

**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) (Implementatiewet richtlijn en verordening wettelijke controles jaarrekeningen)**

**MEMORIE VAN TOELICHTING**

**I. ALGEMEEN DEEL**

**1. Inleiding**

Dit wetsvoorstel strekt tot 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), hierna: de richtlijn. Tevens worden aanpassingen voorgesteld in verband met de introductie van een bij de richtlijn behorende verordening. Deze verordening, 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), richt zich specifiek op wettelijke controles van organisaties van openbaar belang (OOB's) en wordt hierna aangehaald als de verordening.

De Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta) heeft aan externe accountants de uitvoering van de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen toevertrouwd, teneinde het vertrouwen van het publiek in deze financiële verantwoordingen van controlecliënten te vergroten. Het objectieve oordeel van de accountant en met name de waarde die daaraan in het maatschappelijk verkeer wordt toegekend is van groot belang voor de economie. Ten opzichte van personen die direct betrokken zijn bij een organisatie (zoals bestuurders en commissarissen), hebben andere belanghebbenden een informatieachterstand. De accountantsverklaring kan een verbetering brengen in hun informatiepositie door een redelijke mate van zekerheid over de door de organisatie verstrekte informatie te geven. Waar de kernfunctie van de accountant het toevoegen van zekerheid in het maatschappelijk verkeer is, verliest deze functie haar waarde door het wegvallen van het in de accountantsverklaring gestelde vertrouwen. Dit is een probleem voor de accountant die zelf in diskrediet kan raken, voor het vertrouwen in de beroepsgroep als geheel, maar nadrukkelijk ook voor het maatschappelijk verkeer (bedrijfsleven, overheid, financiële markten, werknemers, crediteuren en beleggers) ten behoeve waarvan de accountant zijn verklaringen afgeeft. Het publieke belang van de wettelijke controle betekent dat een grote kring van personen en instellingen vertrouwt op de kwaliteit van het werk van externe

accountants en de accountantsorganisaties waar zij werkzaam zijn of waaraan zij verbonden zijn. Controles van goede kwaliteit dragen bij tot een behoorlijke werking van de markten doordat de integriteit en de efficiëntie van de financiële verantwoordingen worden vergroot. Externe accountants vervullen zo een bijzonder belangrijke maatschappelijke rol.

Richtlijn 2006/43/EG stelt de voorwaarden vast voor de toelating en registratie van personen die wettelijke controles uitvoeren, regels betreffende onafhankelijkheid, objectiviteit en beroepsethiek die op die personen van toepassing zijn, alsmede het kader voor het publieke toezicht dat op hen wordt uitgeoefend. Deze voorschriften worden in de richtlijn verder geharmoniseerd om te zorgen voor meer transparantie en voorspelbaarheid van de vereisten die op deze personen van toepassing zijn, en om hun onafhankelijkheid en objectiviteit bij het uitvoeren van hun taken te verbeteren. Voorts is het voor het versterken van de bescherming van het maatschappelijke verkeer van belang het publieke toezicht op externe accountants en accountantsorganisaties te harmoniseren en aan deze autoriteiten passende aanvullende bevoegdheden te verlenen, onder meer onderzoeksbevoegdheden en bevoegdheden tot het opleggen van sancties teneinde inbreuken op de van toepassing zijnde regels binnen het kader van het verstrekken van controlediensten door externe accountants en accountantsorganisaties op te sporen, te ontmoedigen en te voorkomen. Met de inwerkingtreding van de richtlijn dienen alle lidstaten een van de beroepsgroep onafhankelijk publiek toezicht op accountantsorganisaties in te richten.

De implementatie van de richtlijn en voor zover nodig de verordening, vindt met name plaats door aanpassing van de Wta. Daarnaast dienen de Wet op het accountantsberoep (Wab), de Wet tuchtrechtspraak accountants (Wtra), het Burgerlijk Wetboek (BW) en enige andere wetten op enkele punten gewijzigd te worden. Bovendien zijn in verband met de implementatie diverse aanpassingen nodig in onderliggende besluiten, zoals het Besluit toezicht accountantsorganisaties (Bta). De besluiten zullen bij algemene maatregel van bestuur worden gewijzigd. Mede met het oog op een spoedige implementatie van de richtlijn is in beginsel de eerdere omzetting van bepalingen uit richtlijn 2006/43/EG in de Wta, die ongewijzigd zijn gebleven in de richtlijn, ongemoeid gelaten. Tevens is voor de implementatie als uitgangspunt gekozen dat in het verleden gemaakte beleidsmatige keuzes zoveel mogelijk worden gerespecteerd.

