

Ministerie van Financiën  
T.a.v. de heer mr. W.B. Hoekstra  
Postbus 20201  
2500 EE 's-GRAVENHAGE

Rotterdam, 14 september 2021

REQ5927820/EW/hdb

## Reactie consultatie Wet toekomst accountancysector

Geachte heer Hoekstra,

Graag maakt Ernst & Young Accountants LLP gebruik van de gelegenheid te reageren op uw wetsvoorstel. Het voorstel is gericht op het duurzaam verbeteren van de kwaliteit van de wettelijke controles. Wij onderschrijven deze doelstelling van harte. Wij werken ook nu dagelijks aan het verhogen en duurzaam borgen van de kwaliteit van onze wettelijke controles. Wij beschouwen meer transparantie over onze kwaliteit als belangrijk onderdeel van onze wettelijke taak. Wij staan dan ook onverminderd positief tegenover de aanbevelingen van CTA, de opdracht van de Kwartiermakers en de implementatie van deze voorstellen in wet- en regelgeving.

Wel zijn wij van mening dat het onderhavige wetsvoorstel op onderdelen aanpassing behoeft, enerzijds om er voor te zorgen dat de beoogde doelstelling daadwerkelijk kan worden bereikt, anderzijds vanuit het oogpunt van praktische uitvoerbaarheid. Verder zien wij ook enkele verbeterpunten van meer juridisch technische aard. Onze belangrijkste observaties zien op de volgende onderdelen:

### ► Handhavingsinstrumentarium

Het voorstel creëert de mogelijkheid om bestuursrechtelijke sancties op te leggen aan een accountantsorganisaties voor het falen van individuele accountants zonder dat sprake hoeft te zijn van verwijtbaar handelen of nalaten op organisatieniveau. Het voorstel gaat daarbij ten onrechte uit van de premisse dat een stelsel van kwaliteitsbeheersing de kwaliteit van opdrachten kan garanderen. Wij pleiten er voor om alleen dan bestuursrechtelijke boetes toe te passen, indien sprake is van verwijtbaar handelen of nalaten door de organisatie.

### ► Aanwijzingsbevoegdheid

Wij voorzien dat de wijze waarop de huidige aanwijzingsbevoegdheid wordt voorgesteld frictie kan opleveren met andere bij of krachtens wet gestelde eisen, waaraan een accountantsorganisatie moet voldoen, en op grond waarvan organisaties gerechtvaardigd moeten besluiten om een cliënt of opdracht niet te accepteren. Dit is onder andere gelegen in het feit dat volgens het onderhavig voorstel NBA de naleving van verplichtingen van een accountantsorganisatie gaat beoordelen, primair op basis van door de opdrachtgever aangereikte informatie.

Verder vinden wij het onwenselijk dat NBA via voorwaarden invloed uit zou kunnen oefenen op de wijze waarop de accountant de wettelijke controleopdracht uitvoert. Ook lijkt het voorstel naar ons idee ten onrechte vereisten uit lagere regelgeving, die resulteren in tussentijdse beëindiging van de opdracht, buiten werking te stellen.

► **Kwaliteitsindicatoren**

Wij pleiten voor het uitgangspunt dat AQIs zoveel mogelijk betrekking hebben op wettelijke controles. Alleen dan zal het verschaftte inzicht zo zuiver mogelijk zijn en zijn organisaties het beste vergelijkbaar. De voorgestelde uitbreiding buiten het wettelijk controledomein draagt niet bij aan het beoogde inzicht en leidt tot onevenredige administratieve lasten. Daarbij achten wij het van belang dat NBA alleen die informatie over AQIs publiceert, die door de accountantsorganisaties zelf als zodanig wordt aangeleverd.

Wij zullen onze opmerkingen in het vervolg van deze brief nader toelichten en afsluiten met enkele overige opmerkingen.

