

Uitsluitend ingediend via www.internetconsultatie.nl

Ministerie van Financiën
T.a.v. de heer W.B. Hoekstra, Minister van Financiën
Postbus 20201
2500 EE DEN HAAG

Eindhoven, 15 september 2021

Kenmerk : AAC 21-011

Betreft : Reactie BDO op internetconsultatie Wet toekomst accountancysector

Geachte heer Hoekstra,

Op 9 juli 2021 heeft de minister van Financiën het wetsvoorstel ‘Wet toekomst accountancysector’ gepubliceerd voor consultatie. Het voorstel strekt tot invoering van maatregelen om de kwaliteit van de wettelijke controle duurzaam te verbeteren. Met deze maatregelen wordt uitvoering gegeven aan de kabinetsreactie op het rapport van de Commissie toekomst accountancysector (Cta).

De overkoepelende doelstelling van het wetsvoorstel is “het duurzaam verbeteren van de kwaliteit van de wettelijke controle” en BDO onderschrijft deze doelstelling volkomen. Wij beschouwen kwaliteit niet als randvoorwaarde of hygiënefactor, maar als hét fundament van onze strategie, verankerd in onze missie “Het toevoegen van zekerheid aan organisaties, ondernemers en aan de maatschappij door het altijd en overal leveren van topkwaliteit”. We hebben voortgang geboekt in eerdere verandertrajecten en zetten doorlopend stappen om kwaliteit verder te verbeteren en te waarborgen. Zo lopen er binnen onze organisatie diverse kleinere en grotere initiatieven, gericht op verhoging van de controlekwaliteit, die specifiek inspelen op de dynamiek waarin onze organisatie zich bevindt. Het streven naar kwaliteit is een continu proces.

Tegelijkertijd maken wij ons enigszins zorgen over de overkoepelende doelstelling van het wetsvoorstel. In het bijzonder maken wij ons zorgen over de mogelijkheid dat dit wetsvoorstel de politieke en maatschappelijke verwachting wekt dat na inwerkingtreding van de wetwijzigingen een zodanige (gedrags)verandering zal plaatsvinden binnen accountantsorganisaties dat kwaliteit voortaan volledig is geborgd en tekortkomingen daarin geheel tot het verleden behoren. Wij vrezen dat die verwachting niet kan worden waargemaakt.

In de eerste plaats moeten de maatregelen in dit wetsvoorstel in samenhang worden gezien met andere maatregelen en initiatieven die niet in dit wetsvoorstel aan bod komen en op een later moment effect zullen hebben. Het Cta-rapport, waaruit het merendeel van de wetwijzigingen voortvloeit, bevat meer onderwerpen waarvoor nader (wetenschappelijk) onderzoek nog moeten uitwijzen welke aanvullende (wettelijke) maatregelen het meest effectief zijn.

Verder benadrukte het Cta-rapport de noodzaak van een ‘ketenaanpak’, wat in de kabinetsreactie en in de memorie van toelichting bij dit wetsvoorstel wordt bevestigd, maar in dit wetsvoorstel niet voor alle actoren in die keten uitvoering krijgt.¹

Daarnaast werken accountantsorganisaties met de NBA al meerdere jaren intensief samen aan de Veranderagenda Audit onder aansturing van de Stuurgroep Publiek Belang.

Ten slotte bereiden accountantsorganisaties zich momenteel voor op de implementatie van de nieuwe internationale standaarden met betrekking tot kwaliteitsmanagement.² Deze standaarden benadrukken het belang van een risicogestuurd kwaliteitsmanagementsysteem en dwingen accountantsorganisaties hun huidige systemen grondig te evalueren en naar een hoger niveau te brengen.

Het geheel van al deze maatregelen zal naar verwachting in samenhang kunnen bijdragen aan de verdere verbetering en duurzame borging van de kwaliteit van wettelijke controles; de maatregelen zoals opgenomen in het wetsvoorstel zullen op zichzelf die verwachting niet kunnen waarmaken.