Conform een toezegging aan de Tweede Kamer tijdens het Algemeen Overleg Accountancy op 13 november 2014 wordt beoogd de behandeling van het onderhavige wetsvoorstel gelijk te laten lopen met een wetsvoorstel waarin aanvullende nationale wettelijke maatregelen worden voorgesteld die beogen de kwaliteit van de wettelijke controle verder te verbeteren.

Vanwege de voorgestelde aanpassingen in het Burgerlijk Wetboek, is het wetsvoorstel mede namens de Minister van Veiligheid en Justitie opgesteld.

## **2. Richtlijn wettelijke controles van jaarrekeningen**

### *2.1. Doelstelling richtlijn wettelijke controles van jaarrekeningen*

Zoals in de overwegingen van de richtlijn is aangegeven heeft de richtlijn tot doel het vertrouwen van beleggers in de getrouwheid van de door controlecliënten gepubliceerde jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen te versterken door de kwaliteit van binnen de Europese Unie uitgevoerde wettelijke controles verder te verbeteren. Voorts beoogt de

richtlijn het vrije verkeer van goederen en diensten en de vrijheid van vestiging binnen de interne markt verder te versterken door externe accountants en accountantskantoren in staat te stellen hun diensten inzake wettelijke controle onder bepaalde voorwaarden aan te bieden in een andere lidstaat dan die waar zij zijn toegelaten.

## *2.2. Relatie met de verordening wettelijke controles van OOB's*

Naast de uiterste implementatietermijn van de richtlijn op 17 juni 2016, treedt op 17 juni 2016 de verordening in werking. De verordening bevat specifieke vereisten voor de wettelijke controles van OOB's. De bijzondere bepalingen van richtlijn 2006/43/EG inzake de wettelijke controle van OOB's zijn verder uitgewerkt in de verordening.

Ook de richtlijn bevat echter bepalingen betreffende wettelijke controles van OOB's. Deze bepalingen in de richtlijn zijn slechts op externe accountants en accountantsorganisaties van toepassing voor zover die wettelijke controles van OOB's uitvoeren. Deze voorschriften worden geïmplementeerd in de Wta.

## *2.3. Inhoud richtlijn wettelijke controles van jaarrekeningen*

Hieronder wordt een aantal onderwerpen benoemd ten aanzien waarvan de richtlijn nieuwe vereisten bevat, die tot meer inhoudelijke wijziging van de Wta leiden.

### *Onafhankelijkheid en objectiviteit van de accountant*

Het is van belang dat een externe accountant, wanneer hij voor een controlecliënt andere werkzaamheden verricht dan die ten behoeve van een wettelijke controle, niet gehinderd wordt in zijn onafhankelijke oordeel in het kader van zijn eigenlijke kerntaak: de controle van de jaarrekening. De externe accountant dient in zijn oordeelsvorming geheel onafhankelijk te zijn van de organisatie ten behoeve van wier verantwoordingsinformatie de verklaring wordt afgegeven. Onafhankelijkheid en objectiviteit vormen twee belangrijke pijlers bij het verrichten van wettelijke controles.

Het is in het belang van de externe accountant zelf om te voorkomen dat gebruikers van de financiële verslaggeving twijfelen aan zijn oordeel. Vanzelfsprekend wordt de publieke functie van de controleverklaring ondergraven indien de onafhankelijkheid van de externe accountant in zijn oordeelsvorming niet buiten kijf staat. █

De richtlijn versterkt de eisen ten aanzien van de onafhankelijkheid van externe accountants. Om te bevorderen dat externe accountants en accountantsorganisaties bij het uitvoeren van wettelijke controles onafhankelijk zijn van de controlecliënt, dienen zij en elke natuurlijke persoon die zich in een positie bevindt waarin hij de uitkomst van een wettelijke controle direct of indirect kan beïnvloeden, onafhankelijk te zijn van de controlecliënt en mag deze persoon niet betrokken zijn bij de besluitvorming. Bij het bepalen van de onafhankelijkheid van accountantsorganisaties dient rekening te worden gehouden met het concept van een netwerk waarvan de accountantsorganisaties deel uitmaken. Om die onafhankelijkheid te bewaren, is het ook belangrijk dat zij alle bedreigingen voor hun onafhankelijkheid, alsmede de maatregelen die zijn toegepast om deze bedreigingen in te perken, registreren. Wanneer de bedreigingen voor hun onafhankelijkheid, zelfs na toepassing van maatregelen om deze bedreigingen in te perken, te groot zijn, dienen zij de controleopdracht neer te leggen of daarvan af te zien.

