

Ministerie van Financiën  
T.a.v. de heer ir. J.R.V.A. Dijsselbloem  
Postbus 20201  
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)  
26 mei 2015    NBA reactie Wta   JTD               6

Doorkiesnummer  
T 020-3010281

Geachte heer Dijsselbloem,

Met belangstelling hebben wij kennis genomen van het ter consultatie uitgebrachte concept wijzigingsvoorstel van de Wta ter implementatie van RICHTLIJN 2014/56/EU (Wijzigingsrichtlijn) en van bepaalde lidstaatopties in VERORDENING (EU) Nr. 537/2014 (Verordening) van het Europees Parlement en de Raad. De Koninklijke NBA maakt graag gebruik van de mogelijkheid om onze vragen en opmerkingen met betrekking tot dit concept wetsvoorstel met u te delen.

Nederlandse  
Beroepsorganisatie  
van Accountants

#### **Kwaliteit en onafhankelijkheid in het geding door implementatie Europese regelgeving**

De implementatie van de Europese regelgeving op het gebied van accountants biedt mogelijkheden de kwaliteit en de onafhankelijkheid van de uitvoering te verhogen zonder dat dit leidt tot te hoge administratieve lasten of onnodige verzwaring van de regels voor het MKB. Naar onze mening maakt de huidige implementatie onvoldoende gebruik van deze mogelijkheden. Daarentegen zijn we van mening dat de huidige implementatievoorstellen een groot aantal onduidelijkheden bevatten. Deze zullen leiden tot fouten bij de uitvoering en problemen bij de handhaving, die risico's met zich meebrengen voor de kwaliteit en onafhankelijkheid van de controle.

Wij hebben de laatste jaren samen met uw ministerie en de AFM gewerkt aan kwaliteitsverbetering door de implementatie van duidelijkere en beter handhaafbare regels. Voorbeelden daarvan zijn de implementatie van de informatievere controleverklaring en de herziening van de ethische en onafhankelijkheidsregels. Ook nu wordt hieraan hard gewerkt in het kader van het rapport 'In het publiek belang'. Wij zouden graag samen met het ministerie werken aan een kwalitatief betere versie van de Wta en de nog uit te werken aanpassingen in het Bta, omdat accountants en hun opdrachtgevers gebaat zijn bij heldere en goed uitvoerbare regelgeving.

Onze belangrijkste aandachtspunten betreffen met name de volgende zaken:

- Niet eenduidige definities en begrippen leiden tot verwarring en uitvoeringsproblemen;
- Ongewenste versoepeling onafhankelijkheidsregels en verhoogde foutenkans bij controle;
- Rechtsbescherming van accountantsorganisaties, accountants en andere bij de wettelijke controle betrokken personen is onvoldoende;
- Niet toelichten keuzes lidstaatopties uit Verordening en Richtlijn bemoeilijkt maatschappelijk debat;
- Europese markt wettelijke controles biedt kansen voor kwaliteitsverbetering.

The logo of the Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) features a solid orange horizontal bar above the letters 'NBA' in a bold, orange, sans-serif font.

Wij hebben bewust gekozen voor bovenstaande volgorde die in onze optiek het belang van de verschillende onderwerpen weergeeft. Dat neemt niet weg dat alle zaken wat ons betreft aandacht vragen.

Deze aandachtspunten worden hieronder nader toegelicht. We hebben met betrekking tot deze aandachtspunten vaak ook een aantal daaraan gerelateerde opmerkingen die in bijlagen per thema zijn uitgewerkt. Daarnaast hebben wij een aantal andere zaken geconstateerd die wij ook in een bijlage toelichten.

### **Niet eenduidige definities en begrippen leiden tot verwarring en uitvoeringsproblemen**

De genoemde Richtlijn en Wijzigingsverordening betreffen met name aanvullingen en wijzigingen op Richtlijn 2006/43/EG (Richtlijn). Lidstaten mochten en mogen met betrekking tot de Richtlijn dus aanvullende eisen stellen, tenzij in de Richtlijn anders is bepaald. Dit is in Nederland bij de eerste implementatie in 2008 ook gedaan. In de concept memorie van toelichting is in dit kader aangegeven: 'Tevens is voor de implementatie als uitgangspunt gekozen dat in het verleden gemaakte beleidsmatige keuzes zoveel mogelijk worden gerespecteerd'.

Wij onderschrijven dit uitgangspunt, maar zijn van mening dat de verwerking van bepaalde beleidsmatige keuzes van destijds niet meer kan worden gehandhaafd. Dit komt omdat definities in de EU-Verordening en -Richtlijn zijn gewijzigd, waardoor eerder gebruikte begrippen nu een andere betekenis of reikwijdte krijgen. Probleem is echter dat de wijzigingsvoorstellen zowel nieuwe als oude definities in de Nederlandse wijzigingsvoorstellen hanteren. Een treffend voorbeeld hiervan betreft het nieuw geïntroduceerde begrip auditkantoor:

*De definitie van auditkantoor heeft in de Verordening betrekking op kantoren uit alle lidstaten en dus ook op Nederlandse kantoren. In de voorstellen voor de Wta en het Bta heeft de term auditkantoor alleen betrekking op kantoren uit andere lidstaten, Nederlandse kantoren worden aangeduid als accountantsorganisaties. In de Wta worden vervolgens separate regels gesteld voor accountantsorganisaties en voor auditkantoren, met als doel een consistente uitvoering te waarborgen. Deze benadering creëert verwarring en bevordert fouten in de toepassing van de wetgeving.*

De huidige voorstellen zijn op een aantal punten ook niet duidelijk over de reikwijdte van bepaalde begrippen. Al voorbeeld verwijzen wij naar de regels met betrekking tot uitbesteding in artikel 18 A:

*Het begrip uitbesteding zou betrekking kunnen hebben op alle werkzaamheden die een accountant laat uitvoeren door anderen, maar het kan ook alleen betrekking hebben op werkzaamheden die uitbesteed worden aan een shared service center binnen het netwerk. Wij veronderstellen dat het hierbij gaat over het laten uitvoeren van controletaken door een 'shared service center' in Nederland of in het buitenland. Voor andere vormen van het laten uitvoeren van werkzaamheden zijn er immers al specifieke regels gesteld of gaat het niet om uitbesteding.*

Niet nader toelichten van deze bepaling kan ertoe leiden dat er een verschil van inzicht ontstaat tussen de toezichthouder en de accountantsorganisaties, wat voorkomen kan worden door eenduidig aan te geven wat wordt beoogd.

De kwaliteit van de wetgeving in Nederland en de kwaliteit van de uitvoering van de controles zijn in het geding wanneer verschillen in definities gehandhaafd blijven in elkaar aanvullende regelingen of wanneer regels onvoldoende worden toegelicht. Wij realiseren ons dat het aanpassen van de definities ingrijpend is en raakt aan de structuur van de Wta maar dringen bij u aan op eenduidigheid waarborgen bij de implementatie. Desgewenst zijn wij gaarne bereid om te ondersteunen bij het aanpassen van de definities.

In bijlage A: 'Definitiekeuzes uit het verleden en niet eenduidige regels die leiden tot onduidelijkheid' geven wij een overzicht van de verschillen in definities en van andere zaken die op verschillende wijze kunnen worden geïnterpreteerd.

### **Ongewenste versoepeling onafhankelijkheidsregels en verhoogde foutenkans bij controle**

Een belangrijk doel van de Richtlijn en de Verordening betreft het versterken van de onafhankelijkheid van de wettelijke auditors en auditkantoren. Nederland heeft vooruitlopend op de Richtlijn en de Verordening per 2013 al aanvullende bepalingen in de wet opgenomen inzake de scheiding van controle en advies in artikel 24b van de Wta. Dit artikel komt voort uit het door de tweede kamer aangenomen amendement van de leden Plasterk c.s. en is verduidelijkt door de motie Postema die is aangenomen bij de Eerste Kamerbehandeling.

De thans voorgestelde aanpassingen dreigen de onafhankelijkheidseisen teniet te doen. Door deze wijziging wordt het namelijk mogelijk dat:

- De Nederlandse accountantsorganisatie van oobs of onderdelen uit haar Nederlandse netwerk bij gelieerde entiteiten in andere lidstaten niet-controle diensten uitvoeren die thans niet zijn toegestaan;
- Buitenlandse netwerkonderdelen werkzaamheden in Nederland uitvoeren die thans niet zijn toegestaan.

Uiteraard moeten daarbij wel de grenzen die volgen uit de EU Verordening worden toegepast, maar dit betekent toch een verruiming.

Wij zijn voorstander om de duidelijkheid te behouden die is ontstaan door het algemene verbod op het verrichten van andere werkzaamheden dan controlediensten. Een dergelijke strikte scheiding van controle en andere werkzaamheden bevordert de onafhankelijkheid van de accountantsorganisatie.

Daarnaast wordt in de concept Memorie van toelichting verwezen naar de aanpassing in de Wijzigingswet Financiële Markten 2016 van artikel 24 lid 1 van de Wta waardoor externe accountants geen zeven maar nog vijf jaar verantwoordelijk mogen zijn voor een wettelijke controle bij een oob. De Wijzigingswet wordt beoogd in te gaan per 1 januari 2016. Er bestaan situaties waar de externe accountant in boekjaar 2015 voor het vijfde, zesde of zevende aaneengesloten boekjaar de wettelijke controle bij een oob uitvoert terwijl de betreffende oob ook op korte termijn van accountantsorganisatie rouleert. Dit kan ertoe leiden dat een oob wordt geconfronteerd met drie verschillende externe accountants in drie aaneengesloten boekjaren. Een zodanig veelvuldige wisseling van de externe accountant brengt grote risico's met zich mee voor de kwaliteit van de accountantscontrole.

Wij pleiten ervoor de aanpassing van artikel 24 lid 1 in te laten gaan voor boekjaren 2017 (die aanvangen na 15 december 2016).

In bijlage B: 'Onafhankelijkheid van de accountant' behandelen wij een aantal andere zaken die betrekking hebben op de onafhankelijkheid.

### **Rechtsbescherming van accountantsorganisaties, accountants en andere bij de wettelijke controle betrokken personen onvoldoende**

Uit de in uw opdracht uitgevoerde evaluatie van de Wta is gebleken dat er vragen zijn te stellen bij de rechtsbescherming van accountants en accountantsorganisaties. In dit kader wordt in het evaluatierapport van de Wta een uitspraak aangehaald dat het accountantsberoep gebaseerd is op het 'verkopen van vertrouwen'. Zodra in het openbaar een discussie zou ontstaan tussen de toezichthouder en de accountantsorganisatie zou het vertrouwen eroderen. Zelfs als de accountantsorganisatie later door de rechter in het gelijk wordt gesteld, zou het vertrouwen reeds verdwenen zijn.

Wij onderkennen deze kwetsbare positie voor het accountantsberoep en dringen er dan ook op aan om er voor zorg te dragen dat het nieuwe artikel 30 quinquies van de Richtlijn, dat gaat over het recht van beroep, niet alleen formeel maar ook materieel wordt ingevuld. De Erasmus School of Law voert momenteel onderzoek uit naar de rechtsbescherming van accountants. Dit onderzoek is naar verwachting voor de zomer afgerond.

