

Ministerie van Financiën  
T.a.v. de heer ir. J.R.V.A. Dijsselbloem  
2500 EE Den Haag

Postbus 7984  
1008 AD Amsterdam  
Antonio Vivaldistraat 2-8  
1083 HP Amsterdam  
T 020 301 03 01  
nba@nba.nl  
www.nba.nl

Datum	Onderwerp	Referentie	Bijlage(n)
12 mei 2017	Consultatie Bta	JTD170512	-

Doorkiesnummer  
020-3010302

Geachte heer Dijsselbloem,

Wij stellen het op prijs via deze consultatie de mogelijkheid te krijgen te reageren op de voorstellen voor het Besluit aanvullende maatregelen accountantsorganisaties.

In algemene zin zijn wij van mening dat de voorstellen zullen bijdragen aan de kwaliteit van de wettelijke controles door accountants in Nederland. Dit komt doordat in het voorgestelde Besluit een aantal van de 53 door de sector voorgestelde verbetermaatregelen worden verankerd. Daarnaast wordt de regelgeving voor accountantsorganisaties beter toegankelijk doordat de Verordening accountantsorganisaties (VAO), thans materieel en op termijn volledig, vervalt.

In deze brief doen wij een aantal suggesties om de effectiviteit van de voorstellen te vergroten en een efficiënte implementatie daarvan mogelijk te maken.

### Artikel 13

Dit artikel beschrijft wat accountants moeten doen als zij concluderen dat er op grond van de regels aanleiding is om de opdracht terug te geven maar dit maatschappelijk niet (direct) wenselijk is.

In gesprekken met beroepsbeoefenaren over dit artikel is ons gebleken dat onder andere door de lappendeken aan regels in Europa als gevolg van de implementatie van de EU audit-verordening, gecombineerd met de soms complexe groepsstructuren, vergissingen worden begaan. Deze vergissingen, welke gezien de verbodsbepaling soms aanleiding geven om de opdracht terug te geven, komen voor ondanks de energie die nationale en internationale netwerken steken in het goed implementeren van deze regels. Wij zijn ons volledig bewust van de maatschappelijke noodzaak van strikte onafhankelijkheidsregels, ook in het belang van het vertrouwen in het accountantsberoep. Toch denken wij dat onverkorte toepassing van bepaalde verboden in een aantal gevallen, gezien de beperkte invloed op de onafhankelijkheid, tot ingrijpende gevolgen voor de gecontroleerde entiteit, negatieve gevolgen voor de kwaliteit van de audit en, mede als gevolg daarvan, ongewenste gevolgen voor het maatschappelijk verkeer kunnen leiden.

Accountants bij oob's kunnen immers niet van de ene op de andere dag worden vervangen. Wij wijzen in dit kader bijvoorbeeld op de bepalingen met betrekking tot het selecteren van een nieuwe accountant in de Europese verordening (Artikel 16 Verordening 537/2014). Wij hechten er vervolgens aan dat, na de keuze van een nieuwe accountant, een verantwoorde transitiefase plaats vindt. Zie in dit kader ook NBA-handreiking 1134: Samenwer-

Koninklijke Nederlandse  
Beroepsorganisatie  
van Accountants



king voorgaande en opvolgende accountant. Een dergelijk proces kan bij een internationale oob zomaar een jaar of langer duren.

In de Verordening inzake de onafhankelijkheid (ViO) en de VAO is in dit kader de volgende regelgeving opgenomen.

Allereerst stelt artikel 7 van de ViO, kort samengevat, dat het gedurende een korte tijd niet onafhankelijk zijn geweest van de accountant tot de conclusie kan leiden dat de opdracht kan worden voortgezet, mits dit naar het verleden te herstellen is en voor de toekomst te borgen is en de controleplichtige onderneming en haar interne toezichthouders zich hierin kunnen vinden. Herstellen kan ook betekenen, objectief aantonen dat er geen beïnvloeding van de onafhankelijkheid heeft plaatsgevonden. Op grond van artikel 31 en 35 dienen de accountantsorganisatie respectievelijk de externe accountant zich te houden aan de onafhankelijkheidsbepalingen in de VAO respectievelijk de ViO. Wij gaan er dan ook vanuit dat artikel 7 onverkort van toepassing blijft na het overbrengen van de VAO naar het Bta. Graag zien wij dit bevestigd in de Nota van toelichting.