Externe accountants, accountantsorganisaties en hun werknemers moeten met name afzien van het uitvoeren van de wettelijke controle van een controlecliënt, als zij een zakelijk of financieel belang in die controlecliënt

hebben. Ook moeten zij afzien van het sluiten van transacties in financiële instrumenten die worden uitgegeven, gegarandeerd of anderszins ondersteund door de controlecliënt, met uitzondering van rechten van deelneming in instellingen voor gediversifieerde collectieve belegging. De externe accountant of accountantsorganisatie mag niet deelnemen aan de interne besluitvormingsprocessen van de controlecliënt. Daarnaast mogen externe accountants pas taken op leidinggevend of bestuurlijk niveau bij de controlecliënt aanvaarden, nadat een passende periode is verstreken na afloop van de controleopdracht. De in de richtlijn aangescherpte vereisten worden deels geïmplementeerd in de artikelen 19, 25a en 29 van de Wta en voor het overige in het Bta en de beroepsreglementering. De verordening bevat tevens verdergaande rechtstreeks van toepassing zijnde vereisten ten aanzien van de onafhankelijkheid van externe accountants en auditkantoren (accountantsorganisaties) die wettelijke controles uitvoeren bij OOB's, waaronder een roulatieplicht voor accountantsorganisaties en externe accountants en de scheiding van controle- en advieswerkzaamheden.

#### *Professioneel-kritische instelling*

Hoewel de primaire verantwoordelijkheid voor het verstrekken van financiële informatie ligt bij het bestuur van de controlecliënt, spelen externe accountants een rol door het bestuur actief te bevragen vanuit het perspectief van een gebruiker van jaarrekeningen. Om de kwaliteit van controles te verbeteren, is het daarom van belang de professioneel-kritische instelling van externe accountants te versterken. Externe accountants dienen te onderkennen dat er sprake kan zijn van een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude of van fouten, ongeacht eerdere ervaringen van de accountant met de eerlijkheid en integriteit van het management van de controlecliënt. Voorgesteld wordt om in artikel 25 van de Wta op te nemen dat de externe accountant dient te voldoen aan bij of krachtens algemene maatregel van bestuur te stellen eisen ten aanzien van zijn professioneel-kritische instelling.

#### *De verwachtingskloof*

De richtlijn heeft een nieuw artikel 25 bis aan richtlijn 2006/43/EG toegevoegd. Dit artikel benadrukt de beperking van de reikwijdte van de controle, in de 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 de doeltreffendheid waarmee het bestuurs- of leidinggevende orgaan de bedrijfsuitvoering van de gecontroleerde entiteit ter hand heeft genomen of zal nemen. Dit sluit aan bij de Nederlands praktijk. De verklaring van de externe accountant verschaft een redelijke mate van zekerheid over de getrouwheid van periodieke financiële verantwoordingen. Een goedkeurende accountantsverklaring geeft echter geen volledige zekerheid en sluit niet uit dat er sprake is van onregelmatigheden van enigerlei aard. Er is een verschil tussen de door het maatschappelijke verkeer gewenste zekerheid en de daadwerkelijk aan de accountantsverklaring te ontleen zekerheid. Dit verschil kan worden aangeduid als de verwachtingskloof. Deze verwachtingskloof bestaat uit twee delen, namelijk de communicatiekloof en de prestatiekloof. Beide aspecten dienen te worden geadresseerd. Op het accountantsberoep blijft de taak rusten om aan kritische zelfreflectie te blijven doen. Gebleken is dat de beroepsorganisatie en de accountantsorganisaties hiermee zelf bezig zijn, getuige onder meer het NBA-rapport "In het publiek belang. Maatregelen ter verbetering van de kwaliteit en onafhankelijkheid van de accountantscontrole" d.d. 25 september 2014.