### Handhavingsinstrumentarium AFM

Het wetsvoorstel brengt een fundamentele wijziging aan in de verdeling van verantwoordelijkheden tussen enerzijds de accountantsorganisatie en anderzijds de externe accountant. Volgens het voorstel moet het stelsel van kwaliteitsbeheersing als resultaat hebben dat ernstige tekortkomingen in de wettelijke controle worden voorkomen en wordt hieraan een minimum resultaatseis gekoppeld, waarop de AFM op basis van onderzoek van een selectie van controledossiers toezicht kan uitoefenen. Wij maken bezwaar tegen de voorgestelde wijzigingen.

Een stelsel van kwaliteitsbeheersing kan nooit een absolute resultaatsverplichting waarborgen. Internationaal wordt algemeen aanvaard dat een stelsel van kwaliteitsbeheersing slechts een redelijke mate van zekerheid kan bieden, dat opdrachten worden uitgevoerd volgens vereisten uit wet- en regelgeving en zeker geen absolute zekerheid. De internationale kwaliteitsstandard ISQM1 stelt expliciet dat er inherente beperkingen kleven aan een stelsel, bijvoorbeeld als gevolg van menselijke (inschattings)fouten. Hierbij wordt zowel internationaal als door de Nederlandse beroepsreglementering tevens onderkend dat een stelsel van kwaliteitsbeheersing continu moet worden onderhouden, geëvalueerd en bijgesteld. Dit impliceert dat de situatie kan bestaan dat één of meerdere dossiers (ernstige) gebreken bevatten ondanks een afdoende stelsel van kwaliteitsbeheersing. Een wettelijke eis die een zwaardere resultaatverplichting oplegt is om die reden op voorhand niet haalbaar noch uitvoerbaar. Dit geldt des te meer nu de accountantsorganisatie zich op grond van artikel 27 Bta niet te zeer mag bemoeien met de uitvoering van de controle door de externe accountant. Dit maakt ook dat de thans gekozen insteek een systeem invoert, waarin een boete kan worden opgelegd zonder dat sprake is van enig verwijtbaar handelen door de accountantsorganisatie. Wij hechten sterk aan het algemeen uitgangspunt “geen straf zonder schuld” en zien geen reden waarom daarop voor accountantsorganisaties een uitzondering zou moeten worden gemaakt. Het opleggen van een boete zonder dat sprake is van verwijtbaar handelen of nalaten draagt geenszins bij aan het duurzaam borgen van kwaliteit en heeft onzes inziens juist sterk negatieve invloed op de gewenste open cultuur waarin middels een constructieve dialoog geleerd wordt van fouten en continu wordt verbeterd. Wij verzoeken u daarom dringend om het voorstel op dit punt zodanig te herzien, dat aan het opleggen van een bestuursrechtelijke boete altijd verwijtbaar handelen of nalaten van de accountantsorganisatie en niet slechts van individuele externe accountant(s) ten grondslag dient te liggen.

Wij willen benadrukken dat in de CBB-procedure, waar de memorie van toelichting naar verwijst, het handelen van de accountantsorganisatie en het stelsel van kwaliteitsbeheersing in het geheel niet was onderzocht door de toezichthouder. Juist daarin lag voor ons de aanleiding om in bezwaar te gaan tegen de opgelegde boete. Het onderhavige voorstel lijkt nu juist datgene te legaliseren, waartegen wij ons hebben verzet, namelijk het opleggen van boetes zonder aantoonbare verwijtbaarheid bij de accountantsorganisatie. Wij denken dat de voorgestelde wijziging hiermee diametraal staat tegenover de aanbeveling van CTA. Het advies van de commissie was er nu juist op gericht om de inrichting van het systeem van kwaliteitsborging in den brede een centraal onderdeel van het toezicht te laten zijn naast de beoordeling van de (volledigheid) van controledossiers. Wij hechten er aan dat ook deze aanbeveling op juiste wijze onderdeel wordt van het wetsvoorstel.

