

Vereenvoudiging en versterking toezicht

b. Versterking handhavingsinstrumentarium¹

Deze wetswijziging komt voort uit de wens van de AFM om accountantsorganisaties 'direct en (rechts)persoonlijk verantwoordelijk [te stellen] voor de kwaliteit van individuele wettelijke controles'. De AFM is van mening dat uit uitspraken van het College van Beroep voor het bedrijfsleven (CBb, 18 juni 2019) volgt dat zij accountantsorganisaties niet rechtstreeks juridisch kan aanspreken op de kwaliteit van de wettelijke controle. Door de uitspraken wordt het toezicht volgens de AFM minder effectief.² De Commissie toekomst accountancysector beveelt in haar eindrapport geen versterking van het toezicht/handhavingsinstrumentarium van de AFM aan.

De voorgestelde wijziging van artikel 18, tweede lid van de Wta, voorziet in de uitbreiding van de verantwoordelijkheid van een accountantsorganisatie voor de uitkomsten van het kwaliteitsbeheersingssysteem: Het stelsel van kwaliteitsbeheersing is zodanig ingericht dat het waarborgt dat ernstige tekortkomingen in wettelijke controles worden voorkomen. Hiermee beoogt de wetgever ook na de bovengenoemde jurisprudentie recht te doen aan de invloed van de accountantsorganisatie op de kwaliteit van de wettelijke controle en aan de centrale rol die het kwaliteitsbeheersingssysteem in het toezicht vervult.³

Juridisch perspectief

Accountantsorganisaties aanspreken op ernstige tekortkomingen in individuele wettelijke controles is alleen mogelijk als duidelijk is dat die tekortkomingen zijn ontstaan vanwege duidelijke omissies in het stelsel. Uit de uitspraak van Rechtbank Rotterdam (20 december 2017, 16/7329, bevestigd in hoger beroep) volgt: *'Uit de voorgaande citaten blijkt dat de wet- en besluitgever ter borging van de kwaliteit van wettelijke controles en daarmee de kwaliteit van accountantsverklaringen een systeem voor ogen heeft gestaan waarin de accountantsorganisatie en haar externe accountants ieder een eigen verantwoordelijkheid hebben. De verantwoordelijkheid van de externe accountants komt tot uitdrukking in hun verplichting de wettelijke controles overeenkomstig de in de Wta en het Bta gestelde eisen uit te voeren.*

Op de accountantsorganisatie rust de verantwoordelijkheid de naleving van deze verplichting te faciliteren en te stimuleren, alsook in te grijpen als het daarbij fout gaat of dreigt te gaan. Deze verantwoordelijkheid van de accountantsorganisatie is als algemene norm opgenomen in artikel 14 van de Wta en is vertaald in het verplichte stelsel van kwaliteitsbeheersing en het ten aanzien daarvan door de accountantsorganisatie te voeren beleid (het kwaliteitsbeleid). Het kwaliteitsbeleid is ruimer dan het stelsel van kwaliteitsbeheersing en omvat al hetgeen een bepalende invloed heeft op het kwaliteitsgericht denken en handelen binnen de accountantsorganisatie.'

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. Alleen met een dergelijk onderzoek wordt rechtstreeks inzicht verkregen in de wijze waarop de accountantsorganisatie invulling geeft aan haar wettelijke verplichtingen, in het bijzonder de op grond van artikel 14 van de Wta op haar rustende zorgplicht. Feitelijk is dit de kern van de uitspraak van het College van Beroep voor het bedrijfsleven (CBb) in hoger beroep. De huidige wetteksten van zowel Wta (artikel 14, 14a, 18 en 18a en 21), Wtra en Bta bieden de toezichthouder die mogelijkheid om onderzoek te doen.

¹ Dit voorstel tot wijziging van de wet vloeit niet voort uit het rapport van de Commissie toekomst accountancysector en is ook geen aanbeveling van de Commissie.

² Zie Wetgevingsbrief AFM 2020: <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/kamerstukken/2020/04/24/bijlage-3.-wetgevingsbrief-afm-2020>

³ Memorie van toelichting bij Wetsvoorstel toekomst accountancysector, pagina 32

Het CBB volgt het (thans ingenomen) standpunt van de AFM niet, dat het bewijs van overtreding van artikel 14 van de Wta niet mede op bevindingen ten aanzien van het stelsel van kwaliteitsbeheersing van de accountantsorganisatie hoeft te worden gebaseerd. De AFM vindt (in het voorliggende geval) dat uit de aard, ernst en hoeveelheid van de geconstateerde tekortkomingen in wettelijke controles kan al worden geconcludeerd dat sprake is van een tekortkoming in de naleving van de zorgplicht.