Ten aanzien van de communicatiekloof is van belang dat duidelijkheid wordt gecreëerd over wat daadwerkelijk van een accountant verwacht kan worden. In het maatschappelijke verkeer bestaat een verwachting omtrent de aard en de strekking van de accountantsverklaring, die overeenkomt met de in redelijkheid aan de accountantsverklaring te ontlelen zekerheid. De belanghebbenden zijn zich in de praktijk mogelijk niet bewust van de beperkingen van een controle, bijvoorbeeld met betrekking tot materialiteit, steekproeftechnieken, de rol van de externe accountant bij het opsporen van fraude en de verantwoordelijkheid van leidinggevenden, wat kan leiden tot een verwachtingskloof. Dit wetsvoorstel beoogt de verwachtingskloof te verkleinen, door onder meer een beschrijving van de reikwijdte van de controle in de controleverklaring voor alle wettelijke controles verplicht te stellen. Tegelijkertijd bestaan in het maatschappelijke verkeer realistische verwachtingen met betrekking tot het functioneren van de externe accountant. Waar de accountant in zijn presteren tekortschiet ten opzichte van die realistische verwachtingen, spreekt men van de prestatiekloof. De maatregelen in dit wetsvoorstel, beogen de kwaliteit van de wettelijke controle te verhogen en zien daarmee mede op het verder dichten van de geconstateerde prestatiekloof.

#### *Controlestandaarden*

Op grond van het gewijzigde artikel 26 van de richtlijn moeten de wettelijke controles worden uitgevoerd met inachtneming van de internationale controlestandaarden die zijn goedgekeurd door de Europese Commissie. Artikel 26 van de richtlijn bepaalt dat nationale controlestandaarden of nationale controleprocedures of -vereisten mogen worden toegepast zolang de Europese Commissie geen internationale controlestandaard betreffende hetzelfde onderwerp heeft goedgekeurd. De Europese Commissie heeft op dit moment nog geen internationale standaarden goedgekeurd. Zodra internationale standaarden worden vastgesteld en deze door de Europese Commissie worden goedgekeurd, moeten de nationale standaarden van de Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) daarop worden aangepast. De lidstaten mogen aanvullende nationale controleprocedures of -vereisten uitsluitend verplicht stellen indien deze voortvloeien uit specifieke nationale wettelijke vereisten die met de reikwijdte van de wettelijke controle van jaarrekeningen of de geconsolideerde jaarrekeningen verband houden of indien zij bijdragen aan de geloofwaardigheid en kwaliteit van jaarrekeningen. Vooruitlopend op de goedkeuring door de Europese Commissie van internationale controlestandaarden is in artikel 25 Wta opgenomen dat de externe accountant aan de goedgekeurde internationale standaarden dient te voldoen.

#### *Accountantsverklaring*

Artikel 28 van de richtlijn stelt uniforme eisen aan de inhoud van de controleverklaring van de externe accountant bij wettelijke controles. Deze eisen stemmen grotendeels overeen met de eisen die nu al worden gesteld aan de accountantsverklaring van de accountant omtrent de getrouwheid van de jaarrekening, zoals genoemd in artikel 2:393 van het Burgerlijk Wetboek. Zo moet de externe accountant in de accountantsverklaring reeds een beschrijving geven van de reikwijdte van de wettelijke controle, waarbij de externe accountant moet vermelden welke richtlijnen voor de accountantscontrole in acht zijn genomen. Dit wordt nu verplicht gesteld voor alle wettelijke controles. Daarnaast wordt reeds vereist dat de verklaring een verwijzing bevat naar bepaalde zaken waarop de accountant in het bijzonder de aandacht vestigt. Op deze manier kan de externe accountant nu al wijzen op belangrijke risicogebieden van de controlecliënt.

Bij het opstellen van de jaarrekening dient de continuïteitsveronderstelling te worden gehanteerd, in de zin dat een rechtspersoon geacht wordt haar bedrijfsactiviteiten in de voorzienbare toekomst voort te zetten. De accountant bekijkt op basis van artikel 2:393 lid 5 onderdeel c of de jaarrekening voldoet aan de wettelijke vereisten en een getrouw beeld geeft en beoordeelt in dat kader of van de continuïteitsveronderstelling van artikel 2:384 BW mag worden uitgegaan. De richtlijn schrijft nu echter expliciet voor dat de externe accountant dient te verklaren over materiële onzekerheden die verband houden met gebeurtenissen of omstandigheden die mogelijk gereede twijfel doen rijzen over het vermogen van de controlecliënt om haar bedrijfsactiviteiten voort te zetten. Het oordeel over de continuïteit van de controlecliënt wordt daarmee een belangrijker onderdeel in de verklaring van de externe accountant. Ook dient op basis van de richtlijn in de accountantsverklaring de vestigingsplaats van de accountantsorganisatie te worden opgenomen.

De eisen, neergelegd in artikel 2:393 van het Burgerlijk Wetboek, worden van toepassing op alle wettelijke controles als bedoeld in de Wet toezicht accountantsorganisaties. De implementatie van de richtlijn draagt daardoor direct bij aan een grotere toepassing van de initiatieven om te komen tot een verbeterde controleverklaring, waartoe de regering door de Tweede Kamer is opgeroepen.