Vervolgens stelt huidige hardheidsclausule in de ViO en de VAO dat de accountant die op grond van een zwaarwegend maatschappelijk belang een jaarrekeningcontrole continueert in een situatie waarin hij door een uitzonderlijke situatie niet voldoet aan bepalingen in de ViO, die zouden nopen de opdracht te beëindigen, geacht wordt de opdracht onafhankelijk uit te voeren als hij in overleg met de AFM en de interne toezichthouders van de controleplichtige onderneming bepaalde maatregelen neemt.

De bepalingen in de VAO worden door dit voorstel overgenomen in het Bta. Wij vinden het belangrijk dat hierbij de bovenstaande beschreven aanpak gehandhaafd blijft. Waar mogelijk hebben wij de voorkeur dit te doen door de bepalingen zo letterlijk mogelijk over te nemen om de consistentie met de ViO te behouden.

Uit de toelichting op de voorgestelde aanpassingen op artikel 13 begrijpen wij dat er voor gekozen is om de 'hardheidsclausule' uit VAO artikel 21 materieel over te nemen in dit artikel. Daarnaast wordt beoogd, zo begrijpen wij, de gecontroleerde entiteit en het maatschappelijk verkeer te beschermen door een ordentelijke overdracht te creëren. Wij denken uit de tekst van artikel 13 de volgende uitgangspunten af te kunnen leiden:

- Er is pas sprake van een overtreding van de onafhankelijkheidsregels als een accountant, na het ontstaan van een bedreiging, geen afdoende maatregelen neemt of kan nemen en de opdracht toch afrondt door een verklaring van een onafhankelijke accountant af te geven.
- Het is mogelijk dat de accountant in het kader van de in acht te nemen termijn met betrekking tot de beëindiging, de opdracht afrondt met het afgeven van een verklaring van de onafhankelijke accountant. In dat geval is er op grond van de regeling geen sprake van een overtreding en kan gesteld worden dat de opdracht onafhankelijk is uitgevoerd.
- Het in de toelichting gestelde 'Als binnen de termijn de grond van beëindiging alsnog door een maatregel kan worden weggenomen, kan de accountantsorganisatie de controleopdracht voortzetten' geldt ook als door het verstrijken van de tijd blijkt dat de grond voor beëindiging niet langer geldt.

Deze uitgangspunten, mits helder verwoord in het artikel en de toelichting, zouden accountants in staat stellen om ordentelijk om te gaan met de gevolgen van beperkte niet naleving als eerder beschreven. Mochten deze uitgangspunten in uw optiek niet juist zijn, dan overleggen wij graag nader met u of met uw ministerie over het overbrengen van het maatschappelijk belangrijke artikel 21 uit de VAO naar het Bta. Als dit niet afdoende wordt geregeld kan een situatie ontstaan die wel is vergeleken met het ontzeggen van de rijbevoegdheid bij een snelheidsovertreding van 5 km.

Wij hechten aan een heldere regeling op dit punt omdat dit in onze optie bijdraagt aan de doelstelling van de Wta en het Bta om te komen tot een kwalitatief betere accountantscon-



trole en een borging van het vertrouwen van het maatschappelijk verkeer in de beroepsgroep.

Tenslotte willen wij u vragen om na te gaan of begrippen als '(voorgenomen) beëindiging', 'continuïteit' en 'zwaarwegend maatschappelijk belang eenduidig' gebruikt worden in het artikel en de toelichting.

### Overbrengen VAO bepalingen naar het Bta

Wij kunnen ons vinden in het overbrengen van de VAO bepalingen naar het Bta. Dit komt de toegankelijkheid van de regelgeving ten goede. Zoals aangegeven in de toelichting op de wijzigingen in het Bta zal de NBA bij een eerstvolgende gelegenheid de betreffende artikelen intrekken. Feitelijk zal dit er toe leiden dat de VAO geheel wordt ingetrokken. Daarmee voldoet de NBA niet meer aan artikel 19 lid 2 onder b van de Wab, dat voorschrijft dat de NBA een Verordening voor accountantsorganisaties moet uitbrengen. In gesprekken met het ministerie naar aanleiding van de eerdere aankondiging van het overbrengen van de VAO bepalingen naar het Bta is besproken dat de betreffende bepaling ook ingetrokken moet worden of een 'kan'-bepaling moet worden. Uit de huidige Nota van toelichting wordt niet helder welke optie het ministerie voor ogen heeft.