Een voorbeeld van een situatie waar de rechtsbescherming in het geding is het volgende:

*In de EU Richtlijn staat dat bevoegde autoriteiten een tijdelijke schorsing moeten kunnen opleggen aan een lid van een audit kantoor of een lid van een leidinggevend of bestuursorgaan van een oob. Op grond van de Richtlijn kan dit de toezichthouder maar ook de rechterlijke macht zijn. Deze bevoegdheid is in de voorgestelde Wta toegekend aan de AFM. Wij vinden dat een dergelijke bevoegdheid niet bij de toezichthouder hoort te liggen. Wij zien ons hierin gesteund door de recente uitspraak van de Raad van State inzake de schorsing van bestuurders door DNB.*

Wij pleiten er dan ook voor dat deze schorsingsbevoegdheid bij de rechter komt te liggen, waarbij de AFM hierom zou kunnen verzoeken. Voor accountants zou dit kunnen middels het tuchtrecht, voor anderen zou de Ondernemingskamer daar mogelijk voor kunnen worden aangewezen. In spoedeisende gevallen zou de AFM om een voorlopige voorziening kunnen vragen bij de rechter.

Terzijde merken wij op dat de maatregel van schorsing van bestuurders van een oob is opgenomen in de Wta, terwijl de Wta gericht is op het toezicht op accountantsorganisaties en niet op de door hen gecontroleerde oob's. Op zich is dit niet de enige situatie waarbij de Wta verplichtingen op legt aan ondernemingen, hun organen of daar werkzame personen. Het is in onze optiek beter om de bedoelde regels in het Burgerlijk wetboek op te nemen.

In bijlage C: 'Rechtsbescherming van accountantsorganisaties, accountants en andere bij de wettelijke controle betrokken personen' gaan we nader in op enkele zaken met betrekking tot de rechtsbescherming.

### **Niet toelichten keuzes lidstaatopties uit Verordening en Richtlijn bemoeilijkt maatschappelijk debat**

De Richtlijn en Verordening kennen een groot aantal lidstaatopties. Het concept wijzigingsvoorstel implementeert keuzes ten aanzien van een deel van de nieuwe lidstaatopties, waaronder de roulatie van accountantsorganisaties en het verbod op niet-controlediensten. Voor een deel van de nieuwe opties wordt de gemaakte keuze toegelicht in de memorie van toelichting bij het wijzigingsvoorstel.

Er is echter ook een aantal opties waar de gemaakte keuze niet nader wordt toegelicht. Implementatie van een aantal van de niet nader toegelichte opties zou in onze optiek een bijdrage kunnen leveren aan de kwaliteit van de accountantscontrole. Wij vinden het dan ook van belang dat er een maatschappelijke discussie over deze opties plaatsvindt.

Een voorbeeld hiervan is:

*In artikel 12 van de Verordening staat dat de lidstaat aan de accountant kan opdragen om extra informatie te delen met de toezichthouders van de gecontroleerde oob's. Een dergelijke regelgeving bestaat al langer met betrekking tot financiële instellingen. In de Wft is bijvoorbeeld geregeld dat het accountantsverslag van de accountant ook aan de toezichthouder van (bepaalde) financiële instelling moet worden toegezonden. Naar onze mening draagt het delen van deze informatie bij aan het toezicht op de financiële instellingen.*

*Hoewel wij voor en nadelen zien van het verplichtstellen van het delen van informatie met toezichthouders van gecontroleerde oob's vinden wij dat het goed zou zijn als er een discussie gevoerd wordt over het delen van dergelijke informatie in andere branches.*

Waar de (impliciet) gemaakte keuze niet wordt toegelicht bestaat het risico dat geen maatschappelijke discussie over de optie wordt gevoerd. Daarnaast is onduidelijk hoe de afwegingen zijn gemaakt in het kader van kwaliteit, onafhankelijkheid en administratieve lastendruk.

In bijlage D: 'Lidstaat opties in de Verordening en Richtlijn waarbij keuze niet is toegelicht' geven wij aan ten aanzien van welke lidstaatopties in onze optiek de gemaakte keuzes nog zouden moeten worden toegelicht in de Memorie van toelichting.

### **Europese markt wettelijke controles biedt kansen voor kwaliteitsverbetering**

De Wijzigingsrichtlijn is gebaseerd op de veronderstelling dat wettelijke auditors en auditkantoren (definities EU) in alle lidstaten vergelijkbaar gekwalificeerd zijn en dat zij dus in alle lidstaten hun diensten moeten kunnen aanbieden. Op grond van de Richtlijn mag hier slechts één inhoudelijke restrictie aan worden gesteld en dat is dat een wettelijke auditor die in een andere lidstaat wil opereren een bekwaamheidstoets moet afleggen om vast te stellen dat de wettelijke auditor voldoende kennis heeft van de wet- en regelgeving van die andere lidstaat voor zover deze relevant is voor wettelijke controles van financiële overzichten. Daarnaast geldt er nog een verplichting om zich te registreren bij de bevoegde autoriteit van die lidstaat.

Een goede implementatie kan in onze optiek leiden tot een betere kwaliteit doordat de controle van internationale groepen meer dan nu uitgevoerd kan worden door één team en de internationale accountantsnetwerken grensoverschrijdend met één kwaliteitssysteem kunnen werken.

Wij zijn dan ook voorstander van een heldere implementatie en vragen ons af of de erkenningsregeling van wettelijke auditors uit lidstaten niet eenvoudiger kan.

In bijlage E: 'Implementatie regelgeving Europese markt' gaan we in op een aantal aspecten met betrekking tot de vrije toegang tot de markt.

### **Overige vragen en opmerkingen**

Wij hebben ook een aantal zaken geïdentificeerd die niet vallen binnen de bovengenoemde thema's. Deze zaken beschrijven wij separaat in bijlage F: 'Overige vragen en opmerkingen'.

### **Tenslotte**

Dit wetsvoorstel maakt onderdeel uit van een aantal wijzigingen met betrekking tot de Wta en het Bta. In de Wta zullen in ieder geval ook wijzigingen aangebracht worden via de recentelijk uitgebrachte Wijzigingswet Financiële Markten 2016. Daarnaast wordt naar wij begrepen hebben nog gewerkt aan een wetsvoorstel dat specifiek Nederlandse wijzigingen aanbrengt in de Wta naar aanleiding van de discussies in de politiek en de voorstellen van onze beroepsgroep (voorgesteld in het rapport "In het publiek Belang"). De nog aan te brengen wijzigingen in de wet en regelgeving kunnen in een later stadium opmerkingen of vragen veroorzaken met betrekking tot de momenteel voorliggende voorstellen. Wij suggereren de verschillende voorstellen geïntegreerd te behandelen.

Wij willen met deze reactie een constructieve bijdrage te leveren aan de implementatie van de Richtlijn en de Verordening in de wetgeving in Nederland. Een goede en heldere implementatie van de regelgeving zal een bijdrage leveren aan de door u, door ons en door de maatschappij gewenste kwaliteit van de uitvoering van wettelijke controles.

Met vriendelijke groet,

Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie  
van Accountants

Was getekend

De heer drs. H.H.H. Wieleman RA  
Voorzitter

Contactpersoon NBA: J.Th.Drupsteen RA

## **Bijlagen**

Bijlage A: Definitiekeuzes uit het verleden en niet eenduidige regels die leiden tot onduidelijkheid .....	2
Overige zaken die nader moeten worden toegelicht.....	4
Bijlage B: Onafhankelijkheid van de accountant .....	8
Bijlage C: Rechtsbescherming van accountantsorganisaties, accountants en andere bij de wettelijke controle betrokken personen .....	10
Bijlage D: Lidstaat opties in de Verordening en Richtlijn waarbij keuze niet is toegelicht.....	13
Bijlage E: Implementatie regelgeving Europese markt .....	20
Bijlage F: Overige vragen en opmerkingen .....	21

## **Bijlage A: Definitiekeuzes uit het verleden en niet eenduidige regels die leiden tot onduidelijkheid**

### **Definities**

#### **Wettelijke controle**

Volgens de EU regelgeving is een wettelijke controle van jaarrekeningen (financiële overzichten): een controle van een jaarrekening (een jaarlijks financieel overzicht) of een geconsolideerde jaarrekening (een geconsolideerd financieel overzicht), voor zover deze:

- a door het recht van de Unie wordt voorgeschreven;
- b door nationaal recht wordt voorgeschreven met betrekking tot kleine ondernemingen;
- c op vrijwillige basis op verzoek van kleine ondernemingen wordt uitgevoerd en voldoet aan nationale wettelijke voorschriften die gelijkwaardig zijn aan die welke gelden voor de in punt b) bedoelde controle, voor zover die controle bij nationale wetgeving als wettelijke controle is voorgeschreven;<sup>1</sup>

De leden b en c zijn thans niet van toepassing in Nederland. In Nederland is deze definitie in de Wta uitgebreid met de controle van een aantal jaarrekeningen van organisaties werkzaam in de (semi) publieke-sector. Dit verschil in definitie is geen probleem zolang de Verordening niet van toepassing is. Mocht echter de oob-definitie uitgebreid worden met organisaties werkzaam in de (semi)-publieke sector dan lijkt het dat de Verordening hierop niet van toepassing is, immers voor de Verordening zijn wettelijke controles alleen die controles die onder de definitie van de Richtlijn vallen.

#### **Externe accountant versus wettelijke auditor versus voornaamste vennoot**

De Richtlijn kent de volgende definities als het gaat om accountants:

“wettelijke auditor”: een natuurlijke persoon die door de bevoegde autoriteiten van een lidstaat in overeenstemming met deze Richtlijn is toegelaten tot het uitvoeren van wettelijke controles van jaarrekeningen;

“voornaamste vennoot/vennoten”:

- a de wettelijke auditor(s) die door een auditkantoor voor een bepaalde controleopdracht is/zijn aangewezen als hoofdverantwoordelijke(n) voor de uitvoering van de wettelijke controle van jaarrekeningen namens het auditkantoor; of
- b in het geval van een groepscontrole, ten minste de wettelijke auditor(s) die door een auditkantoor is/zijn aangewezen als hoofdverantwoordelijke(n) voor de uitvoering van de wettelijke controle van jaarrekeningen op groepsniveau en de wettelijke auditor(s) die is/zijn aangewezen als hoofdverantwoordelijke(n) voor de uitvoering van de wettelijke controle van jaarrekeningen bij dochterondernemingen; of
- c de wettelijke auditor(s) die de controleverklaring ondertekent/ondertekenen.

De Wta kent slechts één definitie:

“externe accountant”: de natuurlijke persoon die werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantsorganisatie of auditkantoor en die verantwoordelijk is voor de uitvoering van een wettelijke controle.

In de Memorie van toelichting bij het wijzigingsvoorstel Wta staat de volgende toelichting:

*Waar het begrip externe accountant in de Wta ziet op accountants die verantwoordelijk zijn voor de uitvoering van wettelijke controles, is het begrip wettelijke auditor zoals dit wordt gehanteerd in de Richtlijn en de Verordening breder. De Europese definitie betreft alle accountants die wettelijke controles mogen verrichten conform het recht van een lidstaat, niet enkel de accountants die zijn geregistreerd als externe accountants en hierdoor bevoegd zijn de controleverklaring af te geven. Het begrip wettelijke auditor, als bedoeld in de Richtlijn en*

---

<sup>1</sup> Artikel 2 lid 1 Richtlijn.