In de toelichting op het wetsvoorstel wordt opgemerkt dat een uitbreiding wordt voorgesteld ten opzichte van de minimumharmonisatie van Richtlijn 2006/43/EG. Wij zijn van mening dat het huidige wetsvoorstel juist niet voldoet aan de vereiste minimumharmonisatie. Waar in de huidige systematiek de organisatie verantwoordelijk draagt voor de inrichting van de organisatie via het kwaliteitsbeleid en stelsel van kwaliteitsbeheersing, worden in het nieuwe voorstel zowel de externe accountant(s) als de organisatie volledig verantwoordelijk gehouden voor dezelfde tekortkomingen in dossiers zonder dat de rol c.q. verwijtbaarheid van de organisatie hierin wordt onderzocht. Het is echter de facto onmogelijk dat beide partijen de volledige verantwoordelijkheid dragen voor dezelfde tekortkomingen. De enkele presumptie dat bij tekortkomingen in meer dan één dossier sprake zal zijn van een toerekenbare tekortkoming in het stelsel van kwaliteitsbeheersing gaat hierdoor niet op. Werkend vanuit deze aanname blijft onduidelijk of de tekortkoming in een dossier veroorzaakt wordt door de accountantsorganisatie of door de externe accountant. Omdat het voorstel beoogt te straffen op basis van voornoemde presumptie, wordt voorbij gegaan aan het vereiste ex artikel 30 ter onderdeel b van de richtlijn. Dit onderdeel vereist namelijk dat bij de sanctionering rekening wordt gehouden met de mate van verantwoordelijkheid.

Om voornoemde redenen dringen wij er op aan dat altijd aantoonbaar verwijtbaar handelen of nalaten door de organisatie ten grondslag moet blijven liggen aan een eventuele bestuursrechtelijke boete voor de organisatie. Dit vereist nader onderzoek naar de vraag of en zo ja in welke mate de gesignaleerde tekortkomingen te wijten zijn aan enig handelen of nalaten door de accountantsorganisatie. Wij verzoeken u dit uitgangspunt op te nemen in het wetsvoorstel.

### **Aanwijzing van een accountantsorganisatie**

Wij onderschrijven dat het wenselijk is dat controleplichtige entiteiten ook daadwerkelijk worden gecontroleerd. Wij staan om die reden niet onwelwillend tegenover dit ultimatum remedium om een accountantsorganisatie aan te wijzen. Tegelijkertijd zijn wij ook van mening dat het gerechtvaardigd is om cliënten en opdrachten niet te accepteren, indien daartoe gegronde redenen aanwezig zijn, waardoor de acceptatie ook veelal vanuit vereisten in wet- en regelgeving niet mogelijk is. Wij signaleren dat het huidige voorstel tot aanwijzing op sommige punten frictie kan opleveren met de bestaande wettelijke eisen, waar een accountantsorganisatie aan moet voldoen. Verder merken wij op dat de problematiek waarop de aanwijsbevoegdheid ziet zich met name voordoet bij enkele kleinere beursgenoteerde ondernemingen en niet in de markt in brede zin. Wij verzoeken dan ook om de aanwijzing te beperken tot beursgenoteerde ondernemingen en andere OOB's.

#### Beoordeling voldoen voorwaarden artikel 54b lid 1 onderdeel c

Artikel 54b WAB bevat de wettelijke basis voor NBA om te kunnen beslissen op een verzoek tot aanwijzing van een accountantsorganisatie. NBA dient onafhankelijk te besluiten over deze aanvraag. Wij vinden het vreemd, dat het voorstel er van uit lijkt te gaan dat het bestuur van NBA bij het beantwoorden van de vraag in hoeverre aan de in artikel 54b, eerste lid, opgenomen criteria is voldaan kan oordelen, wanneer zij enkel en alleen door de onderneming of instelling wordt gevoed met informatie. Naar onze overtuiging is het niet aan NBA om te besluiten of een instelling aan de voorwaarden voldoet van onderdeel c, welke vereisten niet aan de controlecliënt maar aan de accountantsorganisatie zijn opgelegd (de onafhankelijkheid, het stelsel van kwaliteitsbeheersing en de integere bedrijfsvoering van accountantsorganisaties). Wij verzoeken u om in de wet te verankeren dat NBA pas over kan gaan tot enige aanwijzing, nadat zij bij de relevante kantoren informatie heeft ingewonnen over het al dan niet voldoen aan deze voorwaarden.

