

Consultatie Wet toekomst accountancysector

A. Dieleman RA¹

Begin juli 2021 is door de Minister van Financiën het consultatieproces gestart van de Wet toekomst accountancysector. In dat verband zijn het concept-wetsvoorstel en de concept-Memorie van Toelichting (verder aangeduid als 'concept-MvT') gepubliceerd². De redenen voor dit concept-wetsvoorstel zijn (samengevat): de conclusies van de AFM over het achterblijven van de kwaliteit van de wettelijke controles naar aanleiding van onderzoeken bij de OOB-accountantsorganisaties, de conclusies en adviezen van de Monitoring Commissie Accountancy en tot slot het rapport en de aanbevelingen van de begin januari 2019 door de Minister van Financiën ingestelde Commissie toekomst accountancysector ('Cta')³. De Minister heeft de Tweede Kamer toegezegd het overgrote deel van de aanbevelingen van de Cta over te nemen; de nu voorliggende consultatiedocumenten zijn daarvan het resultaat.

Het concept-wetsvoorstel bevat voorstellen tot wijziging van de Wet op het accountantsberoep ('Wab'), de Wet toezicht accountantsorganisaties ('Wta') en de Wet tuchrechtspraak accountants ('Wtra')

Deze bijdrage aan TvJ gaat in op de volgende onderwerpen uit de consultatiedocumenten⁴:

- modernisering governance NBA;
- audit quality indicators;
- governance accountantsorganisaties;
- aanwijzingsbevoegdheid voor ondernemingen zonder accountant;
- vereenvoudiging en versterking toezicht op accountantsorganisaties (door de AFM);
- mogelijkheid om gebreken in een wettelijke controle te melden bij de AFM;
- wijzigingen in het tuchtrecht voor accountants.

Modernisering governance NBA

Over de modernisering van de governance bij de NBA kan ik kort zijn. De belangrijkste voorgestelde wijziging voorziet in het einde van de zogenoemde ledengroepen bij de NBA (openbaar accountants, intern accountants, overheidsaccountants en accountants in business). In plaats daarvan krijgt de NBA de mogelijkheid de organisatiestructuur in te richten op

basis van kennisontwikkeling, kennisdeling en vernieuwing van het beroep. Dat leidt tot het instellen van zogenoemde Faculties en Communities. Faculties zijn vakinhoudelijke platforms gericht op de ontwikkeling van het beroep. Op dit moment zijn Faculties voorzien op de volgende deelgebieden: a) ethiek, cultuur en gedrag; b) business en management; c) opstellen, samenstellen en verantwoorden; en d) audit en assurance. Communities zijn platforms waar accountants elkaar kunnen 'ontmoeten' om kennis en ervaring uit te wisselen.

Doelstelling van deze wijzigingen is om de NBA (nog) beter in staat te stellen één van de wettelijke taken (de bevordering van een goede uitoefening van het accountantsberoep) uit te voeren.

Audit quality indicators

Het concept-wetsvoorstel geeft, door middel van een voorgenomen wijziging van de Wab, de Minister van Financiën de bevoegdheid om kwaliteitsindicatoren vast te stellen (de zogenoemde 'audit quality indicators'). De eerste set kwaliteitsindicatoren wordt vastgesteld op basis van een voorstel van de kwartiermakers⁵. Deze hebben hiervoor een consultatiedocument uitgebracht waarop tot 19 september 2021 kon worden gereageerd⁶. In het consultatiedocument worden de volgende kwaliteitsindicatoren voorgesteld; ingedeeld in de categorieën Dossierkwaliteit, Kwaliteitsbeheersingssysteem, Context en Ketten:

1. Anton Dieleman RA is directeur vaktechniek bij Mazars, voorzitter van het Adviescollege Beroepsreglementering van de NBA en lid van de redactie van dit tijdschrift.
2. <https://www.internetconsultatie.nl/wettoekomstaccountancysector>.
3. Voor meer informatie over de instelling van de Cta; het onderzoek door de Cta en de aanbevelingen verwijs ik naar het artikel 'Ontwikkelingen in accountancy' van mr. dr. J.E. Brink – van der Meer (Tijdschrift voor jaarrekeningenrecht – maart 2021).
4. Het onderwerp 'vakbekwaamheid accountants uit derde landen' laat ik onbesproken in mijn bijdrage.