*Verordening, omvat dus naast de externe accountant ook de accountants die veelal in een team onder leiding van een externe accountant (ofwel eindverantwoordelijke accountant) werkzaamheden verrichten ten behoeve van de wettelijke controles.*

De NBA betwijfelt sterk of de in de Memorie van toelichting weergegeven interpretatie van de in de Richtlijn gebruikte begrippen de juiste is. Deze uitleg zou namelijk betekenen dat daar waar de Wta spreekt over externe accountant een beperktere groep accountants als normadressaat wordt gebruikt dan in de Richtlijn zou zijn bedoeld. Dit zou betekenen dat de wettelijke auditor als normadressaat onvoldoende is geïmplementeerd in de Nederlandse regelgeving. Omgekeerd zou het gevolg zijn dat alle bepalingen in de Verordening die zich richten tot de wettelijke auditor van toepassing zijn op alle bij de controle betrokken RA's en AA's, ongeacht hun rol. Daarnaast is onduidelijk wanneer het begrip externe accountant alleen betrekking heeft op deze persoon zelf of wanneer hier de voornaamste vennoot wordt bedoeld. Dit roept bijvoorbeeld de volgende vragen op:

- In artikel 29 van de Wta staat dat de externe accountant de jaarrekening moet ondertekenen. Er zou gelezen kunnen worden dat alle voornaamste vennoten in de zin van de Richtlijn hier dan onder vallen?
- In de Verordening staat in artikel 11 lid dat wettelijke auditors een aanvullende verklaring<sup>2</sup> bij het audit comité moeten indienen. Is dit nu de verantwoordelijkheid van de externe accountant of van alle bij de opdracht betrokken wettelijke auditors zoals bedoeld in de Memorie van toelichting?
- De wettelijke auditors uit een andere lidstaat mogen daar eindverantwoordelijk zijn voor ("is toegelaten tot het uitvoeren van") een wettelijke controle. Als een dergelijke buitenlander in Nederland als wettelijke auditor geregistreerd is (register NBA) kan dat niet als hij niet ook als externe accountant geregistreerd staat bij de AFM?
- Is het register van de NBA of het register van de AFM het register bedoeld in de Richtlijn?

Overigens kent de Wft een afwijkend gebruik van het begrip externe accountant.

Gezien het belang hiervan zouden wij het op prijs stellen als u over het bovenstaande met ons in overleg treedt teneinde de impact van het een en ander meer in detail te bespreken en alternatieven te zoeken voor de gemaakte keuze.

### **Controlediensten in Wta versus niet-controlediensten in Verordening**

De Wta stelt in artikel 24b dat de accountantsorganisatie bij een oob, naast een wettelijke controle, alleen controlediensten mag verrichten. De Wta merkt daarmee ook andere diensten dan wettelijke controles aan als controlediensten. De Verordening lijkt gebaseerd op de veronderstelling dat alles wat geen wettelijke controle is, aangemerkt moet worden als een niet-controledienst. Er zijn dus diensten die in de Wta aangemerkt worden als controledienst die in de Verordening aangemerkt worden als niet-controledienst.

Wij adviseren u om de definities in de Wta zodanig aan te passen dat zij aansluiten bij de Verordening. Dat hoeft overigens geen impact te hebben op de essentie van de Nederlandse regeling in artikel 24b.

### **WFT**

De Wft bevat naast de Wta regels met betrekking tot de uitvoering van wettelijke controles door accountants van buiten Nederland. Deze wetgeving lijkt niet aangepast te zijn om aan te sluiten op de nieuwe Wta. Om de naleving van de wetgeving te bevorderen lijkt het ons wenselijk dat de regelgeving in de Wft aansluit bij de regelgeving in de Wta

### **Auditkantoor**

Zoals ook aangegeven in de brief is het begrip Auditkantoor in de Wta anders gedefinieerd dan in de Verordening. In de Wta wordt met auditkantoor het uit een lidstaat komende kantoor aangeduid. Het Nederlandse kantoor wordt daar aangeduid met Accountantsorganisatie. In de Verordening worden beide aangeduid met Auditkantoor. Dit is in onze optiek onwenselijk.

---

<sup>2</sup> Overigens lijkt dit een ongelukkige vertaling in de Richtlijn, in de Engelse tekst lijkt het hier om een rapportage te gaan.

Op grond van dit onderscheid is een deel van de regels in de Wta die gelden voor de Accountantsorganisaties van overeenkomstige toepassing verklaard voor het Auditkantoor. Wij denken dat dit alles leidt tot onnodige complexiteit.

Wij adviseren u de definities, maar ook de regelgeving in de Wta zodanig aan te passen dat er geen verwarring kan ontstaan.

### **Auditorganisatie van een derde land**

De natuurlijke persoon die werkzaam is bij of verbonden is aan een auditorganisatie van een derde land en die verantwoordelijk is voor de uitvoering van de controle van de jaarrekening of geconsolideerde jaarrekening van een onderneming met zetel in een staat die geen lidstaat is, wordt in de Richtlijn 'auditor van een derde land' genoemd. Daarbij is vereist dat diegene niet als gevolg van een toelating overeenkomstig artikel 3 of 44 van de Richtlijn in een lidstaat is toegelaten tot het verrichten van controles als bedoeld in artikel 2, onderdeel 1, van de Richtlijn. Dit vereiste is conform de tekst van de Richtlijn (art 2 onder 5). Daarnaast zou het zo kunnen zijn dat de auditor van een derde land een RA of AA kwalificatie heeft, of een kwalificatie van een andere Lidstaat. Dan kan deze naar onze mening nog steeds auditor van een derde land zijn. Of wordt hier bedoeld dat persoon externe accountant moet zijn?

In het voorgestelde artikel 12c Wta staat het vereiste dat de controles worden uitgevoerd conform de internationale controlestandaarden bedoeld in art 26 van de Richtlijn en overeenkomstig regels die gelijkwaardig zijn aan het bij of krachtens art 19 (onafhankelijkheid), 19a (beoordeling of in staat controle uit te voeren), 25 (controlestandaarden en gedragsregels) of 25a (onafhankelijkheid) bepaalde. In artikel 45, vijfde lid onder d) van de Richtlijn is opgenomen dat ook sprake mag zijn van **gelijkwaardige** controlestandaarden. Wij adviseren dit laatste alsnog op te nemen in de Wta.

Op basis van art 12d zijn op de auditorganisatie van het derde land die ingevolge artikel 12c is ingeschreven in het register de artikelen 48a (toetsing door de AFM), 52 (geven van een aanwijzing), 64 t/m 66 (openbare waarschuwing) en de hoofdstukken 5A (geheimhoudingsplicht) en 5B (samenwerking nationaal) van overeenkomstige toepassing. De in artikel 64 bedoelde openbare waarschuwing kan worden uitgevaardigd, indien de auditorganisatie van een derde land niet voldoet aan de in artikel 12c, eerste lid gestelde eisen voor inschrijving in het register. Sancties zoals last onder dwangsom art 53 Wta en bestuurlijke boete art 54 Wta ontbreken hier. Op basis van de Richtlijn artikelen 45 en 46, zouden de onderzoeks- en sanctieregelingen van toepassing moeten zijn indien het stelsel in het derde land niet gelijkwaardig is. Dat zal volgens ons nog in de Wta opgenomen moeten worden.

### **Accountantsverklaring versus controleverklaring**

In de Richtlijn, maar ook in de NV COS, welke gebaseerd is op een met Europa afgestemd begrippenkader, wordt gesproken van controleverklaring en niet van accountantsverklaring.

Wij adviseren het begrip controleverklaring over te nemen in de Wta<sup>3</sup>.

### **Overige zaken die nader moeten worden toegelicht**

Het concept van de Wijzigingswet Wta en de Memorie van toelichting leiden bij ons tot een groot aantal vragen. Onderstaand zijn deze nader toegelicht, waarbij wij zo mogelijk een voorstel voor verduidelijking in de wet of Memorie van toelichting doen.

#### **(H) Artikel 18a Uitbesteden controletaken**

In artikel 18a wordt gesproken over '... die waarborgen dat belangrijke controletaken niet op zodanige wijze worden uitbesteed...'. Wij denken dat het hier gaat om situaties waar een controleteam werkzaamheden uitbesteedt aan een shared service center of vergelijkbare afdeling in het (internationale) netwerk. Uit de toelichting op dit artikel valt dit niet af te leiden.

---

<sup>3</sup> In dit stuk spreken wij in lijn met de EU-Richtlijn verder over controleverklaring.

Wij zijn van mening dat het niet kan gaan om werkzaamheden die betrekking hebben op groepscontroles, gezien het feit dat hier specifieke regels voor zijn opgenomen in de Richtlijn (Artikel 27). Met betrekking tot interne auditors en experts geldt dat er geen controletaken aan hen worden uitbesteed, waardoor ook deze niet onder artikel 18a kunnen vallen.

Wij adviseren om in de Memorie van toelichting op te nemen dat het hier gaat om werkzaamheden die worden uitbesteed aan een shared service center of vergelijkbare afdeling en dat het niet gaat om de werkzaamheden in het kader van groepscontroles (Standaard 600 van de NV COS), het steunen op de werkzaamheden van interne accountants (Standaard 610) of het gebruikmaken van experts (Standaard 620).

#### **(I) Artikel 19a**

In dit artikel staat dat de accountantsorganisatie, alvorens zij een opdracht voor de wettelijke controle aanvaardt, moet beoordelen of zij voldoende middelen heeft om de controle uit te voeren. Op basis van de tekst en de toelichting zou de vraag kunnen opkomen of bedoeld is dat op dat moment al een gedetailleerde planning met individuele medewerkers en partners moet worden gemaakt.

Het is in onze optiek onmogelijk voor de organisatie om na te gaan wie precies de werkzaamheden, die op dat moment overigens nog niet in detail kunnen zijn bepaald, zal uitvoeren. De resourceplanning van een accountantsorganisatie is een dynamisch geheel, waarbij door klantaangelegenheden (klant nog niet klaar voor controle, extra werkzaamheden als gevolg van specifieke bevindingen) regelmatig aanpassingen plaatsvinden. Een gedetailleerde planning op teamniveau is in de praktijk dan ook niet mogelijk. Daarnaast blijkt in de praktijk thans dat er tot twee jaar kan zitten tussen het afsluiten van het contract en de daadwerkelijke controle. In de tussentijd kan de accountantsorganisatie voldoende planningsmaatregelen nemen.

Wij gaan er van uit dat de planning, met uitzondering van die van de externe accountant, op geaggregeerd niveau mag. Daarmee bedoelen wij dat uit de capaciteitsplanning / resourceplanning (of vergelijkbare planning) van het kantoor blijkt dat de organisatie over voldoende middelen beschikt.

Wij adviseren om dit in de tekst in de toelichting te verduidelijken.

#### **(I) Artikel 19a lid 1 onder d:**

Het is onduidelijk wat hier wordt bedoeld met: “bevoegd is deze controle uit te voeren in de Lidstaat die deze wettelijke controle vereist”. Gaat het hier niet simpelweg om een toets om vast te stellen of de externe accountant wettelijke controles in Nederland mag uitvoeren?<sup>4</sup>

Immers als het om andere wettelijke controles in andere lidstaten gaat, waarom zou dat dan op grond van Nederlandse wetgeving gecontroleerd moeten worden terwijl de rest van de in dit artikel aangehaalde controles geregeld zouden moeten zijn in de lidstaat waar de wettelijke controle betrekking op heeft.

