



Ministerie van Financiën
T.a.v. de heer ir. J.R.V.A. Dijsselbloem
Postbus 20201
2500 EE DEN HAAG

26 mei 2015

Betreft: *Reactie PricewaterhouseCoopers Accountants op consultatie ontwerp Implementatiewet richtlijn en verordening wettelijke controles jaarrekeningen ("Wetsontwerp")*

Geachte heer Dijsselbloem,

Onder verwijzing naar de consultatie ten aanzien van de Implementatiewet Richtlijn en Verordening wettelijke controles jaarrekeningen gepubliceerd op 28 april 2015 verstrekken wij u graag onze opmerkingen ten aanzien van het consultatiedocument.

Inleiding

PricewaterhouseCoopers (PwC) verwelkomt het ter consultatie aangeboden wetsontwerp. Het biedt de basis voor een verdere versterking van de maatschappelijke waarde van de accountantsverklaring. Daarmee wordt het vertrouwen van het publiek in de financiële verantwoordingen van onze controlecliënten verhoogd.

Wij hebben kennis genomen van de reactie van de NBA en onderschrijven de inhoud daarvan. Wij herhalen die reactie in dit document niet. Wel zullen wij elementen daaruit benadrukken en onze aanvullingen op de reactie van de NBA uiteenzetten. De onderwerpen die wij naar voren brengen zien op:

1. Zorgvuldigheid bij regulering accountantsberoep: Trias politica;
2. Rechtsbescherming accountantsorganisaties, externe accountant en gecontroleerde ondernemingen;
3. Knelpunt voor ondernemingen en maatschappij bij neerleggen opdracht;
4. Rotatie externe accountant, overgangstermijn en reikwijdte.

PricewaterhouseCoopers Accountants N.V., Thomas R. Malthusstraat 5, 1066 JR Amsterdam, Postbus 90357, 1006 BJ Amsterdam

T: 088 792 00 20, F: 088 792 96 40, www.pwc.nl

'PwC' is het merk waaronder PricewaterhouseCoopers Accountants N.V. (KvK 34180285), PricewaterhouseCoopers Belastingadviseurs N.V. (KvK 34180284), PricewaterhouseCoopers Advisory N.V. (KvK 34180287), PricewaterhouseCoopers Compliance Services B.V. (KvK 51414406), PricewaterhouseCoopers Pensions, Actuarial & Insurance Services B.V. (KvK 54226368), PricewaterhouseCoopers B.V. (KvK 34180289) en andere vennootschappen handelen en diensten verlenen. Op deze diensten zijn algemene voorwaarden van toepassing, waarin onder meer aansprakelijkheidsvoorwaarden zijn opgenomen. Op leveringen aan deze vennootschappen zijn algemene inkoopvoorwaarden van toepassing. Op www.pwc.nl treft u meer informatie over deze vennootschappen, waaronder deze algemene (inkoop)voorwaarden die ook zijn gedeponeerd bij de Kamer van Koophandel te Amsterdam.

1. Zorgvuldigheid bij regulering accountantsberoep: Trias politica

In de Memorie van Toelichting is op pagina 13/14 vermeld dat de AFM de eindverantwoordelijkheid krijgt voor de in artikel 32 vierde lid van de Richtlijn genoemde taken. Dat lijkt te zien op het aannemen van standaarden (de normen waaraan de AFM uit hoofde van haar toezichthoudende taak toetst), kwaliteitsborgingsstelsels (de toetsing van accountantsorganisaties door de AFM), onderzoeks- en sanctiestelsels (het opleggen van sancties en het beoordelen daarvan). Met de term “eindverantwoordelijkheid” wordt niet duidelijk wat de rol van de AFM daarin, “als eindverantwoordelijke”, inhoudt. Die duidelijkheid is wel gewenst.

In de ter consultatie voorgelegde Memorie van Toelichting lijkt geïmpliceerd te worden dat de Accountantskamer ook onder de eindverantwoordelijkheid van de AFM zal vallen. De instelling van de Accountantskamer heeft destijds juist plaatsgevonden om de onafhankelijke positie van het tuchtrecht met het oog op het maatschappelijk vertrouwen te versterken.¹ Die onafhankelijkheid zou voor een deel worden weggenomen indien de AFM - die ook als klager optreedt in tuchtzaken bij de Accountantskamer - de eindverantwoordelijkheid over de Accountantskamer zou krijgen. Dit is niet in overeenstemming met de Richtlijn. Daarnaast zou het toezicht en de sanctionering in één hand komen te liggen, wat in de leer van de Trias Politica van Montesquieu als onwenselijk wordt beschouwd.

