

Zijne Excellentie de heer J.R.V.A. Dijsselbloem  
Ministerie van Financiën  
Korte Voorhout 7  
Postbus 20201  
2500 EE 's-GRAVENHAGE

Datum	Behandeld door	Ons kenmerk
9 mei 2017	M.J. van der Vegte RA	4050/JH/gdr

Onderwerp  
Reactie op consultatie Besluit aanvullende maatregelen  
accountantsorganisaties

Hooggeachte heer Dijsselbloem,

Deloitte heeft kennis genomen van het Besluit aanvullende maatregelen accountantsorganisaties en wij stellen het op prijs te kunnen reageren, in aanvulling op de door de Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA), namens de sector, in te dienen reactie op de consultatie.

Deloitte heeft kennis genomen van de (concept) reactie op deze consultatie door de NBA, welke reactie wij in grote lijnen onderschrijven en wij zijn eveneens van mening dat de gedane voorstellen bijdragen aan een verdere versterking van de kwaliteit van de wettelijke controles in Nederland.

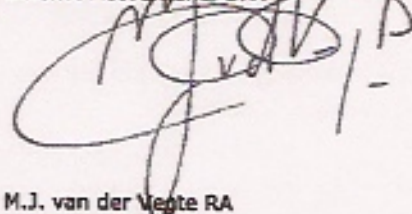
Wij hebben nog wel aarzelingen bij de details van de aanpassingen in Artikel 13 in de Bta. Uit de toelichting begrijpen wij dat het de bedoeling is om de hardheidsclausule, zoals die was opgenomen in de VAO over te nemen in het Bta. Wij zien echter dat de nu voorgestelde formuleringen niet geheel synchroon lopen met de oorspronkelijke teksten. Wij zouden graag zien dat de betreffende VAO bepaling wordt overgenomen in de Bta, ook in het belang van de ondernemingen waarbij wettelijke controles worden uitgevoerd.

Bijgaand een memo dat is opgesteld door Nauta Dutilh (op verzoek van een aantal OOB kantoren), dat ingaat op de juridische merites van de wijzigingen. Dit memo van Nauta Dutilh gaat in meer detail in op de mogelijke problematiek.

Wij zouden het op prijs stellen indien u dit meeneemt in uw uiteindelijke overwegingen.

Hoogachtend,

Deloitte Accountants B.V.



M.J. van der Vegte RA

Monique G.M. van Dijken Ecuwijk

T +31 20 71 71 450

F +31 20 71 71 376

M +31 6 53 62 39 19

monique.vandijkcnecuwijk@nautadutilh.com

Amsterdam, 9 mei 2017

## Memorandum

Betreft:

Observaties naar aanleiding van ter consultatie voorgelegd Besluit tot wijziging van het Besluit toezicht accountantsorganisaties en het Besluit bestuurlijke boetes financiële sector in verband met het versterken van de *governance* en het herijken van de kwaliteitswaarborgen van accountantsorganisaties (**'Besluit aanvullende maatregelen accountantsorganisaties'**); specifiek ten aanzien van voorgestelde artikel 13 Besluit toezicht accountantsorganisaties.

Observaties ten aanzien van het voorgestelde nieuwe artikel 13 Bta:

### I. Kader

In de concepttekst van artikel 13 Bta en in de toelichting (**'Toelichting'**) bij het ter consultatie voorgelegde Besluit tot wijziging van het Besluit toezicht accountantsorganisaties en het Besluit bestuurlijke boetes financiële sector in verband met het versterken van de *governance* en het herijken van de kwaliteitswaarborgen van accountantsorganisaties (**'Besluit aanvullende maatregelen accountantsorganisaties'**; **'Besluit'**), lezen wij dat:

- (i) het uitgangspunt bij de uitbreiding van de situaties waarin de wettelijke controleopdracht moet worden beëindigd, is dat de opdracht alleen dan wordt beëindigd wanneer de bedreiging van de onafhankelijkheid bij de uitvoering van de wettelijke controle, niet ongedaan wordt of kan worden gemaakt;
- (ii) overtredingen door de accountantsorganisatie of de externe accountant van de bij of krachtens de EU-verordening, de Wet toezicht accountantsorganisaties (**'Wta'**), of de Wet op het accountantsberoep (**'Wab'**) gestelde regels inzake de onafhankelijkheid, nopen tot beëindiging van de wettelijke controleopdracht. Dit, tenzij die overtreding door een maatregel als bedoeld in artikel 19 lid 2 of artikel 25a lid 2 van de Wta kan worden beëindigd;
- (iii) wij merken op dat artikel 21 Verordening Accountantsorganisaties (**'VAO'**) een van de maatregelen is die een dergelijke overtreding kan beëindigen.