Voor de volledigheid wordt opgemerkt dat op grond van artikel 1, onderdeel 30, van de richtlijn aan het voorschrift dat de algemene vergadering van de controlecliënt in vrijheid moet kunnen kiezen welke accountantsorganisatie wordt benoemd, wordt toegevoegd dat die vrijheid niet mag worden beperkt door contractuele bepalingen die het slechts mogelijk maken bepaalde accountantsorganisaties te benoemen. Dergelijke bepalingen zijn op grond van de richtlijn nietig (wijziging van artikel 37 van richtlijn 2006/43/EG). In het tweede lid van artikel 2:393 BW is reeds opgenomen dat de aanwijzing van een accountant door generlei voordracht wordt beperkt. In de literatuur wordt het voorschrift zo uitgelegd dat het zowel een statutaire voordracht als een krachtens overeenkomst verbiedt. De wet is reeds in overeenstemming met de richtlijn en behoeft geen aanpassing.

#### *Stelsel van publiek toezicht*

Het publieke toezicht op accountantsorganisaties en auditkantoren omvat de toelating en registratie van accountantsorganisaties en auditkantoren, het vaststellen van standaarden inzake beroepsethiek en interne kwaliteitsbeheersing van accountantsorganisaties, permanente scholing, alsmede stelsels voor kwaliteitsborging, onderzoek en sancties voor externe accountants en accountantsorganisaties. Teneinde de transparantie in het toezicht en de verantwoordingsplicht te vergroten, zijn lidstaten verplicht om één enkele autoriteit aanwijzen die belast wordt met het publieke toezicht in die lidstaat. De onafhankelijkheid van een publieke toezichthouder ten opzichte van de beroepsgroep van de accountants is een kernvereiste voor de integriteit, de efficiëntie en het ordelijk functioneren van het publieke toezicht. Nederland kent sinds de invoering van de Wta reeds een van de beroepsgroep onafhankelijke toezichthouder, de AFM. Met de inwerkingtreding van de richtlijn dienen alle publieke toezichthouders in de lidstaten bestuurd te worden door personen die zelf geen beroepsbeoefenaars zijn en moeten lidstaten onafhankelijke en transparante procedures voor het selecteren van dergelijke personen instellen. Bij het vaststellen van de op te leggen sancties dienen toezichthouders in de verschillende lidstaten in ieder geval dezelfde criteria toe te passen. Lidstaten kunnen de taken van hun bevoegde autoriteiten

aan andere bij wet gemachtigde of aangewezen instanties of organisaties delegeren of hun bevoegde autoriteiten kunnen toelaten deze aan hen te delegeren. Een dergelijke delegatie dient aan verschillende voorwaarden te worden onderworpen en de betrokken bevoegde autoriteit moet de eindverantwoordelijkheid voor het toezicht dragen. De bevoegde autoriteiten dienen verder passende regels op het gebied van vertrouwelijkheid en beroepsgeheim in acht te nemen.

#### *Bevoegdheden AFM*

De richtlijn kent een aantal nieuwe bevoegdheden toe aan de AFM. De eerste is de bevoegdheid om handhavingsmaatregelen te nemen als een accountantsorganisatie geen gepaste herstelmaatregelen treft als blijkt dat de accountantsverklaring, of een onderdeel daarvan, niet voldoet aan de eisen van artikel 393, vijfde lid, van boek 2 van het Burgerlijk Wetboek. Verder zal de AFM de bevoegdheid verkrijgen om een voorlopig verbod op te leggen aan bepaalde personen om een functie bij een accountantsorganisatie of OOB te bekleden. Ten derde zal de AFM een aanwijzing kunnen geven aan de accountantsorganisatie tot het onverwijld beëindigen van de uitvoering van de opdracht tot het verrichten van een wettelijke controle bij de in de aanwijzing genoemde controlecliënt. De nieuwe bevoegdheden zijn vastgelegd in de voorgestelde artikelen 19b, 57 en 58.

