

GECOMBINEERDE COMMISSIE VENNOOTSCHAPSRECHT

van de

Nederlandse Orde van Advocaten

en de

Koninklijke Notariële Beroepsorganisatie

Advies inzake

het consultatievoorstel voor 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 en geconsolideerde 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) (hierna: “het consultatievoorstel”).

1. Inleiding

De Gecombineerde Commissie Vennootschapsrecht van de Nederlandse Orde van Advocaten en de Koninklijke Notariële beroepsorganisatie (hierna: “GCV”) heeft kennis genomen van het consultatievoorstel, gepubliceerd op 28 april 2015 via www.internetconsultatie.nl.¹ Het consultatievoorstel dient ter implementatie van de aanpassingsrichtlijn betreffende wettelijke controles² (hierna: “de richtlijn”) en tot uitvoering van de (bijbehorende) verordening³ (hierna: “de audit-verordening”). In het consultatievoorstel worden daartoe onder andere aanpassingen voorgesteld in de Wet toezicht accountantsorganisaties (hierna: “Wta”), de Wet op het accountantsberoep (hierna: “Wab”), de Wet tuchtrechtspraak accountants (“Wtra”) en Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek (hierna: “BW”).

De richtlijn heeft, blijkens de considerans, tot doel de voorschriften rondom – kort gezegd – de wettelijke controle van financiële overzichten op Europees niveau verder te harmoniseren. Het gaat

¹ <https://www.internetconsultatie.nl/wettelijkecontroles>.

² Richtlijn 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 en geconsolideerde jaarrekeningen (PbEU 2014, L 158).

³ 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).

daarbij om het verbeteren van de vereisten die van toepassing zijn op controlerend accountants⁴, waaronder het vergroten van hun onafhankelijkheid en objectiviteit bij het uitvoeren van hun taken, en het verhogen van het minimumconvergentieniveau van de controlestandaarden volgens welke de wettelijke controles worden uitgevoerd. Verder beoogt de richtlijn het publieke toezicht op controlerend accountants en accountantskantoren te versterken door de onafhankelijkheid van publieke toezichthoudende autoriteiten te vergroten en aan deze autoriteiten (meer) bevoegdheden te verlenen. De richtlijn bevat enkele aanvullende eisen die gelden voor zogenoemde organisaties van openbaar belang (hierna: "OOB's"). Specifieke eisen voor wettelijke controles van financiële overzichten van OOB's zijn verder opgenomen in de audit-verordening.

Het functioneren en de regulering van de beroepsgroep van accountants staat op dit moment volop in de maatschappelijke belangstelling. In de memorie van toelichting (hierna: "MvT") bij het consultatievoorstel wordt in dit verband opgemerkt dat – naast het onderhavige consultatievoorstel – een wetsvoorstel in voorbereiding is waarin aanvullende nationale maatregelen worden voorgesteld "die beogen de kwaliteit van de wettelijke controle verder te verbeteren", waarbij beoogd is om de behandeling van dat wetsvoorstel gelijk te laten lopen met de behandeling van het onderhavige consultatievoorstel.⁵ Voor zover de GCV bekend, is van het bedoelde voorstel met aanvullende nationale maatregelen tot op heden geen (consultatie)voorstel openbaar gemaakt. De in het consultatievoorstel opgenomen wijzigingen van de Wta, Wab, Wtra en Boek 2 BW betreffen (derhalve) met name implementatie van bepalingen uit de richtlijn waarbij de Nederlandse wetgever weinig tot geen beleidsruimte heeft bij de uitwerking van de in de richtlijn opgenomen voorschriften in nationale wet- en regelgeving. In de MvT is verder opgemerkt dat als uitgangspunt bij de implementatie ervoor gekozen is om in het verleden gemaakte beleidsmatige keuzes zoveel mogelijk te respecteren.⁶

