

Wijziging van de Wet toezicht accountantsorganisaties, het Burgerlijk Wetboek en enige andere wetten ter implementatie van richtlijn nr. 2014/56/EU van het Europees Parlement en de Raad van de Europese Unie van 16 april 2014 tot wijziging van Richtlijn 2006/43/EG betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen (PbEU 2014, L 158) en ter implementatie van verordening (EU) nr. 537/2014 van het Europees Parlement en de Raad van 16 april 2014 betreffende specifieke eisen voor de wettelijke controles van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang (PbEU 2014, L 158) (Implementatiewet wijzigingsrichtlijn en verordening wettelijke controles jaarrekeningen)

NOTA NAAR AANLEIDING VAN HET VERSLAG

Algemeen

Met belangstelling heb ik kennis genomen van de opmerkingen en vragen van de leden van de fracties van de VVD, de PvdA, het CDA en D66 over het wetsvoorstel Implementatiewet wijzigingsrichtlijn en verordening wettelijke controles jaarrekeningen. Ik dank de fracties dat zij op korte termijn na het indienen van het wetsvoorstel de vragen voor het verslag hebben gesteld. De vragen van genoemde fracties beantwoord ik, mede namens de minister van Veiligheid en Justitie, als volgt.

Inleiding

De leden van de VVD-fractie vragen wat de stand van zaken is van de toezegging om met een voorstel te komen voor verlenging van de verjaringstermijn voor het tuchtrecht van accountants en waarom deze wijziging niet is meegenomen in deze wetswijziging.

In de brief van de minister van Financiën aan uw Kamer van 25 september 2014¹ zijn een aantal aanvullende maatregelen aangekondigd, waaronder een verlenging van de verjaringstermijn voor het tuchtrecht van accountants. Zoals is aangegeven in de brief van de minister van Financiën aan uw Kamer van 11 februari 2016², worden deze nationale aanvullende maatregelen opgenomen in een wetsvoorstel Wet aanvullende maatregelen accountantsorganisaties. Deze maatregelen worden in een apart wetsvoorstel opgenomen, omdat in een implementatieregeling geen andere regels worden opgenomen dan voor de implementatie noodzakelijk zijn.³ Het betreffende wetsvoorstel wordt zo spoedig mogelijk na het zomerreces ingediend bij de Tweede Kamer.

De leden van de VVD-fractie vragen in hoeverre de implementatietermijn van 17 juni 2016 nog wordt gehaald en wat de consequenties zijn als die termijn niet wordt gehaald.

Het implementatieproces van de betreffende Europese wetgeving heeft veel tijd in beslag genomen. Er moest diepgaand worden bekeken hoe regels van de richtlijn en de verordening zich verhouden tot het huidige nationale toezichtstelsel, dat in vergelijking met andere EU-lidstaten thans al ver ontwikkelend is. De implementatiewet zal niet binnen de implementatietermijn in werking treden. Bovendien wordt een aantal onderwerpen uitgewerkt in lagere regelgeving. De voor de implementatie te maken algemene maatregel van bestuur kan pas voor advies aan de Raad van State worden voorgelegd, nadat de Tweede Kamer heeft ingestemd met het wetsvoorstel.

¹ Kamerstukken II 2014-2015, 33977, nr. 2.

² Kamerstukken II 2015-2016, 33 977, nr. 14.

³ Aanwijzingen voor de regelgeving, nr. 331.

Bij te late implementatie bestaat de kans dat er een infractieprocedure wordt gestart door de Europese Commissie.

De EU-verordening bevat specifieke vereisten voor de wettelijke controles van organisaties van openbaar belang (oob's). Voor de verordening geldt dat deze rechtstreekse werking heeft. De verplichtingen uit de verordening gelden derhalve vanaf 17 juni 2016. De Stichting Autoriteit Financiële Markten (AFM) heeft geïnventariseerd waar eventuele knelpunten kunnen ontstaan door deze vertraging. Uit deze inventarisatie blijkt dat de gevolgen van het uitstel van de Implementatiewet meevallen. In de Nederlandse wetgeving is al vroegtijdig geanticipeerd op de aanstaande Europese wetgeving, in het bijzonder ten aanzien van een verbod op het tegelijkertijd leveren van controle- en adviesdiensten aan een oob's. Daarnaast zijn de gevolgen ten aanzien van het grensoverschrijdend toezicht beperkt. Dit onderdeel van het toezicht betreft in de praktijk een relatief gering deel van het accountantstoezicht. De belangrijkste juridische consequentie van te late implementatie is dat de AFM niet direct vanaf 17 juni a.s. is aangewezen als toezichthouder op de bepalingen uit de verordening. Bovendien bevat de implementatiewet bijvoorbeeld een beperkt aantal nieuwe bevoegdheden voor de AFM in de artikelen 19a, 57 en 58, die de AFM na inwerkingtreding van de implementatiewet tot haar beschikking zal krijgen. De AFM kan na de datum van inwerkingtreding van de verordening wel toezicht uitoefenen ten aanzien van handelen of nalaten in strijd met plichten uit de Implementatiewet gedurende de periode van 17 juni tot datum inwerkingtreding, maar in deze periode nog geen punitieve handhavingsbevoegdheden toepassen. Ook zal tijdelijk een aantal bepalingen die vanwege de rechtstreekse werking van de verordening geschrapt worden in de Wta blijven staan naast de bepalingen uit de verordening tot het moment van inwerkingtreding van de implementatiewet. Dit leidt niet tot problemen voor de naleving of handhaving van de betreffende verplichtingen.

De leden van de PvdA-fractie vragen of de minister de analyse deelt dat de richtlijn en de verordening voor Nederland relatief geringe gevolgen hebben, doordat veel van de doelstellingen uit de richtlijn reeds verankerd waren in Nederlandse wetgeving.

Ik deel deze analyse. De meest ingrijpende maatregelen in de Europese regelgeving voor accountantsorganisaties en controlecliënten betreffen de scheiding van controle en advieswerkzaamheden en de roulatieplicht. Naar aanleiding van het amendement Plasterk⁴ kent de Nederlandse wetgeving reeds een strikte scheiding tussen wettelijke controles en andere werkzaamheden. Ook gaat in Nederland een roulatieplicht gelden. Daarnaast dienen alle lidstaten met de inwerkingtreding van de wijzigingsrichtlijn van de beroepsgroep onafhankelijk publiek toezicht op accountantsorganisaties in te richten. Nederland kent sinds de invoering van de Wet toezicht accountantsorganisaties al een van de beroepsgroep onafhankelijke toezichthouder, de Autoriteit Financiële Markten (AFM).

Onafhankelijkheid en objectiviteit van de accountant

De leden van de VVD-fractie lezen dat externe accountants pas taken op leidinggevend of bestuurlijk niveau bij de controlecliënt mogen aanvaarden, nadat een passende periode is verstreken na afloop van de controleopdracht. Deze leden vragen wat wordt verstaan onder "passende periode".

De passende periode waarover in de memorie van toelichting wordt gesproken is in artikel 29a, vastgesteld op een jaar, en twee jaar als de controlecliënt een oob is.

De leden van de CDA-fractie vragen nader te duiden hoe ver een 'zakelijk of financieel' belang gaat. Verder vragen deze leden of de accountant ook

⁴ Kamerstukken II 2011/12, 33 025, nr. 18.

onafhankelijkheid moet betrachten bij ondernemingen waar hij met beleidsbepalers van die onderneming een familiale dan wel nauwe vriendschappelijke band onderhoudt.