Wij adviseren de tekst als volgt aan te passen:

*of in het geval van een in Nederland vereiste wettelijke controle de externe accountant die verantwoordelijk is voor het uitvoeren van de wettelijke controle, bevoegd is deze controle uit te voeren.*

#### **(K) Artikel 20**

Op grond van de voorgestelde aanvulling voor het eerste lid zal dit lid als volgt gaan luiden:

*Een accountantsorganisatie verleent aan de accountantsorganisatie waaraan haar voormalige controlecliënt een opvolgende opdracht tot het verrichten van een wettelijke controle heeft verleend, desgevraagd toegang tot alle relevante informatie met betrekking tot die controlecliënt, waaronder de meest recente controle van die controlecliënt.*

Wij stellen voor deze tekst als volgt te wijzigen:

---

<sup>4</sup> “Wettelijke controle” is een in de Wta gedefinieerd begrip. Op basis van die definitie kan er geen sprake zijn van een wettelijke controle in een andere Lidstaat.

*Een accountantsorganisatie verleent aan de accountantsorganisatie waaraan haar voormalige controlecliënt een opvolgende opdracht tot het verrichten van een wettelijke controle heeft verleend, desgevraagd toegang tot alle relevante informatie met betrekking tot die controlecliënt en de meest recente controle van die controlecliënt.*

Hierdoor zal de tekst ook beter aansluiten bij de Richtlijn.

#### **Artikel 21**

De nieuwe tekst van lid 1 onder c komt op grond van de voorstellen te luiden:

*het voorkomen dat bij het verrichten van wettelijke controles de onafhankelijkheid in het geding komt van de externe accountants, of andere personen werkzaam onder haar verantwoordelijkheid*

Wij denken dat in lijn met de Richtlijn dit beperkt kan worden tot personen betrokken bij de wettelijke controle.

Wij stellen voor dit te veranderen in:

*het voorkomen dat bij het verrichten van wettelijke controles de onafhankelijkheid in het geding komt van de externe accountants, of andere personen **die werkzaamheden uitvoeren ten behoeve van. de wettelijke controles***

#### **(T) Artikel 47**

Wat wordt in dit artikel bedoeld met “een administratief orgaan van een accountantsorganisatie”? Deze term komt uit de Richtlijn, maar is niet duidelijk.

Daarnaast zijn er in artikel 47 diverse verwijzingen naar ‘deze periode’, wij vermoeden dat hiermee wordt bedoeld de periode dat iemand deel uitmaakt van het bestuur van de AFM, dit wordt echter niet nader toegelicht. Wij stellen voor ‘deze periode’ te vervangen door ‘de periode dat zij deel uitmaken van het bestuur van de AFM’.

#### **(Q) Artikel 25**

In dit artikel is sprake van een indirecte relatie. Het is ons onduidelijk wat hiermee wordt bedoeld. Het zou bijvoorbeeld kunnen gaan over een kennis van een kennis die een relatie onderhoudt. Dit kan niet de bedoeling zijn in onze optiek.

Wij realiseren ons dat dit begrip overgenomen is uit de EU Richtlijn maar ook dat maakt niet duidelijk wat wordt bedoeld. Ook in andere nationale- (ViO) of internationale regelgeving (Code of Ethics) komt dit begrip, voor zover wij hebben kunnen nagaan, niet voor.

Wij verzoeken u daarom om in de Memorie van toelichting toe te lichten wat met een indirecte relatie wordt bedoeld.

#### **Artikel IV**

Dit artikel stelt dat in de controleverklaring moet worden opgenomen:

*een verklaring betreffende materiële onzekerheden die verband houden met gebeurtenissen of omstandigheden die gereede twijfel kunnen doen rijzen of de rechtspersoon zijn werkzaamheden voort kan zetten.*

Wij begrijpen uit deze tekst dat deze verklaring niet nodig is wanneer er niets te melden is, in overeenstemming met de regelgeving van de internationale controlestandaarden. Wij verzoeken u echter om dit explicieter te maken in de tekst. Dit zou bijvoorbeeld kunnen door de tekst als volgt te formuleren:

*indien er sprake is van materiële onzekerheden die verband houden met gebeurtenissen of omstandigheden die gereede twijfel kunnen doen rijzen of de rechtspersoon zijn werkzaamheden voort kan zetten, een verklaring betreffende deze materiële onzekerheden.*

Daarnaast verplicht dit artikel tot vermelding van de vestigingsplaats van de accountantsorganisatie. Wij gaan er vanuit dat dit ook de plaats kan zijn waar het kantoor waar de accountant werkzaam is gevestigd (feitelijk dus een nevenvestiging). Wij adviseren dit nader toe te lichten in de Memorie van toelichting.

## **Bijlage B: Onafhankelijkheid van de accountant**

In deze bijlage geven wij per artikel ons commentaar:

### **Artikel 19 algemeen / Artikel 25a algemeen**

Volgens artikel 22 van de Richtlijn is het normadressaat voor de onafhankelijkheid de wettelijk auditor of het auditkantoor (volgens ons beide als entiteit bedoeld). In het concept wetsvoorstel worden alle eisen van onafhankelijkheid van artikel 22 van de Richtlijn zowel op de externe accountant (artikel 25a van de concept wet) als op de accountsorganisatie (artikel 19 van de concept wet) gelegd. Dit lijkt een niet Richtlijn conforme implementatie en een onnodige verzwaring van de administratieve lasten.

Aanpassing hiervan zal van grote invloed zijn op de structuurtekst van de Wta, Bij het becommentariëren van het huidige wetsvoorstel zijn wij in veel gevallen uitgegaan van de bestaande opzet en invulling van de Wta, de hier door ons voorgestelde aanpassing zal onze commentaren op die punten dan ook mogelijk beïnvloeden.

### **Artikel 19 lid 2**

In de concept Memorie van toelichting (pagina 29) worden de leden van de raad van commissarissen van de accountantsorganisatie abusievelijk aangeduid als beleidsbepalers. Dit moet volgens ons zijn mede-beleidsbepalers. Dit zou in overeenstemming zijn met de definities en begrippenlijst op de website van de AFM en interpretaties met betrekking tot andere regelgeving getuige de Memorie van toelichting.

### **Artikel 19 lid 3 en artikel 25a lid 3**

De tekst in artikelen 19 lid 3 en 25a lid 3 op grond waarvan een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde partij, met inachtneming van de door de accountantsorganisatie getroffen maatregelen, zou concluderen dat de onafhankelijkheid van de accountantsorganisatie bedreigd **zou kunnen worden** is niet conform de Richtlijn geïmplementeerd. In artikel 22 lid 1 staat "op grond waarvan een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde partij, met inachtneming van de getroffen veiligheidsmaatregelen, zou concluderen dat de onafhankelijkheid van de wettelijke auditor of het auditkantoor **in het gedrang komt**." Wij verzoeken de woorden in artikel 19 lid 3 en artikel 25a lid 3 "bedreigd zou kunnen worden" conform de Richtlijn te implementeren en te wijzigen in "bedreigd wordt".

### **Artikel 19 lid 4**

Volgens dit lid dient de accountantsorganisatie de genomen maatregelen vast te leggen, terwijl volgens artikel 25a lid 4 de externe accountant de maatregelen eveneens moet vastleggen. Dit wordt veroorzaakt door de reeds onder het commentaar van artikel 19 algemeen genoemde dubbele normadressaat die leidt tot onduidelijkheid en tot een onnodige verzwaring van de administratieve lasten. Wij zijn van mening dat dit gewijzigd moet worden in "De accountantsorganisatie ziet erop toe dat de in dit artikel genomen maatregelen worden vastgelegd door de externe accountant."

### **Artikel 19a lid 1 onder d**

Het onderdeel "in de lidstaat die de wettelijke controle vereist" is redundant en kan worden geschrapt.

### **Artikel 21 lid 2 onderdeel c / Artikel 25a lid 2**

Volgens artikel 22 lid 1 van de Richtlijn gaat het om de onafhankelijkheid van "elke natuurlijke persoon die zicht een positie bevindt waardoor hij of zij de uitkomsten van de wettelijke controle kan beïnvloeden". De artikelen 21 lid 2 onderdeel c / 25a lid 2 van de concept wet luiden nu "of andere personen werkzaam onder haar verantwoordelijkheid." Wij zijn van mening dat een Richtlijnconforme implementatie zou zijn "of andere personen die zich in een positie bevinden waardoor hij of zij de uitkomsten van de wettelijke controle kan beïnvloeden". De kring van personen waarvoor de externe accountant / de accountantsorganisatie verantwoordelijk is kan groter zijn. Het gaat echter om personen die de uitkomsten van de wettelijke controle kunnen beïnvloeden.

### **Artikel 24**

Uit onderdeel 3.3.2 van de concept Memorie van toelichting (pagina 9) begrijpen wij dat er op dit moment tussen de lidstaten en de Europese Commissie overleg wordt gevoerd over een uniforme uitleg van de artikel 5 van de Verordening en de mogelijkheid om andere diensten te verbieden.

Wij zijn het niet eens met het voorstel om in afwachting van een gezamenlijke Europese benadering, artikel 24b niet langer toe te passen op de netwerkonderdelen van de accountantsorganisaties uit lidstaten. Dit is een belangrijke verzwakking van het amendement Plasterk, die onnodig onduidelijkheid creëert omdat voor elk netwerkonderdeel andere regels uit de desbetreffende lidstaat van toepassing zullen zijn. Hierdoor zouden binnen een korte termijn de onafhankelijkheidsregels mogelijk driemaal fundamenteel wijzigen: 1. door het amendement Plasterk, 2. door invoering van de implementatiewet en 3. door mogelijke reparatiewetgeving mocht uit het Europese overleg blijken dat andere interpretatie nodig is. Dit zou oob's alsmede accountantsorganisaties en hun netwerkonderdelen onnodig belasten met het aanpassen van intern beleid en procedures. Wij stellen voor om het huidige artikel 24b niet te wijzigen en alleen aanpassing door te voeren, wanneer uit het Europese overleg mocht blijken dat het amendement Plasterk strijdig is met Europese wetgeving. Overigens staat artikel 5 lid 5 Verordening in onze lezing niet toe om in lokale wetgeving vast te leggen, welke diensten niet langer geleverd mogen worden door een onderdeel van het netwerk gevestigd in een derde land aan een onderneming met rechtspersoonlijkheid in een derde land, die wordt beheerst door de gecontroleerde organisatie van openbaar belang.

Wij vragen ons af of dit artikel op deze wijze nog bereikt wat wordt beoogd: 'een strikte scheiding tussen controle en advies'. Allereerst kan de Nederlandse organisatie bij buitenlandse deelnemingen in een lidstaat alle werkzaamheden verrichten die artikel 5 toestaat. Maar belangrijker: een gelieerde entiteit van de accountantsorganisatie uit een lidstaat kan in Nederland alle diensten aanbieden die volgens artikel 5 van de Richtlijn zijn toegelaten. Kortom, de opdracht wordt niet gegeven aan de Nederlandse accountantsorganisatie maar aan het Duitse auditkantoor van dezelfde organisatie. Of de opdracht wordt niet verstrekt door de Nederlandse moeder maar door de Duitse dochter, waarna de Nederlandse accountantsorganisatie het werk kan doen. Als dit beoogd is, dan vragen wij ons af of het nog wenselijk is om van de lidstaatoptie gebruik te maken die een strikter verbod op niet-controlediensten dan in artikel 5 van de Verordening mogelijk maakt.