Tegen deze achtergrond heeft de GCV het consultatievoorstel met name beoordeeld op basis van de wijze waarop wordt voorgesteld de richtlijn in Nederlandse wetgeving om te zetten. De GCV heeft er daarbij vanaf gezien uitspraken te doen over de in het verleden gemaakte beleidsmatige keuzes. De opmerkingen en vraagpunten van de GCV ten aanzien van het Wetsvoorstel kunnen, met inachtneming van voornoemde opmerkingen, als volgt worden samengevat:

- Onderdeel AA van het consultatievoorstel introduceert een nieuw artikel 57 Wta waarin aan de Autoriteit Financiële Markten (hierna: "AFM") de bevoegdheid wordt toegekend om ter zake van een overtreding van hetgeen bij of krachtens de Wta, de Wab of de audit-verordening is bepaald aan – kort gezegd – betrokkenen bij de uitvoering van een wettelijke controle⁷ of personen die het

⁴ In dit advies dient onder "controlerend accountant" te worden verstaan: de natuurlijk persoon die werkzaam is bij of verbonden is aan een vergunninghoudende accountantsorganisatie en verantwoordelijk is voor een wettelijke controle.

⁵ Pagina 2 MvT.

⁶ Pagina 2 MvT.

⁷ In het voorgestelde artikel 57 Wta wordt verwezen naar 'medewerkers, bedoeld in artikel 1 van het Besluit toezicht accountantsorganisaties.' In artikel 1 van dat besluit is het begrip 'medewerkers' als volgt gedefinieerd: "externe accountants en overige personen die werkzaam zijn bij of verbonden zijn aan een accountantsorganisatie en die zijn betrokken bij de uitvoering van wettelijke controles".

dagelijks beleid bepalen van een OOB een verbod op te leggen van ten hoogste drie jaar om een functie te bekleden bij een accountantsorganisatie of een OOB (hierna: "het beroepsverbod"). De GCV heeft ernstige bedenkingen bij toekenning van deze bevoegdheid aan de AFM en de wijze waarop deze bevoegdheid is vormgegeven. De GCV adviseert om deze bevoegdheid niet, althans niet op deze wijze, aan de AFM toe te kennen. Voor een verdere toelichting op de kanttekeningen van de GCV wordt verwezen naar onderdeel 2 hieronder.

- Het consultatievoorstel bevat op een aantal onderdelen onduidelijkheden voor wat betreft het toepassingsbereik van voorgestelde aanpassingen. De GCV adviseert op deze punten de voorgestelde bepalingen aan te passen, dan wel in de MvT nadere duiding te verschaffen. Voor een verdere toelichting wordt verwezen naar onderdeel 3 hieronder.

2. Opleggen van "beroepsverbod" (voorgesteld artikel 57 Wta)

- 2.1 Onderdeel AA van het consultatievoorstel introduceert een nieuw artikel 57 Wta waarin aan de AFM de bevoegdheid wordt toegekend om het beroepsverbod op te leggen.
- 2.2 De bevoegdheid zoals opgenomen in het voorgestelde artikel 57 Wta is een ver strekkende.
- 2.3 Dat geldt ten eerste ten aanzien van, kort gezegd, het verbod voor betrokkenen bij de uitvoering van een wettelijke controle om een functie te bekleden bij een accountantsorganisatie of een OOB. Naar het GCV voorkomt is het thans voor de AFM niet mogelijk om rechtstreeks jegens dergelijke personen een verbod op te leggen om een functie te bekleden bij een accountantsorganisatie of een OOB. Het laat zich wellicht nog voorstellen dat op grond van de huidige bepalingen van de Wta aan de AFM de bevoegdheid toekomt om aan een accountantsorganisatie een aanwijzing te geven indien van de dagelijks (mede)beleidsbepalers van die organisatie de betrouwbaarheid of de geschiktheid niet langer buiten twijfel staat. Die mogelijkheid bestaat, naar het de GCV voorkomt, echter niet aangaande andere betrokkenen bij een wettelijke controle, zoals controlerend accountants en al helemaal niet voor het bekleden van "een" functie bij een accountantsorganisatie of OOB.
- 2.4 Bij invoering van een ver strekkende bevoegdheid zoals thans voorgesteld in artikel 57 Wta ligt het daardoor, zo meent de GCV, in de rede dat in de MvT uiteen wordt gezet waarom gekozen is voor deze uitbreiding, alsmede voor de keuze om deze bevoegdheid rechtstreeks aan de AFM toe te kennen en niet te kiezen voor de mogelijkheid dat de AFM het in artikel 57 Wta voorgestelde verbod middels een verzoek aan een rechterlijke instantie dient voor te leggen. Deze laatste mogelijkheid is uitdrukkelijk in de richtlijn opgenomen, in het door de richtlijn ingevoerde artikel 30 bis tweede lid.⁸
- 2.5 Naar het de GCV voorkomt past het binnen de systematiek van de Nederlandse (toezichts)wetgeving dat het opleggen van een beroepsverbod met de nodige, rechterlijke