In artikel 22 van de richtlijn zijn bepalingen opgenomen die de onafhankelijkheid van externe accountants en accountantsorganisaties borgen. Deze bepalingen worden geïmplementeerd in de Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta), het Besluit toezicht accountantsorganisaties (Bta) en de verordening inzake de onafhankelijkheid (ViO) van de NBA. Artikel 22 van de richtlijn bevat een verbod voor externe accountants en accountantsorganisaties om een rechtstreeks financieel belang bij een controlecliënt te hebben. Hierbij geldt wel dat het financieel belang substantieel dient te zijn. Het houden van één aandeel in de controlecliënt is in de praktijk geen reëel risico voor de onafhankelijkheid. Voor het houden van een financieel belang in de controlecliënt middels een pensioenfonds of beleggingsfonds is een uitzondering op het verbod in de richtlijn opgenomen. Voor de volledigheid wordt opgemerkt dat deze uitzondering op het verbod in de Nederlandse taalversie niet heel duidelijk is, maar in andere taalversies is deze uitzondering onmiskenbaar.

Een accountant mag niet als externe accountant optreden als hij een nauwe familiere of vriendschappelijke band met een beleidsbepaler van de controlecliënt heeft. Dit is expliciet bepaald in de ViO, waarin overigens nog meer banden worden genoemd die geacht worden een bedreiging voor de onafhankelijkheid te zijn. Een accountantsorganisatie mag op grond van artikel 19, derde lid, van de Wta ook geen controleopdracht accepteren als hij zakelijke relaties heeft die een bedreiging voor de onafhankelijkheid vormen.

Professioneel-kritische instelling

De leden van de PvdA-fractie, de VVD-fractie en de D66-fractie vragen hoe de algemene maatregel van bestuur (AMvB) om eisen te stellen ten aanzien van de professioneel-kritische instelling van accountants er op hoofdlijnen uit komt te zien. De leden van de VVD-fractie vragen bovendien of er een voorhangprocedure is voor deze AMvB en waarom de nadere invulling niet wordt overgelaten aan de beroepsorganisatie van accountants.

De voorgestelde wijziging in artikel 21, tweede lid, van de Wta voorziet in de mogelijkheid om bij of krachtens AMvB regels te kunnen stellen die voorkomen dat de professioneel-kritische houding van accountants in het geding komt. In de AMvB ter implementatie van de richtlijn zal met betrekking tot dit onderwerp in elk geval worden bepaald dat de externe accountant zich houdt aan de verordeningen en voorschriften van de NBA. De nadere invulling wordt dus overgelaten aan de NBA. Er is reeds uitgebreide regelgeving van de NBA met betrekking tot de professioneel-kritische houding van accountants die aansluit bij artikel 21 van de richtlijn. Deze regelgeving is opgenomen in de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants en de daarop gebaseerde Nadere voorschriften controle- en overige standaarden (Standaard 200). Dit neemt niet weg dat het wenselijk is de mogelijkheid te hebben om bij AMvB aanvullende regels te kunnen stellen ten aanzien van de professioneel-kritische houding van accountants. Daarom voorziet de voorgestelde wijziging in artikel 21, tweede lid, van de Wta niet in een rechtstreekse delegatie aan de NBA. Een AMvB op grond van de voorgestelde wijziging moet in beginsel worden voorgehangen bij beide Kamers der Staten-Generaal, indien die AMvB is gebaseerd op één of meer van de in artikel 4 van de Wta genoemde grondslagen. Een voorhangprocedure wordt niet te worden uitgevoerd indien de AMvB uitsluitend strekt tot uitvoering van Europese regelgeving (artikel 1:8, eerste lid, van de Algemene wet bestuursrecht (Awb)). Het implementatiebesluit, dat thans wordt voorbereid, wordt om die reden niet voorgehangen.

De verwachtingskloof

De leden van de VVD-fractie vragen waarom de accountant moet gaan verklaren over de continuïteit van de onderneming en of dit de kloof tussen de door het maatschappelijke verkeer gewenste zekerheid en de daadwerkelijk aan de accountantsverklaring te ontlelen zekerheid vergroot.

Op grond van het gewijzigde artikel 28 van de richtlijn dient een externe accountant in de controleverklaring in te gaan op materiële onzekerheden die verband houden met gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen rijzen over het vermogen van de rechtspersoon om haar bedrijfsactiviteiten voort te zetten. Het artikel wordt geïmplementeerd in artikel 2:393, vijfde lid, van het Burgerlijk Wetboek. Met de toevoeging van dit element aan de accountantsverklaring wordt van de accountant gevraagd om tijdens de accountantscontrole meer oog te hebben voor de lange termijn en daarover het gesprek aan te gaan met de controlecliënt. Het oordeel van de accountant omtrent de aan- of afwezigheid van materiële onzekerheden die gerede twijfel kunnen doen rijzen over het vermogen van de rechtspersoon om haar bedrijfsactiviteiten voort te zetten, kan relevant zijn voor aandeelhouders, investeerders en crediteuren. Hier gaat een voor de gebruikers van de jaarrekening signalerende werking van uit. De verwachting is dat accountants deze rol kunnen vervullen. Op grond van het nieuwe voorschrift dient de accountant op basis van de financiële positie, financiële resultaten en toekomstige verwachtingen te beoordelen of materiële onzekerheden wat betreft de continuïteit aanwezig zijn. Hij heeft daarbij een duidelijke verplichting het bestuur te vragen naar (toekomstige) omstandigheden die de continuïteit in gevaar kunnen brengen. In dit verband kan gewezen worden op Controlestandaard 702N van de NBA, welke van toepassing is op controles bij organisaties van openbaar belang over de boekjaren die afsluiten op of na 15 december 2014. In deze controlestandaard is al opgenomen dat accountants moeten verklaren over eventuele onzekerheden van materieel belang. De ervaringen hiermee zijn tot dusver positief.

Dit neemt niet weg dat een goedkeurende accountantsverklaring geen zekerheid geeft omtrent de toekomstige levensvatbaarheid van de gecontroleerde entiteit, zoals vermeld in artikel 25bis van de richtlijn. De verklaring van de externe accountant verschaft een redelijke mate van zekerheid over de getrouwheid van periodieke financiële verantwoordingen. De externe accountant is mede afhankelijk van de informatie die het bestuur hem verschaft. De verwachtingskloof kan mede worden verkleind indien accountants duidelijk communiceren over wat daadwerkelijk van hen verwacht kan worden.

Controlestandaarden

De leden van de VVD-fractie vragen aandacht voor de internationale controlestandaarden, die op dit moment nog niet zijn vastgesteld. Zij vragen naar de gevolgen van het ontbreken van door de Europese Commissie vastgestelde standaarden voor de praktijk en de wijze waarop de Tweede Kamer hierover de goedkeuring van deze standaarden wordt geïnformeerd.

Voorgesteld wordt om in artikel 25 Wta al op te nemen dat de externe accountant aan de goedgekeurde internationale standaarden dient te voldoen zodra deze door de Europese Commissie worden goedgekeurd. Op deze manier zijn de door de Europese Commissie goedgekeurde standaarden rechtstreeks van kracht in de lidstaten. De nationale parlementen worden daar ook niet separaat over geïnformeerd. Tot het moment dat internationale controlestandaarden door de Europese Commissie worden goedgekeurd gelden de nationale standaarden van de Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA). Hoewel deze nog niet zijn goedgekeurd door de Europese Commissie, zijn de nationale standaarden van de NBA al wel sterk geënt op de International Standards on Auditing (ISA's) van de International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB).

Accountantsverklaring

De leden van de VVD-fractie vragen te verduidelijken welke elementen richtlijn 2014/56/EU toevoegt aan de eisen die momenteel in Nederland worden gesteld aan de accountantsverklaring.

Op grond van het gewijzigde artikel 28 van de richtlijn, dat wordt geïmplementeerd in artikel 393, vijfde lid, van boek 2 van het Burgerlijk Wetboek, dient de externe accountant in de controleverklaring tevens in te gaan op materiële onzekerheden die verband houden met gebeurtenissen of omstandigheden die gereede twijfel kunnen doen rijzen over het vermogen van de rechtspersoon om haar bedrijfsactiviteiten voort te zetten. Daarnaast dient de vestigingsplaats van de accountantsorganisatie te worden vermeld.