#### Beoordeling(sruimte) NBA

Wij vinden het opmerkelijk dat het voorstel aan NBA beoordelingsruimte lijkt toe te kennen bij haar oordeel of op basis van de door de onderneming of instelling verkregen inlichtingen aan de voorwaarden voor aanwijzing is voldaan. Wij zijn van mening dat een algemene beoordelingsruimte ten aanzien van de eisen genoemd in artikel 54b lid 1 WAB strijdig is met teksten in de toelichting, waaruit volgt dat NBA de beoordeling door de accountantsorganisatie(s) dient te volgen:

“Ook blijven andere in wet- en regelgeving opgenomen eisen aan accountantsorganisaties onverkort van toepassing. [...] Hiermee wordt beoogd te voorkomen dat accountantsorganisaties die ondernemingen of instellingen hebben geweigerd als klant aan te nemen om redenen van onafhankelijkheid of integriteit, waartoe zij op grond van wet- en regelgeving verplicht zijn, via een aanwijzingsbevoegdheid alsnog gedwongen worden de wettelijke controle van die controlecliënt te verrichten”.

Wij kunnen ons voorstellen dat NBA bijvoorbeeld wel beoordelingsruimte heeft bij de vraag of de onderneming of instelling voldoende (tijdig) inspanningen heeft verricht om een accountant aan te trekken en of er geen onredelijke voorwaarden worden gesteld, maar juist niet ten aanzien van de vraag of aan de voorwaarden ex artikel 54b lid 1 onderdeel c wordt voldaan. Wij verzoeken u nader te duiden dat NBA de beoordeling van de vereisten uit onderdeel c door de accountantsorganisaties dient te volgen.

#### Onredelijke voorwaarden

Artikel 54b stelt als eis dat de onderneming of instelling geen onredelijke voorwaarden mag hebben gesteld, onder andere ten aanzien van de vergoeding voor het verrichten van de wettelijke controle. Wij zijn van mening dat deze bepaling ten onrechte uitgaat van het perspectief dat de onderneming of instelling voorwaarden stelt aan de vergoeding die de opdracht tot wettelijke controle met zich meebrengt. Bij complexere opdrachten, die met meer onzekerheden zijn omgeven, zoals nieuwe cliënten met onvoldoende interne beheersing, is het zeer gebruikelijk dat niet op basis van een vaste vergoeding wordt gewerkt, maar op basis van een vooraf overeengekomen grondslag voor vergoeding en een inschatting van de benodigde uren. Kernvraag zou dan ook moeten zijn of de accountantsorganisatie bereid is om tegen een redelijke (grondslag voor) vergoeding en onder redelijke overige voorwaarden de opdracht uit te voeren, waarbij de accountantsorganisatie de voor haar gebruikelijke uitgangspunten moet kunnen blijven hanteren. Onderhavige procedure mag immers niet verworden tot een instrument om lagere vergoedingen af te dwingen, zo stelde ook CTA.

### Voorwaarden aan de uitvoering van de opdracht

Wij maken bezwaar tegen het voorschrift van artikel 54b lid 3 WAB, waarmee het NBA bestuur nadere eisen kan stellen aan de uitvoering van de opdracht. Het wetsvoorstel noch de toelichting geven nadere duiding aan deze bevoegdheid om voorwaarden te stellen. De achterliggende ratio en doelstelling van deze mogelijkheid om voorwaarden te stellen begrijpen wij daarom niet. De uitvoering van de opdracht is en blijft de ongedeelde verantwoordelijkheid van de externe accountant. Evenzeer als het bestuur van een accountantsorganisatie ex artikel 27 Bta niet zodanige bemoeienis mag hebben met de uitvoering van de opdracht, zo past het ook niet dat het NBA bestuur via voorwaarden invloed uitoefent op de wijze waarop de accountant de wettelijke controleopdracht dient uit te voeren. Nu het wetsvoorstel aan de bevoegdheid om voorwaarden te stellen in het geheel geen grenzen stelt, wordt onvoldoende geborgd dat de accountant objectief en onafhankelijk zijn opdracht kan uitvoeren. Wij verzoeken u om die reden juist in het voorstel te verwerken dat geen voorwaarden aan de uitvoering van de opdracht kunnen worden gesteld.