Naar het oordeel van het College kunnen tekortkomingen in de controlewerkzaamheden van de externe accountants, hoe ernstig ook, niet zonder meer tot de conclusie leiden dat de accountantsorganisatie nalatig is ten aanzien van de op haar rustende zorgplicht. Indien sprake is van tekortkomingen bij de uitvoering van de wettelijke controle zal, om een overtreding van de zorgplicht te kunnen vaststellen, tevens duidelijk moeten zijn dat de oorzaak van de geconstateerde tekortkomingen op eigen handelen of nalaten van de accountantsorganisatie is terug te voeren. De aard, ernst en hoeveelheid van de tekortkomingen in de controlewerkzaamheden van de externe accountants zeggen op zichzelf beschouwd, onvoldoende over een eigenstandige gedraging van de accountantsorganisatie om een overtreding van de zorgplicht van artikel 14 van de Wta te kunnen vaststellen.

Het College is met de Rechtbank van oordeel dat om inzicht te verkrijgen in de wijze waarop de accountantsorganisatie invulling geeft aan haar wettelijke verplichtingen, - in het bijzonder de op grond van artikel 14 van de Wta op haar rustende zorgplicht -, er in de meeste gevallen niet aan valt te ontkomen (enig) onderzoek naar (de opzet en werking van) het stelsel van kwaliteitsbeheersing en/of het kwaliteitsbeleid te doen. Van het niet naleven van de zorgplicht kan overigens ook sprake zijn zonder dat tekortkomingen in de uitvoering van wettelijke controles zijn geconstateerd.⁴

Huidige wetgeving -waarop Rechtbank Rotterdam en het CBB hun oordeel baseren-, is hier dus niet de beperkende factor. Dat is de eigen onderzoeksopzet en -uitvoering (methodologie) van de toezichthouder. Het toezicht van de AFM is niet minder effectief vanwege jurisprudentie maar vanwege de gehanteerde toetsingsmethodologie. De toezichthouder maakt geen gebruik van de mogelijkheden die de wet haar nu al geeft. De wet hoeft daarvoor niet te worden aangepast. De AFM kan de uitgewerkte eisen die gesteld worden aan het stelsel van kwaliteitsbeheersing (hoofdstuk 5, Bta) toetsen en de accountantsorganisatie aanspreken op haar zorgplicht.⁵

Toezichtspraktijk

Handhaven begint bij toezicht houden. Gedragstoezicht, dat de AFM uitoefent, heeft kwaliteitsverbetering en leren van fouten tot doel. Daar zit een zeker opvoedkundig element in, dat we in de dagelijkse toezichtspraktijk niet terugvinden.⁶ Punten als belonen en terechtwijzen, discussie over wat wel en wat niet hoort (tussen toezichthouder en ondertoezichtgestelden) zijn niet aan de orde. In de uitvoering ervaren we dat de toezichthouder haar wijze van toezicht te 'strafrechtelijk' insteekt (op zoek naar fouten in plaats van constateren of iets wel of niet voldoet), en wordt normstelling, opsporing, vervolging en bestraffing op een onnatuurlijke wijze vermengd.

Vanaf de aanvang van het toezicht heeft de AFM als onderzoeksmethodiek gekozen voor het op enkele punten onderzoeken van een beperkt aantal, specifiek op extra foutkansen geselecteerde controledossiers, zonder aandacht te besteden aan de rol van de accountantsorganisaties in de kwaliteit van die dossiers. Daarmee kan geen evenwichtig oordeel worden verkregen op de vraag of de accountantsorganisatie voldoet aan de geldende eisen omdat niet alle dossiers voor selectie in aanmerking komen.

⁴ Zie uitspraak CBB, 18 juni 2019; <https://ap.lc/wG5W1>

⁵ Zie <https://wetten.overheid.nl/BWBR0020184/2020-10-29#Hoofdstuk5>

⁶ Zie bijvoorbeeld ook het pleidooi van Garvelink in het Financieele Dagblad (28 april 2018): 'Nederland is het FC Barcelona van de accountancy'.

Daarnaast blijkt in de praktijk, dat de geselecteerde dossiers door de AFM zeer intensief worden beoordeeld. Een en ander komt dicht bij een poging de controle te herhalen (“reperformance”) hetgeen gezien het ontbreken van de cliëntrelatie, onmogelijk is. Gezien het doel van de beoordeling is een dergelijke intensieve beoordeling onnodig. De nadruk bij de beoordeling moet liggen op het vormen van een oordeel over de werking van het stelsel van kwaliteitsbeheersing. De beoordeling van een dossier is daartoe een middel. Geen doel op zich.

De AFM is een en andermaal gewezen op het feit dat hun onderzoeken de conclusies niet konden dragen maar heeft deze waarschuwingen systematisch genegeerd. Ook uit de uitspraak van het CBB in 2019 valt af te leiden dat de onderzoeksmethodiek niet voldoet. Zowel de omvang van het onderzoek als het feit dat geen aandacht werd besteed aan de rol van de accountantsorganisatie, zijn elementen die een rol speelden. Ook besteedt het CBB in haar uitspraak uitdrukkelijk aandacht aan het feit dat het gaat om een inspanningsverplichting van de accountantsorganisatie. Van een resultaatsverplichting (zoals die bij vervoerders geldt) kan gegeven de complexiteit geen sprake zijn, stelt het CBB.