5. Voor meer informatie over deze kwartiermakers verwijs ik eveneens naar het artikel 'Ontwikkelingen in accountancy' van mr. dr. J.E. Brink – van der Meer (Tijdschrift voor jaarrekeningenrecht – maart 2021).
6. <https://www.internetconsultatie.nl/aqiaccountancysector>

Dossierkwaliteit

- betrokkenheid externe accountant
- fouten in de jaarrekening;
- fraude en continuïteit;

Kwaliteitsbeheersingssysteem

- kwaliteitsverhogende maatregelen;
- bevindingen in het kwaliteitsbeheersingssysteem;

Context

- cultuur;
- verloop in controleteam;
- innovatiebereidheid;
- budgetoverschrijding;

Keten

- opdrachtgeverstevredenheid.

Alle accountantsorganisaties worden verplicht periodiek te rapporteren aan de NBA over de kwaliteitsindicatoren. Het bestuur van de NBA maakt deze informatie vervolgens openbaar. Volgens de concept-MvT heeft het publiceren van deze kwaliteitsindicatoren per accountantsorganisatie de volgende doelstellingen:

- ondersteunen van organisaties bij het selecteren van een accountantsorganisatie;
- het fungeren als prikkel voor accountantsorganisaties om de resultaten van de kwaliteitsindicatoren steeds verder te verbeteren; en
- inzichtelijk maken op welke punten moet worden bijgestuurd.

Bij algemene maatregel van bestuur kan worden bepaald dat de kwaliteitsindicatoren ook van toepassing zijn op andere opdrachten dan alleen wettelijke controles. Volgens de concept-MvT gaat het dan om controles die op grond van andere wettelijke bepalingen dan de Wta verplicht zijn. De verplichting blijft overigens beperkt tot de accountantsorganisatie. Dat roept soms uitvoeringsvraagstukken op, omdat dergelijke opdrachten niet altijd door de accountantsorganisatie worden uitgevoerd, maar soms door een netwerkorganisatie van die accountantsorganisatie. Daarnaast kan sprake zijn van kwaliteitsindicatoren waarvan het complex (of soms onmogelijk) is om die voor de accountantsorganisatie afzonderlijk vast te stellen, omdat de brongegevens voor het bepalen van de indicator op het hele (Nederlandse) netwerk betrekking hebben. Denk hierbij aan indicatoren op het terrein van cultuur en gedrag, opleiding, innovatie, investeringen etc. Uiteraard is over de kwaliteitsindicatoren veel meer te zeggen, maar dat valt buiten het bestek van deze bijdrage.

Governance accountantsorganisatie

Het concept-wetsvoorstel beoogt de governance van accountantsorganisaties op twee punten te versterken. Allereerst krijgt het orgaan belast met intern toezicht op de accountantsorganisaties (veelal een raad van commissarissen) extra bevoegdheden. De

volgende besluiten vereisen voorafgaande goedkeuring van het toezichthoudend orgaan⁷:

- een voorstel tot winstuitkering;
- het aangaan of verbreken van een duurzame samenwerking tussen de accountantsorganisatie of een afhankelijke maatschappij met een andere organisatie (indien dit van ingrijpende betekenis is voor de accountantsorganisatie);
- het nemen van een deelneming ter grootte van minimaal 25% van het eigen vermogen van de accountantsorganisatie; dan wel het ingrijpend vergroten of verminderen van het belang in een dergelijke deelneming;
- investeringen van ten minste 25% van het eigen vermogen van de accountantsorganisatie;
- beëindigen van de arbeidsovereenkomst van een aanmerkelijk aantal werknemers.

Deze goedkeuringsprocedure is grotendeels gelijk aan de in artt. 2:164 en 274 BW opgenomen procedure voor besluiten die onder het structuurregime van een naamloze, resp. besloten vennootschap voorafgaande goedkeuring van de raad van commissarissen vereisen.

Accountantsorganisaties met een zogenoemde OOB-vergunning hebben op dit moment al de verplichting een toezichthoudend orgaan in te stellen. Die verplichting wordt met het concept-wetsvoorstel uitgebreid tot de grootste accountantsorganisaties (naar verwachting zijn dat er volgens de concept-MvT tien tot vijftien – naast de zes OOB-accountantsorganisaties). Van een grote accountantsorganisatie is sprake als deze gedurende drie opeenvolgende jaren aan de volgende criteria voldoet:

- de omzet uit wettelijke controles bedraagt ten minste EUR drie miljoen per boekjaar; en
- er worden per boekjaar ten minste 150 wettelijke controles verricht.