In dezelfde gesprekken is ook gesproken over het overbrengen van de bepalingen uit het Bta die betrekking hebben op de externe accountant naar de Verordeningen en Nadere voorschriften van de NBA. Ook dit zou de toegankelijkheid van de regelgeving ten goede komen. Bij de in 2016 gerealiseerde implementatie van de Europese richtlijn zijn in dit kader de voor de externe accountant relevante onafhankelijkheidsbepalingen opgenomen in de ViO. Het zou goed zijn dat in de Toelichting op het overbrengen van de VAO-bepalingen naar het Bta ook aandacht besteed zal worden aan het eventuele vervolg van dit traject.

### Toelichting op de geschiktheidstoets

De toelichting op de geschiktheidstoets in de Nota van toelichting bij het Besluit roept vragen op over de exacte implementatie van de geschiktheidstoets. Artikel 16 lid 3 van de Wet aanvullende maatregelen accountantsorganisaties bepaalt:

*De natuurlijke personen die het dagelijks beleid bepalen van een accountantsorganisatie met een vergunning die mede strekt tot het verrichten van wettelijke controles bij organisaties van openbaar belang zijn geschikt in verband met de uitoefening van het bedrijf van de accountantsorganisatie.*

Dit artikel volgt op het eerste lid dat stelt:

*Het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie wordt in meerderheid bepaald door accountantsorganisaties, auditkantoren of door natuurlijke personen die voldoen aan de krachtens artikel 25 te stellen regels inzake vakbekwaamheid van externe accountants of regels die daaraan gelijkwaardig zijn. Indien het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie door twee personen wordt bepaald, voldoet ten minste een van deze personen aan deze regels.*

Wij begrijpen daaruit dat accountantsorganisaties en auditkantoren die optreden als dagelijks-beleidsbepaler niet worden getoetst op geschiktheid. Dit roept de vraag op hoe, zoals uit de consultatieversie van de Beleidsregel geschiktheid Wta uitgebracht door de AFM blijkt, een collectiviteit getoetst kan worden als een deel van de dagelijks-beleidsbepalers niet aan toetsing onderhevig is. Wij zouden het op prijs stellen als u helder maakt hoe hiermee zal worden omgegaan.

Wij zien en begrijpen het belang dat gehecht wordt aan de implementatie van de geschiktheidstoets, maar wijzen er op dat deze voor buitenlandse audit kantoren die in Nederland kunnen (gaan) opereren, niet verplicht gesteld wordt. Er lijkt daarmee geen level playing field te bestaan tussen Nederlandse en buitenlandse organisaties die beide accountantscontroles in Nederland mogen uitvoeren. Het zou goed zijn als de Nota van toelichting hier in ieder geval op in zou gaan.



Volgens de Nota van toelichting (p.12 onder 2b) wordt in het voorgestelde nieuwe artikel 16 Wta een geschiktheidstoets geïntroduceerd voor dagelijkse-beleidsbepalers (Eerste zin). Uit het vervolg van de tekst, het voorgestelde artikel 16 Wta en uit de voorgestelde wijziging van artikel 5 Bta volgt echter dat het niet alleen gaat om een geschiktheidstoets voor dagelijkse-beleidsbepalers, maar ook voor personen die belast zijn met het interne toezicht. Het lijkt ons onbedoeld dat in de eerste zin ook personen die belast zijn met het interne toezicht op het beleid en de algemene gang van zaken van de accountantsorganisatie onder het begrip dagelijkse-beleidsbepalers worden geschaard. Naar onze mening noopt dit tot een aanpassing van betreffende passage in de Toelichting.

In de Nota van toelichting (p.19 onder B) wordt verwezen naar een in de voorgestelde Wet aanvullende maatregelen accountantsorganisaties opgenomen overgangsregeling op grond waarvan dagelijks beleidsbepalers in beginsel tot zes maanden na inwerkingtreding van het wetsvoorstel geschikt geacht worden voor de uitoefening van hun functie. De sector vraagt zich af of de AFM ervoor kan instaan dat de toetsingen van alle bestaande dagelijkse-beleidsbepalers binnen een periode van zes maanden zijn afgerond. De sector hecht aan de zekerheid dat de bestaande beleidsbepalers in functie kunnen blijven tot het moment dat de AFM de noodzakelijke toetsingen heeft afgerond. Wij hopen deze zekerheid van u te krijgen.