Daarnaast vragen de leden van de VVD-fractie of de accountant wel een verklaring af kan geven over materiële onzekerheden omtrent het vermogen van de controlecliënt om haar bedrijfsactiviteiten voort te zetten. Zij vragen of dit kan leiden tot het aansprakelijk stellen van de accountant indien het niet blijkt te kloppen, namelijk dat de accountant geen twijfel heeft uitgesproken, maar het bedrijf wel gedwongen is te stoppen.

In antwoord op een vraag van de leden van de VVD-fractie hierboven over de accountantsverklaring wat betreft materiële onzekerheden over het vermogen van de onderneming om bedrijfsactiviteiten voort te zetten, is gemeld dat de verwachting is dat accountants deze rol kunnen vervullen. De accountantsverklaring hierover betekent echter niet dat een onderneming daadwerkelijk zijn activiteiten voort zal zetten. Een accountant dient naar zijn beste kunnen informatie te verzamelen over de continuïteit van de onderneming en deze te beoordelen. Indien hij van mening is dat er materiële onzekerheden zijn ten aanzien van de continuïteit van de onderneming, dient hij deze in zijn verklaring te vermelden. Een accountant kan aansprakelijk worden gesteld indien hij materiële onzekerheden als bedoeld in het wetsvoorstel niet heeft onderkend, terwijl een redelijk handelend accountant, gelet op de gegevens waarmee hij bekend was of kon zijn, deze materiële onzekerheden wel had moeten erkennen en dit onrechtmatig handelen schade tot gevolg heeft gehad.

Bevoegdheden AFM

De leden van verschillende fracties wijzen op de zorgen die marktpartijen hebben geuit over de rechtsbescherming en het stelsel van checks and balances in relatie tot de bevoegdheid die in de artikelen 57 en 58 worden toegekend aan de AFM. De leden van de VVD-fractie vragen naar de reden voor toekenning van de bevoegdheid aan de AFM. Gevraagd wordt nader in te gaan op de opmerkingen van de Raad van State en de Nederlandse beroepsorganisatie van accountants (NBA) aangaande de bevoegdheid van artikel 58. Ook vragen zij waarom de regering niet een beroepsmogelijkheid bij de burgerlijke rechter voorstelt in plaats van de huidige bestuursrechtelijke rechtsgang en hoe de bestuursrechter besluiten toetst.

Het voorstel voorziet in een nieuw artikel 57 waarin aan de AFM de bevoegdheid wordt toegekend om bij ernstige overtredingen van de Wta of de EU-verordening een dagelijks beleidsbepaler van een oob, of een dagelijks beleidsbepaler van een accountantsorganisatie de bevoegdheid te ontzeggen om bij een accountantsorganisatie of een oob bepaalde functies uit te oefenen. De toekenning van deze bevoegdheid aan de AFM vloeit voort uit artikel 30bis van de richtlijn dat bepaalt dat deze bevoegdheid moet worden toegekend aan de "bevoegde autoriteit". Een bevoegde autoriteit is volgens de richtlijn de bij wet aangewezen instantie of instanties "die belast zijn met de regelgeving betreffende en/of het toezicht op wettelijke auditors en auditkantoren of specifieke aspecten daarvan". In

Nederland is het toezicht op accountants voornamelijk belegd bij de AFM. De AFM is dan ook de aangewezen instantie om deze bevoegdheid aan toe te kennen.

Inmiddels is deze maatregel een gebruikelijk onderdeel van het handhavingsinstrumentarium in Europese richtlijnen geworden. Om die reden is de bevoegdheid met het wetsvoorstel implementatie richtlijn icbe's per 18 maart 2016 ook opgenomen in de Wet op het financieel toezicht (Wft) als onderdeel van het reguliere handhavingsinstrumentarium van de Wft. De bevoegdheid was al eerder in de Wft geïntroduceerd in het kader van de implementatie van de richtlijn kapitaalvereisten⁵, maar kon aanvankelijk alleen worden ingezet in het kader van het toezicht op de naleving van in die richtlijn gestelde normen.

De bestuursrechtelijke rechtsgang bij een besluit tot oplegging van deze maatregel, bestaande uit een bezwaar- en beroepsfase conform de Awb, biedt adequate rechtsbescherming. Er is dan ook geen reden om in de Wta, anders dan in de Wft, deze bevoegdheid te implementeren door het toekennen hiervan aan een rechterlijke instantie in plaats van aan de AFM. Indien een accountantsorganisatie of een oob het niet eens is met een besluit van de AFM, staat hiertegen allereerst bezwaar open.

Na afronding van de bezwaarprocedure bestaat de mogelijkheid van het vragen van een voorlopige voorziening, beroep bij de bestuursrechter en daarna eventueel een hoger beroep. Voor het beroep en hoger beroep tegen een besluit geldt in beginsel dat rechterlijke toetsing marginaal is. Dit houdt in dat de rechter toetst of het bestuursorgaan in redelijkheid tot zijn besluit heeft kunnen komen. De bestuursrechter kan in de praktijk een besluit van de AFM inhoudelijk toetsen. Zeker in het geval de AFM een bestuurlijke boete heeft opgelegd naar aanleiding van een overtreding van een open norm, zal de bestuursrechter bezien of het feitencomplex inderdaad leidt tot overtreding van die norm. De rechter zal het besluit verder toetsen aan het evenredigheidsbeginsel, in die zin dat de rechter de verhouding tussen de ernst van de verweten overtreding en de zwaarte van de opgelegde maatregel beoordeelt. Ten aanzien van de manier waarop de bestuursrechter besluiten van de AFM toetst heeft de Afdeling Advisering van de Raad van State ook aangegeven dat zij aanneemt dat de bestuursrechter de proportionaliteit van besluiten tot toepassing van deze en andere ingrijpende bevoegdheden van de AFM indringend zal toetsen. Ook de Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State heeft in het jaarverslag 2015 aandacht besteed aan de versterking van de toetsing van besluiten door de bestuursrechter. In het jaarverslag wordt een aantal uitspraken aangehaald waarin het gaat om toetsing door de Afdeling bestuursrechtspraak van een door een bestuursorgaan vastgestelde wettelijke regeling, een beleidsregel en een instemmingsbesluit en waarin de toetsing genuanceerd is. Het feit dat het gaat om bevoegdheden waarbij aan het bestuur beleids- of beoordelingsvrijheid is toegekend, betekent dat het bestuur afwegingsruimte heeft en dat de bestuursrechter niet zijn eigen oordeel over de afweging van de betrokken belangen in de plaats van die van het bestuur moet stellen, aldus de Raad van State. Dit laat echter onverlet dat een toetsing aan de eisen van het recht moet plaatsvinden, waaronder die van evenredigheid en deugdelijke motivering. In artikel 58 van de Wta wordt aan de AFM de bevoegdheid toegekend om te bepalen dat een accountantsorganisatie geen wettelijke controle meer mag verrichten bij een organisatie van openbaar belang. Ten aanzien van de rechtsbescherming is in hetzelfde artikel geborgd dat de gevolgen van een dergelijk besluit (het moeten neerleggen van controlewerkzaamheden bij een controlecliënt), niet eerder in werking treden dan na afronding van de bezwaartermijn en/of op het verzoek door een rechter in een voorlopige voorzieningenprocedure is beslist. Hiermee is voorzien in een oplossing die recht doet aan het nationale systeem van bestuursrechtelijke rechtsbescherming en die tevens strookt met hetgeen de richtlijn beoogt. Daarnaast is van belang dat langere tijd zou kunnen verstrijken

⁵ Implementatiewet richtlijn en verordening kapitaalvereisten (Stb. 2014, 253).

tussen het instellen van een rechtsgang bij een rechterlijke instantie en het daadwerkelijke ontslag van de accountantsorganisatie bij een specifieke controlecliënt, indien hiervoor gekozen zou worden. Dit kan onwenselijk zijn, bijvoorbeeld in het geval de AFM signalen ontvangt over een fraude bij een beursgenoteerde onderneming en de mogelijk faciliterende rol die de accountant daarbij speelt. In een dergelijk geval is het - indien de omstandigheden van het geval dat toelaten - in het publiek belang om de accountantsorganisatie zo spoedig mogelijk te laten stoppen met de wettelijke controle bij die controlecliënt.