De handelwijze heeft het toezicht en de accountancysector geen goed gedaan. De Commissie toekomst accountancysector zegt erover in haar eindrapport dat *‘de AFM in haar communicatie de confronterende toonzetting te lang heeft doorgezet, ondanks het feit dat de sector wel aanzienlijke maatregelen heeft genomen om de kwaliteit te verbeteren en er aanwijzingen zijn dat dit ook, zij het langzaam, tot verbetering leidt. De commissie ziet dat de AFM aanpassingen in haar toezicht overweegt. Dit betreft zowel de focus van haar toezicht – van dossierbeoordeling naar een meer integrale beoordeling van het kwaliteitsbeheersingssysteem, mede naar aanleiding van de genoemde uitspraak van het CBB – als de toonzetting. Dat is positief en de commissie meent dat er alle aanleiding is om een dergelijke aanpassing ook snel door te voeren.’*

Wetenschappelijk onderzoekers die de inrichting van het toezicht en de rol van de AFM onder de loep namen, concluderen: *‘Naar onze mening is de uitspraak van het CBB in lijn met de toezichtaanpak zoals het oorspronkelijk bedoeld is. Daar komt bij dat de Accountantskamer de aangewezen instantie is om uitspraken te doen in geval van vermeende misstappen in de beroepsuitoefening (Wet Tuchtrechtspraak Accountants). Ook merken wij op dat de gang van zaken niet bijdraagt aan het borgen van het maatschappelijk vertrouwen in accountants. De uitspraak van het CBB wijst er op dat zorgvuldig(er) moet worden omgegaan met het publiekelijk duiden van het bestaan van een prestatiekloof als het gaat om het naleven van de zorgplicht op basis van de gewraakte AFM onderzoeken (zie ook CTA 2020, p 107–108)’.*⁷

Reactie op rechterlijke uitspraken

De AFM reageert nu op het oordeel van het CBB met de mededeling de minister van Financiën te verzoeken om de bestaande – ondeugdelijke - onderzoeksmethode bij wet toch toe te staan. Een inhoudelijke motivering waarom de toezichthouder meent dat de methode toch verantwoord zou kunnen zijn, of op welke wijze de bestaande methode in een uitgebreider en adequater onderzoek kan worden geïntegreerd, heeft steeds ontbroken. Ook de wetgevingsbrief 2020 bevat geen deugdelijke argumenten. De toezichthouder volstaat met de mededeling dat het toezicht moeilijk en minder effectief is.

In het voorliggend consultatiedocument honoreert de minister van Financiën de wensen van de AFM. In zijn motivering is bijzonder dat de minister suggereert dat de jurisprudentie op dit punt wordt verwerkt. Jurisprudentie wordt juist ‘onschadelijk’ gemaakt, terwijl de aanwijzingen van de rechter worden genegeerd.

⁷ Zie Wallage P, Brink-van der Meer A, Gold A (2020) Het toezicht door de AFM. Maandblad Voor Accountancy en Bedrijfseconomie 94(1/2): 47-54.

Een ander belangrijk onderdeel in de redenering is dat het kwaliteitsbeheersingssysteem van accountantsorganisaties een resultaatverplichting zouden behoren te kennen in plaats van een inspanningsverplichting.⁸

Het onderscheid tussen resultaatverplichting en inspanningsverplichting behoort tot de dogmatiek van het recht. De tegenstelling is in de loop der tijd wel genuanceerd maar is toch in de kern overeind gebleven. Voor goederen en eenvoudige processen kan men spreken van een resultaatverplichting. Bij intellectuele arbeid (arts, advocaat) gaat het om een inspanningsverplichting. Dat accountantsorganisaties een resultaatverplichting wordt opgelegd en daarmee een soort risico-aansprakelijkheid (in tegenstelling tot een schuld aansprakelijkheid) is ongekend. Een dergelijke verplichting is ook nooit aan een activiteit inzake kwaliteit in een wet verbonden.

Daarnaast heeft de minister zich waarschijnlijk niet gerealiseerd welke enorme impact een dergelijke verplichting zou gaan hebben. Een accountantsoordeel behelst naast feitelijke vaststellingen in zekere mate - evenals een rechterlijk oordeel -, interpretaties en subjectieve inschatting van een aantal elementen die bijdragen aan het oordeel en de verklaring. Die interpretaties en schattingen zijn niet of slechts met onmogelijke inspanningen te uniformeren. Het opzetten van een absoluut sluitend kwaliteitsbeheersingssysteem is onmogelijk.

Voor efficiënt en effectief toezicht is geen wetwijziging nodig maar een andere toetsingsmethodologie waarbij de AFM een direct verband tussen het kwaliteitsbeleid en het kwaliteitsbeheersingsstelsel van de accountantsorganisatie en de kwaliteit van (meerdere) afzonderlijke controledossiers aantoonde. Wij dringen er bij de minister van Financiën en de toezichthouder op aan om voor alles gebruik te maken van de (onderzoeks- en toezicht)mogelijkheden die huidige wetgeving biedt, en de wijze van toetsing van het kwaliteitsbeheersingssysteem én het kwaliteitsbeleid conform de aanwijzingen van de rechter (jurisprudentie) in te richten.