Amsterdam

Brussel

Londen

Luxemburg

New York

Rotterdam

Dit memo is vertrouwelijk, kan zijn onderworpen aan een beroepsgeheim en mag niet worden gebruikt, openbaar, vervoelvondigd, gedistribueerd of behouden door een ander dan de beoogde ontvanger. Alle juridische relaties zijn onderworpen aan de voorwaarden van NautaDutilh N.V. (zie [www.nautadutilh.com/terms](http://www.nautadutilh.com/terms)). Deze voorwaarden bevatten een aansprakelijkheidsbeperking, zijn gedeponereerd bij de rechtbank in Rotterdam en worden op verzoek kosteloos toegezonden. Nederlands recht is van toepassing en geschillen worden onderworpen aan de exclusieve bevoegdheid van de rechtbank in Amsterdam, NautaDutilh N.V.; statutair gevestigd te Rotterdam, handelsregister nr. 24338323.

Voorts begrijpen wij dat:

- (i) de uitbreiding van de situaties waarin een wettelijke controleopdracht moet worden beëindigd, zijn reden vindt in het overhevelen van artikel 21 VAO naar het Bta;
- (ii) artikel 13 lid 1 sub c Bta jo artikel 13 lid 3 t/m lid 6 Bta deze overheveling zouden moeten behelzen.

## II. Commentaar:

### II.1. Bedreiging/overtreding.

De toelichting spreekt over bedreigingen van de onafhankelijkheid terwijl artikel 13 lid 1 sub c Bta spreekt over overtredingen van wetgeving terzake de onafhankelijkheid. Wij stellen voor consistente terminologie te gebruiken en consequent te spreken over 'overtredingen'.

### II.2. Artikel 21 VAO: hardheidsclausule.

Artikel 21 VAO behelst de zogenaamde hardheidsclausule. Een hardheidsclausule formuleert de mogelijkheid van een overheidsinstantie, in casu de AFM, om van (dwingende) wetgeving af te wijken als het gevolg van toepassing van die wetgeving tot een onvoorzien of onredelijk benadelend gevolg zou leiden voor de betreffende burger of onderneming.

Met andere woorden artikel 21 VAO is erop gericht om ondanks overtreding van bepaalde wetgeving terzake de te betrachten onafhankelijkheid, de wettelijke controle toch te kunnen voortzetten. Dit op grond van een zwaarwegend belang indien en voor zover de volgende maatregelen worden ondernomen die geacht worden de onafhankelijkheid te borgen:

- a. *de met governance belaste personen bij de wettelijke controle-cliënt, bevestigen schriftelijk het continueren van de wettelijke controle;*
- b. *de accountantsorganisatie bereikt onverwijld schriftelijk overeenstemming over de te nemen maatregel met de AFM; en*
- c. *de overeengekomen maatregel wordt genomen.*

### II.3. Overheveling artikel 21 VAO naar artikel 13 Bta; handhaven hardheidsclausule

Als voormeld is artikel 21 VAO gericht op het kunnen continueren van de wettelijke controleopdracht (zonder clausulering in tijd). Artikel 13 lid 1 sub c Bta laat zich in eerste aanleg ook zo lezen. Echter, de inhoud en het karakter van artikel

21 VAO worden door de thans gekozen formulering van artikel 13 Bta ontkracht door:

- (i) enerzijds het feit dat artikel 13 lid 1 sub c Bta bepaalt dat alleen maatregelen als bedoeld in artikel 19 en 25a Wta de overtreding van onafhankelijkheidswetgeving kunnen mitigeren en de accountantsorganisatie in staat stellen de wettelijke controle opdracht te continueren. Maatregelen die overtredingen van regels ter zake de te betrachten onafhankelijkheid beëindigen, zijn ingevolge het bepaalde in artikelen 19 en 25b Wta jo artikel 31 Bta jo artikel 19 lid 2 Wab, die maatregelen in de VAO die zien op de onafhankelijkheid van de accountantsorganisatie en de regels als opgenomen in de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten ('ViO'), waaronder mede begrepen artikel 21 VAO (en haar spiegelbepaling in artikel 15 ViO; de zogenaamde hardheidsclausule voor de externe accountant; zie hierna punt II.5). De VAO verdwijnt echter, zo blijkt uit de Toelichting, en men kan straks niet langer een beroep doen op de hardheidsclausule die daarin is geformuleerd;
- (ii) en anderzijds door de leden 3 tot en met 6 van artikel 13 Bta. Deze leden zien niet op continueren van de wettelijke controle opdracht, maar bepalen dat de opdracht te allen tijde moet worden beëindigd, waarbij bij de beëindiging een zwaarwegend maatschappelijk belang kan maken dat de opdracht niet direct wordt beëindigd maar daarvoor een bepaalde termijn in acht wordt genomen die dat zwaarwegende belang dient. (zie hierna II.6.).