Verordening wettelijke controles jaarrekeningen oob's

De leden van de VVD-fractie vragen om een overzicht van alle lidstaatopties, welke Nederland wel en niet gebruikt, maar ook hoe dit in andere landen het geval is.

De memorie van toelichting bij het wetsvoorstel bevat in paragraaf 3.2 een toelichting hoe Nederland met een aantal belangrijke lidstaatopties is omgegaan. Bovendien bevat het algemeen deel van de memorie van toelichting in paragraaf 8 een transponeringstabel voor de richtlijn en de verordening, waarin is aangegeven of de voorschriften tot aanpassingen in nationale wetgeving leiden of beleidsruimte bevatten.

Op dit moment is er nog geen zicht op hoe andere landen de verschillende lidstaatopties implementeren. Volgens het online platform van de Europese Commissie dat bedoeld is om de implementatie van de betreffende Europese wetgeving door de lidstaten te faciliteren, is de implementatie alleen gereed in Spanje, Portugal en Slowakije. De Europese Commissie heeft aangegeven informatie over het gebruik van lidstaatopties te verzamelen en openbaar te maken hoe verschillende lidstaten de Europese wetgeving hebben geïmplementeerd. Deze informatie zal op een later moment beschikbaar komen.

De leden van de VVD-fractie vragen waarom geen gebruik wordt gemaakt van de mogelijkheid dat lidstaten kunnen bepalen dat de toezichthoudende instantie een vrijstelling verleent van het verbod voor een periode van twee jaar en wat daarvan de gevolgen zijn. Ook vragen deze leden hoe andere EU-landen dit doen en wat de reden is waarom ze wel een vrijstelling verlenen.

Aangenomen wordt dat de leden van de VVD-fractie doelen op artikel 17, zesde lid, van de EU-verordening op grond waarvan een oob, na het verstrijken van de toepasselijke maximale roulatietermijnen, bij wijze van uitzondering bij de toezichthouder het verzoek mag indienen om een verlenging van de opdracht met nog eens maximaal twee jaar toe te staan. Deze bepaling betreft geen lidstaatoptie, maar een recht van oob's om in uitzonderlijke omstandigheden om een verlenging van de opdracht van maximaal twee jaar te verzoeken. Volgens de betreffende bepaling kan dit verzoek enkel worden gedaan en ingewilligd als sprake is van een openbare aanbesteding of joint audit als bedoeld in het vierde lid van artikel 17.

De leden van de VVD-fractie vragen waarom toch mogelijkheden worden gezien om af te wijken van de verordening, terwijl deze rechtstreekse werking heeft.

De EU-verordening bevat specifieke vereisten voor de wettelijke controles van oob's. De bijzondere bepalingen van de richtlijn inzake de wettelijke controle van oob's zijn verder uitgewerkt in de EU-verordening.

Scheiding controle en advies

De leden van de VVD-fractie stellen diverse vragen in het kader van de scheiding van controle- en advieswerkzaamheden bij accountantsorganisaties die een wettelijke controle uitvoeren bij een organisatie van openbaar belang, de achtergrond van deze regeling en (de complexe nationale en internationale

gevolgen van) de keuze om de in Nederland reeds voorgeschreven (strikte) scheiding te handhaven.

In artikel 24b van de Wta is naar aanleiding van het door de Tweede Kamer aangenomen amendement Plasterk c.s. bepaald dat een accountantsorganisatie die wettelijke controles verricht bij een organisatie van openbaar belang, naast de in de toelichting bij het amendement genoemde controlediensten geen andere werkzaamheden voor die organisatie verricht⁶. De achtergrond van deze strikte scheiding is dat alle nevendiensten een potentiële bedreiging vormen voor de onafhankelijkheid. De EU-verordening kent in zoverre een andere regeling dat daarin met behulp van een "zwarte lijst" wordt vermeld welke niet-controlediensten verboden zijn. Samengevat gaat het om het verlenen van:

- de meeste (advies)werkzaamheden op het terrein belastingen;
- (advies)werkzaamheden in verband met het beheer of de besluitvorming van de controlecliënt, boekhoudkundige werkzaamheden;
- loonadministratiewerkzaamheden;
- werkzaamheden ten behoeve van het ontwikkelen en ten uitvoer leggen van procedures voor interne controle en risicobeheer die verband houden met de opstelling en/of controle van financiële informatie of het ontwikkelen en ten uitvoer leggen van financiële informatietechnologiesystemen;
- waarderingsdiensten;
- de meeste juridische diensten;
- diensten in verband met de interne controlefunctie van de gecontroleerde entiteit;
- diensten die verband houden met de financiering, de kapitaalstructuur en de investeringsstrategie van de gecontroleerde entiteit;
- werkzaamheden die zien op het aanbevelen van, handelen in of inschrijven op aandelen in de gecontroleerde entiteit; en
- de meeste personeelsdiensten ten aanzien van leidinggevenden op relevante posities, het structureren van de opzet van de organisatie en kostenbeheersing.

De EU-verordening biedt de mogelijkheid om deze lijst uit te breiden of (onder strikte voorwaarden) in te korten. Veel landen hebben de implementatie van de EU-verordening op dit moment nog niet afgerond. Daardoor is niet duidelijk welke keuzes lidstaten in dit verband zullen maken. Wel wordt verwacht dat er op onderdelen verschillende regimes zullen gaan gelden, waardoor accountantsorganisaties bij het uitvoeren van werkzaamheden in verschillende landen altijd zullen moeten controleren welk regime van toepassing is. Op dit moment zijn geen voorstellen bekend voor een gezamenlijke Europese benadering en op korte termijn wordt niet verwacht dat deze tot stand zullen komen. Indien tegen de verwachting in een gezamenlijke Europese benadering op dit punt tot stand zou kunnen komen, zal inhoudelijk worden beoordeeld of nadere aanpassing van artikel 24b opportuun is. Tot dat moment wordt ten behoeve van de onafhankelijkheid van de controlerend accountant voorgesteld om het Nederlandse regime te handhaven. Vanwege de helderheid van de Nederlandse regeling bestaat er minder ruimte voor interpretatie over de aard van de werkzaamheden. Verwacht wordt dan ook dat de Nederlandse regeling in de praktijk beter toepasbaar zal zijn. Ook de NBA heeft in haar consultatiereactie aangegeven de duidelijkheid te willen behouden die is ontstaan door het algemene verbod op het verrichten van andere werkzaamheden dan controlediensten.