In de tweede plaats hebben de belangrijkste wetswijzigingen in het wetsvoorstel naar verwachting slechts een beperkte of zeer indirecte invloed op de kwaliteit van (onze) wettelijke controles:

- ▶ *Juridische verankering AQI's.* Zoals ook vermeld in de memorie van toelichting, beogen Audit Quality Indicators (AQI's) het inzicht te vergroten in factoren die bijdragen aan de kwaliteit van wettelijke controles, waarbij tegelijkertijd wordt onderkend dat van het invoeren van dergelijke kwaliteitsindicatoren op zichzelf geen kwaliteitsverhogend effect kan worden verwacht.
- ▶ *Intern toezicht.* Wij hebben de indruk dat de aanvullende bevoegdheden die worden toegekend aan het intern toezichtorgaan overlap vertonen met reeds bestaande bevoegdheden en (derhalve) in overeenstemming zijn met de huidige praktijk, zeker bij een aantal accountantsorganisaties. Hierdoor zal na invoering van de wetswijziging geen significante (gedrags)verandering plaatsvinden binnen de governancestructuur van accountantsorganisaties die nu reeds een intern toezichtorgaan hebben, zoals de huidige OOB-accountantsorganisaties.
- ▶ *Aanwijzingsbevoegdheid.* Wij hanteren een kritisch proces voor het aanvaarden en continueren van klantrelaties en opdrachten, waarin wij klanten en opdrachten weigeren of beëindigen als wij niet (meer) de kwaliteit kunnen leveren die van ons mag worden

¹ Overigens stuurde de minister onlangs het rapport ‘Versterking verantwoordingsketen’ van de Universiteit Leiden naar de Tweede Kamer. In de begeleidende brief schrijft de minister, enigszins tot onze teleurstelling, dat hij in afwijking van de aanbeveling van de onderzoekers, de maatregelen die in het rapport worden voorgesteld ter versterking van de risicobeheersings- en controlesystemen, governance, gedrag en cultuur en communicatie van ondernemingen, niet in wetgeving wil verankeren, maar uitsluitend ter overweging voorlegt aan de Monitoring Commissie Corporate Governance. Daarmee zouden deze maatregelen helaas beperkt blijven tot een gering aantal beursfondsen en is hoe dan ook nog onzeker of ze daadwerkelijk worden opgenomen in de Code Corporate Governance.

² International Standard on Quality Management 1 (Previously International Standard on Quality Control 1). *Quality Management for Firms that Perform Audits or Reviews of Financial Statements, or Other Assurance or Related Services Engagements* (ISQM1), International Standard on Quality Management 2. *Engagement Quality Reviews* (ISQM2) en International Standard on Auditing 220 (Revised). *Quality Management for an Audit of Financial Statements* (ISA 220 revised).

verwacht. Indien wij na een dergelijke weigering van een opdracht verplicht worden die opdracht toch uit te voeren, dan heeft dat geen kwaliteitsverhogend effect.

- ▶ *AFM-handhaving*. Totdat het College van Beroep voor het bedrijfsleven in juni 2019 uitspraak deed in de rechtszaken tussen de AFM en EY respectievelijk PwC, hield de AFM toezicht in de veronderstelling dat zij in geval van onvoldoende kwaliteit in wettelijke controles handhavend kon optreden jegens de accountantsorganisatie door het opleggen van een bestuurlijke boete voor het overtreden van de ‘zorgplicht’ (artikel 14 Wta). Desondanks heeft deze veronderstelde handhavingsmogelijkheid niet geleid tot de gewenste (snelheid van) kwaliteitsverandering. Wij zien niet in hoe het nu ‘repareren’ van de wet, waardoor de AFM ogenschijnlijk zonder onderzoek te doen naar de werking van het kwaliteitsbeheersingssysteem in geval van enkele onvoldoende wettelijke controles een boete kan opleggen aan een accountantsorganisatie voor het niet hebben van een goed werkend kwaliteitsbeheersingssysteem, hier verandering in zal brengen.

Kortom, wij vrezen dat de verwachtingen van externe stakeholders ten aanzien van deze maatregelen hoger gespannen is dan in de praktijk kan worden waargemaakt.

Ten slotte merken wij op dat de voorgestelde wetswijzigingen op belangrijke onderdelen ons vooralsnog niet volledig duidelijk zijn. In de bijlage bij onze reactie zullen wij die onduidelijkheden nader benoemen.

Uiteraard laten bovenstaande, positief-kritische kanttekeningen en de genoemde onduidelijkheden onverlet dat wij in continuïteit streven naar en werken aan verdere kwaliteitsverbetering en duurzame borging van de kwaliteit van onze wettelijke controles.

Met vriendelijke groet,
BDO Audit & Assurance
namens deze,

mr. M.A. de Kleer
Chief Quality Officer
Lid Raad van Bestuur

J.H. Renckens RA
Head of Audit
Lid Raad van Bestuur, titulair

A. Bijlage

A.1. Juridische verankering AQI's

Het wetsvoorstel beoogt accountantsorganisaties te verplichten periodiek te rapporteren over kwaliteitsindicatoren en schrijft voor hoe die kwaliteitsindicatoren worden vastgesteld en geëvalueerd en wat de rollen van de minister, de NBA en de AFM daarbij zijn.