De verplichting tot het instellen van een toezichthoudend orgaan ontstaat na verloop van een jaar na afloop van de drie aaneengesloten boekjaren (en vervalt als een accountantsorganisatie vervolgens drie opeenvolgende boekjaren niet meer aan de genoemde criteria voldoet).

Aanwijzingsbevoegdheid voor ondernemingen zonder accountant

Een bijzonder in het oog springende wijziging is de zogenoemde aanwijzingsbevoegdheid voor ondernemingen zonder accountant (ook wel aangeduid als 'verweesde' controlecliënten)⁸. Ondernemingen die ondanks redelijke inspanningen geen accountant hebben kunnen vinden voor het laten controleren van de jaarrekening, kunnen de NBA verzoeken daarvoor een accountantsorganisatie aan te wijzen. Dit aspect is met name in het nieuws gekomen vanwege

7. Voorgestelde nieuwe lid 8 in art. 22a Wta

8. Voorgestelde artt. 54a-54e van de Wab

beursfondsen die geen accountant kunnen vinden voor de controle van de jaarrekening. Zo houdt de VEB een overzicht bij van beursfondsen die geen accountant kunnen vinden voor de controle van de jaarrekening⁹. De aanwijzingsbevoegdheid die nu in de Wab wordt voorzien is overigens niet beperkt tot beursfondsen, maar geldt voor alle wettelijke controles onder de Wta. De NBA wijst vervolgens een accountantsorganisatie aan die verplicht is de controle van de jaarrekening van de desbetreffende organisatie uit te voeren. Bij de toewijzing door de NBA moet deze er rekening mee houden dat de accountantsorganisatie die de opdracht krijgt toegewezen kan (blijven) voldoen aan:

- de eisen met betrekking tot onafhankelijkheid, het stelsel van kwaliteitsbeheersing en de integere bedrijfsvoering;
- de bepalingen uit de EU-Verordening betreffende specifieke eisen voor de wettelijke controles van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang;
- de Wta; en
- de Wet ter voorkoming van witwassen en financiering van terrorisme.

Vooropgesteld: het is begrijpelijk dat het vanuit het publiek belang als onwenselijk wordt gezien dat jaarrekeningen van controleplichtige ondernemingen niet gecontroleerd kunnen worden; dat geldt zeker voor beursfondsen. Maar tegen een dergelijke aanwijzingsbevoegdheid zijn ook de nodige bezwaren in te brengen:

Nederland hanteert het (algemene) rechtsbeginsel van contractsvrijheid. Dat betekent dat partijen vrij zijn of onderling een overeenkomst wordt aangegaan en onder welke voorwaarden dat gebeurt. Dat geldt derhalve ook voor accountantsorganisaties. Een aanwijzingsbevoegdheid van de NBA kan met het voorgaande op gespannen voet staan.

Accountantsorganisaties moeten vervolgens een externe accountant vinden om de aan hen toegewezen opdracht uit te voeren. Die externe accountants moeten voldoen aan de fundamentele beginselen die zijn opgenomen in de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA). Belangrijke beginselen uit die VGBA zijn objectiviteit en deskundigheid en zorgvuldigheid. Als sprake is van omstandigheden die deze fundamentele beginselen bedreigen, moet een accountant maatregelen nemen om dat te voorkomen. Het onder druk (en eventuele andere door de NBA opgelegde voorwaarden) moeten aanvaarden van een controle-opdracht is een voorbeeld van een mogelijke bedreiging. Dé maatregel die accountants hiervoor kunnen inzetten en logischerwijs het meest voor de hand ligt, is het niet aanvaarden van een dergelijke opdracht!