Van inspanningsverplichting naar resultaatverplichting?

De wetgever benadrukt met het nu voorliggende wetsvoorstel dat de verplichting van een accountantsorganisatie om een kwaliteitsbeheersingssysteem te hebben niet alleen bepaalde inspanningen vereisen, maar dat deze inspanningen van de accountantsorganisatie ook tot resultaat moeten hebben dat ernstige tekortkomingen in de wettelijke controle worden voorkomen. De accountantsorganisatie zal moeten waarborgen dat de manier waarop zij invulling geeft aan de verplichting om een kwaliteitsbeheersingssysteem te hebben, succesvol is.

Het voorstel voorziet in de wettelijke verankering van een minimumeis aan de resultaten die worden bereikt door het stelsel van kwaliteitsbeheersing. Volgens de wetgever wordt hiermee enerzijds recht gedaan aan het uitgangspunt dat een enkele tekortkoming in een wettelijke controle niet op zichzelf voldoende is om een gebrek in het stelsel van kwaliteitsbeheersing vast te stellen. In dat geval valt het geconstateerde gebrek onder de verantwoordelijkheid van de externe accountant, niet van de accountantsorganisatie. Anderzijds wordt volgens de wetgever recht gedaan aan de grotere verantwoordelijkheid van een accountantsorganisatie ten aanzien van de uitkomst van de wettelijke controles.

⁸ De Memorie van toelichting (pagina 12-13) vermeldt: Met het nu voorliggende wetsvoorstel wordt benadrukt dat de verplichting om een kwaliteitsbeheersingssysteem te hebben niet alleen bepaalde inspanningen van een accountantsorganisatie vereisen, maar dat deze inspanningen ook tot resultaat moeten hebben dat ernstige tekortkomingen in de wettelijke controle worden voorkomen. Anders gezegd, het voorstel voorziet in de wettelijke verankering van een minimumeis aan de resultaten die worden bereikt door het stelsel van kwaliteitsbeheersing.

Artikel 18, tweede lid, van de Wta

De voorgestelde wijziging van artikel 18, tweede lid, van de Wta roept meerdere vragen op. We vragen de minister dan ook om verduidelijking op verschillende punten. In de eerste plaats vragen we ons af of de minister met de wijziging van artikel 18, tweede lid, Wta beoogt een resultaatsverplichting op te leggen aan accountantsorganisaties. Dit betekent namelijk voor accountantsorganisaties dat dit direct tot een overtreding van artikel 18, tweede lid, Wta zou leiden, als de toezichthouder ernstige tekortkomingen in wettelijke controles constateert.

In feite betekent dit dat - naast de tuchtrechtelijke gevolgen voor de individuele accountant - een accountantsorganisatie automatisch, zonder nadere belangenafweging kan worden beboet. Als met de uitbreiding van artikel 18, tweede lid, Wta inderdaad een resultaatsverplichting wordt beoogd, kan de minister dan toelichten waarom de wetgever deze verplichting evenredig acht? Het opleggen van een bestuurlijke boete wordt indringend door de rechter getoetst op basis van het criterium 'passend en geboden'. Kan de minister uiteenzetten hoe de toezichthouder bij het opleggen van een bestuurlijke boete in dit geval de evenredigheid afweegt, aangezien door de beoogde wetswijziging weinig tot geen ruimte is voor een belangenafweging?

Criteria en beoordeling

Voorts vraagt SRA zich af hoe de manier wordt beoordeeld, waarop de accountantsorganisatie invulling geeft aan de verplichting om een kwaliteitsbeheersingssysteem te hebben dat 'succesvol' is. De minister van Financiën⁹ stelt dat de verantwoordelijkheidsverdeling bij de huidige wetgeving intact blijft, maar dat de accountantsorganisatie bij de voorgestelde wetswijziging moet waarborgen dat het kwaliteitsbeheersingssysteem 'succesvol' is. In de Memorie van toelichting wordt niet toegelicht welke criteria worden gehanteerd bij de beoordeling van de vraag of sprake is van een succesvol kwaliteitsbeheersingssysteem.

De minister stelt wel dat de verplichting om een kwaliteitsbeheersingssysteem te hebben niet alleen bepaalde inspanningen van een accountantsorganisatie vereisen, maar dat deze inspanningen ook een bepaald resultaat dienen te hebben. Als de wijziging wordt doorgevoerd moet het voor een accountantsorganisatie duidelijk zijn, aan dat hand van welke beoordelingscriteria wordt getoetst of het kwaliteitsbeheersingssysteem succesvol is. Uit oogpunt van rechtszekerheid vraagt SRA de minister om te verduidelijken wat de beoordelingscriteria zullen zijn bij het kwaliteitsbeheersingssysteem van accountantsorganisaties.