De volgende punten zijn ons voorsnog niet volledig duidelijk:

- ▶ **Welke reikwijdte en diepgang beoogt de wetgever voor het toezicht door de AFM op de naleving door accountantsorganisaties van de verplichting periodiek over kwaliteitsindicatoren te rapporteren?** (Artikel 55, eerste lid, Wab). De memorie van toelichting vermeldt hieromtrent slechts: “Dit toezicht zal in het bijzonder zijn gericht op de volledigheid en tijdigheid van de door accountantsorganisaties verstrekte informatie, alsmede op de wijze van rapportage.” Hieruit blijkt niet of dit toezicht primair marginaal en procedureel zal zijn (heeft de accountantsorganisatie inderdaad op tijd de voorgeschreven AQI's gerapporteerd?) of meer materieel en inhoudelijk (heeft de accountantsorganisatie alle relevante gegevens betrokken in de berekening van de AQI's en is de rapportage betrouwbaar?), waarbij voor een inhoudelijke invulling een objectief normenkader voorsnog lijkt te ontbreken.
- ▶ **Wat verstaat de wetgever onder “informatie over prestaties van accountantsorganisaties op basis van de kwaliteitsindicatoren” die de NBA reeds onder zich zou kunnen hebben en openbaar zou moeten maken?** (Artikel 45a, derde lid, Wab). Uit de bepalingen over de kwaliteitsindicatoren maken wij op dat de accountantsorganisatie zelf verantwoordelijk is voor de rapportage van haar kwaliteitsindicatoren en dat de NBA ten aanzien van de rapportage uitsluitend een faciliterende rol vervult. Indien de NBA echter ook informatie over de accountantsorganisatie openbaar maakt, anders dan de informatie die de accountantsorganisatie zelf rapporteert, dan wordt ook de NBA medeverantwoordelijk voor de inhoud van het geheel van de gerapporteerde stukken. Daarbij is overigens onduidelijk om welke informatie dit zou kunnen gaan. Gaat het uitsluitend om feitelijke gegevens die de accountantsorganisatie zou moeten rapporteren en reeds aanwezig zijn bij de NBA, waardoor het efficiënter is dat de NBA die rechtstreeks openbaar maakt, zonder dat de accountantsorganisatie die gegevens opnieuw zou hoeven aanleveren? Of gaat het (ook) om informatie (bijvoorbeeld signalen) die tegenstrijdig is met de informatie die door de accountantsorganisatie is aangeleverd en op basis waarvan de NBA twijfel over de betrouwbaarheid van de kwaliteitsindicatoren zichtbaar kan maken? Tevens is onduidelijk of de accountantsorganisatie wordt geïnformeerd over de openbaarmaking van de aanvullende informatie en daartegen eventueel bezwaar zou kunnen maken.
- ▶ **Wat is de rationale achter de mogelijkheid om de reikwijdte van de kwaliteitsindicatoren te kunnen uitbreiden naar andere controles dan uitsluitend wettelijke controles, maar daarbij de rapportageverplichting uitsluitend te laten blijven gelden voor accountantsorganisaties met een Wta-vergunning?** (Artikel 45c, eerste lid, Wab). Dit zou leiden tot een situatie waarin niet langer sprake is van ‘level playing field’ (of juist van een ‘waterbedeffect’), aangezien ook andere accountants dergelijke andere controles (mogen) uitvoeren, maar daarover blijkbaar geen kwaliteitsindicatoren zouden hoeven rapporteren. Tevens kan hierbij worden opgemerkt

dat in de Wta de controles met een specifiek publiek belang worden aangemerkt als wettelijke controles (waarvoor de wetgever nadere regels heeft gesteld en onafhankelijk publiek toezicht heeft ingesteld) en dat daaruit volgt dat overige controles niet eenzelfde publiek belang dienen.

- ▶ **Zijn de te verwachten baten van de wettelijke rapportageplicht over kwaliteitsindicatoren daadwerkelijk groter dan de te verwachten kosten daarvan?** De memorie van toelichting stelt over de baten dat “van het invoeren van dergelijke kwaliteitsindicatoren op zichzelf geen kwaliteitsverhogend effect kan worden verwacht” en bevat onzes inziens een aanzienlijke onderschatting van de regeldrukgevolgen (zowel de initiële als de structurele kosten).

Hierbij verwijzen wij overigens tevens naar onze separate reactie op het consultatiedocument ‘Audit Quality Indicators’ van de Kwartiermakers Toekomst Accountancysector.