Accountantsorganisaties zijn commerciële organisaties; dat wordt hen regelmatig voor de voeten geworpen in debatten over controlekwaliteit. Dat accountantsorganisaties deze 'verweesde' controlecliënten niet willen accepteren, moet dan blijkbaar een andere oorzaak hebben. En daarvan is in de meeste situaties ook sprake. Het zegt namelijk vooreerst iets over deze organisaties zelf; hun stelsel van interne beheersing en de governance en de tekortkomingen daarin. Zoals de bestuursvoorzitter van de NBA al eerder treffend verwoordde: *"Niet elk bedrijf heeft recht op een accountant. Een accountant moet je verdienen"*¹⁰. Als dergelijke organisaties eerst hun eigen interne organisatie op orde brengen, zal het vinden van een accountant(sorganisatie) voor de controle van de jaarrekening vermoedelijk geen probleem vormen.

Als de controlecliënt en de accountantsorganisatie geen overeenstemming kunnen bereiken over de vergoeding, beslist het bestuur van de NBA hier ook over¹¹. Gelet op de aard van deze cliënten en opdrachten kan ik me weinig anders voorstellen dan accountantsorganisaties die dergelijke opdrachten alleen willen uitvoeren op basis van 'uren maal tarief'. De NBA kan mijns inziens niet veel argumenten aanvoeren om hiertegen bezwaar te maken en een vaste vergoeding voor te schrijven. De huidige onafhankelijkheidsregels in de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO) gaan niet concreet in op een bedreiging voor de onafhankelijkheid als gevolg van een te lage vergoeding. Maar dat gaat veranderen. De International Ethics Standard Board for Accountants heeft juist over dit onderwerp eerder dit jaar de volgende aanpassing in de Standaarden opgenomen, om duidelijk te maken dat een te lage vergoeding een onafhankelijkheidsbedreiging oplevert:

*"Pressure exerted by a professional accountant on another professional accountant to provide professional services at a fee level that does not allow for sufficient and appropriate resources (including human, technological and intellectual resources) to perform the services in accordance with technical and professional standards."*¹²

Zoals hiervoor reeds opgemerkt is de keerzijde van de medaille het publiek belang; het is onwenselijk dat een jaarrekening van een organisatie niet wordt gecontroleerd. Daarom verwacht ik dat, rekening houdend met de hiervoor genoemde bezwaren, de NBA uiteindelijk wel in veel gevallen tot benoeming van een accountant(sorganisatie) kan overgaan. Het probleem ontstaat, naar ik verwacht, vervolgens bij de uitvoering van die opdracht. Accountantsorganisaties zullen de voorwaarden waaronder zij de opdracht uitvoeren juridisch robuust doortimmerd in

9. <https://www.veb.net/beurs/bedrijven-zonder-accountant>

10. 'Accountants nerveus over leegloop bij controle op beursfondsen' – Financieel Dagblad, 26 maart 2019.

11. Voorgestelde art. 54c Wab

12. Final-Pronouncement-Fees - <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Final-Pronouncement-Fees.pdf>

een opdrachtbevestiging vastleggen. Denk daarbij aan de (al genoemde) omvang van de vergoeding, afspraken over de op te leveren controle-informatie, de kwaliteit hiervan en het tijdspad voor het aanleveren ervan. Vanwege het al door mij geduide aspect van een onvoldoende governance-kwaliteit bij dit type organisaties laten de problemen die kunnen ontstaan zich raden. Met mogelijk als gevolg een tussentijdse beëindiging van de opdracht door de accountantsorganisatie – waarna het hele proces opnieuw kan beginnen. Bovendien kunnen bij dit type organisaties de aansprakelijkheidsrisico's ook hoger zijn en accountants zullen hiermee rekening houden bij het al dan niet accepteren van cliënten en opdrachten. Te meer omdat accountantsorganisaties de laatste jaren (ook door de AFM) steeds kritischer zijn geworden op cliëntacceptatie; en veelal ook terecht¹³.

Concluderend ben ik van mening dat een aanwijzingsbevoegdheid van de NBA een onevenwichtig zwaar instrument is om een accountant(sorganisatie) een controle te laten uitvoeren en dat er vaktechnisch en qua uitvoering de nodig bezwaren aan verbonden zijn. Tot slot is het niet kunnen laten controleren van de jaarrekening voor de gebruikers van de jaarrekening vanuit het publiek belang bezien ook een prima signaal.

Vereenvoudiging en versterking toezicht op accountantsorganisaties

Het toezicht op accountantsorganisaties – door de AFM – wijzigt op twee onderdelen.