Ernstige tekortkomingen

In de beoogde wetswijziging wordt gesproken over 'ernstige tekortkomingen'. Ook op dit punt vraagt SRA de minister, vanuit het oogpunt van rechtszekerheid, om verduidelijking. Wanneer is sprake van ernstige tekortkomingen? Zijn deze ernstige tekortkomingen alle van dezelfde aard?

De Memorie van toelichting spreekt over ernstige tekortkomingen in *meerdere* wettelijke controles.¹⁰ SRA vraagt de minister om bevestiging of dit betekent dat ernstige tekortkomingen van dezelfde aard enkel bij meerdere wettelijke controles kunnen leiden tot handhavend optreden door de toezichthouder.

Ook zien we graag bevestigd dat bijvoorbeeld een ernstige tekortkoming in één controle niet leidt tot het oordeel dat sprake is van een ernstige tekortkoming. Dit om te voorkomen dat een enkele schending van de Nadere voorschriften controle- en overige standaarden ('NV COS') al zou kunnen leiden tot het oordeel 'ernstige tekortkoming'.

SRA vraagt de minister van Financiën om bij de beoogde wetswijziging de zinsnede toe te voegen "ernstige tekortkomingen naar het oordeel van een gemiddelde, normaal handelende en goed oplettende accountant". Deze toevoeging verduidelijkt de norm waaraan de accountant dient te voldoen, ter voorkoming van een willekeurig, eigen oordeel door de toezichthouder.

⁹ Wetsvoorstel toekomst accountancysector, Memorie van toelichting, pagina 13

¹⁰ Wetsvoorstel toekomst accountancysector, Memorie van toelichting, pagina 32

Uit de praktijk blijkt dat de controlerende toezichthouder zijn eigen oordeel in de plaats stelt van de controlerend accountant. SRA stelt zich op het standpunt dat dit niet de juiste maatstaf is, aangezien er altijd interpretatieverschillen kunnen zijn en de controlerende toezichthouder daarnaast geen cliëntcontact heeft.

Onderzoekselectie

Met betrekking tot het onderzoek of sprake is van ernstige tekortkomingen in wettelijke controles, vraagt SRA zich af op welke wijze de toezichthouder dossiers zal gaan selecteren. In de huidige praktijk selecteert de AFM voornamelijk door te sturen op risicovolle dossiers. Om te komen tot een objectief oordeel op basis van de mogelijke selectie van dossiers, verzoekt SRA de minister in de Memorie van toelichting op te nemen dat de selectie van dossiers willekeurig en bijvoorbeeld niet gericht op één specifieke sector moet zijn. Hiermee wordt gewaarborgd dat de toezichthouder dossiers willekeurig en op volledig aselechte wijze selecteert.

We hechten eraan een aantal andere kanttekeningen bij dit voorstel te maken:

1. De wet- en besluitgever hebben ter borging van de kwaliteit van wettelijke controles en daarmee van de kwaliteit van accountantsverklaringen een systeem voor ogen (gehad) waarin de accountantsorganisatie en haar externe accountants ieder een eigen verantwoordelijkheid hebben. Het is de externe accountant die verantwoordelijk is voor de uitvoering van de wettelijke controle (artikel 1f van de Wta), de externe accountant herstelt de tekortkomingen met betrekking tot de wettelijke controle (artikel 25b van de Wta). Het is de externe accountant die certificerende bevoegdheid kent, de accountantsverklaring afgeeft en ondertekent (artikel 29 van de Wta). En is daarop ook aanspreekbaar: De externe accountant is met zijn beroepsmatig handelen onderworpen aan tuchtrechtspraak via (in eerste aanleg) de Accountantskamer (artikel 31 van de Wta).

Door accountantsorganisaties met het voorstel nu ook te betrekken en verantwoordelijk te stellen voor de uitkomst van de wettelijke controle, wordt een essentiële hoeksteen verwijderd; een hoeksteen van alle internationale wet- en regelgeving voor accountants, die de basis vormt voor de EU-regelgeving en de Nederlandse wetgeving op dit terrein.
--

2. Onderkent de wetgever (c.q. toezichthouder) met dit voorstel wel voldoende de dynamiek tussen de verantwoordelijkheid voor het kwaliteitsbeheersingsstelsel en de verantwoordelijkheid voor de kwaliteit van een individueel controledossier? Het stelsel van kwaliteitsbeheersing beïnvloedt de kwaliteit van wettelijke controles. Maar de kwaliteit van de wettelijke controle is niet alleen afhankelijk van het stelsel van kwaliteitsbeheersing.
3. In tegenstelling tot de huidige wezenlijk andere benadering van de rechters rond het vraagstuk over de verantwoordelijkheid en zorgplicht van accountantsorganisaties¹¹, introduceert de wetgever gezien de woordkeuze in de Memorie van toelichting een resultaatsverplichting voor de accountantsorganisatie, niet passend binnen de bovengenoemde dynamiek en niet passend binnen de huidige scheiding van normadressanten en daarmee samenhangende verantwoordelijkheid en binnen de Wta.
4. In dat kader: De tekst van de wet zelf laat ruimte voor interpretatie en daarmee ruimte om er een inspanningsverplichting in te lezen. De Memorie van toelichting laat die ruimte volstrekt niet. De vraag doet zich dan ook voor in hoeverre een rechterlijk college zich bij interpretatie van de voorgestelde wetgeving zal willen baseren op de motivering van de Memorie van toelichting. Belangrijker: Geen enkele partij kan echter op deze wijze zeker zijn hoe de besluitvorming in een gerechtelijke procedure uitvalt. Dat lijkt ons niet de bedoeling van de wetgever.