Volgens de Nota van toelichting (p.25 onderaan) zal de profielschets voor het orgaan belast met het interne toezicht rekening dienen te houden met de criteria waaraan wordt getoetst door de AFM en welke criteria door de AFM worden uitgewerkt in een beleidsregel. Met het oog op de rechtszekerheid hecht de sector aan het in een vroegtijdig stadium kenbaar maken van de criteria, bij voorkeur nog voordat over de wettelijke regeling die hieraan ten grondslag ligt wordt besloten.

De AFM heeft afgelopen 18 april een concept voor de Beleidsregel geschiktheid Wta opengesteld voor consultatie. Tot aanstaande 13 juni kunnen hierop reacties worden ingediend. Van deze mogelijkheid zullen wij zeker gebruik maken. Wij merken bijvoorbeeld op dat in de concept beleidsregel de personen die belast zijn met het interne toezicht gelijk aan de dagelijkse-beleidsbepalers onder het begrip 'beleidsbepaler' worden geschaard. Dit lijkt ons niet correct.

Zo moeten op grond van de concept beleidsregel beleidsbepalers geschikt zijn met betrekking tot onder meer evenwichtige en consistente besluitvorming "waarbij het publiek belang een centrale positie inneemt". Dit wijkt af van het voorgestelde artikel 34e Bta op grond waarvan de leden van het orgaan belast met het interne toezicht zich richten "naar het belang van de accountantsorganisatie en de met haar verbonden onderneming, met inachtneming van het publieke belang om de kwaliteit van wettelijke controles te borgen". Daarnaast wijkt dit af van het in Nederland toepasselijke corporate governance stelsel waarbinnen een raad van commissarissen toezicht houdt op de algemene gang van zaken in de vennootschap en de met haar verbonden onderneming.

#### [Toezichthoudende taak raad van commissarissen](#)

Wij hebben de volgende opmerkingen en kanttekeningen bij de voorgestelde teksten van hoofdstuk 7a 'Bepalingen ter uitvoering van artikel 22a, zevende lid, onderdeel d, en negende lid, van de wet'.

#### [Artikel 34d](#)

Volgens artikel 34d lid 3 sub b is een besluit van de dagelijkse-beleidsbepalers omtrent benoeming, schorsing en ontslag van de bij de accountantsorganisatie werkzame externe accountants onderworpen aan de goedkeuring van het orgaan dat belast is met het interne toezicht (de raad van commissarissen, rvc). In maatregel 2.3 van het rapport In het Publiek Belang staat dat de raad van commissarissen verantwoordelijk is voor de goedkeuring van benoeming en ontslag van partners binnen de controlepraktijk. Dat laatste impliceert dat de raad van commissarissen zelf geen goedkeuring verleent, maar verantwoordelijk is voor goedkeuring van besluiten van de beleidsbepalers. Door de tekst van artikel 34d lid 3 sub b krijgt de raad van commissarissen een meer operationele rol op dit terrein omdat zij niet



alleen wordt geacht goedkeuring te geven over het gekozen beleid, maar over de inhoudelijke keuzes die op persoonsniveau zijn gemaakt. Dit lijkt ons onbedoeld.

In de Corporate governance code is de raad van commissarissen evenmin een goedkeurende rol toebedeeld ten aanzien van de benoeming, schorsing en ontslag van functionarissen, behoudens ten aanzien van de leidinggevende interne auditor (Best practice bepaling 1.3.1).

#### Artikel 34e

Op grond van artikel 34e lid 1 Bta moeten de leden van de raad van commissarissen zich bij de vervulling van hun taak richten naar het belang van de accountantsorganisatie en de met haar verbonden onderneming, met inachtneming van het publiek belang om de kwaliteit van wettelijke controles te borgen. Is de rvc ingesteld bij de accountantsorganisatie, dan sluit deze taak aan bij die opgenomen in de artikelen 2:140 en 2:250 BW, zoals de Nota van toelichting bij artikel 34e terecht opmerkt.