### Reikwijdte van de aanwijzing

Gedwongen huwelijken zijn over het algemeen niet de meest gelukkige. Indien een accountant verplicht wordt aangesteld voorzien wij een verhoogd risico op verschillen van inzicht tussen de aangewezen accountantsorganisatie en de betreffende onderneming, bijvoorbeeld over de noodzaak van (aanvullende) werkzaamheden of de door de accountant gevraagde (aanvullende) informatie. Een dergelijk verschil van inzicht kan escaleren en er in voorkomende situaties toe leiden, dat de accountant(sorganisatie) het noodzakelijk acht om een wettelijke controleopdracht tussentijds te beëindigen. Een wettelijke plicht tot het verrichten van de controle, zoals voorgesteld in artikel 54 lid 5, conflicteert echter met vereisten uit andere of lagere wet- en regelgeving, zoals bijvoorbeeld Wwft, artikel 13 Bta of Standaard 240.39, die kunnen nopen om de opdracht tussentijds te beëindigen, indien hiertoe gerechtvaardigd aanleiding mocht ontstaan. Wij zien graag verduidelijkt, dat artikel 54 lid 5 een verplichting inhoudt om de wettelijke controleopdracht te aanvaarden in plaats van een verplichting om de opdracht te verrichten.

### Kwaliteitsindicatoren

#### Uitbreiding reikwijdte buiten wettelijke controles

Wij onderschrijven de beoogde transparantie door middel van Audit Quality Indicators (AQIs). Om een uniforme toepassing én vergelijkbaarheid zo veel mogelijk te waarborgen hechten wij er aan dat voor alle accountantsorganisaties gelijke voorschriften gelden en dat AQIs zo consistent mogelijk worden toegepast. Wij kunnen ons om die reden dan ook niet vinden in het uitgangspunt, dat een organisatie in de rapportage van AQIs geen onderscheid behoeft aan te brengen in de type controles (wettelijk versus niet-wettelijk). Naar onze mening is het beter om als uitgangspunt te nemen, dat AQIs zoveel als mogelijk alleen betrekking hebben op wettelijke controles. Alleen op die wijze zal het verschafte inzicht zo zuiver mogelijk zijn en tussen organisaties het beste vergelijkbaar. Alleen indien het redelijkerwijs niet mogelijk is om alleen over wettelijke controles te rapporteren, zou met een toelichting dienaangaande breder mogen worden gerapporteerd.

Voorgaande impliceert ook dat wij de uitbreiding van de AQIs buiten het wettelijk controledomein, zoals wordt voorgesteld in artikel 45c, niet passend achten, omdat dat het de transparantie over de AQIs in wettelijke controles vertroebelt.

Daarnaast bestaan er praktische belemmeringen ten aanzien van de uitvoering, omdat voor alle administratieve vastleggingen naast het bestaande onderscheid tussen wettelijk en niet-wettelijke controles ook onderscheid moet worden aangebracht tussen niet-wettelijke controles, die wel relevant zijn voor de AQI rapportage en de niet-wettelijke controles die niet relevant zijn. Ook roept deze uitbreiding de vraag op of ook bijzondere controleopdrachten in de AQIs moeten worden verwerkt. Overigens zijn wij van mening dat het voorstel de administratieve lasten, die verbonden zijn aan de rapportering van AQIs, sterk onderschat. Het voorstel lijkt verder in het geheel geen rekening te houden met de naar ons idee significante aanvullende administratieve lasten, die zijn verbonden aan de uitbreiding van de AQIs buiten het wettelijk controledomein. Wij achten deze aanvullende lasten van deze uitbreiding niet in verhouding staan tot de zeer beperkte toegevoegde waarde, te meer nu deze uitbreiding het lastiger maakt om inzicht te verkrijgen in de kwaliteit van wettelijke controles. Wij verzoeken u dan ook af te zien van deze uitbreiding.