¹¹ Zie ECLI:NL:CBB:2019:234, Uitspraak CBB, onder meer punt 2.7

5. De Memorie van toelichting laat voor de toezichthouder de mogelijkheid nadrukkelijk open om eventueel geconstateerde gebreken via de bestuursrechtelijke procedure aan te kaarten, zonder dat van de gebreken in individuele dossiers toetsing via de tuchtrechtelijke procedure heeft plaatsgevonden. Hierbij dient te worden bedacht dat bij de bestuursrechtelijke procedure geen volledige inhoudelijke toetsing plaatsvindt en geen accountants betrokken zijn, dit in tegenstelling tot de tuchtrechtelijke procedure.
6. De accountantsorganisatie moet volgens het voorstel in ieder geval succesvol waarborgen dat het gehanteerde kwaliteitsbeheersingssysteem ernstige tekortkomingen in meerdere wettelijke controles worden voorkomen. Er is in onze waarneming nog nooit een kwaliteitsbeheersingssysteem ontworpen (zelfs niet in de lucht- of ruimtevaart of bij de toepassing van kernenergie), dat ernstige tekortkomingen kan voorkomen: noch incidenteel, noch systematisch. Gezien de absolute formulering in de Memorie van toelichting kan de vraag worden gesteld of een stelsel van kwaliteitsbeheersing überhaupt aan deze eis kan voldoen en zo ja, hoe dit dan moet worden ingericht en welke consequenties een en ander heeft voor de daaruit voortvloeiende kosten.
7. De Toelichting (artikelsgewijs) bij de Memorie van toelichting vermeldt: *‘Het gaat hierbij om ernstige tekortkomingen waaronder bijvoorbeeld de naleving van de beroepsstandaarden waarbij het oordeel in de controleverklaring niet is onderbouwd met voldoende en geschikte controle-informatie.’* De vraag die dit oproept is in hoeverre een systeem (processen, procedures, grondbeginselen) het professioneel judgement van de externe accountant kan sturen, daarbij in overweging nemend dat de externe accountant opereert binnen een principle based omgeving van beroepsstandaarden en normen. Hoe kijkt de minister hiertegen aan?
8. Bovendien gaat wetgever hier voorbij aan de rol en functie van de accountant, en de grenzen die met de controle samenhangen: een (externe) accountant kan nooit absolute zekerheid verschaffen.¹²
9. Ook gaat de wetgever voorbij aan de basis van de Nederlandse wet-en regelgeving, die ten aanzien van de kwaliteitsbeheersing gevormd wordt door uitgebrachte kwaliteitsbeheersingsstandaarden van de International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). Op dit moment geldt International Standard on Quality Control 1 (ISQC 1). Naar de toekomst is het van belang te signaleren, dat de IAASB eind 2020 een herziene standaard op dit gebied heeft uitgebracht, afgekort genaamd ISQM 1. Deze herziene standaard is van toepassing vanaf 15 december 2022. ISQM 1 vormt dus de meest actuele internationale standaard op het gebied van kwaliteitsbeheersing.

In ISQM 1 wordt in artikel 14 het doel van een systeem van kwaliteitsbeheersing als volgt verwoord: *‘The objective of the firm is to design, implement and operate a system of quality management for audits or reviews of financial statements, or other assurance or related services engagements performed by the firm, that provides the firm with reasonable assurance that:*
(a) The firm and its personnel fulfill their responsibilities in accordance with professional standards and applicable legal and regulatory requirements, and conduct engagements in accordance with such standards and requirements; and
*(b) Engagement reports issued by the firm or engagement partners are appropriate in the circumstances.’*¹³

¹² Zie Richtlijn 2006/43/EG, artikel 25 bis, Reikwijdte van de controle: Onverminderd de verslagleggingseisen als bedoeld in artikel 28 van deze richtlijn en, in voorkomend geval, de artikelen 10 en 11 van Verordening (EU) nr. 537/2014, biedt de wettelijke controle geen zekerheid omtrent de toekomstige levensvatbaarheid van de gecontroleerde entiteit noch van de efficiëntie of de doeltreffendheid waarmee het bestuurs- of leidinggevende orgaan de bedrijfsvoering van de entiteit ter hand heeft genomen of zal nemen.

¹³ 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

'Reasonable assurance' wordt in artikel 16(s) van ISQM 1 gedefinieerd als een hoog maar niet absoluut niveau van assurance. De facto is dus in deze meest recente standaard sprake van een inspanningsverplichting, niet van een resultaatverplichting.