Dit laatste is naar onze mening anders wanneer de rvc niet is ingesteld bij de accountantsorganisatie, maar bij het hiërarchisch hoogste netwerkonderdeel in Nederland dat invloed uitoefent op het beleid van de accountantsorganisatie (zie hiervoor artikel 22a lid 2 Wta). De bij dit hoogste netwerkonderdeel betrokken belangen zijn ruimer dan alleen het belang van de accountantsorganisatie en haar onderneming. Hetzelfde geldt voor (de belangen van) de betrokken stakeholders. Zo heeft het hoogste netwerkonderdeel, alsmede zijn onderneming, eigen belangen en eigen stakeholders. Daarnaast voert het hoogste netwerkonderdeel veelal niet alleen het beleid over de accountantsorganisatie, maar ook over andere netwerkonderdelen, waarin bijvoorbeeld fiscale advisering en consultancywerkzaamheden plaatsvinden, waarbij ieder van deze onderdelen, met hun onderneming, weer eigen belangen en (belangen van) eigen stakeholders hebben. Bij de vervulling van hun taak zullen de leden van de rvc zich ook moeten richten naar het belang van het hoogste netwerkonderdeel en bedoelde andere netwerkonderdelen, alsmede ieders onderneming. Deze ruimere taakstelling vloeit juist voort uit het bepaalde in de artikelen 2:140 en 2:250 BW, zoals hiervoor genoemd, waarbij aan geen van de belangen zonder meer een groter gewicht toekomt dan aan de andere belangen.

De Nota van toelichting lijkt bij deze ruimere taakstelling aan te sluiten, door te overwegen dat het bestuur en de rvc een verantwoordelijkheid hebben voor de afweging van de belangen en zijn zij doorgaans gericht op de continuïteit van de vennootschap en de met haar verbonden onderneming. Daarbij is de kwaliteit van controles en het publieke belang daarbij een van de expliciet in de afweging mee te nemen belangen. Wij stellen voor om artikel 34e lid 1 Bta zodanig aan te passen, of in ieder geval de Nota van toelichting bij dit artikel, dat de leden van het orgaan belast met het interne toezicht zich mede hebben te richten naar het belang van de accountantsorganisatie en de met haar verbonden onderneming, met inachtneming van het publiek belang om de kwaliteit van wettelijke controles te borgen, indien de rvc niet is ingesteld bij de accountantsorganisatie maar overeenkomstig het bepaalde in artikel 22a lid 2 Wta bij het hiërarchisch hoogste netwerkonderdeel in Nederland dat invloed uitoefent op het beleid van de accountantsorganisatie.

#### Artikel 34h

Volgens artikel 34 h lid 2 bevat het verslag van het orgaan dat belast is met het interne toezicht tenminste wat de belangrijkste inhoudelijke bevindingen, discussies en besluitvorming van het orgaan zijn. Een specifieke opsomming van te publiceren zaken lijkt minder wenselijk, aangezien de raad van commissarissen mogelijk allerlei gevoelige zaken zou moeten opnemen in het verslag. Dit gaat ook veel verder dan de informatie die volgens de Corporate governance code, best practice bepaling 2.3.1, dient te worden opgenomen in het verslag van de raad van commissarissen. Wij verzoeken u dan ook deze eis te heroverwegen of in de Toelichting te nuanceren.

#### Foute verwijzing artikel 9A

In artikel 9a staat: '...het orgaan belast met intern toezicht, bedoeld in artikel 34a,....'. Dit lijkt een foute verwijzing. Wij vermoeden dat dit bijvoorbeeld artikel 34b moet zijn.



### Adequaat intern kwaliteitsonderzoek in artikel 9b

In artikel 9b wordt gesproken over adequaat intern kwaliteitsonderzoek. Wij zouden het op prijs stellen als in de Nota van toelichting enige invulling gegeven wordt aan het begrip 'adequaat'.

Mocht het voorgaande aanleiding geven tot het stellen van vragen dan zijn wij uiteraard gaarne bereid deze te beantwoorden. U kunt daarvoor contact opnemen met Jan Thijs Drupsteen.

Met vriendelijke groet,

NBA

Voorzitter,

*was getekend*  
Pieter Jongstra

Voorzitter Adviescollege  
voor beroepsreglementering,

*was getekend*  
Anton Dieleman