Wij vinden het van essentieel belang dat de hardheidsclausule blijft gehandhaafd en dat in dit verband de letterlijke tekst van artikel 21 VAO integraal in artikel 13 Bta wordt opgenomen opdat artikel 13 Bta het karakter van een hardheidsclausule krijgt.

Het belang komt onder andere pregnant naar voren bij het totaalverbod op de samenloop van dienstverlening aan zogenaamde Organisaties van Openbaar belang als geformuleerd in artikel 24b Wta ('Totaalverbod').

#### II.4 Totaalverbod

Voormeld Totaalverbod is zo geformuleerd dat, indien en voor zover het wordt overtreden, (i) de uitvoering van de wettelijke controle rechtens wordt verondersteld niet (langer) onafhankelijk te zijn/worden uitgevoerd en (ii) in beginsel niets anders resteert dan het moeten staken van de wettelijke controle van de OOB. De Nederlandse wetgever formuleert zwart-wit, en kent geen grijstinten *as such*. Bij formele overtreding van het verbod, bestaat er niet langer onafhankelijkheid bij

de uitvoering van de wettelijke controle. Dit verbaast nu de Europese wetgever, blijkens de Lidstaat-opties in artikel 5 van de EU Verordening, deze grijstinten wel onderkent.

De verboden overtreding, zoals beschreven in artikel 24b Wta, is absoluut. Elke samenloop van dienstverlening is in gelijke mate verboden. Omdat er geen sprake is van differentiatie naar de aard, noch naar de mate van de impact en de ernst van de overtreding of naar de mate van verwijtbaarheid van de overtreder, ontbreekt het ook het wettelijke gevolg van een overtreding van 24b Wta aan nuance; is sprake van samenloop van dienstverlening, dan dient de externe accountant "de pen neer te leggen". Juist de hardheidsclausules als geformuleerd in artikel 21 VAO en in de spiegelbepaling in artikel 15 ViO, bieden de mogelijkheid om deze nuances aan te brengen.

#### II.5. Artikel 21 VAO/artikel 15 ViO; wettelijke basis voor AFM

Wij begrijpen uit de Toelichting alsmede uit de transponeringstabel (Bta/VAO) dat voormelde uitbreiding van situaties zijn reden vindt in het overhevelen van artikel 21 VAO naar het Bta. Wij begrijpen dat zulks noodzakelijk is nu artikel 21 VAO (en mutatis mutandis artikel 15 ViO), een specifieke rol aan de AFM toebedeelt, maar dat de AFM tot op heden de wettelijke basis ontbeert om hier invulling aan te kunnen geven, nu blijkens het bepaalde in artikel 19 lid 5 Wab, verordeningen en de daarop berustende bepalingen van de NBA (waaronder mede begrepen dus de VAO en de ViO) slechts verbindend zijn ten aanzien van accountantsorganisaties, accountants en de organen van het NBA en dus niet ten aanzien van de AFM. Om de AFM met een daaraan ten grondslag liggende wettelijke basis, deze rol te kunnen doen laten vervullen, zo begrijpen wij, vindt nu overheveling naar het Bta plaats. Zulks zou men bevestigd willen zien. In dat verband vragen wij ons af hoe wordt omgegaan met het bepaalde in artikel 15 ViO, welk artikel als gezegd de spiegelbepaling van art 21 VAO behelst, en de hardheidsclausule voor de externe accountant bevat. Ook in deze bepaling is een rol toegkend aan de AFM. Hoe zal hier in een wettelijke basis voor de AFM worden voorzien?

#### II.6. Zwaarwegend algemeen belang

In het voorgestelde artikel 13 Bta wordt in de verschillende leden over 'zwaarwegend maatschappelijk belang' gesproken. Zo ook in artikel 21 VAO en artikel 15 ViO. Ons is onduidelijk wat onder de term 'zwaarwegend algemeen belang' moet worden volstaan. Dit nu ook bijvoorbeeld in de artikelen en in de verschillende leden van artikel 13 Bta geen consistentie in het gebruik van deze term wordt betracht. Lid 3 stelt bijvoorbeeld dat 'continuïteit van de wettelijke controle opdracht het zwaarwegend maatschappelijk belang is'. Lid 5 spreekt over het moe-

Amsterdam, 9 mei 2017

ten melden aan de AFM welk zwaarwegend maatschappelijk belang maakt dat hoewel de controle wordt beëindigd, dit niet direct geschiedt, maar daarvoor een bepaalde termijn in acht wordt genomen; en lid 6 spreekt over een controle met een zwaarwegend maatschappelijk belang. Wij zouden graag duidelijke en heldere duiding krijgen van wat met deze term wordt bedoeld en voorts dat deze term ook consistent zal worden toegepast.