Ook het neerleggen van de eindverantwoordelijkheid voor standaarden bij de toezichthouder past niet in de leer van de Trias Politica. De toezichthouder zal in dat geval de naleving van de door haar zelf opgestelde standaarden toetsen. Wij vragen ons af of het onder de Richtlijn wel is toegestaan om de aanneming van standaarden onder de eindverantwoordelijkheid van de AFM te brengen. In de Richtlijn wordt in artikel 32 lid 4 onder b. immers toegevoegd: “behalve wanneer deze standaarden worden vastgesteld of goedgekeurd door andere autoriteiten van de Lidstaat”. In het Nederlandse systeem is het nu zo dat de NBA deze standaarden vaststelt, waarna de Minister van Financiën deze standaarden goedkeurt.² Dit huidige systeem lijkt ons in overeenstemming met de Richtlijn en functioneert uitstekend.

Door de eindverantwoordelijkheid voor bovengenoemde taken in één hand te leggen wordt een belangrijke waarborg voor evenwichtigheid, objectiviteit en onafhankelijkheid rond de regulering van het accountantsberoep weggenomen. Voor dit in één hand leggen zien wij in de Richtlijn geen noodzaak. Wij bepleiten daarom het huidige systeem niet te veranderen en de eindverantwoordelijkheid niet in één hand bij de AFM te leggen.

2. Rechtsbescherming accountantsorganisaties

In het rapport van de Erasmus Universiteit ter evaluatie van de Wta werd reeds geconcludeerd dat er een risico bestaat op tekortschietende rechtsbescherming van accountantsorganisaties door de op informele handhaving gebaseerde toezichtstrategie.³

¹ Tweede Kamer, vergaderjaar 2005–2006, 30 397, nr. 3, (Wet tuchtrechtspraak accountants, Memorie van Toelichting) pagina 1

² Wet op het accountantsberoep artikel 34.

³ BOUWEN AAN VERTROUWEN, Evaluatie van de Wet toezicht accountantsorganisaties (‘Wta’) E.V.A. Eijkelenboom, J.B.S. Hijink (kernred.) September 2014. Punt 9 op pagina xi.

“Een inherent risico aan dit (toezicht)model is dat geen onafhankelijk (derden) oordeel wordt ingewonnen waaraan de AFM-bevindingen, leidende tot de informele handhavingsmaatregelen, worden voorgelegd. Op deze wijze worden nauwelijks maatregelen voorgelegd aan een rechter – zo een accountantsorganisatie daartoe al bereid zou zijn. Door verschillende geïnterviewden – en ook in een aantal reacties op de online-survey – wordt deze tekortschietende rechtsbescherming bij informele handhaving als knelpunt in het systeem beschouwd.”

Ook ten aanzien van het toezicht van andere toezichthouders, de ACM en DNB worden dergelijke knelpunten wel genoemd.

In het consultatiedocument is op de tekortschietende rechtsbescherming van accountantsorganisaties niet ingegaan. Mogelijk dat dit in het tweede deel van de herziening van de accountantswetgeving wordt meegenomen. Wij vragen met nadruk aandacht voor dit onderwerp, mede omdat in het wetsvoorstel nieuwe aspecten zijn toegevoegd die de rechtsbescherming onder druk zetten.

In het consultatiedocument zijn twee wetsartikelen opgenomen waarbij wij vanuit het oogpunt van tekortschietende rechtsbescherming kanttekeningen zetten.

In het geconsulteerde wetsvoorstel wordt in de artikelen 57 en 58 Wta een aantal maatregelen voorgesteld. In artikel 57 krijgt de AFM de bevoegdheid aan medewerkers van de accountantsorganisatie en aan personen die het dagelijks beleid van een organisatie van openbaar belang bepalen, een verbod op te leggen van ten hoogste drie jaar om een functie te bekleden bij een accountantsorganisatie of een organisatie van openbaar belang.⁴ Een dergelijk verbod kan worden opgelegd bij overtreding van de Wta, de Wab, of de Verordening. Dit verbod is zeer vergaand en zal forse (reputatie)schade opleveren voor de betrokken persoon. Blijkt na het opleggen van het verbod dat het verbod ten onrechte is opgelegd, dan is de schade niet meer te herstellen en is er weinig kans om de schade vergoed te krijgen van de toezichthouder. Ook grijpt het in op de verhoudingen binnen de OOB en de Accountantsorganisatie. Vanuit het oogpunt van een zorgvuldige rechtsgang lijkt het ons gepast indien een dergelijk verbod slechts kan worden opgelegd door de rechtbank op basis van een daartoe strekkend verzoek. De huidige route, te weten: een besluit van de AFM, bezwaar bij de AFM voorafgaand aan een (beperkte) rechterlijke toetsing, lijkt ons te lang en te onzeker. Daarnaast zijn de negatieve gevolgen van het besluit ook bij een uiteindelijk gehonoreerd beroep onomkeerbaar.⁵

Ook van belang is dat bij zulke ingrijpende maatregelen er duidelijkere normen moeten zijn waaraan moet zijn voldaan om tot het verbod over te kunnen gaan. Alleen zo kan voldoende rechtsbescherming worden geboden.