### **3. Verordening wettelijke controles jaarrekeningen OOB's**

#### *3.1. Inleiding*

Naast de richtlijn is een verordening tot stand gekomen, die rechtstreeks werkende regels bevat voor wettelijke controles van OOB's. Omdat OOB's een grote maatschappelijke relevantie hebben, die voortvloeit uit de schaal, de complexiteit en de aard van hun activiteiten, moet de geloofwaardigheid van de gecontroleerde financiële verantwoordingen van deze organisaties worden versterkt. Zoals ook in de overwegingen van de verordening is vastgesteld, is het belangrijk om gedetailleerde regels vast te stellen om te verzekeren dat de wettelijke controles van financiële verantwoordingen van OOB's van voldoende kwaliteit zijn en worden uitgevoerd door externe accountants en accountantsorganisaties waarvoor strenge eisen gelden. De verordening moet verbetering brengen in de integriteit, onafhankelijkheid, objectiviteit, verantwoordelijkheid, transparantie en betrouwbaarheid van externe accountants en accountantsorganisaties die wettelijke controles van financiële verantwoordingen van OOB's uitvoeren. Dit moet bijdragen aan de kwaliteit van wettelijke controles in de Europese Unie, en daarmee tot het soepel functioneren van de interne markt, en tegelijkertijd een hoog niveau van bescherming van het maatschappelijke verkeer waarborgen. De ontwikkeling van een aparte verordening voor OOB's moet ook zorgen voor consistente harmonisatie en uniforme toepassing van de regels en zo bijdragen aan een effectiever functioneren van de interne markt.

Vanwege de rechtstreekse werking van de verordening is omzetting in nationale wetgeving van de daarin opgenomen verplichtingen niet vereist. De verordening bevat enkele bepalingen die voorheen in de richtlijn waren opgenomen en daarom in nationale wetgeving waren omgezet. Het schrappen van nationale vereisten die als gevolg van de komst van de verordening overbodig zijn geworden, zal zich zowel op het niveau van de Wta, als op het niveau van het Bta voordoen. Voorbeelden in de Wta van concrete voorschriften die nu in de verordening zijn opgenomen betreffen de informatieverplichtingen van de accountantsorganisatie aan het

auditcomité van een OOB ingevolge artikel 24a van de Wta. Deze bepaling wordt geschrapt in het onderhavige wetsvoorstel. De verordening bevat daarnaast een aantal bepalingen die zien op het door externe accountants signaleren van fraude. Zo moet de externe accountant in zijn controleverklaring een beschrijving geven van de als meest significante ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang, met inbegrip van ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude (artikel 10, tweede lid, onderdeel c, van de verordening). Daarnaast moet de externe accountant in zijn verklaring een toelichting geven bij de mate waarin de wettelijke controle geacht wordt onregelmatigheden, met inbegrip van fraude, te kunnen opsporen (artikel 10, tweede lid, onderdeel d, van de verordening). Voorts wordt de externe accountant verplicht om naast de controleverklaring een aanvullende verklaring in te dienen bij het auditcomité van de controlecliënt. Hierin moet de externe accountant onder meer melding maken van eventuele significante kwesties in verband met de tijdens de controle geconstateerde niet-naleving of vermoedelijke niet-naleving van wettelijke voorschriften of statuten van de vennootschap. Voorts bevat de verordening verschillende bepalingen, waarin lidstaten de mogelijkheid wordt geboden af te wijken van de vereisten in de verordening. Wanneer Nederland gebruik maakt van deze mogelijkheid wordt de uitwerking van deze lidstaatoptie uiteraard wel opgenomen in nationale wet- en regelgeving.

### *3.2. Gebruik lidstaatopties*

#### *3.2.1. Vergoedingen voor wettelijke controles*

Artikel 4 van de verordening stelt enkele regels met betrekking tot de vergoedingen die accountantsorganisaties ontvangen voor het verrichten van wettelijke controles bij OOB's. Zo bepaalt artikel 4 van de verordening dat deze vergoedingen niet afhankelijk mogen worden gesteld van het resultaat van de controle of andere voorwaarden. Ook mag het driejaargemiddelde van de vergoedingen voor de levering van niet-controlediensten niet meer dan 70 procent bedragen van het gemiddelde van de vergoedingen die in de voorgaande drie jaar zijn betaald voor het verrichten van wettelijke controles. Daarnaast stelt de verordening regels voor de situatie waarin het totaal aan vergoedingen dat door een OOB is betaald aan een accountantsorganisatie in drie opeenvolgende jaren meer dan 15 procent vormt van het totaal aan vergoedingen van die accountantsorganisatie.

Op grond van artikel 4, vierde lid, van de verordening, mogen lidstaten met betrekking tot deze onderwerpen strengere regels hanteren. Gezien de strikte scheiding van controle en advies en het feit dat deze onderwerpen reeds zijn geadresseerd in het Bta en beroepsreglementering, wordt het op dit moment niet noodzakelijk geacht om op dit terrein strengere regels te introduceren.

