettelijke controle te aanvaarden de mogelijkheid een aanvraag tot aanwijzing te doen. Binnen de kaders die art. 54a lid 2 stelt, geeft de controleplichtige entiteit deze aanvraag zelf vorm. Bij entiteiten met in de regel een "hoger risicoprofiel"<sup>8</sup> die belang hebben bij toewijzing van hun aanvraag signaleren wij een niet-verwaarloosbaar risico dat de aanvraag op onterechte of onvolledige gronden wordt toegewezen. Dat risico wordt vergroot doordat de NBA binnen een betrekkelijk korte termijn

<sup>6</sup> Eindrapport van de Commissie toekomst accountancysector, 'Vertrouwen op controle', p. 90 – 91.

<sup>7</sup> Vgl. Richtlijn 2014/56/EU van het Europees Parlement en de Raad van 16 april 2014 tot wijziging van Richtlijn 2006/43/EG betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen. Zie tevens T&C Burgerlijke Wetboek, Kiersch, art. 2:393, aant. 2.

<sup>8</sup> MvT, p. 8.

van acht weken dient te beslissen (art. 54b lid 1) en in het Voorstel niet is vastgelegd dat accountantskantoren die eerder tot een afwijzing overgingen, door de NBA gehoord dienen te worden. Over het al dan niet intrekken van een aanwijzing als nadien informatie naar voren komt die indien bekend tot een afwijzing had geleid rept het Voorstel niet. Wij raden aan een dergelijke bevoegdheid vast te leggen en uit te werken.

## 2.6 Rechtsbescherming

10. Uitgangspunt van het Voorstel is dat de NBA een aanvraag toewijst (art. 54b lid 1). Een aanwijzing bindt de aangewezen accountantsorganisatie: deze (art. 54b lid 5) "verricht de wettelijke controle waarvoor zij is aangewezen".
11. Gezien de tekst van art. 4:8 Awb<sup>9</sup> (en de verwijzing daarnaar in de MvT in die gevallen waarin een accountantsorganisatie van mening is dat de onafhankelijkheidsregels in de weg staan aan een aanwijzing),<sup>10</sup> zo concluderen wij, zal de NBA het aan te wijzen accountantskantoor altijd de mogelijkheid moeten bieden een zienswijze in te dienen. Daar is de NBA op basis van het Voorstel echter niet toe verplicht. Ook omdat de ervaring leert dat bestuursorganen de toepassing van art. 4:8 Awb niet altijd scherp op het netvlies hebben, verdient het aanbeveling een recht om een zienswijze in te dienen wettelijk vast te leggen.
12. Volgend op een aanwijzing kan een aanwezen accountantskantoor in bezwaar en beroep gaan (Awb, hoofdstuk 6 e.v.).<sup>11</sup> Vanwege het in de MvT genoemde ontbreken van schorsende werking (art. 6:16 Awb) en de aanzienlijke doorlooptijden bij het CBb dreigt een bezwaar- en beroepsprocedure in de praktijk tot een dode letter te worden. Immers, op bezwaar en beroep zal naar alle waarschijnlijkheid niet zijn beslist vóórdát (minstens) een controletraject is doorlopen. Weliswaar biedt de Awb de mogelijkheid een voorlopige voorziening te vragen, maar met toewijzing wordt in de regel terughoudend omgegaan. Zeker als een recht om een zienswijze in te dienen niet wettelijk wordt verankerd (randnr. 11 hiervoor), wordt het aan te wijzen accountantskantoor met een voldongen feit geconfronteerd.

<sup>9</sup> Art. 4:8 Awb gaat uit van een zienswijzemogelijkheid bij een beschikking [onderstreping toegevoegd] "waartegen een belanghebbende die de beschikking niet heeft aangevraagd naar verwachting bedenkingen zal hebben".

<sup>10</sup> MvT (p. 10). Uit het Voorstel blijkt niet hoe het desbetreffende accountantskantoor op de hoogte zou kunnen geraken van het bestaan van een voorgenomen besluit.

<sup>11</sup> MvT, p. 29.

## 2.7 Onafhankelijkheid

13. Het Voorstel biedt de NBA de mogelijkheid nadere eisen te stellen aan de uitvoering van de opdracht (art. 54b lid 3). Daarmee, aldus de MvT, kan de NBA voorwaarden opleggen waaronder de wettelijke controle zal worden verricht.<sup>12</sup> De aangewezen accountant is verplicht daaraan te voldoen (art. 54b lid 5). Uit de MvT blijkt niet welke voorwaarden de NBA exact kan opleggen. Verder lijken het opleggen van bindende voorwaarden en de onafhankelijkheid die van een accountant wordt verwacht op het eerste gezicht niet goed met elkaar te verenigen.<sup>13</sup> Wij signaleren daarnaast een spanningsveld tussen het onafhankelijkheidsvereiste van een accountant en het hogere risico van aansprakelijkstelling en tuchtklachten bij hoog-risico opdrachten (waarover alinea 2.2 hiervoor).