Een ander punt is het voorgestelde artikel 58 Wta. In artikel 58 Wta krijgt de AFM de bevoegdheid te bepalen dat een accountantsorganisatie die wettelijke controles verricht bij een organisatie van openbaar belang niet langer bevoegd is wettelijke controles te verrichten bij die controlecliënt en de

⁴ De tekst van de Richtlijn is anders dan de geconsulteerde wettekst: een **voorlopig** verbod van **maximaal drie** jaar voor een lid van een auditkantoor of **een lid van een leidinggevend of bestuursorgaan** van een organisatie van openbaar belang om functies in auditkantoren of organisaties van openbaar belang te bekleden

⁵ Wij verwijzen naar onderdeel 1 van het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State inzake het voorstel van wet Wijzigingswet financiële markten 2016.

lopende controle(s) onverwijld te beëindigen. In artikel 38 derde lid van de Richtlijn waarvan artikel 58 Wta de implementatie is, staat dat:

- a) aandeelhouders die 5 % of meer van de stemrechten of het aandelenkapitaal vertegenwoordigen;
- b) de andere organen van de gecontroleerde entiteiten wanneer deze in de nationale wetgeving zijn omschreven; of
- c) de bevoegde autoriteiten bedoeld in artikel 32 van deze richtlijn of aangewezen overeenkomstig artikel 20, lid 1, van Verordening (EU) nr. 537/2014 of, indien het nationale recht hierin voorziet, artikel 20, lid 2, van die verordening,

bij een nationale rechtbank een procedure kunnen inleiden voor ontslag van de wettelijke auditor(s) of het (de) auditkanto(o)r(en), indien daartoe goede gronden bestaan.

Dit is een procedure die voor de Ondernemingskamer gevoerd zou moeten worden middels een verzoekschrift. Er staat in de Richtlijn immers "bij een nationale rechtbank een procedure kunnen inleiden". Een verzoekschriftprocedure bij de Ondernemingskamer zal in onze ogen ten opzichte van de voorgestelde route een meer zorgvuldige rechtsgang bieden voor een dergelijk ingrijpend besluit.⁶

De tekst van artikel 38 Richtlijn heeft daarnaast in zich dat dit een faciliteit is die op gelijke wijze ook voor een kwalificerende groep aandeelhouders en voor organen van de gecontroleerde entiteit moet gelden. Dat is in het ter consultatie voorliggende wettekst niet meegenomen. Wel staat in de transponeringstabel van de concept memorie van toelichting dat implementatie in art 2:114a en 2:393 tweede lid BW zal plaatsvinden. Wij zijn benieuwd hoe de tekst van deze artikelen zal gaan luiden. Daarbij willen wij opmerken dat gewaakt moet worden dat op deze wijze voor de organen van de vennootschap niet de mogelijkheid wordt geschapen om een te professioneel kritische accountant eenvoudig te ontslaan.

3. Knelpunt voor ondernemingen en maatschappij bij neerleggen opdracht

Voor de externe accountant en de accountantsorganisatie is vereist dat zij onafhankelijk zijn. Wanneer de bedreigingen voor de onafhankelijkheid van de accountant/accountantsorganisatie, zelfs na toepassing van maatregelen om deze bedreigingen in te perken, te groot zijn, moeten de accountant/accountantsorganisatie de opdracht beëindigen (voorgestelde art 19 derde lid Wta). Voorbeelden van een dergelijke situatie kunnen onder meer zijn: de controlecliënt laat vlak voor het afgeven van de controleverklaring doorschemeren de accountantsorganisatie aansprakelijk te willen stellen, een oud-werknemer van de accountantsorganisatie treedt in dienst bij de controlecliënt, de controlecliënt neemt in het boekjaar een onderneming over waaraan het netwerk van de accountantsorganisatie in dat jaar niet-controlediensten heeft verleend, bij een kleine deelneming in

⁶ De voorgestelde route komt neer op: een besluit van de AFM, bezwaar bij de AFM met daarna in beroep een rechterlijke toetsing.