Allereerst wordt het toezicht op accountantsorganisatie buiten het OOB-domein (dat tot op heden door de NBA en de SRA werd uitgevoerd) overgeheveld naar de AFM.

Daarnaast krijgt de AFM de mogelijkheid om accountantsorganisaties aan te spreken op gebreken in individuele wettelijke controles. Dit is het (directe) gevolg van de CBb-uitspraken van 19 juni 2019 waarmee de eerder door de AFM aan EY en PWC opgelegde boetes van tafel gingen. De reden hiervoor was dat, volgens het CBb, fouten die externe accountants maken bij de uitvoering van hun opdrachten niet automatisch betekenen dat de accountantsorganisatie haar zorgplicht van artikel 14 Wta heeft geschonden. Het voorstel is de Wta als volgt aan te passen: Het stelsel van kwaliteitsbeheersing van de accountantsorganisatie moet zodanig zijn ingericht dat het waarborgt dat ernstige tekortkomingen in wettelijke controles worden voorkomen¹⁴. Die aanpassing maakt het vervolgens voor de AFM mogelijk te handhaven op basis van tekortkomingen in enkele individuele dossiers. De concept-MvT voegt hieraan toe dat het niet noodzakelijk is dat de AFM hiervoor een representatieve steekproef uitvoert, maar anderzijds dat de selectie

een dermate omvang moet hebben dat de tekortkomingen een gebrekkig stelsel van kwaliteitsbeheersing weerspiegelen. De concept-MvT noemt vervolgens een aantal van ca. 10 dossiers van wettelijke controles bij een oob-accountantsorganisatie en een kleiner aantal bij niet-oob-accountantsorganisaties. Opvallend is dat de AFM vervolgens op basis van tekortkomingen in meerdere (let op: dat kan zich al bij twee dossiers voordoen!) handhavend kan optreden. Het bezwaar dat ik hiertegen heb is dat bij tekortkomingen in meerdere dossiers nog geen sprake hoeft te zijn van een stelsel van kwaliteitsbeheersing dat tekort schiet.

Gebreken in wettelijke controle melden bij AFM

Soms komt het voor dat een wettelijke controle-opdracht wordt overgenomen door een andere accountantsorganisatie en daarbij worden (mogelijke) tekortkomingen in de wettelijke controle door de voorgaande accountant geconstateerd. Het concept-wetsvoorstel geeft de opvolgende accountantsorganisatie de mogelijkheid deze (vermoede) tekortkomingen van de voorgaande accountant te melden bij de AFM¹⁵. Dit vloeit voort uit de aanbeveling van de Cta om een laagdrempelige voorziening in te richten waar overtredingen gemeld kunnen worden. Hoewel het belang van een kwalitatief goed functionerend accountantsberoep mogelijk belang heeft bij een dergelijke 'kliklijn', zijn ook hierbij vraagtekens te plaatsen.

In de eerste plaats is een individuele accountantsorganisatie geen opsporingsambtenaar voor fouten van een voorganger. Als sprake is van fouterstel in een jaarrekening zal de opvolgende accountantsorganisatie bij de controle van de jaarrekening over het volgende jaar daaraan de nodige werkzaamheden verrichten. Het fouterstel komt dan in de jaarrekening van dat jaar (en bij een jaarrekening die in ernstige mate tekort schiet via een mededeling bij het Handelsregister op basis van art. 2:362 lid 6 BW) tot uiting; een melding bij de AFM van mogelijke tekortkomingen bij de voorganger is daarbij niet noodzakelijk. Het toezicht op accountantsorganisaties hoort thuis bij de AFM en niet bij een 'opvolgende' accountantsorganisatie of de daar werkzame externe accountants.

Ik voorzie ook een risico door dergelijke meldingen dat accountantsorganisaties elkaar de maat gaan nemen. Een accountantsorganisatie die een (vermoede) tekortkoming van een voorgaande accountant bij de AFM meldt, kan in de toekomst een tegenovergestelde melding verwachten als zijn controlecliënt overstapt naar die andere accountantsorganisatie en daar tekortkomingen bij de voorgaande accountant worden vermoed.

13. Ik verwijs in dit verband ook naar de column 'Illusies van een dashboardsamenleving' van prof. mr. J.B.S. Hijink in *Ondernemingsrecht* 2021/87.