De uitbreiding van AQIs buiten de wettelijke controles is naar onze mening ook niet in lijn met het gelijkheidsbeginsel, nu alleen kantoren met een Wta-vergunning verplicht worden te rapporteren over AQIs over niet-wettelijke controles, terwijl kantoren die zonder een dergelijke vergunning dezelfde opdrachten mogen uitvoeren, deze verplichting niet wordt opgelegd, hetgeen marktverstrend werkt.

#### Publicatieplicht informatie waarover NBA reeds beschikt

In artikel 45a lid 3 wordt voorgesteld dat NBA informatie over prestaties van accountantsorganisaties op basis van de kwaliteitsindicatoren, die zij reeds onder zich heeft, ook openbaar moet maken. Wij missen de toelichting op en ratio van deze verplichting. Wij zijn van mening dat de rolverdeling tussen betrokken partijen eenduidig moet zijn. Het is de verantwoordelijkheid van de accountantsorganisaties om tijdig de informatie inzake de AQIs aan te leveren. NBA publiceert de door de accountantsorganisaties verstrekte informatie en AFM houdt hierop toezicht. In deze rolverdeling past het niet dat NBA zelfstandig nagaat of zij nog beschikt over meer of andere informatie inzake de AQIs van een specifiek kantoor, laat staan dat zij een wettelijke plicht kent om deze informatie openbaar te maken. Een dergelijke verplichting kan bovendien de vrijwillige informatiedeling tussen kantoren en NBA mogelijk schaden. Wij verzoeken dan ook om de tweede volzin in artikel 45a lid 3 te laten vervallen.

#### Evaluatie kwaliteitsindicatoren

Artikel 45b WAB verplicht het bestuur tot het uitvoeren van een periodieke evaluatie van de AQIs. Blijkens de aanpassing van artikel 19 WAB wordt beoogd dat deze evaluatie wordt voorbereid door een onafhankelijke commissie. Wij hechten er aan dat voldoende transparant wordt wat (het resultaat van) de betrokkenheid is van deze onafhankelijke commissie bij deze evaluatie. Wij pleiten er derhalve voor om in artikel 54b WAB vast te leggen dat het bestuur over deze betrokkenheid en het advies van de commissie verslag dient te doen.

#### Overige opmerkingen

Wij plaatsen nog de volgende overige opmerkingen bij het voorstel:

1. Wij verzoeken om de inwerkingtreding van artikel VI onderdeel C te herzien door dit onderdeel per direct inwerking te laten treden voor alle klachten, die op het tijdstip van inwerkingtreding van de wet nog niet aanhangig zijn gemaakt bij de Accountantskamer. Zo wordt voorkomen dat dit onderdeel feitelijk pas na verloop van tien jaar effectief wordt.

2. Wij missen in artikel I een aanpassing van artikel 5 lid 2 WAB. Als gevolg van het vervallen van paragraaf 2.5 en daarmee ook artikel 17 zouden wij verwachten dat in artikel 5 lid 2 WAB de passage “, met uitzondering van de afgevaardigden, bedoeld in artikel 17, derde lid,” komt te vervallen.
3. Wij stellen voor om in artikel 45c lid 1 WAB na de tekst “van toepassing is ten aanzien” het woord “van” in te voegen.

Graag maken wij ook van deze gelegenheid gebruik om het belang te benadrukken van het versterken van de gehele financiële keten. Wij pleiten in dat kader voor de invoering van een wettelijke verplichting voor een “in control statement” voor grote ondernemingen. Ook achten wij een rapportageplicht over continuïteit en frauderisico's voor ondernemingen noodzakelijk. Zo kan het verruimen van de communicatie door de accountant over deze onderwerpen hand in hand gaan met de verslaggeving door ondernemingen hierover en kan de accountant het beste bij zijn rol als controleur van de verslaggeving van de onderneming blijven.

Tot slot willen wij u vriendelijk verzoeken om toekomstige voorstellen ter nadere uitwerking van onderhavig wetsvoorstel in lagere regelgeving, zoals Bta, ook te consulteren, gezien de complexiteit en impact die deze nadere uitwerkingen kunnen hebben op de sector en de controlecliënten.

Hoogachtend,  
Ernst & Young Accountants LLP

prof. dr. A. de Bos RA

drs. P.J.A. Gabriëls RA