A.2. Intern toezicht

Het wetsvoorstel beoogt een uitbreiding van de reikwijdte van accountantsorganisaties die moeten beschikken over een stelsel van onafhankelijk intern toezicht en een uitbreiding van de bevoegdheden van het intern toezichtorgaan. Vertrekpunt is dat we van mening zijn dat een ontwikkelde governance binnen een accountantsorganisatie, met een goede dialoog tussen bestuur, intern toezicht en aandeelhouders, bijdraagt aan duurzame waardecreatie en daarmee ook aan kwaliteit. We zien dit voorstel dan ook als waardevol.

De volgende punten zijn ons vooralsnog niet volledig duidelijk:

- ▶ **In hoeverre is de goedkeuring van “een voorstel tot winstuitkering” en “investeringen [...]” in de praktijk daadwerkelijk aanvullend ten opzichte van de bevoegdheid die het intern toezichtorgaan op grond van artikel 34e, derde lid, punt d, Bta reeds heeft om goedkeuring te verlenen aan de jaarlijkse begroting van de accountantsorganisatie?** De geplande investeringen en beoogde winst(uitkering) zijn immers onderdeel van die jaarlijkse begroting. Dit betekent dat een intern toezichtorgaan al aan het begin van het boekjaar significante invloed kan uitoefenen op de (kwaliteits)investeringen van de accountantsorganisatie. Daarbij is het overigens de vraag in hoeverre de winstuitkering een goede graadmeter is voor kwaliteit.
- ▶ **Geven de aanvullende goedkeuringsrechten die zijn toegevoegd om aan te sluiten bij het structuurregime ook daadwerkelijk uitdrukking aan de focus van het intern toezichtorgaan op het publiek belang?** Het wetsvoorstel vergt bijvoorbeeld goedkeuring door het intern toezichtorgaan voor het doen van ‘grote’ investeringen, terwijl ten aanzien van kwaliteit juist het doen van *te weinig* investeringen ingrijpen door het intern toezichtorgaan zou vergen.

A.3. Aanwijzingsbevoegdheid NBA

Het wetsvoorstel beoogt de NBA de bevoegdheid toe te kennen een accountantsorganisatie aan te wijzen indien een onderneming of instelling, na voldoende inspanningen, geen accountant heeft kunnen contracteren en de accountantsorganisatie te verplichten die opdracht uit te voeren.

De volgende punten zijn ons vooralsnog niet volledig duidelijk:

- ▶ **Is onderzocht in welke mate kan worden verwacht dat de aanwijzingsbevoegdheid het beoogde effect gaat bereiken, dat wil zeggen dat daadwerkelijk alle controleplichtige**

ondernemingen en instellingen een accountant zullen kunnen contracteren? Wij verwachten dat opdrachten die wij weigeren niet via de aanwijzingsbevoegdheid door de NBA alsnog aan onze organisatie zullen kunnen worden toegewezen. Wij hanteren namelijk een kritisch proces voor het aanvaarden en continueren van klantrelaties en opdrachten, waarin wij klanten en opdrachten weigeren of beëindigen als wij niet (meer) de kwaliteit kunnen leveren die wij willen leveren en van ons mag worden verwacht. Het kunnen leveren van kwaliteit is het onderliggende principe van de wet- en regelgeving die geldt bij het aanvaarden van opdrachten. Dat betekent dat voor de opdrachten die wij in het recente verleden hebben geweigerd, in principe geldt dat wij daarvoor hebben geconcludeerd dat niet was voldaan aan een of meer voorwaarden die de wet- en regelgeving stelt en dat die wet- en regelgeving ons dus dwong tot afwijzing van de klant en/of opdracht, bijvoorbeeld omdat:

- ▷ niet werd voldaan aan de randvoorwaarden voor een controle (NV COS 210.6);
 - ▷ de opdracht niet in onafhankelijkheid kon worden uitgevoerd (artikel 12, eerste lid, onderdeel b, Bta);
 - ▷ geen team kon worden samengesteld met voldoende deskundigheid en capaciteit (artikel 12, eerste lid, onderdeel c, Bta en artikel 15 Bta);
 - ▷ wij de klant onvoldoende integer vonden (artikel 12, eerste lid, onderdeel d, Bta);
 - ▷ de relatie met de klant het vertrouwen in onze organisatie zou kunnen schaden (artikel 21, tweede lid, onderdeel b, punt 3, Wta); en/of
 - ▷ geen risico-georiënteerd cliëntenonderzoek kon worden uitgevoerd of het risico op betrokkenheid bij witwassen en terrorismefinanciering onaanvaardbaar hoog was (artikelen 3-5 van de Wet ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme (Wwft)).
- ▶ **Welke maatregelen zal een accountantsorganisatie kunnen nemen om reputatierisico's en/of aansprakelijkheidsrisico's te beperken, die anderszins zouden hebben geleid tot weigering van een opdracht?** De memorie van toelichting noemt deze risico's als voorbeelden die op zichzelf onvoldoende reden zijn om een controleplichtige entiteit niet als klant te aanvaarden. Wij verwachten dat dergelijke reputatie- en aansprakelijkheidsrisico's juist vaak tevens duiden op een situatie waarin wet- en regelgeving de accountantsorganisatie dwingt tot weigering van de opdracht. Zoals de AFM ook schrijft in haar herziene interpretatie van het begrip 'incident', kan reputatieschade ernstige gevolgen hebben voor het vertrouwen in de accountantsorganisatie. Om een beheerste en integere bedrijfsvoering te waarborgen, worden accountantsorganisaties onder meer geacht relaties met klanten tegen te gaan die het vertrouwen in de accountantsorganisatie of in de financiële markten kunnen schaden. Een verhoogd aansprakelijkheidsrisico, in de zin dat de klant bij ieder verschil van inzicht dreigt met juridische procedures, kan leiden tot een bedreiging van de onafhankelijkheid van de externe accountant en de accountantsorganisatie als gevolg van intimidatie.
- ▶ **Hoe verhoudt de aanwijzing van een accountantsorganisatie door de NBA zich tot de reeds bestaande regels met betrekking tot de benoeming van de accountant bij de klant?** In artikel 2:393, tweede lid, BW is bijvoorbeeld bepaald dat de algemene vergadering, de raad van commissarissen of het bestuur bevoegd is tot het verlenen van de opdracht tot onderzoek van de jaarrekening aan een accountant en dat de aanwijzing van een accountant door generlei voordacht wordt beperkt. In artikel 16 van de EU Auditverordening zijn regels gesteld over de selectie, aanbeveling en benoeming van accountants bij OOB's. Onduidelijk is hoe aan deze regels kan worden voldaan indien de NBA een accountantsorganisatie aanwijst.

- ▶ **Hoe kan de NBA zorgvuldig besluiten over de aanwijzing van een accountantsorganisatie uitsluitend op basis van informatie verstrekt door de aanvrager zonder daarbij tevens informatie te betrekken van de accountantsorganisaties die eerder de opdracht hebben geweigerd en van de accountantsorganisatie die wordt aangewezen om de opdracht uit te voeren?** Artikel 54a, tweede en derde lid, Wab beschrijft uitsluitend welke informatie de aanvrager verstrekt aan de NBA en op basis waarvan de NBA volgens artikel 54b, eerste lid, Wab beslist op de aanvraag. Artikel 54d Wab bevat uitsluitend een verplichting voor accountantsorganisaties om desgevraagd informatie te verstrekken aan de NBA, maar geen verplichting voor de NBA om informatie van accountantsorganisaties te betrekken in haar besluitvorming.
- ▶ **Wat gebeurt er indien de NBA een accountantsorganisatie aanwijst voor een opdracht, maar de accountantsorganisatie geen externe accountant bereid vindt de opdracht uit te voeren?** De ‘acceptatieplicht’ in artikel 54b, vijfde lid, Wab geldt immers uitsluitend voor de accountantsorganisatie en niet voor individuele externe accountants.
- ▶ **Aan welke ‘nadere eisen aan de uitvoering van de opdracht’ die de NBA kan stellen in haar besluit tot aanwijzing van een accountantsorganisatie moet worden gedacht?** (Artikel 54b, derde lid, Wab). En hoe is gewaarborgd dat deze nadere eisen niet de objectiviteit en onafhankelijkheid van de accountant en de accountantsorganisatie bedreigen?
- ▶ **Hoe verhoudt de aanwijzing van een accountantsorganisatie door de NBA zich tot de verplichting voor de accountantsorganisatie om een opdracht te beëindigen, indien na aanvaarding ervan informatie bekend wordt die, was die bekend geweest op het moment van aanvaarding van de opdracht, ertoe zou hebben geleid dat de opdracht niet dan wel in gewijzigde vorm zou zijn aanvaard, tenzij deze in gewijzigde vorm kan worden voortgezet?** (Artikel 13, eerste lid, onderdeel a, Bta). Kan na aanwijzing door de NBA nog sprake zijn van een tussentijdse beëindiging van de opdracht door de accountantsorganisatie? Het zal hier kunnen gaan om informatie die, als de accountantsorganisatie zelf had besloten over de opdrachtaanvaarding, tot weigering zou hebben geleid, maar door de NBA bij aanwijzing van de accountantsorganisatie anders is beoordeeld.
- ▶ **Is, bijvoorbeeld in de kosten-batenanalyse van dit voorstel, voorzien in de mogelijkheid dat sommige ondernemingen of instellingen jaarlijks een aanvraag zullen moeten doen bij de NBA, indien de accountantsorganisatie na afronding van de toegewezen opdracht deze niet wenst te continueren?**
- ▶ **Hoe kan een accountantsorganisatie naar behoren een wettelijke controle uitvoeren indien zij van oordeel is dat zij met de uitvoering van die opdracht wet- en regelgeving overtreedt, maar daarover van mening verschilt met de NBA?** In de memorie van toelichting is vermeld dat het besluit van de NBA op de aanvraag om aanwijzing van een accountantsorganisatie een besluit is in de zin van de Algemene wet bestuursrecht, dat daarvoor bezwaar en beroep openstaan voor belanghebbenden en dat een eventueel bezwaar geen opschortende werking heeft. Dit betekent dat de situatie kan ontstaan waarin de accountantsorganisatie bijvoorbeeld van oordeel is dat zij niet in onafhankelijkheid een wettelijke controle kan uitvoeren, daarover van mening verschilt met de NBA en desondanks de opdracht toegewezen krijgt en verplicht is uit te voeren. Hier is sprake van een patstelling: enerzijds verbiedt wet- en regelgeving de accountantsorganisatie om een wettelijke controle uit te voeren indien zij van oordeel is dat zij die niet in onafhankelijkheid kan uitvoeren en anderzijds verplicht wet- en regelgeving de accountantsorganisatie om te beginnen met de opdrachttuitvoering in afwachting van de bezwaar- en beroepsprocedure omtrent de aanwijzing door de NBA.