## **Bijlage C: Rechtsbescherming van accountantsorganisaties, accountants en andere bij de wettelijke controle betrokken personen**

### **Recht van beroep**

Artikel 30 quinquies van de Richtlijn draagt de lidstaten op om tegen de besluiten van de toezichthouder een recht van beroep in te stellen. Het onderhavige wetsvoorstel kent geen overweging ten aanzien van (de implementatie van) dit artikel. Blijkbaar wordt de toetsing door de bestuursrechter zoals we die nu kennen gezien als invulling aan dit vereiste uit de Richtlijn. Uit ervaringen in de branche is ons gebleken dat een dergelijke toetsing als marginaal ervaren wordt, hetgeen in onze optiek niet gewenst is nu het bij accountantscontroles gaat om op principes gebaseerde regelgeving, invulling geven aan een professioneel kritische instelling en professionele oordeelsvorming.

Het heeft ons dan ook niet verbaasd dat uit de evaluatie van de accountantswetgeving is gebleken dat vragen zijn gerezen over de rechtsbescherming van accountantskantoren, hetgeen (mede) aanleiding is geweest voor een nog lopend vervolgonderzoek.

Wij pleiten er voor om de beslissingen van de toezichthouder niet alleen te onderwerpen aan een marginale (rechtmatigheids)toetsing, zoals thans het geval is, maar om een volwaardige beroepsmogelijkheid in te stellen. Wij denken daarbij dat een instantie die over het deskundigheidsniveau van de Accountantskamer beschikt bij voorkeur de aangewezen instantie zou zijn die zich in materiële zin over zaken zou moeten buigen. Een materiële beroepsmogelijkheid bevordert niet alleen de rechtsontwikkeling, maar tevens de rechtsbescherming.

### **Bekendmaking sancties en handhaving**

Het wetsvoorstel introduceert in artikel 67 lid 4 een nadere bepaling over de openbaarmaking van namen van bij een bestuurlijke boete betrokken partijen. Hierbij wordt in lijn met artikel 30 quater van de Richtlijn geregeld onder welke voorwaarden de namen van betrokken partijen, dat wil zeggen de partij(en) aan wie de boete is opgelegd, niet openbaar gemaakt mogen worden. Anders dan de Richtlijn (art. 30 quater lid 1) kent artikel 67 niet de restrictie dat de openbaarmaking hier slechts de naam van de (rechts)persoon betreft waaraan de boete is opgelegd. Wij sluiten niet uit dat het voorgestelde artikel daardoor ten onrechte leidt tot de interpretatie dat bij sanctionering van de accountantsorganisatie tevens de namen van betrokken accountant(s) bekend moet(en) worden gemaakt. Op grond van art. 30 quater lid 1 zou dit onjuist zijn. Wij verzoeken u de voorgestelde tekst van artikel 67 alsmede de toelichting hierop aan te passen.

Wij constateren hierbij tevens dat, zonder nadere motivatie, geen gebruik gemaakt is van de in art. 30 quater lid 3 opgenomen lidstaatoptie om uit te sluiten dat persoonsgegevens worden opgenomen in de bekendmakingen. Wij verzoeken u om deze keuze alsnog nader te motiveren.

### **Verbod om een functie te bekleden**

Het voorstel kent in artikel 57 Wta een vergaande bevoegdheid toe aan de AFM om aan bepaalde personen een verbod op te leggen om een functie te bekleden bij een accountantsorganisatie of bij een organisatie van openbaar belang. Artikel 30bis van de Richtlijn alsmede de Memorie van toelichting spreken over een voorlopig verbod, het artikel zelf spreekt over een tijdelijk verbod. Mocht een voorlopig verbod bedoeld zijn dan zal hier in de wet invulling aan moeten worden gegeven.

De voorgestelde bevoegdheid is verstrekkend van aard en dient om die reden alleen al worden omkleed met voldoende rechtsbescherming. Een verbod leidt tot ernstige reputatieschade, die niet ongedaan gemaakt kan worden. Het feit dat een dergelijk besluit moet voldoen aan de algemene bestuursrechtelijke beginselen en dat voor betrokkene bestuursrechtelijke rechtsmiddelen open staan, waarborgt onvoldoende dat betrokkene voldoende tegen een dergelijk besluit op kan komen. Wij verwijzen in dit kader naar het advies van de Raad van State d.d. 2 maart 2015 bij de Wijzigingswet Financiële Markten 2016, dat ten aanzien van de aanwijzingsbevoegdheid inzake de betrouwbaarheidstoetsingen soortgelijke overwegingen ten grondslag legde aan haar advies. Een verbodsbesluit vraagt derhalve om een inhoudelijke toetsing van de geconstateerde overtredingen en niet om een marginale toetsing door de bestuursrechter.



De Richtlijn laat het de lidstaten vrij om te kiezen voor een rechtstreekse sanctiebevoegdheid dan wel een sanctiebevoegdheid middels een verzoek aan de bevoegde rechtelijke instanties. Het wetsvoorstel motiveert niet dragend waarom gekozen is voor een rechtstreekse sanctiebevoegdheid door de AFM. Het zou meer voor de hand liggen om een dergelijke bevoegdheid toe te kennen aan de Accountantskamer als tuchtrechter, die (waar nodig op verzoek van de AFM) inhoudelijk kan oordelen over het handelen van een individuele accountant en dienaangaande sanctioneert. Voor overige functionarissen geldt dat een verzoek van de AFM bijvoorbeeld door de Ondernemingskamer behandeld zou kunnen worden.

Overigens is de reikwijdte van het voorgestelde artikel 57 ruimer dan hetgeen de Richtlijn voorschrijft, aangezien het artikel alle medewerkers van een accountantsorganisatie omvat, waar de Richtlijn zich beperkt tot de leden (wat dat ook mag zijn, maar het ligt niet voor de hand dat daar alle medewerkers onder vallen) van de accountantsorganisatie. Deze uitbreiding wordt niet nader beargumenteerd.

### **Aanpassing van controleverklaringen**

Volgens de concept Memorie van toelichting verwerkt het voorgestelde artikel 19b in de wet, artikel 30bis, eerste lid, onderdeel d van de Richtlijn. Volgens artikel 30bis van de Richtlijn bepalen de lidstaten dat de bevoegde autoriteiten ten minste een aantal administratieve maatregelen en sancties kunnen opleggen voor inbreuken in de wet of de Verordening, waaronder, indien van toepassing, een verklaring dat de controleverklaring niet voldoet aan de eisen van de wet of de Verordening.

In het voorgestelde artikel 19b wordt aan de accountantsorganisatie opgelegd om onverwijld gepaste maatregelen te treffen indien een controleverklaring niet voldoet aan de wet of de Verordening. Volgens de concept Memorie van toelichting kan de AFM op grond van artikel 52 een aanwijzing geven aan de accountantsorganisatie om een bepaalde gedragsrichtlijn te volgen. De mogelijkheid voor de AFM om administratieve maatregelen en sancties te nemen is derhalve al in de wet geïmplementeerd.

In onze optiek kan een dergelijke situatie ontstaan door een drietal redenen:

- de tekst van de verklaring voldoet niet aan de formele grondslagen;
- de accountant heeft onvoldoende werk verricht voor zijn controle;
- de jaarrekening blijkt materiële of fundamentele fouten te bevatten.

Om met het laatste te beginnen:

Door in artikel 19b de plicht tot herstelmaatregelen op te leggen aan de accountantsorganisatie wordt de huidige wettelijke systematiek bij fouterstel zoals vastgelegd in artikel 362 lid 6 van Titel 9 BW 2 doorkruist en wordt onduidelijkheid gecreëerd in de verantwoordelijkheden voor het naar buiten brengen van fouten. Als een controleverklaring niet voldoet aan de eisen van de wet of de Verordening, kan dat immers veroorzaakt worden doordat na het opstellen van de jaarrekening en het afgeven van de verklaring blijkt dat de jaarrekening in ernstige mate tekortschiet. Volgens artikel 362 lid 6 dient het bestuur van de rechtspersoon in die situatie onverwijld de aandeelhouders te informeren en een mededeling daarvan ten kantore van het Handelsregister neerleggen. Bij de mededeling dient een accountantsverklaring te worden gevoegd indien de jaarrekening overeenkomstig artikel 393 is onderzocht.

Indien de AFM van mening is dat de accountantsverklaring niet voldoet aan de eisen van de wet of de Verordening omdat na het opstellen van de jaarrekening en het afgeven van de accountantsverklaring blijkt dat de jaarrekening in ernstige mate tekortschiet, heeft zij reeds de mogelijkheid om ex artikel 448 lid 2 Titel 9 BW 2 een verzoek in te dienen bij de Ondernemingskamer in geval van een jaarrekening van een effecten uitgevende instelling. Wij zijn van mening dat implementatie van artikel 30bis, eerste lid onderdeel d van de Richtlijn, voor zover nog noodzakelijk gezien de reeds bestaande bevoegdheden van de AFM volgens artikel 52 van de wet, moet worden geïmplementeerd door aanpassing van artikel 448 Titel 9 BW 2 waardoor de AFM een verzoek kan indienen bij de Ondernemingskamer voor elke jaarrekening die overeenkomstig artikel 393 is onderzocht.

Wij zijn van mening dat in de Memorie van toelichting dient te worden verduidelijkt dat indien onverhoopt uit interne of externe onderzoek van het accountantsdossier mocht blijken dat de controle van de externe accountant tekortkomingen bevat, dit op zichzelf onvoldoende grond is om te kunnen concluderen dat de accountantsverklaring niet voldoet aan de eisen van de wet of de Verordening.

Indien de controle van de externe accountant tekortkomingen bevat moeten er eerst aanvullende controlemaatregelen worden uitgevoerd zodat een deugdelijke grondslag voor de accountantsverklaring wordt verkregen. De AFM heeft op grond van artikel 52 reeds de mogelijkheid tot administratieve maatregelen en sancties.

Tenslotte is niet aangegeven wat de gevolgen zijn voor de onderneming als de accountant een nieuwe verklaring zou afleggen terwijl de verklaring de basis is geweest voor besluitvorming in de algemene vergadering van aandeelhouders.

Gezien het bovenstaande en het feit dat datgene wat artikel 30bis van de Richtlijn regelt: namelijk het kunnen verklaren dat sprake is van een verklaring die niet aan de vereisten voldoet, hetgeen fundamenteel anders is dan kunnen vereisen dat maatregelen worden genomen zijn wij van mening dat het voorgestelde artikel 19b niet moet worden opgenomen in de wet en dat een aanpassing moet plaatsvinden in overeenstemming met de Richtlijn.

## **Bijlage D: Lidstaat opties in de Verordening en Richtlijn waarbij keuze niet is toegelicht**

De Richtlijn en Verordening kennen een groot aantal lidstaatopties. Een deel daarvan (namelijk die opgenomen in de bestaande Richtlijn) is onderwerp geweest bij de totstandkoming van de bestaande Nederlandse wetgeving. Het concept wijzigingsvoorstel maakt keuzes ten aanzien van nieuwe lidstaatopties, waaronder de roulatie van accountantsorganisaties en het verbod op niet-controlediensten. Voor een deel van de nieuwe opties wordt de gemaakte keuze toegelicht in de Memorie van toelichting bij het wijzigingsvoorstel. Er is echter ook een aantal opties waar de gemaakte keuze niet nader wordt toegelicht. Waar de gemaakte keuze niet wordt toegelicht bestaat onzekerheid over de motivatie van de gemaakte keuze. Bovendien bestaat het risico dat lidstaatopties buiten het maatschappelijk debat en de parlementaire behandeling blijven.