De Accountantskamer zou inhoudelijk bezien een nog beter alternatief kunnen zijn dan de Ondernemingskamer. Wij vragen ons echter af of de Accountantskamer wel kwalificeert onder de Richtlijn.

een groot concern wordt door een lid van het netwerk van de accountantsorganisatie een niet-controledienst van beperkte omvang geleverd, terwijl de rest van het concern “schoon” is.

Tijdige oplevering van de controleverklaring is voor de onderneming, maar ook maatschappelijk gezien, veelal van wezenlijk belang. De bank van de onderneming bijvoorbeeld vraagt vaak om gecontroleerde cijfers voorafgaand aan voortzetting van de financiering. Er geldt voorts een termijn waarbinnen de onderneming haar financiële verantwoording inclusief controle verklaring moet publiceren.

Indien de accountant/accountantsorganisatie wegens een te grote bedreiging van de onafhankelijkheid de controle werkzaamheden moet neerleggen kan dit dus vergaande gevolgen hebben. De termijn wordt niet gehaald omdat het gedane werk van de accountant volledig waardeloos dreigt te worden. Wij bepleiten daarom dat gezocht wordt naar mogelijkheden om dit nadeel te minimaliseren. De NBA en de AFM zouden hier een rol in kunnen spelen. In de regelgeving van de NBA is in de Verordening inzake onafhankelijkheid (Vio) een hardheidsclausule opgenomen die wanneer het maatschappelijk gezien van belang is, toestaat de controle opdracht voort te zetten indien niet aan de onafhankelijkheidsvereisten kan worden voldaan (artikel 15 Vio). Deze hardheidsclausule is door de NBA in samenwerking met de AFM tot stand gekomen. De tekst daarvan luidt:

“De eindverantwoordelijke accountant die op grond van een zwaarwegend maatschappelijk belang een assurance-opdracht continueert in een situatie waarin hij door een uitzonderlijke omstandigheid niet langer voldoet aan de artikelen 3, 6 of 7,⁷ wordt geacht de onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht te waarborgen als: a. de met governance belaste personen het continueren van de assurance-opdracht schriftelijk bevestigen;

b. hij bij een wettelijke controle met de Autoriteit Financiële Markten en bij een andere assurance-opdracht met de NBA onverwijld schriftelijk overeenstemming bereikt over de te nemen maatregel; en

c. de overeengekomen maatregel wordt genomen.

2. In aanvulling op artikel 12 worden de op grond van het eerste lid verkregen bevestiging en overeenstemming in het assurance-dossier opgenomen. “

De potentiële verhoging van administratieve en maatschappelijke lasten zou met een vergelijkbare in de Wta op te nemen maatregel beperkt kunnen worden.

4. Rotatie externe accountant, overgangstermijn en reikwijdte

Tenslotte willen wij met nadruk uw aandacht vragen voor de door de NBA gemaakte opmerkingen over de rotatietermijn van de externe accountant en de wenselijkheid van een overgangstermijn. In dat kader wijzen wij ook nog op de onduidelijkheid die ontstaat door de tekst in de Memorie van

⁷ Noot PwC: niet langer voldoet aan de artikelen 3, 6, of 7 houdt in dat niet wordt voldaan aan de onafhankelijkheidsvereisten.



Toelichting, artikel N (pagina 32). Hier wordt de indruk gewekt dat artikel 24 Wta (rotatietermijn en afkoelingsperiode) ook geldt voor anderen dan de externe accountant met (eind)verantwoordelijkheid voor een specifieke wettelijke controle. Dit blijkt echter niet uit de tekst van artikel 24 Wta en evenmin uit de tekst van artikel 17, 7e lid Verordening. Wij pleiten voor het laten vervallen van het artikel 24 Wta, met uitzondering van een regeling waardoor de in artikel 17, 7e lid, 1e alinea Verordening bedoelde periode van zeven jaar wordt vervangen door een periode van vijf jaar.

Mocht u vragen hebben naar aanleiding van onze reactie, dan kunt u contact opnemen met Herbert Reimers: 088 - 792 69 38 / Herbert.Reimers@nl.pwc.com

Met vriendelijke groet,
PricewaterhouseCoopers Accountants N.V.

A handwritten signature in blue ink, appearing to read 'M. de Ridder', is written over a horizontal blue line. The signature is stylized and cursive.

dra. M. de Ridder RA
Partner
michael.de.ridder@nl.pwc.com
T: 088 792 52 59
F: 088 792 96 43