Voor zover netwerkonderdelen van accountantsorganisaties in verschillende landen actief zijn geldt het volgende. Op grond van artikel 24b, eerste lid, Wta mogen accountantsorganisaties die wettelijke controles verrichten bij een organisatie van openbaar belang (oob), zoals een beursgenoteerde onderneming, naast controlediensten geen andere werkzaamheden verrichten voor die organisatie en aan die organisatie gelieerde entiteiten waar ook ter wereld. Aan die organisatie

⁶ Kamerstukken II, 2011/12, 33 025, nr. 18.

gelieerde entiteiten zijn kortweg moeder- of dochtermaatschappijen van de betreffende oob (zie artikel 24b, derde lid, Wta). Aan de organisatie gelieerde entiteiten kunnen zowel in Nederland als in het buitenland gevestigd zijn. Het voorstel wijzigt artikel 24b, tweede lid, onderdeel a, Wta in de zin dat Nederlandse netwerkdereidelen van accountantsorganisaties geen adviesdiensten mogen verlenen aan de gecontroleerde oob en niet aan de aan de oob gelieerde entiteiten in Nederland, in een andere lidstaat of aan de aan de oob gelieerde moederondernemingen in een derde land. Voor diensten aan dochterondernemingen van de in Nederland gevestigde oob geldt vanaf de inwerkingtreding van de EU-verordening artikel 5, vijfde lid, van de EU-verordening. Wanneer een (Nederlands of buitenlands) netwerkdereid van een accountantsorganisatie niet-controlediensten verleent aan een dochteronderneming van de oob in een derde land (buiten de Europese Economische Ruimte), dan geldt vanaf 17 juni 2016 dat de externe accountant die verantwoordelijk is voor de wettelijke controle dient te beoordelen of zijn onafhankelijkheid in het gedrang komt door de levering van zulke diensten door het lid van het netwerk. Op grond van artikel 24b, tweede lid, onderdeel b, Wta mogen buitenlandse onderdelen van het netwerk waartoe de Nederlandse accountantsorganisatie behoort ook geen adviesdiensten verlenen aan de Nederlandse oob of aan de in Nederland gevestigde gelieerde entiteiten van deze oob. Voor zover het gaat om werkzaamheden die buitenlandse netwerkdereidelen van de Nederlandse accountantsorganisatie verrichten voor gelieerde entiteiten van de oob gevestigd in een andere lidstaat, komen deze werkzaamheden onder het verbod van artikel 5 van de EU-verordening te vallen. Dit betekent dat buitenlandse netwerkdereidelen van de accountantsorganisatie geen verboden niet-controlediensten, genoemd in de zwarte lijst, meer mogen verlenen aan in een andere lidstaat gevestigde ondernemingen die gelieerd zijn aan de in Nederland gevestigde oob. Voorts geldt voor auditkantoren uit andere lidstaten die ingevolge artikel 12e van de Wta in Nederland geregistreerd zijn en die wettelijke controles verrichten in Nederland hetzelfde regime als voor accountantsorganisaties die in Nederland zijn gevestigd. Artikel 24b wordt voor hen van overeenkomstige toepassing verklaard in artikel 12f.

De leden van de VVD-fractie vragen waarom Nederland de regelgeving voor partnerroulatie niet gewoon aanpast van de vijf jaar (die in de Nederlandse wet is opgenomen) naar de zeven jaar in het kader van de verordening, wat wordt geregeld in het overgangsrecht en waarom deze aanpassing is meegenomen in de Wijzigingswet Financiële Markten 2016, in plaats van in deze implementatiewet.

De EU-verordening bepaalt in artikel 17, zevende lid, dat deze roulatietermijn ten hoogste zeven jaren is en biedt in de tweede alinea de mogelijkheid om deze termijn te verkorten. Nederland maakt gebruik van deze optie. In de Wijzigingswet financiële markten 2016 is opgenomen dat voor de wettelijke controle verantwoordelijke externe accountants op de helft van de kantoorroulatietermijn dienen te wisselen, derhalve vijf jaren na aanvang van hun deelname aan de wettelijke controle. Dit is in overeenstemming met de motie De Vries⁷ waarin de regering wordt verzocht de termijn voor verplichte kantoorroulatie zo snel mogelijk in de Nederlandse wetgeving vast te stellen op tien jaar (in combinatie met een termijn voor partnerroulatie na vijf jaar en een afkoelingsperiode van vier jaar). Bovendien is overgangsrecht toegevoegd in de Wijzigingswet financiële markten 2016 op grond waarvan de roulatietermijn van zeven jaar blijft gelden voor wettelijke controles met betrekking tot een boekjaar dat is aangevangen vóór inwerkingtreding van de wet. Hierdoor kan de accountant zijn werkzaamheden afronden.

⁷ Kamerstukken II 2013-2014, 32 681, nr. 5

Informatie aan toezichthouders oob's

De leden van de CDA-fractie vragen naar het moment waarop de uitbreiding van het aantal organisaties van openbaar belang zal worden uitgewerkt.

De algemene maatregel van bestuur waarmee deze uitbreiding kan worden gerealiseerd wordt op dit moment voorbereid en zal nog bij uw Kamer worden voorgehangen. De beoogde inwerkingtredingsdatum is 1 januari 2018.

Verplichte kantoorroulatie

De leden van de CDA-fractie vragen naar de samenhang met eerdere wetgeving ten aanzien van de roulatieplicht die de Kamer nog zeer recent heeft behandeld. Waarom is er opnieuw wetgeving nodig en waar zit precies het verschil met de eerdere wetgeving.

In de Wet op het accountantsberoep die in 2012 door uw Kamer is behandeld, was door het amendement Van Vliet ook een verplichting tot kantoorroulatie opgenomen. Het werd destijds door een meerderheid van de Kamer nodig geacht om deze maatregel direct in te voeren, vooruitlopend op een mogelijke Europese regeling. De verordening, die in 2014 werd vastgesteld, bevatte uiteindelijk ook een adequate regeling met betrekking tot kantoorroulatie. Er is daarom besloten om in de Wijzigingswet financiële markten 2016 alle nationale wetgeving met betrekking tot kantoorroulatie te schrappen en dit onderwerp uitsluitend door de Europese verordening te laten regelen. De achtergronden van deze keuze zijn terug te vinden in de verslagen van algemene overleggen die in 2014 met uw Kamer zijn heb gevoerd en de nota naar aanleiding van het verslag en de vierde nota van wijziging bij de Wijzigingswet financiële markten 2016. Ook het onderhavige wetsvoorstel bevat geen nationale bepalingen met betrekking tot kantoorroulatie. Dit betekent ook dat in dit wetsvoorstel geen gebruik wordt gemaakt van in de verordening opgenomen lidstaatopties met betrekking tot de kantoorroulatie. Omdat dit wetsvoorstel strekt tot implementatie van de richtlijn en verordening wordt op de keuze om geen lidstaatopties te gebruiken in paragraaf 3.2.4 van de memorie van toelichting ingegaan.

Begrippen en reikwijdte van de richtlijn en EU-verordening

Auditkantoren uit andere lidstaten en auditors uit andere lidstaten moeten aan specifieke voorwaarden voldoen als zij in Nederland wettelijke controles willen verrichten. Hieronder worden deze voorwaarden uiteengezet waarin ook in zal worden gegaan op de in verband daarmee door de leden van de VVD- en PvdA-fractie gestelde vragen.

Een auditkantoor uit een andere lidstaat

De wijzigingsrichtlijn stelt strengere eisen aan de kwaliteit van het toezicht en het stelsel van kwaliteitsborging van auditkantoren, dan de richtlijn uit 2006. Hierdoor kan meer op het toezicht in andere lidstaten worden vertrouwd, wat weer een grond is voor het door de wijzigingsrichtlijn geïntroduceerde Europees paspoort voor auditkantoren uit andere lidstaten. Om wettelijke controles in Nederland te verrichten volstaat het dat zij zich bij de AFM laten registreren, waarbij de AFM alleen toetst of het auditkantoor al een vergunning in de lidstaat van herkomst heeft. De toezichthouder in de lidstaat van herkomst heeft immers al getoetst of aan de vergunningseisen is voldaan. De toezichthouder in de lidstaat van herkomst is verantwoordelijk voor de kwaliteitbeoordeling van het auditkantoor. De AFM houdt alleen toezicht op de uitvoering van de Nederlandse wettelijke controles. Hierop zijn de Nederlandse regels van toepassing waaronder bijvoorbeeld de

Nederlandse regels met betrekking tot de onafhankelijkheid en de regels van het Burgerlijk Wetboek wat betreft het opstellen van de jaarrekening (voor zover IFRS niet hoeft te worden toegepast). De wijzigingsrichtlijn kent een verplichting voor de toezichthouders van twee lidstaten om, als dat nodig is, samen te werken om de wederzijdse verantwoordelijkheid voor het toezicht uit te oefenen. Het auditkantoor uit de andere lidstaat kan de wettelijke controle in Nederland alleen verrichten als de daarvoor hoofdverantwoordelijke accountant een registratie bij de AFM heeft als externe accountant (zie hieronder).