Hieronder – voor zover wij hebben kunnen nagaan - de lidstaatopties die niet zijn toegelicht:

### **Verordening**

#### **Artikel 2, 3<sup>e</sup> lid:**

*“Indien een coöperatie als bedoeld in artikel 2, punt 14, van Richtlijn 2006/43/EG, een spaarbank of een soortgelijke entiteit als bedoeld in artikel 45 van Richtlijn 86/635/EEG, of een dochteronderneming of rechtsopvolger van een coöperatie, een spaarbank of een soortgelijke entiteit als bedoeld in artikel 45 van Richtlijn 86/635/EEG krachtens nationale wetgeving lid mag of moet zijn van een controle-entiteit zonder winstoogmerk, **kan de lidstaat** besluiten dat deze Verordening of sommige bepalingen ervan niet van toepassing zijn op de wettelijke controle van deze entiteit, mits de in Richtlijn 2006/43/EG neergelegde beginselen van onafhankelijkheid in acht worden genomen door de wettelijke auditor die de wettelijke controle bij een van haar leden uitvoert en door personen die wellicht invloed op de wettelijke controle kunnen uitoefenen.”*

Deze situatie doet zich in Nederland niet voor, maar dit wordt niet in de Memorie van toelichting benoemd.

#### **Artikel 4, 2<sup>e</sup> lid:**

*“**De lidstaten kunnen** bepalen dat een bevoegde autoriteit, op verzoek van de wettelijke auditor of het auditkantoor, bij wijze van uitzondering mag toestaan dat de wettelijke auditor of het auditkantoor voor een periode van maximaal twee boekjaren wordt vrijgesteld van de in de eerste alinea neergelegde voorschriften voor een gecontroleerde entiteit.”*

Dit betreft het 70% maximum honorarium met betrekking tot niet-controlediensten. De in dit artikel genoemde lidstaatoptie wordt niet overgenomen en niet in de Memorie van toelichting behandeld. Naar onze mening zou deze optie in de Nederlandse wetgeving moeten worden opgenomen.

#### **Artikel 10, 2<sup>e</sup> lid:**

*“**De lidstaten kunnen** aanvullende eisen stellen met betrekking tot de inhoud van de controleverklaring.”*

Aan deze lidstaatoptie wordt aandacht besteed in ‘Artikel IV Burgerlijk wetboek’ in de Memorie van toelichting: “Op dit moment zijn er geen aanvullende vereisten voor de accountantsverklaring voorzien.” Wij willen u er op wijzen dat dit niet in overeenstemming is met de huidige situatie in Nederland. Mede op aangeven van de politiek zijn bijvoorbeeld de materialiteit en de reikwijdte van de groepscontrole als aparte onderdelen opgenomen in de controleverklaring voor oob’s.

Overigens kunnen wij uit de toelichting op de aanpassing met betrekking tot de continuïteit niet opmaken hoe de situatie verandert ten opzichte van de in Nederland reeds geïmplementeerde internationale standaarden. Vooralsnog gaan wij er vanuit dat de werkzaamheden op grond van

standaard 570 toereikend zijn. Daarbij hoeft de accountant pas wat te vermelden als er twijfel is aan de continuïteit.

Wij willen er hierbij op wijzen dat de term verklaring in de Richtlijn, gezien de tekst en het woordgebruik in de Engelse, die als basis is gebruikt voor de vertaling veeleer gelezen moet worden als uitspraak als als een verklaring in de zin van een accountantsverklaring.

**Artikel 11, 1<sup>e</sup> lid:**

*“De lidstaten kunnen voorts verlangen dat dit aanvullend verslag wordt ingediend bij het leidinggevende of toezichthoudende orgaan van de gecontroleerde entiteit.”*

en:

*“De lidstaten kunnen toestaan dat het auditcomité deze verklaring verstrekt aan derden als bepaald in hun nationaal recht.”*

Op grond van de voorgestelde tekst van artikel 21a Wta zouden deze lidstaatopties aan de orde kunnen komen in de komende wijziging van het Bta. Uit de Memorie van toelichting wordt echter niet duidelijk of dit het geval zal zijn.

**Artikel 11, 2<sup>e</sup> lid:**

*“De lidstaten kunnen aanvullende eisen stellen met betrekking tot de inhoud van de aanvullende verklaring aan het auditcomité.”*

Op grond van de voorgestelde tekst van artikel 21a Wta zou deze lidstaatoptie aan de orde kunnen komen in de komende wijziging van het Bta. Uit de Memorie van toelichting wordt echter niet duidelijk of dit het geval zal zijn.

**Artikel 12, 1<sup>e</sup> lid:**

*“De lidstaten kunnen van de wettelijke auditor of het auditkantoor aanvullende informatie verlangen indien zulks noodzakelijk is voor effectief toezicht op de financiële markt, zoals in het nationaal recht bepaald.”*

Aan deze lidstaatoptie wordt geen aandacht besteedt, het is derhalve onduidelijk wat het voornemen is ten aanzien van deze lidstaatoptie. In de Wft is al geregeld dat bepaalde rapportages van de accountant ook aan de toezichthouder van de financiële instelling moeten worden toegezonden. Wij kunnen ons voorstellen dat, op grond van een maatschappelijk belang, dergelijke verplichtingen breder worden opgelegd en dat, bijvoorbeeld, accountants de in artikel 12 van de Verordening bedoelde aanvullende verklaring aan het auditcomité van de gecontroleerde OOB (mede in het kader van artikel 11, 1<sup>e</sup> lid van de Verordening) ook aan de toezichthouder van de OOB (waar van toepassing) moeten toezenden.

**Artikel 15:**

*“De lidstaten kunnen van wettelijke auditors en auditkantoren eisen dat deze de documenten en informatie als bedoeld in de eerste alinea langer [dan de in artikel 15 genoemde vijf jaar] bewaren, overeenkomstig hun regels op het gebied van de bescherming van persoonsgegevens en administratieve en gerechtelijke procedures.”*

Aan deze lidstaatoptie wordt in de Memorie van toelichting geen aandacht besteed. Wij adviseren om deze termijn tenminste te verlengen tot zeven jaar na het afsluiten van het dossier. Op die wijze wordt bijvoorbeeld voorkomen dat dossiers vernietigd worden voordat de verjaringstermijn van de Wtra verloopt.

**Artikel 16, 7<sup>e</sup> lid:**

*“De lidstaten kunnen besluiten dat organisaties van openbaar belang in bepaalde situaties een minimumaantal wettelijke auditors of auditkantoren moeten benoemen, en kunnen de*

*voorwaarden vaststellen voor de relaties tussen de benoemde wettelijke auditors of auditkantoren.”*

Aan deze lidstaatoptie wordt in de Memorie van toelichting geen aandacht besteed. Wij zijn geen voorstander van het verplichten van joint audits, gelijktijdig denken wij ook dat ze niet verboden zouden moeten zijn. Daarom adviseren wij om in de Memorie van toelichting naar aanleiding van deze optie op te nemen dat er geen bezwaar is tegen joint audits. Mocht u van mening zijn dat de Wta zich op punten verzet tegen joint audits, wij denken bijvoorbeeld aan de ondertekening van de controleverklaring, dan verzoeken wij dergelijke beperkingen op te heffen.

**Artikel 16, 8<sup>e</sup> lid:**

*“Indien de gecontroleerde entiteit over een benoemingscomité beschikt waarin de aandeelhouders of leden aanmerkelijke invloed hebben en dat tot taak heeft aanbevelingen te doen over de selectie van de auditors, **kunnen de lidstaten** toestaan dat een benoemingscomité de in dit artikel vermelde functies van het auditcomité verricht en eisen dat dit de in lid 2 bedoelde aanbeveling aan de algemene vergadering van aandeelhouders of leden voorlegt.”*

Aan deze lidstaatoptie wordt in de Memorie van toelichting geen aandacht besteed.

**Artikel 17, 2<sup>e</sup> lid:**

*“In afwijking van het bepaalde in lid 1 **kunnen de lidstaten***

- a) eisen dat de eerste opdracht als bedoeld in lid 1 een duur van meer dan één jaar heeft;*
- b) een maximumduur van minder dan tien jaar vaststellen voor de opdrachten die zijn bedoeld in lid 1, tweede alinea.”*

In paragraaf 3.2.3 van de Memorie van toelichting wordt aandacht besteed aan de in artikel 17 van de Verordening beschreven verplichte kantoorrotatie, echter niet aan deze lidstaatoptie.

**Artikel 17, 7<sup>e</sup> lid:**

*“**De lidstaten kunnen**, bij wijze van afwijking, eisen dat de voornaamste vennoot/vennoten die verantwoordelijk zijn voor de uitvoering van een wettelijke controle, hun deelname aan de wettelijke controle van de gecontroleerde entiteit eerder beëindigen dan zeven jaar na de datum van hun respectieve benoeming.”*

In paragraaf 3.2.3 van de Memorie van toelichting wordt aangegeven dat, zoals eerder door de minister aangegeven, van deze lidstaatoptie gebruik wordt gemaakt, door de termijn van zeven jaar te beperken tot vijf jaar. Wij wijzen er hierbij op dat in de wet de Normadressaat anders is dan in de Verordening.

In paragraaf 3.2.3 van de Memorie van toelichting staat vermeld: “Tenslotte biedt de Verordening de mogelijkheid de verplichte kantoorrotatie gefaseerd in werking te laten treden. In Nederland zal de verplichte kantoorrotatie per 1 januari 2016 in werking treden. Omdat Nederland is vooruitgelopen op de Europese regels, heeft de sector reeds een overgangperiode gehad om zich voor te bereiden op de inwerkingtreding van deze maatregel. Een verdere gefaseerde invoering wordt dan ook niet nodig geacht.” Wij merken op dat de Verordening echter **géén** lidstaatoptie lijkt te bevatten die het afzien van deze gefaseerde inwerkingtreding, opgenomen in artikel 41 van de Verordening, toelaat. Het is derhalve de vraag op welke grond(en) Nederland kan afzien van deze gefaseerde inwerkingtreding en welke effecten het toepassen van deze regeling zou hebben.

**Artikel 20, 2<sup>e</sup> lid:**

*“In afwijking van lid 1 **kunnen de lidstaten** besluiten de verantwoordelijkheid voor de toepassing van alle of een deel van de bepalingen van titel III, voor zover nodig, te leggen bij de bevoegde autoriteiten als bedoeld in.”*

Aan deze lidstaatoptie wordt in de Memorie van toelichting geen aandacht besteed.

#### **Artikel 28, onder d:**

*“Lidstaten kunnen de bekendmaking van die bevindingen en conclusies van afzonderlijke inspecties eisen.”*

Aan deze lidstaatoptie wordt in de Memorie van toelichting geen aandacht besteed.

#### **Richtlijn**

Hier worden door ons alleen de lidstaatopties genoemd die in de Wijzigingsrichtlijn nieuw zijn opgenomen, dan wel bestaande lidstaatopties die door de Wijzigingsrichtlijn inhoudelijk worden gewijzigd.