⁸ Ingevoerd door artikel 1, onderdeel 25, van de richtlijn.

waarborgen is omkleed. In het consultatievoorstel is – in lijn daarmee – voorgesteld om het voorlopig verbod van maximaal drie jaar voor een controlerend accountant om wettelijke controles uit te voeren en/of controleverklaringen te tekenen – het verbod dat voortvloeit uit het door de richtlijn ingevoerde artikel 30 bis, eerste lid, onderdeel c⁹ - te implementeren door aanpassing van artikel 2, eerste lid, onderdeel d, Wtra.¹⁰ Het gevolg van deze wijze van implementeren is dat in die situatie oplegging van een beroepsverbod plaatsvindt door de (tucht)rechter, al dan niet op verzoek van de AFM. De GCV is van mening dat het, gezien het voorgaande, in de rede ligt om het thans in artikel 57 voorgestelde verbod óók op deze wijze vorm te geven, waar het betreft het bekleden van een functie bij een accountantsorganisatie door betrokkenen bij de uitvoering van een wettelijke controle.

2.6 Een tweede reden waarom de bevoegdheid een ver strekkende is, houdt ermee verband dat deze zich ook uitstrekt tot het opleggen van het beroepsverbod aan dagelijks beleidsbepalers bij een OOB. Waar van accountantsorganisaties nog kan worden verdedigd dat dit onder toezicht staande instellingen zijn waardoor het opleggen van een rechtstreeks verbod door de AFM tot het bekleden van functie bij een dergelijke organisatie wellicht nog verdedigbaar is, geldt voor OOB's niet – althans niet per definitie – dat dit onder toezicht staande instellingen zijn. Met de bevoegdheid zoals thans voorgesteld in artikel 57 Wta wordt aan de AFM een bevoegdheid toegekend die ertoe leidt dat – weliswaar voorlopig, doch – rechtstreeks een aanwijzing kan worden opgelegd die ingrijpt in interne verhoudingen binnen dergelijke, niet (per definitie) onder toezicht staande organisaties. In dit verband wijst de GCV ook op het advies van de Raad van State van 2 maart 2015 bij het voorstel voor, kort gezegd, de Wijzigingswet financiële markten 2016¹¹, waarbij ook de Raad van State erop wijst dat een onderneming – in dat geval zelfs nog een onder toezicht staande onderneming – “in eerste instantie zelf verantwoordelijk is voor de kwaliteit van het functioneren van haar bestuurders en beleidsbepalers.”¹²