Indien een accountantsorganisatie inderdaad gedurende de bezwaar- en beroepsprocedure de opdracht uitvoert en een of meer controleverklaringen afgeeft, vervolgens door de rechter in het gelijk wordt gesteld en de opdracht derhalve niet had hoeven uitvoeren, wat is dan de rechtsgeldigheid en/of waarde van de afgegeven controleverklaring(en)?

- ▶ **Wat gebeurt er indien de NBA negatief beslist op een aanvraag: welke (handhavings)maatregelen zorgen ervoor dat de betrokken onderneming of instelling zodanig verandert dat accountantsorganisaties een toekomstige opdracht wel kunnen aanvaarden? En wat gebeurt er als de NBA positief beslist op een aanvraag, maar zelf ook geen accountantsorganisatie kan vinden om aan te wijzen?** Het wetsvoorstel en de memorie van toelichting geven geen duidelijkheid over deze -niet ondenkbare- scenario's.
- ▶ **Hoe gaat de NBA kunnen beslissen welke vergoeding redelijk is voor de uitvoering van een aangewezen wettelijke controle?** Indien de NBA de vergoeding bepaalt als een vast totaalbedrag, dan zou de NBA in feite ook beslissen over het totaal aantal te bestede uren aan de uitvoering van de opdracht, die enerzijds in geval van dergelijke complexe opdrachten vooraf hoe dan ook moeilijk zijn in te schatten en anderzijds zijn voorbehouden aan de professionele oordeelsvorming van de eindverantwoordelijke accountant (de accountant is immers verantwoordelijk voor de planning van de controle, waaronder het vaststellen van de algehele controleaanpak, en daarmee ook voor de bepaling van de hoeveelheid tijd die nodig is voor de uitvoering van de geplande controlewerkzaamheden). Hoe zou in een dergelijke situatie moeten worden omgegaan met 'meerwerk', bijvoorbeeld vanwege onvoorziene frauderisico's of tekortkomingen in de interne beheersing waarvoor de accountant aanvullende werkzaamheden dient te verrichten?

A.4. AFM-handhaving

Het wetsvoorstel beoogt met betrekking tot het stelsel van kwaliteitsbeheersing van een accountantsorganisatie te regelen dat dat stelsel niet alleen zodanig is ingericht dat wettelijke controles altijd plaatsvinden onder de verantwoordelijkheid van een externe accountant, maar dat het stelsel daarnaast zodanig is ingericht dat het waarborgt dat ernstige tekortkomingen in wettelijke controles worden voorkomen.