#### *3.2.2. Scheiding controle- en advies*

Het leveren van andere diensten aan controlecliënten door accountantsorganisaties die de wettelijke controle bij OOB's verrichten of door leden van hun netwerken, kan de onafhankelijkheid van die accountantsorganisaties in het gedrang brengen. Artikel 5, eerste lid, van de verordening bevat een verbod op het leveren van niet-controle diensten aan OOB's en gelieerde entiteiten van de OOB's die in een lidstaat zijn gevestigd, door accountantsorganisaties die de wettelijke controle verrichten bij deze OOB's en door hun netwerkonderdelen. De verordening bevat een niet-limitatieve lijst met verboden diensten en geeft aan in welke periode voorafgaand aan het uitbrengen van de controleverklaring het



verbod van toepassing is. Op grond van artikel 5, tweede lid, mogen lidstaten tevens andere diensten verbieden dan de diensten genoemd in het eerste lid.

De Nederlandse wetgeving kent reeds een strikte scheiding tussen wettelijke controles en andere werkzaamheden. Het verbod op het verrichten van andere werkzaamheden door de controlerende accountantsorganisatie en haar netwerkonderdelen is opgenomen in artikel 24b van de Wta. Anders dan artikel 5, eerste lid, van de verordening waarin een "zwarte lijst" met verboden diensten is opgenomen, kent artikel 24b van de Wta een algemeen verbod op grond waarvan het verboden is om naast controlediensten andere werkzaamheden te verrichten voor de OOB en bepaalde gelieerde entiteiten van de OOB. Ten aanzien van de reikwijdte van het begrip «controlediensten» wordt verwezen naar de toelichting bij het amendement Plasterk op grond waarvan artikel 24b in de Wta is ingevoerd en de motie Postema die is aangenomen bij de Eerste Kamerbehandeling.

Er wordt voorgesteld om de huidige systematiek van artikel 24b, met een algemeen verbod op het verrichten van andere werkzaamheden dan controlediensten, te behouden na de inwerkingtreding van artikel 5 van de verordening. Een dergelijke strikte scheiding van controle en andere werkzaamheden beoogt de onafhankelijkheid van de accountantsorganisatie en de kwaliteit van de wettelijke controles te bevorderen. De onafhankelijkheid van de accountantsorganisatie kan immers in het geding komen als een grote verwevenheid bestaat tussen de accountantsorganisatie en de OOB. Teneinde dergelijke bedreigingen voor de onafhankelijkheid te beperken, is het wenselijk om het huidige strikte verbod te behouden.

Artikel 5, tweede lid, van de verordening biedt de lidstaten de mogelijkheid om ook andere diensten, dan de diensten genoemd in artikel 5, eerste lid, van de verordening, te verbieden teneinde de onafhankelijkheid van accountantsorganisaties verder te versterken. Wanneer de lidstaten gebruikmaken van deze lidstaattoptie, rijst de vraag welke regels van toepassing zijn op accountantsorganisaties en netwerkonderdelen van de accountantsorganisaties die in verschillende lidstaten actief zijn en andere werkzaamheden verrichten voor de OOB en gelieerde entiteiten van de OOB die gevestigd zijn in die lidstaten. De verordening geeft hier geen duidelijk antwoord op. Er wordt op dit moment tussen de verschillende lidstaten en de Europese Commissie overleg gevoerd over een uniforme uitleg van deze bepalingen teneinde tot meer convergentie te komen in Europees verband bij de toepassing van het verbod van artikel 5 van de verordening. Nederland neemt actief deel aan dit overleg.

In afwachting van een gezamenlijke Europese benadering bij de uitleg en toepassing van artikel 5 van de verordening, wordt voorgesteld om het strengere verbod van artikel 24b alleen toe te passen op dienstverlening die in Nederland plaatsvindt of op situaties die niet onder de reikwijdte van artikel 5 van de verordening vallen. Het voorgaande houdt in dat het strengere verbod van artikel 24b van de Wta in eerste instantie zich zal richten op diensten die door de accountantsorganisatie of haar netwerkonderdelen die in Nederland zijn gevestigd, worden verleend aan Nederlandse OOB's en gelieerde entiteiten van de OOB's die in Nederland zijn gevestigd.

Werkzaamheden die netwerkonderdelen van de accountantsorganisatie verrichten voor rechtspersonen gevestigd in derde landen waarover de OOB zeggenschap heeft, vallen niet onder het verbod van artikel 5, eerste lid. Voor deze diensten gelden de regels van artikel 5, vijfde lid, van de verordening, waarin onder meer is bepaald dat de accountantsorganisatie zelf dient na te gaan of haar onafhankelijkheid in het geding komt en zo ja, maatregelen dient te treffen om die onafhankelijkheid te waarborgen.