Gelet op het feit dat het verrichten van wettelijke controles in Nederland kennisopbouw vereist, zowel van de Nederlandse taal als het Nederlands recht, valt niet te verwachten dat het Europees paspoort er op korte termijn toe zal leiden dat kantoren uit andere lidstaten op grote schaal de Nederlandse markt zullen betreden. De zes grote internationale netwerken zijn bovendien al in Nederland vertegenwoordigd. De gevolgen op lange termijn zullen voor een deel afhankelijk zijn van het vermogen van Nederlandse accountantsorganisaties om hoogwaardige, betrouwbare wettelijke controles te verrichten en tegelijkertijd de kosten voor de controlecliënt daarbij te beperken.

Wettelijke auditors uit andere lidstaten

Vooralsnog moeten alle wettelijke auditors die in Nederland als externe accountant wettelijke controles willen verrichten zich in het NBA-register laten inschrijven als RA of AA, met aantekening voor de wettelijke controlebevoegdheid. Als zij reeds een opleiding voor de uitvoering van wettelijke controles in de eigen lidstaat hebben voltooid kunnen zij van de Commissie Eindtermen Accountantsopleiding (CEA) een verklaring van vakbekwaamheid ontvangen, mits zij met goed gevolg een examen hebben afgelegd waarin hun kennis van het Nederlands recht en de in Nederland geldende gedrags- en beroepsregels is getoetst. Met de verklaring van vakbekwaamheid is inschrijving in het NBA-register met aantekening mogelijk. Op grond van het in dit wetsvoorstel voorgestelde nieuwe artikel 27 van de Wta, komt de eis van inschrijving in het NBA-register te vervallen. Wettelijke auditors met een door de CEA afgegeven verklaring van vakbekwaamheid kunnen zich dan rechtstreeks in het AFM-register als externe accountant laten inschrijven. De eis van NBA-lidmaatschap van wettelijke auditors komt te vervallen in verband met het oogmerk van de richtlijn om de interne markt voor wettelijke controlediensten binnen de EU te versterken.

De wettelijke auditor is vanwege zijn registratie bij de AFM als externe accountant volledig gebonden aan de Wta en daarop gebaseerde regels (waaronder de relevante verordeningen van de NBA). Als hij deze overtreedt kan hij, net als Nederlandse externe accountants, voor de Nederlandse tuchtrechter worden gebracht en, als één van de mogelijke tuchtmaatregelen, zijn AFM-registratie als externe accountant verliezen.

Gelet op de hiervoor beschreven toepasselijke voorschriften en waarborgen is niet te verwachten dat er door het verlagen van drempels voor markttoegang voor auditkantoren uit andere lidstaten, kwaliteitsrisico's ontstaan voor de uitvoering van Nederlandse wettelijke controles.

Auditorganisatie en accountants uit derde landen

Auditorganisaties en accountants afkomstig uit derde landen hebben geen toegang tot de interne markt van de Europese Unie en moeten om Nederlandse wettelijke controles te kunnen verrichten voldoen aan dezelfde eisen als Nederlandse accountantsorganisaties en accountants. Accountants uit derde landen kunnen wel de voornoemde CEA-procedure doorlopen, maar de eis van NBA-lidmaatschap blijft voor hen bestaan. Auditorganisaties uit derde landen hebben een Nederlandse vergunning nodig, indien zij wettelijke controles in Nederland willen verrichten. Indien een auditorganisatie uit een derde land de jaarrekening van een onderneming controleert die in dat derde land is gevestigd en verbonden is aan de Nederland kapitaalmarkt middels een beursnotering, is geen Nederlandse vergunning maar een registratie op grond van artikel 12c van de Wta vereist.

Effecten bedrijfsleven; administratieve lasten en nalevingskosten

De leden van de VVD-fractie wijzen erop dat het uitgangspunt bij de implementatie van de wijzigingsrichtlijn is om de administratieve lasten zo beperkt mogelijk te houden. Deze leden steunen dit uitgangspunt, en zetten vraagtekens bij een aantal van de gemaakte keuzes. Zij vragen toe te lichten waar is afgeweken van dit uitgangspunt en om welke reden.

Indien er van dit uitgangspunt is afgeweken, heeft een zorgvuldige belangenafweging plaatsgevonden tussen de wijze waarop het doel van de regel het meeste effect zou kunnen sorteren en de administratieve lasten. In de implementatiewet wordt bijvoorbeeld geen gebruik gemaakt van de lidstaatoptie in artikel 17, vierde lid, van de EU-verordening om de kantoorroulatietermijn te verlengen. De verplichte kantoorroulatie wordt ingesteld om het gevaar van te grote verwevenheid te adresseren en zo de onafhankelijkheid van externe accountants en accountantsorganisaties te versterken. Hoewel een verlenging van de roulatietermijn tot lagere administratieve lasten zou kunnen leiden, zou bij een eventuele verlenging van de controleopdracht tot vierentwintig jaar de maatregel zijn kracht verliezen. Een voorbeeld van het beperken van lasten betreft de keuze om geen *joint-audit* verplicht te stellen. Deze mogelijkheid wordt geboden in artikel 16 van de EU-verordening. Het Nederlandse systeem kent geen stelsel van "joint audits" in de zin van de EU-verordening, waarbij meerdere externe accountants eindverantwoordelijk zijn voor het uitvoeren van de wettelijke controle. Hoewel een dergelijke maatregel de kwaliteit van de wettelijke controle zou kunnen verhogen, zou dit hoge kosten met zich meebrengen die niet proportioneel worden geacht.

Toezichtkosten

De leden van de VVD-fractie vragen zich af waarom de initiële en structurele toezichtkosten van de AFM stijgen. De leden geven aan te menen dat er met een herprioritering binnen de AFM geen extra stijging van de toezichtkosten is/komt. Zij vragen zich af waarom dat niet mogelijk wordt geacht, juist met het oog op het feit dat er gekeken wordt naar een nieuw kader voor de toezichtkosten en de minister daarbij heeft aangegeven te gaan kijken naar een taakstelling voor AFM. De leden van de CDA-fractie vragen of de extra kosten die de AFM maakt, worden doorbelast aan de betreffende accountantsbedrijven, of dat de AFM een inspanning doet om de extra kosten binnen het bestaande kostenkader op te vangen.

De afgelopen jaren is het takenpakket van de AFM uitgebreid, maar werd de begroting van de AFM steeds onder het kostenkader vastgesteld. Ook voor 2016 zijn er scherpe keuzes gemaakt bij de aanwending van de middelen, die ook doorwerken in 2017. De kosten van de AFM worden, op basis van de in de Wet bekostiging financieel toezicht (Wbft) opgenomen toezichtsaandelen, in rekening gebracht bij de verschillende categorieën van onder toezicht staande ondernemingen. De toename van de toezichtkosten als gevolg van nieuwe taken of de uitbreiding van bestaande taken wordt dan ook aan de hand van deze aandelen met de ondernemingen verrekend. Op dit moment overleg ik inderdaad met zowel de Nederlandsche Bank als de Autoriteit Financiële Markten over een nieuw kader voor de toezichtkosten. Daarbij zal een taakstelling worden opgelegd van minimaal 6%.