De volgende punten zijn ons vooralsnog niet volledig duidelijk:

- ▶ **Welke (gedrags)verandering beoogt deze wetswijziging bij accountantsorganisaties in de praktijk te bewerkstelligen?** Wij verwachten op basis van deze wetswijziging geen materiële verandering ten opzichte van de bestaande praktijk. Accountantsorganisaties hebben immers hun stelsel van kwaliteitsbeheersing ingericht in overeenstemming met zowel de Wta en het Bta, als de nationale en internationale beroepsstandaarden die daarvoor gelden. De Nadere voorschriften kwaliteitssystemen (NVKS) en de International Standard on Quality Control 1 (ISQC1) beschrijven het doel van een stelsel van kwaliteitsbeheersing: een redelijke mate van zekerheid geven dat personen betrokken bij de opdrachtuitvoering de van toepassing zijnde wet- en (beroeps)regelgeving naleven en rapporten afgeven die passend zijn in de gegeven omstandigheden. Dit betekent dat accountantsorganisaties er altijd al naar streven om met hun stelsel van kwaliteitsbeheersing ernstige tekortkomingen in wettelijke controles te voorkomen. Geen enkel stelsel van kwaliteitsbeheersing kan echter een *absolute* zekerheid bieden dat ernstige tekortkomingen worden voorkomen. Het uitvoeren van wettelijke controles is immers mensenwerk, in het bijzonder werk waarbij professionele, situatie-afhankelijke en niet-routinematige oordeelsvorming plaatsvindt, en mensen zijn feilbaar. Het wetsvoorstel

lijkt een dergelijke absolute zekerheid wel te vereisen, gelet op de formulering dat het stelsel ‘waarborgt’ dat ernstige tekortkomingen worden voorkomen. In de wetsgeschiedenis heeft de wetgever toegelicht dat ‘waarborgen’ impliceert dat de accountantsorganisatie dit kan ‘garanderen’ (in tegenstelling tot ‘zorgen voor’, wat impliceert dat de accountantsorganisatie erop toeziet dat en moeite doet dat iets gebeurt of onderhouden wordt). Aangezien geen enkel stelsel zodanig kan zijn ingericht dat is gegarandeerd dat geen enkele ernstige tekortkoming kan plaatsvinden, leidt de formulering van het wetsvoorstel naar onze verwachting tot een situatie waarin accountantsorganisaties vanaf inwerkingtreding in continuïteit in overtreding en beboetbaar zijn. Daarbij merken wij tevens op dat hoewel in de memorie van toelichting wordt gesteld dat “een enkele tekortkoming in een wettelijke controle niet op zichzelf voldoende is om een gebrek in het stelsel van kwaliteitsbeheersing vast te stellen”, deze nuance niet is opgenomen in de wettekst en de memorie van toelichting tegelijkertijd ook stelt dat met dit wetsvoorstel uitvoering wordt gegeven aan de wens van de AFM om accountantsorganisaties “direct en (rechts)persoonlijk verantwoordelijk [te stellen] voor de kwaliteit van individuele wettelijke controles” (onderstreping toegevoegd). Ten slotte biedt het wetsvoorstel geen duidelijkheid over wanneer precies sprake is van een *ernstige* tekortkoming, waardoor hierover in voorkomende gevallen verschil van inzicht kan ontstaan tussen een accountantsorganisatie en de AFM.

- ▶ Hoe verhoudt deze wetswijziging zich tot het uitgangspunt dat het AFM-toezicht zich primair dient te richten op het stelsel van kwaliteitsbeheersing (waarvoor de accountantsorganisatie verantwoordelijk is) en niet op de kwaliteit van individuele wettelijke controles (waarvoor individuele externe accountants verantwoordelijk zijn)? Dit uitgangspunt is onder meer verwoord in de memorie van toelichting bij de inwerkingtreding van de Wta, de uitspraken van de rechter (inzake de AFM vs. EY/PwC), de aanbevelingen van de Cta³, de kabinetsreactie en blijkt tevens uit de doorontwikkelde toezichtstrategie van de AFM. Wij kunnen ons niet aan de indruk onttrekken dat deze wetswijziging, en met name de daarbij gegeven toelichting op de aanleiding en toepassing, in feite de inmiddels achterhaalde toezichtaanpak van de AFM ‘legaliseert’, waarbij de AFM op basis van enkele ‘onvoldoende’ wettelijke controles een bestuurlijke boete kan opleggen aan de accountantsorganisatie voor het niet-naleven van haar zorgplicht dan wel het niet beschikken over een adequaat functionerend stelsel van kwaliteitsbeheersing, zonder daadwerkelijk onderzoek te hebben gedaan naar en tekortkomingen te hebben geconstateerd in het handelen van de accountantsorganisatie⁴. Hoewel met deze wetswijziging blijkbaar wordt beoogd de verantwoordelijkheid van accountantsorganisatie ten aanzien van individuele wettelijke controles te vergroten, lijkt de uitwerking ervan zich te beperken tot het vergemakkelijken van de ‘sanctioneerbaarheid’ van accountantsorganisaties door de AFM. Dit staat haaks op bijvoorbeeld de visie van het CbB die heeft geoordeeld dat beboeting een ultimum remedium is. Het vergroten van de verantwoordelijkheid van de accountantsorganisatie voor de geleverde kwaliteit van wettelijke controles (resultaat) bovenop de verantwoordelijkheid voor het creëren van de juiste randvoorwaarden waarbinnen externe

³ Cta-aanbeveling 19: “De commissie beveelt aan in de uitvoering van het toezicht de beoordeling van kwaliteitsbeheersingsystemen, naast voldoende aandacht voor compliance en de factoren die van materiële invloed zijn op de kwaliteit, centraal te stellen en het bevorderen van kwaliteitsverbetering het doel te laten zijn.”