#### **Artikel 3 bis, 3<sup>e</sup> lid:**

*“De bevoegde autoriteit in de lidstaat van ontvangst registreert het auditkantoor indien zij heeft vastgesteld dat het auditkantoor geregistreerd is bij de bevoegde autoriteit in de lidstaat van herkomst. Indien de lidstaat van ontvangst zich wil baseren op een certificaat van registratie van het auditkantoor in de lidstaat van herkomst, **kan de bevoegde autoriteit in de lidstaat van ontvangst de eis stellen dat het door de bevoegde autoriteit in de lidstaat van herkomst afgegeven certificaat niet meer dan drie maanden oud mag zijn.** De bevoegde autoriteit in de lidstaat van ontvangst brengt de bevoegde autoriteit in de lidstaat van herkomst op de hoogte van de registratie van het auditkantoor.”*

Het betreft hier weliswaar een optie die door de bevoegde autoriteit kan worden genomen, echter artikel 12e, 3<sup>e</sup> lid Wta geeft aan: “Bij of krachtens algemene maatregel van bestuur worden regels gesteld ten aanzien van de wijze waarop de aanvraag tot inschrijving wordt ingediend en de bescheiden en gegevens die daarbij worden overgelegd.” Nu bedoelde algemene maatregel van bestuur nog niet bekend is, blijft vooralsnog onzeker welke handelswijze in Nederland zal worden gevolgd.

#### **Artikel 22 ter:**

*“Voor de in artikel 2, lid 1, onder b) en c), bedoelde controles **kunnen de lidstaten vereenvoudigde vereisten vaststellen.**”*

In de Memorie van toelichting, pagina 20, wordt met betrekking tot dit artikel verwezen naar de artikelen 19a en 25b Wta. Echter, aan dit aspect wordt geen aandacht besteed, hetgeen vermoedelijk het gevolg is van het in Nederland niet bestaan van “in artikel 2, lid 1, onder b) en c), bedoelde controles”.

Overigens merken wij op dat het in de Memorie van toelichting genoemde artikel 25b niet in de Wta is opgenomen.

#### **Artikel 24 bis, 1<sup>e</sup> lid; artikel 24 ter, 7<sup>e</sup> lid:**

*“Voor de in artikel 2, lid 1, onder b) en c), bedoelde controles **kunnen de lidstaten vereenvoudigde eisen vaststellen.**”*

In de Memorie van toelichting wordt aan dit aspect geen aandacht besteed, hetgeen vermoedelijk het gevolg is van het in Nederland niet bestaan van “in artikel 2, lid 1, onder b) en c), bedoelde controles”.

#### **Artikel 24 ter, 3<sup>e</sup> lid:**

*“De lidstaten zien erop toe dat de wettelijke auditor of het auditkantoor alle inbreuken op de bepalingen van deze Richtlijn en, in voorkomend geval, op Verordening (EU) nr. 537/2014, vastlegt. **De lidstaten kunnen wettelijke auditors en auditkantoren van deze verplichting vrijstellen wanneer het gaat om kleine inbreuken.**”*

In de Memorie van toelichting, pagina 20/21, wordt opgemerkt: “Van lidstaatoptie om accountantsorganisatie vrij stellen van meldplicht aangaande kleine inbreuken wordt geen gebruik gemaakt”.

Hierbij merken wij in de eerste plaats op, dat de Richtlijn hier niet spreekt van 'meldplicht', maar van een verplichting tot vastleggen. In de tweede plaats merken wij op, dat Bta, artikel 24, 1<sup>e</sup> lid voorschrijft:

*“Een accountantsorganisatie zorgt voor een vastlegging van:*

*a een overzicht op hoofdlijnen van schendingen....”*

In de Memorie van toelichting staat daarover:

#### **Artikel 24, eerste lid:**

*De in dit artikel bedoelde vastlegging bevat een overzicht op hoofdlijnen van schendingen door medewerkers van bij en krachtens de Wta gestelde regels en de naar aanleiding daarvan door de accountantsorganisatie genomen maatregelen. Het zal daarbij gaan om een overzicht van de meest voorkomende of ernstige schendingen die de in artikel 23 bedoelde persoon, dan wel de dagelijksbeleidsbepalers, bekend zijn geworden. Het gaat daarbij om een passief vastleggen van schendingen. Bij de in het eerste lid bedoelde vastlegging kan het gaan om de vastlegging van persoonsgegevens in de zin van artikel 1, onderdeel a, van de Wbp. De grondslag voor de verwerking van persoonsgegevens door een accountantsorganisatie ingevolge artikel 24, eerste lid, ligt in artikel 8, sub c, van de Wbp. De verwerking van persoonsgegevens op grond van dit artikel wordt noodzakelijk geacht, omdat het overzicht van schendingen met name voor de AFM een goede graadmeter is en snel en efficiënt inzicht biedt in de werking en de mate van naleving van het stelsel van kwaliteitsbeheersing alsmede de wijze waarop de accountantsorganisatie met incidenten omgaat. Verwezen wordt verder naar de toelichting op artikel 12, eerste lid, onderdeel d.*

Het huidige voorschrift betreft ons inziens dan ook een vrijstelling van de verplichting tot vastleggen wanneer het kleine inbreuken betreft. Er wordt niet aangegeven of en, zo ja, waarom deze bestaande vrijstelling zou moeten vervallen.

#### **Artikel 26, 1<sup>e</sup> lid; Artikel 26, 4<sup>e</sup> lid:**

*“De lidstaten kunnen een nationale controlestandaard, of nationale controleprocedures of -vereisten toepassen zolang de Commissie geen internationale controlestandaard betreffende hetzelfde aspect heeft goedgekeurd.”*

*“Niettegenstaande lid 1, tweede alinea, mogen de lidstaten controlewerkzaamheden of -vereisten verplicht stellen naast de door de Commissie vastgestelde internationale controlestandaarden, maar alleen .... “*

In het voorstel en in de Memorie van toelichting wordt over deze lidstaatopties niet gesproken. Dit betekent dat onduidelijk is of, en zo ja op welke punten Nederland wil afwijken bij de implementatie van de internationale standaarden.

#### **Artikel 28, 2<sup>e</sup> lid:**

*“De lidstaten kunnen aanvullende eisen stellen met betrekking tot de inhoud van de controleverklaring.”*

Zie de opmerking op pagina 13 bij artikel 10 2<sup>e</sup> lid van de Verordening.

#### **Artikel 30 bis, 3<sup>e</sup> lid:**

*“De lidstaten kunnen bevoegde autoriteiten andere sanctiebevoegdheden verlenen naast de in lid 1 genoemde bevoegdheden.”*

In de Memorie van toelichting wordt aan deze lidstaatoptie geen aandacht besteed. Overigens wordt in de context van het artikel 30 bis van de Richtlijn wel verwezen naar het voorgestelde artikel 19b Wta. Dit artikel bevat echter geen sanctie, hetgeen ons inziens het gevolg is van een onjuiste

transpositie van het artikel 30 bis, 1<sup>e</sup> lid onder d van de Richtlijn. De daar bedoelde sanctie ontbreekt in het concept wetsvoorstel.

**Artikel 30 bis, 4<sup>e</sup> lid:**

*“In afwijking van lid 1 **kunnen de lidstaten** aan de autoriteiten die toezicht houden op organisaties van openbaar belang, wanneer zij niet zijn aangewezen als de bevoegde autoriteit overeenkomstig artikel 20, lid 2, van Verordening (EU) nr. 537/2014, bevoegdheden verlenen om sancties op te leggen voor inbreuken op verslagleggingsverplichtingen zoals bepaald in die Verordening.”*

In de Memorie van toelichting wordt aan deze lidstaatoptie geen aandacht besteed.

**Artikel 31, lid 4 ter:**

*“**De lidstaten kunnen** één of meerdere taken van hun bevoegde autoriteiten delegeren aan andere autoriteiten of organisaties die bij wet zijn aangewezen of anderszins bij wet zijn gemachtigd om deze taken te verrichten, of zij kunnen de bevoegde autoriteiten toestaan dit te doen.”*

In de Memorie van toelichting wordt ten aanzien van deze lidstaatoptie verwezen naar hoofdstuk 5 Wta. Wij hebben dit aspect daar echter niet kunnen vinden.

**Artikel 36, lid 4 bis:**

*“**De lidstaten kunnen** de bevoegde autoriteiten toestaan om voor de uitoefening van hun taak dienstige vertrouwelijke gegevens mee te delen aan de bevoegde autoriteiten die belast zijn met het toezicht op organisaties van openbaar belang, aan de centrale banken, aan het Europees Stelsel van centrale banken en aan de Europese Centrale Bank in hun hoedanigheid van monetaire autoriteit, en het Europees Comité voor systeemrisico's. Het wordt deze autoriteiten of organen niet belet om aan de bevoegde autoriteiten informatie te doen toekomen die de bevoegde autoriteiten voor het vervullen van hun bij Verordening (EU) nr. 537/2014 opgelegde taken nodig kunnen hebben.”*

In de Memorie van toelichting wordt ten aanzien van deze lidstaatoptie verwezen naar artikel 63m Wta. Wij hebben de indruk dat de Wta afwijkt van de Richtlijn, maar kunnen de gevolgen momenteel niet overzien. Gaarne nadere toelichting in de Memorie van toelichting.

**Artikel 39:**

1<sup>e</sup> lid: *“**De lidstaten kunnen** eisen dat de voorzitter van het auditcomité jaarlijks wordt gekozen door de algemene aandeelhoudersvergadering van de gecontroleerde entiteit.”*

2<sup>e</sup> lid: *“In afwijking van lid 1 **kunnen de lidstaten** besluiten dat in geval van organisaties van openbaar belang die voldoen aan de criteria van artikel 2, lid 1, onder f) en t), van Richtlijn 2003/71/EG van het Europees Parlement en de Raad, de aan het auditcomité toegewezen taken kunnen worden uitgevoerd door het leidinggevende of het toezichthoudende orgaan als geheel, mits de voorzitter van een dergelijk orgaan, indien hij of zij bij het dagelijks bestuur betrokken is, niet optreedt als voorzitter wanneer dit orgaan de functies van auditcomité uitoefent.”*

en:

*“Wanneer een auditcomité deel uitmaakt van het leidinggevende of het toezichthoudende orgaan van de gecontroleerde entiteit overeenkomstig lid 1, **kunnen de lidstaten** toestaan of eisen dat het leidinggevende of het toezichthoudende orgaan, naargelang het geval, de functies van het auditcomité vervult voor de toepassing van de in deze Richtlijn en in Verordening (EU) nr. 537/2014 vervatte verplichtingen.”*



3<sup>e</sup> lid: *“In afwijking van lid 1 **kunnen de lidstaten** besluiten dat de volgende organisaties van openbaar belang geen auditcomité hoeven te hebben: “*

4<sup>e</sup> lid: *“In afwijking van lid 1 **kunnen de lidstaten** besluiten dat een organisatie van openbaar belang geen auditcomité heeft of hoeft te hebben, mits de organisatie beschikt over (een) orga(a)n(en) dat/die soortgelijke bevoegdheden heeft/hebben als een auditcomité, en dat/die is/zijn opgericht en werkt/werken overeenkomstig de geldende bepalingen in de lidstaat waarin de te controleren entiteit is geregistreerd. In dit geval maakt de entiteit openbaar welk orgaan deze bevoegdheden heeft en hoe het orgaan is samengesteld.”*

5<sup>e</sup> lid: *“Wanneer alle leden van het auditcomité leden zijn van het leidinggevende of toezichthoudende orgaan van de gecontroleerde entiteit, **kan de lidstaat** bepalen dat het auditcomité is vrijgesteld van de onafhankelijkheidsvereisten van lid 1, vierde alinea.”*

De Memorie van toelichting geeft ter zake van deze lidstaatopties aan: “Bij AMvB (o.b.v. artikel 21a Wta”). Aangezien er geen voorstel tot aanpassing van deze AMvB is, blijft vooralsnog onduidelijk welke intenties bestaan met betrekking tot deze opties.