10. De Memorie van toelichting vermeldt dat de toezichthouder bij constatering van ernstige gebreken in meerdere wettelijke controles, op basis van onderzoek van 'een selectie van controledossiers' handhavend kan optreden:

Ten aanzien van de term 'selectie' wordt overwogen dat voor de vaststelling door de AFM van een overtreding van deze bepaling enerzijds geen representatieve of omvangrijke steekproef of omvangrijke selectie vereist is, maar anderzijds de selectie een dermate omvang moet hebben dat inderdaad met recht kan worden beweerd dat de geconstateerde tekortkomingen een gebrekkig stelsel van kwaliteitsbeheersing weerspiegelen. Gedacht kan worden aan ca. 10 wettelijke controles bij een grote oob-accountantsorganisatie; voor een accountantsorganisatie die minder wettelijke controles verricht, kan een kleinere selectie voldoende zijn.¹⁴

We verzoeken de minister dit in relatie tot de verschillende regimes voor oob- en niet-oob-accountantsorganisaties te verduidelijken en daarbij ook het proportionaliteitsbeginsel uit artikel 48a, lid 4 van de Wta, te betrekken. Hoe werkt deze maatregel bijvoorbeeld uit bij een accountantsorganisatie opererend in het niet-oob-segment, met een portefeuille van 20 wettelijke controleopdrachten? Aan welke selectie moeten we dan denken? En waar ligt dan verhoudingsgewijs de grens/norm als het gaat om 'een constatering van ernstige gebreken bij meerdere controles', dat onderzoek naar het kwaliteitsbeheersingssysteem rechtvaardigt?

11. De minister verwijst in de Memorie van toelichting naar artikel 52 van de Richtlijn¹⁵. Dat artikel ziet op minimumharmonisatie en stelt: 'De lidstaten die de wettelijke controle van jaarrekeningen verplicht stellen, kunnen strengere voorschriften vaststellen, tenzij in de tekst van de richtlijn anders is vermeld'. Dit artikel is onzes inziens niet echt helder. Wat zijn 'strengere voorschriften' en waar zien die voorschriften op: op de wettelijke controle of op het kwaliteitsstelsel? Kan de minister dat nader toelichten?

Daarnaast stelt de Memorie van toelichting: "[v]oor zover het voorgestelde artikel 18, tweede lid, een uitbreiding bevat ten opzichte van de in Richtlijn 2006/43/EG opgenomen bepalingen ten aanzien van het kwaliteitsbeheersingssysteem bevat, is het van belang dat die richtlijn minimumharmonisatie bevat, tenzij in de tekst van de richtlijn anders is vermeld (hetgeen hier niet aan de orde is)".¹⁶

SRA betwijfelt of het standpunt van de minister van Financiën dat nadere voorschriften mogen worden gesteld aan de controle juist is. Indien met de beoogde wetswijziging is bedoeld dat een verschuiving plaatsvindt van een inspanningsverplichting naar een resultaatverplichting voor accountantsorganisaties, is sprake van een verzwaring.

In de rechtspraak is geoordeeld dat de tekortkomingen in de controlewerkzaamheden niet zonder meer kunnen leiden tot een schending van de zorgplicht van accountantsorganisaties¹⁷. Nu met het wetsvoorstel is beoogd om ten opzichte van de huidige wet- en regelgeving een verzwaring aan te brengen, bevat het voorgestelde artikel 18, tweede lid, Wta in zoverre wel een uitbreiding. Kan de minister toelichten waarom hij meent dat er geen sprake is van een uitbreiding ten opzichte van de in Richtlijn 2006/43/EG opgenomen bepalingen?

Related Services Engagements, IAASB (pagina 7), <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-Quality-Management-ISQM-1-Quality-Management-for-Firms.pdf>

¹⁴ Wetsvoorstel toekomst accountancysector, Memorie van toelichting, pagina 32-33

¹⁵ Richtlijn 2006/43/EG, artikel 52

¹⁶ Wetsvoorstel toekomst accountancysector, Memorie van toelichting, pagina 13

¹⁷ CBb 18 juni 2019, ECLI:NL:CBB2019:235

Daarbij is ook van belang of de uitbreiding van het voorgestelde artikel 18, tweede lid, Wta niet verder gaat dan de verplichtingen op grond van wet- en regelgeving in andere lidstaten. Een dergelijk onderzoek ter onderbouwing van de uitbreiding van artikel 18, tweede lid, Wta ontbreekt in het beoogde wetsvoorstel. SRA vraagt zich bovendien af of de wijziging van een inspanningsverplichting naar een resultaatsverplichting niet verder gaat dan noodzakelijk is, gelet op artikel 5, vierde lid, van het Verdrag betreffende de Europese Unie. Kan de minister verduidelijken dat dit naar haar oordeel niet het geval is?