## 2.8 Tarifiering

14. Bij het al dan niet toewijzen van een aanvraag heeft de NBA onder meer een oordeel te vellen over de vraag of de aanvrager "geen onredelijke voorwaarden" heeft gesteld, waaronder ten aanzien van de vergoeding voor de uit te voeren controlewerkzaamheden (art. 54b lid 1 sub b). Mede tegen de achtergrond van hetgeen hiervoor onder randnummer 9 is opgemerkt, is het de vraag of de NBA voldoende in staat is hierover een afgewogen oordeel te vormen.
15. De NBA dient tevens bindend te bepalen welk honorarium voor de controleopdracht "redelijk" is indien daarover tussen partijen geen overeenstemming kan worden bereikt (art 54c). Helemaal nu deze discussie plaatsvindt *nadat* een bindende aanwijzing aan de controlerend accountantsorganisatie heeft plaatsgevonden (en de controlerende entiteit dus een controle kan afdwingen), valt te voorzien dat tarifiering betrekkelijk vaak een punt van conflict wordt bij controlecliënten met een hoger risicoprofiel. In dat kader kan de vraag worden gesteld of de NBA beter dan het accountantskantoor dat een opdracht moet uitvoeren geëquipeerd is te bepalen of een tariefvoorstel 'redelijk' is. Wij hebben daar onze vraagtekens bij.

---

<sup>12</sup> MvT, p. 29.

<sup>13</sup> Zie naast de onafhankelijkheidsregels zoals neergelegd in de Wta en Verordening 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 (waarover MvT, p. 9 - 10) ook Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten, art. 3 lid 1 ("De eindverantwoordelijke accountant waarborgt dat de assurance-opdracht onafhankelijk wordt uitgevoerd") en art. 6 lid 1 ("De eindverantwoordelijke accountant identificeert en beoordeelt omstandigheden die een bedreiging voor de onafhankelijke uitvoering van de assurance-opdracht kunnen zijn").

16. Voor controleopdrachten met een ho(o)g(er) risicoprofiel en de nodige onzekerheid zal een accountantskantoor bovendien, terecht, financieel gecompenseerd willen worden. Bij een verplichte controle ex. art. 54a e.v. is dat niet anders en het gaat bij de verplichte controle bij uitstek over controleopdrachten met een hoger afbreukrisico. Wederom geldt dan dat een discussie valt te voorzien, waarbij een neiging tot matiging door de NBA als scheidsrechter niet valt uit te sluiten. Zo dreigen er situaties te gaan ontstaan waar accountantskantoren tegen een betrekkelijk laag honorarium verplicht zijn hoog-risico-opdrachten uit te voeren die geen enkele marktpartij bereid is uit te voeren, laat staan tegen het door de NBA bepaalde honorarium. Een dergelijke werkwijze vereist in onze optiek een deugdelijke onderbouwing, die wij in de MvT helaas niet hebben kunnen teruglezen. Minst genomen zou de wet erin moeten voorzien dat de accountantsorganisatie bij aanvang en gaandeweg de uitvoering van de controleopdracht de mogelijkheid heeft het door de NBA bepaalde honorarium ter discussie te stellen.

### **3 CONCLUSIE**

17. Met art. 54a e.v. van het Voorstel wordt de op een onderneming rustende publicatieplicht een op een accountant rustende controleplicht. In dit memorandum hebben wij daarop onze visie willen geven. Wij onderschrijven dat het rechtsverkeer er baat bij heeft dat controleplichtige entiteiten door middel van een jaarrekening inzicht geven in hun financiële positie. Tegelijkertijd moeten wij concluderen dat het Voorstel in zijn huidige vorm accountants blootstelt aan additionele risico's die, indien deze zich materialiseren, aanzienlijke gevolgen kunnen hebben. Wij wijzen verder op het risico van een marktverstoring en menen dat stakeholders reeds in staat zijn conclusies te trekken als een controleplichtige partij geen controlerend accountant kan vinden. Het invoeren van art 54a e.v. heeft dan ook niet onze steun. Als daartoe toch over zou worden gegaan, geven wij in overweging de in alinea 2.4. e.v. genoemde punten van aandacht in het Voorstel te verwerken.
18. Deze reactie mag openbaar worden gemaakt.

\*\*\*