Indien in een wetsvoorstel nieuwe taken aan de toezichthouder worden toegekend, worden de kosten hiervan weergegeven in de toezichtkostenparagraaf. Met deze wijzigingsrichtlijn worden bestaande normen verfijnd of aangescherpt, en worden nieuwe bevoegdheden voor de AFM en nieuwe verplichtingen voor

accountantsorganisaties geïntroduceerd. Tevens bevat de Verordening nieuwe normen en verplichtingen voor accountantsorganisaties die wettelijke controles verrichten bij oob's, alsook nieuwe verplichtingen en bevoegdheden voor de AFM. De AFM zal extra kosten moeten maken om deze nieuwe bevoegdheden en verplichtingen in te bedden in haar organisatie, en ook om toezicht te houden op de verfijnde, aangepaste en nieuwe verplichtingen voor accountantsorganisaties. De AFM verwacht dan ook dat de initiële en structurele toezichtkosten als gevolg van dit wetsvoorstel en de toepassing van de verordening zullen toenemen. Zoals aangegeven in de Memorie van Toelichting, bedragen de initiële toezichtkosten over de periode medio 2014-2016 naar verwachting € 240.000 en de toename van de structurele toezichtkosten € 255.000 per jaar.

Kosten van nieuwe taken leiden niet automatisch tot een toename met dat bedrag van de begroting van de toezichthouder. De AFM vangt deze kosten in beginsel op binnen haar begroting en pas als dit niet mogelijk blijkt, reserveert de AFM extra budget. Vanwege mijn goedkeuringsrecht van de begroting wordt met de toezichthouder overlegd over de mogelijkheden om de kosten binnen de begroting op te vangen: wat kan de toezichthouder minder doen en kan het efficiënter. Voor de beoordeling van de begroting is onder meer bepalend het belang van beheersing van de toezichtkosten en het belang van goed toezicht door de toezichthouders.⁸ Het is dus niet per se zo dat de kosten die in de paragraaf 6 Toezichtkosten van de memorie van toelichting staan beschreven, leiden tot een stijging van de toezichtkosten.

Bespreking reacties consultatieversie

De leden van de PvdA-fractie en de D66-fractie vragen of nader kan worden ingegaan op onduidelijkheden omtrent verschillen in definities tussen de richtlijn en de nationale wetgeving en hoe dit op termijn kan worden verbeterd. Ook wordt gevraagd hierbij in te gaan op de begrippen in artikel 2:393 van het Burgerlijk Wetboek.

In de Wta worden diverse begrippen gehanteerd die, wat betreft aanduiding of inhoud, afwijken van de begrippen in de richtlijn die zij implementeren. Deze keuze is reeds bij de implementatie van de richtlijn in 2006 gemaakt en dit wetsvoorstel ter implementatie van de wijzigingsrichtlijn brengt daarin geen verandering.

Afwijkingen van inhoud waren in een aantal gevallen noodzakelijk, omdat er in Nederland voor gekozen is aanzienlijk meer controles onder de Wta te brengen dan waartoe de richtlijn verplichtte. In een aantal andere gevallen waren afwijkende aanduidingen wenselijk, om beter aan te sluiten bij de in Nederland ingeburgerde begrippen. In het nader rapport bij dit wetsvoorstel is dit aan de hand van een aantal concrete afwijkende begrippen in de Wta nader toegelicht.

Door de NBA is naar voren gebracht dat de voorgestelde verwijzing in artikel 2:393 van het Burgerlijk Wetboek naar "externe accountants" ongewenste neveneffecten heeft. In bijzondere wetgeving wordt vaak verwezen naar een accountant als bedoeld in artikel 2:393 BW om een oordeel te verstrekken over een verantwoording (zie bijvoorbeeld de Kaderregeling subsidies OCW, SZW en VWS). Waar op dit moment elke registeraccountant of een Accountant-Administratieconsulent (RA of AA) met een aantekening in het accountantsregister van de NBA dergelijke werkzaamheden kan verrichten wordt met dit wijzigingsvoorstel een aanzienlijke groep accountants uitgesloten.

Naar aanleiding van de opmerking van de NBA zal de voorgestelde wijziging van artikel 2:393, eerste lid, van het Burgerlijk Wetboek bij nota van wijziging worden aangepast. De voorgestelde wijziging van artikel 2:393 Burgerlijk Wetboek heeft tot doel om accountants uit andere lidstaten, die in Nederland als externe accountant

⁸ kamerstukken II 2011-2012, 33057, nr. 3.

wettelijk controles willen verrichten, niet langer te verplichten om te zijn ingeschreven in het register van de NBA. Bij het opstellen van de wijzigingsbepaling is over het hoofd gezien dat het vervangen van 'aan een RA of aan een ten aanzien van wie in het accountantsregister een aantekening is geplaatst als bedoeld in artikel 36, tweede lid, onderdeel i, van de Wet op het accountantsberoep' door 'een externe accountant als bedoeld in artikel 27 van de Wet toezicht accountantsorganisaties' tot gevolg had dat de accountant die in diverse sectorwetten en lagere sectorregelgeving wordt aangewezen onbedoeld aan strengere eisen dient te voldoen dan thans het geval is. Het zou namelijk tot gevolg hebben dat deze accountant ook ingeschreven moet zijn in het register van de AFM en moet voldoen aan de vereisten om een wettelijke controle in de zin van de Wta uit te voeren. Bovendien zal dit doorgaans een RA of een AA betreffen die de facto niet eens aan die eisen kan voldoen, omdat zij niet werkzaam zullen zijn voor een vergunninghoudende accountantsorganisatie. Deze omissie zal met een nota van wijziging worden hersteld, die voor het Wetgevingsoverleg bij uw Kamer wordt ingediend.

Advies Raad van State

De leden van de VVD-fractie vragen waarom niet nader wordt ingekaderd ten aanzien van welke functies de AFM een verbod kan opleggen voor het uitoefenen van functies in auditkantoren of oob's in het algemeen, aangezien het nu ook kan gaan om de functie van toiletjuffrouw.

Gelet op het feit dat de richtlijn niet specificeert ten aanzien van welke functies een verbod opgelegd kan worden is een dergelijke beperking ook niet geïmplementeerd in artikel 57 van de Wta. In de memorie van toelichting is hierover aangegeven dat het ontzeggen van de bevoegdheid om bij een accountantsorganisatie of OOB bepaalde functies uit te oefenen betrekking kan hebben op elke functie bij een accountantsorganisatie of oob. De ontzegging kan dus zowel betrekking hebben op beleidsbepalende functies (bestuursfuncties of andere beleidsbepalende functies) als andere functies. De AFM dient in het besluit aan te geven welke functies niet meer mogen worden uitgeoefend. Gelet op het ingrijpende karakter van de sanctie kan de AFM de ontzegging alleen opleggen bij ernstige overtredingen.

De leden van de VVD-fractie vragen om welke AMvB het gaat, waarover de Raad van State adviseert het voorstel voor het schrappen van de voorhangprocedure te laten vervallen.

In het voorontwerp van het implementatiewetsvoorstel was voorgesteld de voorhangprocedure te schrappen voor wat betreft een algemene maatregel van bestuur die wijzigingen bevat van de bijlage bij de Wta. In deze bijlage wordt bepaald welke controles kwalificeren als wettelijke controles. Het bijhouden van deze lijst is veelal technisch van aard en onderhoudsgevoelig, onder meer vanwege wijzigingen in de onderliggende wetgeving waardoor de verwijzingen in de bijlage bij de Wta veelvuldig aanpassing behoeven. Gelet op dit technische karakter wordt voorgesteld de voorhangprocedure voor artikel 1, tweede lid, Wta te schrappen. Zoals de afdeling Advies van de Raad van State opmerkt staat het doen vervallen van de voorhangprocedure los van de implementatie van de richtlijn en uitvoering van de verordening en mogen in implementatieregelingen geen andere regels worden opgenomen dan voor de implementatie noodzakelijk zijn. Om die reden is dit onderdeel uit het wetsvoorstel gehaald. Een voorstel voor aanpassing het betreffende artikel in de Wta omtrent de voorhangprocedure zal worden opgenomen in het Wetsvoorstel aanvullende maatregelen accountantsorganisaties.