12. Met de voorgestelde wijziging in artikel 18, lid 2 van de Wta ontstaat een relatie met het (gewijzigde) artikel 22a Wta en artikel 34e Bta), waarin bepaald wordt dat het interne toezichtorgaan - naast onder meer toezicht houden op het stelsel van kwaliteitsbeheersing van de accountantsorganisatie -, ook goedkeuringsrechten krijgt bij besluiten ten aanzien van het stelsel van kwaliteitsbeheersing. Dit roept de vraag op welke (juridische) implicaties de gedeelde invloed op de besluitvorming en de goedkeuring van het interne toezichtorgaan ten aanzien van besluiten over het stelsel van kwaliteitsbeheersing hebben: wordt het interne toezichtorgaan hiermee medeverantwoordelijk en daarmee aanspreekbaar dan wel aansprakelijk op de uitkomsten van het kwaliteitsbeheersingssysteem, zoals verwoord in de voorgestelde wijziging van artikel 18, tweede lid van de Wta? We verzoeken de minister dit te verduidelijken.
13. Hoe relateert de minister van Financiën deze dichtgetimmerde juridische constructie aan de gewenste openfoutcultuur en lerende organisatie, en het voorkomen van een afvink- en angstcultuur binnen de sector?
14. De Memorie van toelichting stelt: *'Met deze wijziging wordt tevens recht gedaan aan de aanbeveling (nr. 19) van de Cta dat het stelsel van kwaliteitsbeheersing centraal onderdeel moet zijn in het toezicht.'* Aanbeveling 19 Cta luidt: De commissie beveelt aan in de uitvoering van het toezicht de beoordeling van kwaliteitsbeheersingssystemen, naast voldoende aandacht voor compliance en factoren die van materiële invloed zijn van de kwaliteit, centraal te stellen en het bevorderen van kwaliteitsverbetering het doel te laten zijn.

Onzes inziens komt de Cta tot deze aanbeveling vanwege (onder meer) de constatering, verwoord bij (440): *Het doel van het toezicht zou, naast de enge handhaving van de toepasselijke wettelijke eisen, het bevorderen van kwaliteitsverbetering van de wettelijke controle moeten zijn. De toezichthouder zou daar samen met de accountantsorganisaties werk van moeten maken. Dit vraagt een positief-kritische, op lerend vermogen gebaseerde houding. Wanneer kantoren onvoldoende meewerken, treedt zij wel streng op.*¹⁸

SRA is het in dit kader niet eens met de argumentatie van de minister, als zou de wijziging van artikel 18, lid 2 recht doen aan de aanbeveling van de Cta.

15. Samenvattend: naar onze mening worden essentiële hoekstenen uit het bestaande bouwwerk van regelgeving, toezicht en rechterlijke toetsing verwijderd, waardoor de rechtsbescherming van betrokken partijen ernstig wordt aangetast.

¹⁸ Vertrouwen op controle, rapport van de Commissie toekomst accountancysector (15 januari 2020), pagina 111

Tekstueel

Gezien het bovenstaande raden wij de minister van Financiën af om de wet te wijzigen, en juist de toezichthouder aan te moedigen om gebruik te maken van de huidige mogelijkheden die van wetswege worden geboden.

Niettegenstaande dit advies, plaatsen we de volgende tekstuele kanttekeningen bij de wijziging van artikel 18 van de Wta, daarbij ook verwijzend naar de toelichting in en bij de Memorie van toelichting:

1. De formulering van de aanvulling van artikel 18 is zeer absoluut: gesproken wordt over “waarborgen”. Alternatief zou zijn: “het redelijke waarborgen omvat om te voorkomen dat ernstige tekortkomingen aanwezig zijn in meerdere wettelijke controles”. Zoals eerder bij punt 9 (hierboven) wordt vermeld, spreekt de laatste internationale standaard voor kwaliteitsbeheersing ISQM1 over ‘reasonable assurance’, een hoog maar geen absoluut niveau van assurance.
2. Het begrip “ernstige tekortkomingen” wordt niet gedefinieerd. Ook de toelichting is bijzonder vaag over de (zelfde) aard van de tekortkomingen en de frequentie van aanwezig zijn daarvan. Gedoeld wordt in ieder geval op tekortkomingen, geconstateerd door de toezichthouder; rechterlijke toetsing daarvan (met name tuchtrechtelijke toetsing) van deze tekortkomingen ontbreekt. Al met al is sprake van een bepaling, die zeer veel ruimte biedt aan de toezichthouder. Kan de minister dit expliciteren?
3. De Memorie van toelichting spreekt van ‘ernstige tekortkomingen in meerdere wettelijke controles’. Wat bedoelt de wetgever met ‘meerdere’? Zijn dat er twee? Meerdere, gerelateerd aan wat? Wanneer kun je spreken van een mogelijk falen van een kwaliteitsbeheersingssysteem? Kan de minister dit nader toelichten?
4. De overweging van de minister rond ‘de selectie van dossiers’ biedt ruime interpretatie, met name voor niet-oob-accountantsorganisaties van verschillende omvang. We verzoeken de minister dit nader te duiden.