2.7 De GCV is van mening dat voor toekenning van een te ver strekkende – rechtstreekse – bevoegdheid zoals thans voorgesteld in artikel 57 Wta zwaarwegende redenen zouden moeten bestaan. Deze worden in de MvT van toelichting niet genoemd. Zoals hiervoor in onderdeel 2.5 is opgemerkt verplicht de richtlijn bovendien niet tot toekenning van een rechtstreekse bevoegdheid aan de AFM, maar biedt de richtlijn de mogelijkheid dat opleggen van een verbod plaatsvindt door middel van een verzoek aan de bevoegde rechterlijke instantie. De GCV heeft om bovengenoemde redenen ernstige bedenkingen bij de vormgeving van het voorgestelde artikel 57 Wta en doet de suggestie om het consultatievoorstel in die zin te wijzigen dat het verbod om een functie te bekleden bij een OOB uitsluitend door een rechterlijke instantie kan worden opgelegd.

⁹ Ingevoerd door artikel 1, onderdeel 25, van de richtlijn.

¹⁰ Artikel II consultatievoorstel.

¹¹ Advies van de Raad van State van 2 maart 2015, No.W06.14.0475/III.

¹² Advies Raad van State, pagina 3.

- 2.8 De GCV stelt verder vast dat onduidelijk is welke personen precies bedoeld worden met “personen die het dagelijks beleid van een organisatie van openbaar belang bepalen”, zoals omschreven in het voorgestelde artikel 57 Wta. In het door de richtlijn ingevoerde artikel 30 bis, eerste lid, onderdeel e¹³ wordt in dit verband gesproken over “een lid van een leidinggevend of bestuursorgaan” van een organisatie van openbaar belang, hetgeen – naar het de GCV voorkomt – de suggestie van een meer beperkte reikwijdte wekt. De GCV adviseert om bij de implementatie in de Nederlandse wetgeving meer precies te omschrijven welke personen onder het beoogde verbod vallen.
- 2.9 De GCV wijst er ten slotte op dat de aan de AFM toegekende bevoegdheid niet alleen verstrekkend is, maar evenmin niet tot nauwelijks (nader) is geclausuleerd in het voorgestelde artikel 57 Wta en in de toelichting daarop. Op basis van de voorgestelde tekst van artikel 57 Wta kan de AFM het beroepsverbod opleggen bij iedere overtreding van hetgeen bij of krachtens de Wta, de verordening of de Wab is bepaald. In de MvT is daarbij weliswaar opgemerkt dat “bij toepassing van dit artikel (...) gedacht [kan] worden aan gevallen van recidive of fraude”¹⁴, maar wat daaronder moet worden verstaan wordt in de voorgestelde tekst van artikel 57, noch in de toelichting daarop nader uiteengezet. Bovendien laat de toelichting onverlet dat de bevoegdheid in de wet ruimer is geformuleerd. De GCV adviseert om de wettekst op dit punt nader te clausuleren.

3. Overige observaties

- 3.1 Onderdeel A van het consultatievoorstel voegt een nieuw derde lid toe aan artikel 1 Wta, waardoor het eerste en het derde tot en met het zevende lid van artikel 2:393 BW van overeenkomstige toepassing wordt verklaard op alle wettelijke controles. De reden voor deze van overeenkomstige toepassing verklaring is beschreven in de MvT: het “komen tot een verbeterde controleverklaring.”¹⁵ Het komt de GCV voor dat de voorgestelde aanpassing van artikel 1 Wta dit doel voorbijschiet, nu in de genoemde artikelleden van 2:393 BW ook elementen van overeenkomstige toepassing worden verklaard die niet zien op de controleverklaring maar op andere elementen die samenhangen met de accountantscontrole (waaronder het aan de raad van commissarissen en het bestuur uit te brengen verslag (2:393 lid 4 BW) en bepalingen omtrent de vaststelling van de jaarrekening (2:393 lid 7 BW)). Het laat zich voorstellen dat dergelijke bepalingen niet onverkort toegepast kunnen worden door andere organisaties dan de in Boek 2 BW beschreven rechtspersonen. De GCV adviseert daarom om het voorgestelde nieuwe derde lid van artikel 1 Wta op onderdelen te nuanceren.
- 3.2 Onderdeel J van het consultatievoorstel introduceert een nieuw artikel 19b Wta. Op basis van dat artikel wordt aan de accountantsorganisatie een uitdrukkelijke verplichting opgelegd om “onverwijld gepaste maatregelen te nemen” indien een (onderdeel van de) accountantsverklaring niet voldoet aan artikel 2:393 BW of de verordening. Blijkens de MvT

¹³ Ingevoerd door artikel 1, onderdeel 25, van de richtlijn.