⁴ De memorie van toelichting stelt: “Indien in het onderzoek van de selectie van wettelijke controles, ernstige tekortkomingen in meerdere wettelijke controles worden geconstateerd, is er voldoende grond om vast te stellen dat het kwaliteitsbeheersingssysteem gebrekkig is.”

accountants wettelijke controles naar behoren kunnen uitvoeren (inspanning), staat op gespannen voet met het gegeven dat het in de praktijk niet de accountantsorganisatie is die de wettelijke controle uitvoert en de controleverklaring afgeeft, maar de externe accountant die daartoe door de accountantsorganisatie is aangewezen. Daarbij geldt overigens zelfs een verbod voor eigenaars, aandeelhouders, (mede)beleidsbepalers en leden van het intern toezichtorgaan van een accountantsorganisatie om zodanige bemoeienis te hebben met de uitvoering van een wettelijke controle dat daardoor afbreuk wordt gedaan aan de onafhankelijkheid en objectiviteit van de externe accountant die namens de betrokken accountantsorganisatie de wettelijke controle verricht (artikel 27 Bta). Gelet op dit verbod is de accountantsorganisatie tot op zekere hoogte beperkt in het kunnen nemen van verantwoordelijkheid voor de geleverde kwaliteit van wettelijke controles, maar is zij daarvoor na invoering van deze wetwijziging wel volledig sanctioneerbaar.

A.5. Melding ernstige tekortkomingen

Het wetsvoorstel beoogt een uitzondering te creëren op de geheimhoudingsplicht voor accountantsorganisaties die aan de AFM melding doen van een door de accountantsorganisatie geconstateerde mogelijke overtreding van de EU-verordening of de bij of krachtens de Wta gestelde voorschriften.

De volgende punten zijn ons voornamelijk niet volledig duidelijk:

- ▶ **Is (uit onderzoek) gebleken dat het aantal meldingen van geconstateerde overtredingen bij de AFM momenteel te laag is en dat de oorzaak hiervan ligt in de geheimhoudingsplicht?** Wij ervaren in de praktijk geen belemmering van de geheimhoudingsplicht om meldingen te doen bij de AFM. Voor welk probleem is dit nu precies een oplossing?
- ▶ **Hoe verhoudt deze wetwijziging zich tot de aanbeveling van de Cta waarop de wetwijziging stelt aan te sluiten?** De Cta formuleerde de volgende aanbeveling: “De commissie beveelt aan bij de toezichthouder een laagdrempelige voorziening in te richten waar accountants en accountantsorganisaties gebreken in de uitvoering van controles door andere accountants of accountantsorganisaties kunnen melden.” De wetwijziging betreft niet de inrichting van een ‘meldvoorziening’, maar uitsluitend het wegnemen van een (vermeende) geheimhoudingsdrempel om te melden. Verder is de aard van de melding zoals beschreven in de wetwijziging veel ruimer dan die in de Cta-aanbeveling. Waar de Cta het uitsluitend heeft over de melding van “gebreken in de uitvoering van controles door andere accountants of accountantsorganisaties”, ziet de wetwijziging op melding van “door de accountantsorganisatie geconstateerde mogelijke overtreding van de EU-verordening of de bij of krachtens deze wet gestelde voorschriften”, waar dus niet alleen daadwerkelijke *geconstateerde*, maar ook *mogelijke* overtredingen onder vallen, als ook mogelijke overtredingen door de eigen accountantsorganisatie of accountants en zelfs overtredingen door de klant. Hoewel het hier gaat om een ‘meldmogelijkheid’ kan onbedoeld de maatschappelijke verwachting ontstaan dat accountantsorganisaties iedere geconstateerde tekortkoming in de eigen organisatie (bijv. uit interne kwaliteitsonderzoeken of monitoringactiviteiten) of bij de klant (bijv. uit de uitvoering van de opdracht) voortaan ook daadwerkelijk gaan melden aan de AFM, zelfs als daarvoor geen meldplicht bestaat.