### **Algemeen**

In de transponeringstabel in hoofdstuk 8 van de Memorie van toelichting staat in de tweede kolom geregeld “Behoeft geen implementatie”, zonder de motivatie voor dat standpunt. Dit betreft deels lidstaatopties, maar deels ook andere onderdelen van de Wijzigingsrichtlijn. Wij bevelen aan dat in alle gevallen wordt aangegeven waarom implementatie niet nodig wordt geacht.

## **Bijlage E: Implementatie regelgeving Europese markt**

### **Twijfel over juiste implementatie Europese Richtlijn**

De Wijzigingsrichtlijn strekt niet alleen tot verbetering van de kwaliteit van wettelijke controles, maar tevens tot bevordering van de interne markt voor auditdiensten. Dit laatste geschiedt door auditkantoren en wettelijke auditors de mogelijkheid te bieden ook in andere lidstaten dan die waarin zij (voor het eerst) zijn toegelaten, auditdiensten te verlenen.

Volgens artikel 3bis van de Richtlijn heeft een in een lidstaat toegelaten auditkantoor het recht in een andere lidstaat wettelijke controles te verrichten, mits de 'voornaamste vennoot' voldoet aan bepaalde in de Richtlijn genoemde voorwaarden (kort: betrouwbaarheid en vakbekwaamheid), en als wettelijk auditor in de andere lidstaat is toegelaten (waartoe hooguit het doorlopen van een aanpassingsstage van maximaal drie jaar of het afleggen van een bekwaamheidsproef kan worden verlangd). In dat geval blijft het auditkantoor volgens artikel 34 van de Richtlijn onderworpen aan de regelgeving en aan kwaliteitsbeoordeling in de 'lidstaat van herkomst' (de lidstaat waarin het auditkantoor voor het eerst is toegelaten), maar vindt het toezicht op de verrichte controles plaats in de 'lidstaat van ontvangst' (de lidstaat waar de controles worden verricht).

Deze regeling wordt o.a. uitgewerkt in de nieuwe artikelen 12e en 12f Wta. Artikel 12e lid 1 Wta verbindt echter meerdere en andere voorwaarden aan het hiervoor bedoelde recht van het auditkantoor dan die welke in de Richtlijn worden genoemd. Vervolgens verklaart artikel 12f een reeks van bepalingen uit de Wta van overeenkomstige toepassing op dat auditkantoor, waaronder bepalingen die geen betrekking hebben op de controle als zodanig.

Artikel 34 lid 1 in de Richtlijn is zodanig onduidelijk (zowel in de Engelse en in de Nederlandse tekst) dat eraan getwijfeld kan worden of de implementatie van het toezicht op het auditkantoor en het toezicht op de accountantscontrole juist geïmplementeerd is in de Wta.

Ook denken wij dat de Wta meer eisen stelt aan de toelating van een wettelijke auditor uit een andere lidstaat dan door de Richtlijn toegestaan.

Wij adviseren dit nader te analyseren.

## **Bijlage F: Overige vragen en opmerkingen**

### **Artikel 4 Wta: voordracht amvb**

In artikel 4 wordt de voordracht voor algemene maatregelen van bestuur geregeld. In dit artikel 4 wordt de verwijzing naar een aantal artikelen waarin regels gesteld kunnen worden middels AMvB niet opgenomen. In een aantal van deze gevallen is ons niet duidelijk waarom er geen voordracht zou hoeven plaats te vinden en de controle bij de kamers van de Staten Generaal dus ontbreekt. De verwijzingen naar de volgende artikelen ontbreken: art 1, tweede lid (de implementatiewet schrapt dit artikel uit artikel 4), art 8, art 12c tweede lid, art 12, derde lid, art 18b tweede lid, art 19 vijfde lid, art 20 vijfde lid, art 21a, art 25a vijfde lid, art 26 vijfde lid, art 48 tweede lid, art 54 tweede lid, art 55 eerste en tweede lid, art 67 eerste lid onderdeel c.

Daarnaast zijn er twee verwijzingen die uit artikel 4 zouden moeten worden geschrapt: art 19 derde lid en art 25a derde lid.

### **(N) Artikel 24a**

Wij wijzen erop dat artikel 24a feitelijk kan vervallen bij implementatie van de Wijzigingswet, immers de betreffende bepaling is geregeld in de EU Verordening. Overigens zijn er meer punten aan te geven waar op dit moment nog onduidelijk is of bepalingen uit Wta, Bta of andere regelgeving komen te vervallen als gevolg van de implementatie van de Verordening.

Daarnaast vragen wij om duidelijkheid te geven met betrekking tot de overgangstermijn van artikel 41 van de Verordening met betrekking tot de kantoorroulatie. Zover wij hebben kunnen nagaan kent de EU Verordening geen lidstaatoptie met betrekking tot de overgangstermijn. Leidt dit er toe dat wanneer er op 18 juni nog niet gerouleerd is de termijnen van de Verordening gelden? Graag duidelijkheid hierover in de Memorie van toelichting.<sup>5</sup>

### **(Q) Artikel 25**

In het tweede lid van artikel 25 staat dat de accountant zich houdt aan de bij algemene maatregel van bestuur te stellen regels ter zake zijn professioneel kritische instelling. In de Memorie van toelichting worden deze regels al opgenomen. Het lijkt ons niet juist om normen te stellen in de Memorie van toelichting. Wij adviseren de Memorie van toelichting hierop aan te passen.

De Richtlijn kent een definitie met betrekking tot het begrip Professioneel Kritische Instelling. Deze definitie is niet overgenomen in de Wta maar wel in de Memorie van toelichting. Wij raden aan deze definitie op te nemen in de wet.

Voor de goede orde willen wij u erop wijzen dat ISA 200 en ook andere internationale controlestandaarden eisen stellen aan de professioneel kritische instelling van de controlerend accountant. Deze normen zijn in Nederland overgenomen in de NV COS. Deze normen zijn vergelijkbaar met die in de Richtlijn. Wij vragen ons dan ook af of het zinvol is om deze normen (ook) op te nemen in het Bta.

Overigens suggereert de Memorie van toelichting dat dit artikel ook van toepassing is op de accountantsorganisatie, iets wat wij niet teruglezen in dit artikel.

### **(S) Artikel 29a**

Allereerst willen wij opmerken dat in onze optiek Artikel 22bis lid 2 van de Richtlijn niet is geïmplementeerd. Op grond van dit artikel zouden de beperkingen in onze optiek moeten gelden voor een bredere groep accountants die bij de wettelijke controle betrokken zijn en niet alleen voor de externe accountant. Overigens is het met betrekking tot de Richtlijn onduidelijk of de beperking geldt voor alle accountants of alleen voor externe accountants ingeschreven in het AFM register.

---

<sup>5</sup> Wij vragen ons overigens af of het invoeren van de kantoorroulatie zonder overgangstermijn in het zicht van de inwerkingtreding van de Verordening waarin kantoorroulatie met een uitgebreide overgangstermijn is voorgeschreven wel in overeenstemming is met het Europese Recht.

Wij adviseren de werkingssfeer uit te breiden en voor zover dat niet uit de wet blijkt in de Memorie van toelichting de werkingssfeer duidelijk te maken.

#### **(T) Artikel 47**

Volgens art. 32 lid 3 van de Richtlijn moet de benoemingsprocedure van bestuurders onafhankelijk en transparant zijn. Deze verplichting is in onze optiek niet opgenomen in de Wta. Wij zijn ons ook niet bewust dat deze verplichting ergens anders is opgenomen. Wij adviseren om deze verplichting uit de Richtlijn te implementeren of anders in de Memorie van toelichting toe te lichten waar geregeld is dat bestuurders van de bevoegde autoriteit onafhankelijk en transparant benoemd moeten worden.

Overigens wordt in de Memorie van toelichting gesuggereerd dat de NBA de bevoegde autoriteit is in het kader van de toelating van wettelijke auditors. Wij vragen ons af of de NBA voldoet aan de verplichtingen van artikel 32 van de Richtlijn.

#### **(W) Artikel 51a**

Artikel 51a stelt dat de AFM belast is met de uitvoering en de handhaving van de Verordening. Wij denken dat ook andere partijen (waaronder bijvoorbeeld de accountantskamer) hierbij betrokken zijn. Wij adviseren de rol van de AFM nader te specificeren.

#### **AA Artikel 58**

De benoeming van de accountant en de opdracht tot het uitvoeren van accountantscontrole is een civielrechtelijke aangelegenheid. Artikel 38 lid 3 van de Richtlijn regelt dat aandeelhouders met een belang groter dan 5%, organen van de gecontroleerde entiteit of de bevoegde autoriteit bij de nationale rechtbank een procedure kunnen inleiden tot ontslag van de wettelijke auditor of zijn organisatie, indien daartoe goede gronden bestaan.

Krachtens de toelichting beoogt het voorgestelde artikel 58 deze bepaling uit de Richtlijn te implementeren. Wij constateren dat het voorgestelde artikel 58 slechts een bevoegdheid toekent aan de bevoegde autoriteit, maar geen faciliteit creëert voor aandeelhouders of organen van de vennootschap. Daarbij moet worden geconstateerd dat het voorgestelde artikel 58 niet, zoals de Richtlijn voorschrijft, een procedure openstelt bij de nationale rechter, maar een directe ontzegging van de controlebevoegdheid van de organisatie introduceert jegens één specifieke cliënt. Wij zijn van mening dat deze wijze van implementatie in strijd is met de Richtlijn. Daarbij zijn wij van mening dat de belangen en rechtsbescherming van zowel de accountantsorganisatie als de controlecliënt door het voorgestelde artikel mogelijk kunnen worden geschaad. Wij stellen voor om voor de partijen die in de Richtlijn worden genoemd een rechtsgang naar de Ondernemingskamer open te stellen<sup>6</sup>.

#### **Artikel IV Burgerlijk Wetboek**

Op pagina 39 van de MvT staat dat uit de Richtlijn voortvloeiende eisen met betrekking tot de accountantsverklaring worden geïmplementeerd in artikel 2:393 lid 5 BW. Daaraan wordt toegevoegd dat er op dit moment geen aanvullende vereisten voor de accountantsverklaring zijn voorzien. De NBA merkt op dat de minister van Veiligheid en Justitie begin dit jaar een voorstel van wet heeft ingediend bij de Tweede Kamer voor de implementatie van de nieuwe jaarrekeningrichtlijn 2013/34/EU. Hierin wordt een nieuw onderdeel g toegevoegd aan artikel 2:393 lid BW dat ziet op een verklaring van de accountant over materiële onjuistheden in het jaarverslag. Leden van de Vaste Kamercommissie voor Veiligheid en Justitie hebben hierover onlangs de nodige schriftelijke vragen gesteld. Daar komt bij dat de minister van Financiën in het Algemeen Overleg Accountancy van 13 november 2014 heeft aangegeven terug te komen op de door het lid Nijboer genoemde rolverdeling tussen enerzijds de raad van bestuur en raad van commissarissen en anderzijds de accountant waar het gaat om de continuïteit van de onderneming en het definiëren van de grootste risico's. De NBA verneemt graag de wijze waarop de minister aan deze toezegging invulling wil geven.

---

<sup>6</sup> In de transponeringstabel van de Memorie van toelichting wordt aangegeven dat implementatie ook plaatsvindt in artikelen 2:114a BW en 2:393 BW. De tekst daarvoor is echter niet in het wetsvoorstel opgenomen.