Artikelsgewijze toelichting Wet toezicht accountantsorganisaties

Artikel 12f

De leden van de VVD-fractie vragen of de AFM periodieke kwaliteitsbeoordelingen uit zou mogen voeren naar auditkantoren conform de EU-regelgeving en hoe de kwaliteit van de kwaliteitsbeoordelingen in andere EU-lidstaten is.

Op basis van de wijzigingsrichtlijn is het niet toegestaan om te kiezen voor een systeem waarbij de AFM periodieke kwaliteitsbeoordelingen uitvoert van in Nederland geregistreerde auditkantoren die een vergunning hebben in een andere lidstaat. Kwaliteitsbeoordelingen dienen in alle lidstaten aan een minimum standaard te voldoen die in artikel 29 van de wijzigingsrichtlijn is neergelegd. Er bestaan verschillen in de opzet en inrichting van het toezicht tussen lidstaten. Op basis van de wijzigingsrichtlijn dienen lidstaten een van de beroepsgroep onafhankelijk publiek toezicht op accountantsorganisaties in te richten. In verband hiermee worden in een aantal lidstaten grote veranderingen in het toezicht doorgevoerd.

Artikel 18b

De leden van de VVD-fractie vragen waarom de delegatiegrondslag in het wetsvoorstel om bij AMvB regels te kunnen stellen ten aanzien van passend beloningsbeleid niet beperkt tot de aanvullende eisen die de richtlijn stelt aan het passend beloningsbeleid waarom er wordt gesproken van beloningsbeleid en niet passend beloningsbeleid en of salarisvorming een zaak is van bedrijven zelf.

Zoals ook in het nader rapport is aangegeven is de delegatiegrondslag in artikel 18b, tweede lid, van de Wta, zo aangepast dat niet langer nadere regels gesteld kunnen worden ten aanzien van het beloningsbeleid in het algemeen, maar aangaande een passend beloningsbeleid. Het advies van de Afdeling om de delegatiegrondslag te beperken tot de aanvullende eisen die de richtlijn stelt aan het passend beloningsbeleid is niet overgenomen. Het valt niet uit te sluiten dat andere elementen relevant kunnen zijn bij de uitwerking van het passend beloningsbeleid. Het beloningsbeleid dient voldoende prestatieprikkels te verschaffen om de kwaliteit van wettelijke controles te verzekeren. Teneinde een effectief beleid te kunnen hanteren, dienen accountantsorganisaties in kaart te brengen op welke wijze hun beloningsbeleid onjuiste prikkels teweeg zou kunnen brengen. Dit betekent dat op structurele wijze wordt geanalyseerd of bij accountantsorganisatie werkzame personen op basis van de op hen toepasselijke beloningsstructuur bij de uitvoering van hun werkzaamheden mogelijkerwijs geneigd kunnen zijn om zich op de eerste plaats te laten leiden door hun eigen (financiële)belang in plaats van de kwaliteit van de controle voorop te stellen.

Artikel 19

De leden van de VVD-fractie vragen wat wordt verstaan onder "werkzaamheden ten behoeve van de wettelijke controle".

De accountant begint zijn wettelijke controle met het leren kennen van zijn controlecliënt en de omgeving waarin deze opereert. Hij doet daarbij o.a kennis op van de juridische structuur van de controlecliënt, van de activiteiten van de controlecliënt, van belangrijke ontwikkelingen in de branche en van de processen en administratieve systemen (waaronder ICT).

Voor de accountant is zijn kennis van de controlecliënt de basis voor het onderkennen van risico's op een afwijking van materieel belang in de jaarrekening als gevolg van fraude en fouten. Een afwijking is van materieel belang als een post zodanig anders is weergegeven of toegelicht dat dit de beslissingen van redelijke en geïnformeerde gebruikers van de jaarrekening kan beïnvloeden. Hij gaat hiervoor ook in gesprek met sleutelfunctionarissen bij de controlecliënt en eventuele toezichthouders om na te gaan wat zij hebben gedaan om risico's te onderkennen op afwijkingen als gevolg van fraude en fouten, en welke risico's zij hebben onderkend. De accountant behoort hierbij zijn eigen conclusies te trekken.

Op grond van deze zogenoemde risico-analyse bepaalt de accountant welke werkzaamheden verder nodig zijn in het kader van zijn controle: zijn controleaanpak. Dit doet hij om goed onderbouwd te kunnen verklaren dat de jaarrekening een getrouw beeld geeft. Hij besteedt hierbij meer aandacht aan de zaken waarvan hij denkt dat er een groter risico is op een afwijking van materieel belang en minder aan zaken waarvan hij vindt dat er geen of weinig risico's zijn. In principe zijn er twee soorten testwerkzaamheden: systeemgerichte- en gegevensgerichte werkzaamheden. Bij systeemgerichte werkzaamheden test de accountant of de processen en (ICT) systemen zodanig effectief zijn dat de kans dat fouten of fraude niet door de gecontroleerde zelf worden ontdekt klein is. Als hij die conclusie trekt mag de accountant daarop steunen en op grond daarvan zijn gegevensgerichte werkzaamheden beperken. Gegevensgerichte werkzaamheden zijn werkzaamheden waarbij de accountant naar de cijfers / transacties zelf kijkt. Hij kan dit doen met cijferanalyses waarbij hij eerst zelf een verwachting bepaalt en vervolgens kijkt of dit aansluit bij wat er in de jaarrekening is opgenomen, maar hij kan ook details testen (bijvoorbeeld het controleren van de verkoopfacturen). Het is de bedoeling dat de accountant op deze manier voldoende controle-informatie verkrijgt voor alle relevante informatie in een jaarrekening. De regels voor het controleren van jaarrekening zijn door de NBA opgenomen in de Nadere voorschriften controle- en overige standaarden (NV COS). Deze regels zijn afgeleid van de internationale regelgeving van de IAASB, waarvan Europa overweegt om ze te implementeren voor alle wettelijke controles. Op grond van deze regelgeving besteedt de accountant extra aandacht aan bepaalde onderwerpen. Zo zijn er specifieke regels die zich richten op fraude en het voldoen aan wet- en regelgeving maar ook zijn er specifieke regels voor het uitvoeren van groepscontroles en de samenwerking met (buitenlandse) accountants die werkzaamheden voor de groep uitvoeren en voor de controle van transacties met verbonden partijen. De werkzaamheden stellen de accountant in staat om vast te stellen dat het risico klein is dat er nog afwijkingen van materieel belang in de jaarrekening zitten. Als slotstuk van zijn controle, evalueert de accountant de op grond van zijn werkzaamheden verkregen controle-informatie, bepaalt of hij al dan niet een goedkeurende verklaring verstrekt en stelt de verklaring op. Waar zijn bevindingen daar aanleiding voor geven deelt de accountant deze met het management en de eventuele interne toezichthouders zoals de RVC / het auditcomité.

Artikel 29a

De leden van de VVD-fractie vragen wat wordt verstaan onder een functie als lid van een toezichthoudend orgaan en in hoeverre de AFM als toezichthouder hier ook onder valt.

Het toezichthoudend orgaan in de zin van artikel 29a, eerste lid, sub c, betreft het interne toezichthoudende orgaan van de betreffende controlecliënt, waarvan de externe accountant de wettelijke controle heeft uitgevoerd. Dit kunnen de leden zijn van de raad van commissarissen, in het geval van een vennootschap, of de leden van de raad van toezicht, in het geval van een vereniging of stichting. Als externe, publiekrechtelijk ingestelde toezichtautoriteit, valt de AFM niet onder de reikwijdte van dit artikel.

De regering hoopt hiermee de vragen en opmerkingen in het verslag afdoende te hebben beantwoord.

De Minister van Financiën,

J.R.V.A. Dijsselbloem