¹⁴ MvT, p. 36.

¹⁵ MvT, p. 6.

dient invoering van deze nieuwe bepaling ter implementatie van het in artikel 30 bis, eerste lid, onderdeel d, bepaalde.¹⁶ In dat artikel is voorgeschreven dat de bevoegde toezichthouder de bevoegdheid dient te hebben om de maatregel op te leggen dat verklaard wordt dat de controleverklaring niet voldoet aan de vereisten. Hoewel het de GCV voorkomt dat er goede redenen (kunnen) zijn waarom het initiatief tot het onverwijld nemen van gepaste herstelmaatregelen bij de accountantsorganisatie wordt gelegd – en niet (uitsluitend) bij de AFM – wijkt deze keuze in het consultatievoorstel af van de in de richtlijn opgenomen systematiek. De GCV adviseert om in de MvT nader toe te lichten waarom (mede) voor deze wijze van implementeren is gekozen en om meer duiding in de MvT op te nemen wat moet worden verstaan onder het nemen van "gepaste maatregelen".

- 3.3 Onderdeel M – inhoudende een aanpassing van artikel 21a Wta – en onderdeel S – leidende tot invoering van een nieuw artikel 29a Wta – van het consultatievoorstel bevatten bepalingen rondom het auditcomité. De GCV wijst erop dat waar in artikel 21a Wta wordt gesproken over *auditcomité*, in het – mede op artikel 21 Wta gebaseerde – Besluit van 26 juli 2008¹⁷ OOB's verplicht worden tot instelling van een *auditcommissie*.¹⁸ De GCV doet de suggestie om de in de Wta en het (mede) daarop gebaseerde Besluit gebezigde terminologie consistent toe te passen. Uit de MvT op onderdeel S van het consultatievoorstel blijkt verder dat het in het voorgestelde artikel 29a Wta gebezigde begrip "beleidsbepaler" (mede) omvat "functies als lid van een leidinggevend orgaan dat niet bij het dagelijks bestuur betrokken is".¹⁹ Het betreft, zo vervolgt de MvT, "personen die feitelijk substantiële invloed uitoefenen op het beleid of de besluitvorming gericht op de langetermijnstrategie van de controlecliënt."²⁰ De MvT lijkt op dit punt te suggereren dat niet-uitvoerende bestuurders als bedoeld in artikel 2:129a/239a BW moeten worden beschouwd als "beleidsbepaler", terwijl het bepaalde in artikel 22bis, eerste lid van de richtlijn in de onderdelen a en c daarentegen een onderscheid lijkt te maken tussen voornamelijk leidinggevende functie (zijnde (uitvoerende) bestuurders) in onderdeel a en "niet bij het dagelijks bestuur betrokken leden van het leidinggevende orgaan en/of leden van het toezichthoudende orgaan" (zijnde niet-uitvoerende bestuurders of commissarissen) in onderdeel c. Naar de mening van de GCV is hierdoor onduidelijk wat de precieze reikwijdte is van het in het voorgestelde artikel 29a Wta gebezigde begrip "beleidsbepaler", althans is op zijn minst onduidelijk of bij de Nederlandse implementatie van bepalingen van de richtlijn begrippen een van de richtlijn afwijkende betekenis hebben. Omdat die onduidelijkheid ook gevolgen kan hebben voor de reikwijdte van het – hierboven in onderdeel 2 besproken – beroepsverbod, adviseert de GCV om dichter aan te sluiten bij (de betekenis van) de in de richtlijn gebezigde begrippen.