14. Voorgestelde uitbreiding art. 18 lid 2 Wta

15. Voorgestelde aanpassing art. 20 lid 2 Wta

Wijzigingen accountantstuchtrecht

Het tuchtrecht voor accountants wijzigt op enkele onderdelen door aanpassingen in de Wet tuchtrecht-spraak accountants (Wtra).

Allereerst krijgt de Accountantskamer een nieuwe tuchtrechtelijke maatregel ter beschikking: het opleggen van bijzondere voorwaarden om het accountantsberoep uit te oefenen¹⁶. Uit de concept-MvT blijkt dat het kan gaan om een bepaalde opleiding voor te schrijven of het opleggen van een verbod om bepaalde werkzaamheden uit te voeren. Ik kan me ook voorstellen dat bepaalde werkzaamheden van de accountant aan extra kwaliteitswaarborgen worden onderworpen; zoals bijvoorbeeld het laten fungeren van een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar.

Vanwege het 'oplopende' karakter van tuchtrechtelijke maatregelen is het logisch dat slechts één maatregel kan worden opgelegd. Een uitzondering geldt voor een geldboete; die kan samen met een andere maatregel worden opgelegd¹⁷. Bijzonder is daarom dat het concept-wetsvoorstel bepaalt dat de nieuwe maatregel van het opleggen van bijzondere voorwaarden afzonderlijk of (uitsluitend) gezamenlijk met een tijdelijke doorhaling kan worden opgelegd¹⁸. Ik vermoed dat dit een foutje in het concept-wetsvoorstel is, omdat juist ook bij de tuchtrechtelijke maatregelen van waarschuwing en berisping het (aanvullend) opleggen van bijzondere voorwaarden nuttig kan zijn.

De tweede wijziging is dat de Accountantskamer bij niet-ernstig handelen of nalaten van de accountant bij een gegrond-verklaarde klacht geen maatregel hoeft op te leggen¹⁹. Feitelijk had de Accountantskamer die mogelijkheid ook al op basis van de huidige Wtra, maar het CBB was van mening dat bij een gegrond verklaarde klacht in beginsel een maatregel opgelegd moest worden²⁰. Dit wordt in de (nieuwe) bepaling in de Wtra verduidelijkt; een naar mijn mening terechte toevoeging. Ook uit het feit dat een klacht gegrond wordt verklaard zonder maatregel gaat, als het goed is, een corrigerende werking uit naar de desbetreffende accountant.

Tot slot vervalt de verzetsmogelijkheid indien de voorzitter van de Accountantskamer besluit een klacht niet te behandelen omdat die kennelijk ongegrond of niet-ontvankelijk is of van onvoldoende gewicht is. Als rechtsbescherming voor de klager blijft hier de beroepsmogelijkheid bij het CBB bestaan.

Conclusie

Het consultatiedocument bevat interessante voorstellen. Naast enkele onderwerpen die een positieve invloed op de sector hebben, geldt dat naar mijn mening niet voor de voorgestelde aanwijzingsbevoegdheid voor de NBA voor 'verweesde' controlecliënten, de extra handhavingsinstrumenten die de AFM in handen krijgt en de voorgestelde melding bij de AFM voor gebreken in de controle die een voorgaande accountant heeft uitgevoerd. De inleiding in de concept-MvT maakt duidelijk dat het overall doel van het wetsvoorstel (kort gezegd) is het invoeren van maatregelen om de kwaliteit van de controle duurzaam te verhogen. Een prima uitgangspunt en cruciaal als basis voor het accountantsberoep. De drie door mij specifiek geduide onderwerpen dragen daarin – in de huidige vorm – geenszins bij, maar hebben eerder een demotiverend en (ook mede daardoor) naar ik vrees een eroderend effect op deze kwaliteit. Het accountantsberoep – maar primair de gebruiker van de controleverklaring (waarom het allemaal gaat) – verdient beter.

16. Voorgestelde toevoeging in art. 2 lid 1 f Wtra

17. Art. 2 lid 2 Wtra

18. Voorgestelde nieuwe art. 2 lid 2 Wtra

19. Voorgestelde art. 2 lid 3 Wtra

20. Zie bijvoorbeeld ECLI:NL:CBB:2017:84, r.o. 17.4 (10 maart 2017) en ECLI:NL:CBB:2017:119, r.o. 5.2 (20 april 2017)