¹⁶ Ingevoerd door artikel 1, onderdeel 25, van de richtlijn.

¹⁷ Besluit van 26 juli 2008 tot uitvoering van artikel 41 van Richtlijn nr. 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad van de Europese Unie van 17 mei 2006 betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen, tot wijziging van de Richtlijnen nr. 78/660/EEG en nr. 83/349/EEG van de Raad van de Europese Gemeenschappen en houdende intrekking van Richtlijn nr. 84/253/EEG van de Raad van de Europese Gemeenschappen (Stb. 2008, 323).

¹⁸ Op grond van artikel 2 van het Besluit van 26 juli 2008.

¹⁹ Pagina 34 van de MvT, met een verwijzing naar het bepaalde in artikel 22bis, eerste lid, onderdeel c (ingevoerd door artikel 1, onderdeel 15, van de richtlijn).

²⁰ Pagina 34 MvT.

- 3.4 Onderdeel P van het consultatievoorstel bevat een aanpassing van de in artikel 24b, eerste en tweede lid van de Wta geregelde zogenoemde scheiding van controle en advies. Anders dan in (artikel 5 van) de verordening – waarin gesproken wordt over "gecontroleerde entiteit, haar moederonderneming en de ondernemingen waarover zij controle heeft" – wordt in het voorgestelde artikel 24b, gesproken over "haar gelieerde entiteiten". De precieze betekenis van dat begrip is niet duidelijk en wordt (ook) in de MvT niet gegeven. Wel lijkt de MvT te suggereren dat het begrip "gelieerde entiteiten" overeenkomt met de in artikel 5 van de verordening genoemde ondernemingen.²¹ Om onduidelijkheden voor de praktijk op dit punt te voorkomen, adviseert de GCV om in artikel 24b dezelfde terminologie te bezigen als in artikel 5 van de verordening.
- 3.5 Op pagina 4-5 van de MvT wordt uiteengezet dat artikel 25bis van de richtlijn²² geen nadere implementatie behoeft. In die bepaling is de beperking van de reikwijdte van de controle benadrukt, in die zin dat daarin is vastgelegd dat de wettelijke controle geen zekerheid biedt omtrent de toekomstige levensvatbaarheid van de gecontroleerde entiteit, noch van de efficiëntie of doeltreffendheid van het bestuur van de onderneming. Naar het de GCV voorkomt bestaan goede redenen om het bepaalde in artikel 25bis van de richtlijn wel te implementeren. In de MvT wordt deze bepaling – terecht – besproken in de context van de zogenoemde verwachtingskloof. Met die kloof wordt bedoeld, zoals ook in de MvT wordt opgemerkt, dat "er een verschil is tussen de door het maatschappelijk verkeer gewenste zekerheid en de daadwerkelijk aan de accountantsverklaring te ontleen zekerheid."²³ Het opnemen van een uitdrukkelijke bepaling omtrent de (beperkte) reikwijdte van de wettelijke controle op het niveau van een formele wet²⁴ kan, zo meent de GCV, bijdragen aan het (trachten te) verkleinen van deze verwachtingskloof, onder meer vanwege de signalerende functie die uitgaat van codificatie. De GCV adviseert om die reden – en te meer omdat thans ook in de richtlijn de reikwijdte van de wettelijke controle uitdrukkelijk wordt benoemd – het bepaalde in artikel 25bis van de richtlijn alsnog (op wetsniveau) te implementeren.

Den Haag, 26 mei 2015

-0-

²¹ Pagina 8 MvT.

²² Ingevoerd door artikel 1, onderdeel 20, van de richtlijn.

²³ Pagina 4 MvT.

²⁴ Een vergelijkbare afbakening van de reikwijdte van een wettelijke controle is thans wel te vinden in NV COS 200. Dit is echter een regeling van lager recht.