Artikel 5 van de verordening laat in het midden welke regels gelden voor diensten die de accountantsorganisatie die de wettelijke controle verricht bij een OOB, zelf verleent aan gelieerde entiteiten van de OOB die zijn gevestigd in een staat die geen lidstaat is. Ook laat de verordening in het midden welke regels gelden indien netwerkonderdelen van de accountantsorganisatie andere diensten verlenen aan een moederonderneming van de OOB die gevestigd is in een staat die geen lidstaat is. Er wordt voorgesteld om bij deze diensten het strikte verbod van artikel 24b van de Wta toe te passen.

Met inachtneming van voornoemde uitgangspunten, wordt voorgesteld om artikel 24b van de Wta op enkele onderdelen aan te passen, zodat het kan aansluiten op het verbod van artikel 5 van de verordening dat rechtstreeks doorwerkt in het Nederlandse recht.

### 3.2.3. *Verplichte kantoorroulatie*

Om het gevaar van te grote verwevenheid aan te pakken en zo de onafhankelijkheid van externe accountants en accountantsorganisaties te versterken, is het van belang een maximumduur vast te stellen voor de controleopdracht van een accountantsorganisatie bij een bepaalde controlecliënt. De verordening bevat in artikel 17 voorschriften ten aanzien van de verplichte kantoorroulatie. Uitgangspunt van deze bepaling is dat de maximumduur van de controleopdracht niet meer mag bedragen dan tien jaar. Ook op deze verplichte kantoorroulatie is de Nederlandse wetgeving vooruitgelopen. Op 1 januari 2016 zal ingevolge het amendement Van Vliet een wijziging van artikel 23 Wta ten aanzien van de verplichte kantoorroulatie in werking treden welke bepaling is opgenomen in artikel 68, onderdeel Ba, van de Wet op het accountantsberoep.

Deze bepaling houdt in dat een accountantsorganisatie niet langer dan de wettelijk vastgestelde periode achtereenvolgende wettelijke controle mag verrichten bij een OOB. In de Wijzigingswet financiële markten 2016 is een wijzigingsopdracht opgenomen die de roulatietermijn verlengt van acht naar tien jaar, in overeenstemming met de maximumduur van de eerste controleopdracht in de verordening. Na het verstrijken van de wettelijke termijn geldt ingevolge artikel 17, derde lid, van de verordening een afkoelperiode van vier jaar. De voor de wettelijke controle verantwoordelijke externe accountant zal verplicht dienen te rouleren na vijf jaar. De 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. Bovendien bepaalt artikel 17, zevende lid, van de verordening dat de accountantsorganisatie een passend systeem van roulatie dient op te zetten voor andere hooggeplaatste personeelsleden die betrokken zijn bij de wettelijke controle, waaronder in ieder geval de personen vallen die geregistreerd zijn als accountant. Dit roulatiesysteem dient gefaseerd te worden ingevoerd, waarbij individuele personen opeenvolgend wisselen. Het is niet de bedoeling dat het volledige controleteam ineens wisselt. Bovendien dient het roulatiesysteem evenredig te zijn met de schaal en de complexiteit van de activiteiten van de accountantsorganisatie. Daarnaast biedt de verordening in artikel 17, vierde lid, lidstaten de mogelijkheid om te bepalen dat de maximale duur van de initiële opdracht voor de wettelijke controle mag worden verlengd tot maximaal twintig jaar in het geval er na het verlopen van de initiële duur van de opdracht een aanbesteding van de wettelijke controleopdracht plaatsvindt. Wanneer er sprake is van een zogenaamde *joint audit* door twee of meer accountants(organisaties) kan een lidstaat bepalen dat de

maximale duur van de initiële opdracht mag worden verlengd tot maximaal vierentwintig jaar. De feitelijke verlenging van de maximale duur van de initiële controleopdracht dient dan wel onder bepaalde voorwaarden plaats te vinden. Voor het overige is in artikel 17, zesde lid, van de verordening de optie opgenomen dat wanneer gebruik is gemaakt van de verlengingsopties in het vierde lid na het verstrijken van de toepasselijke maximale roulatietermijnen een OOB 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.

In dit wetsvoorstel wordt geen gebruik gemaakt van deze lidstaatopties in artikel 17, vierde en zesde lid, van de verordening. De verplichte kantoorroulatie wordt ingesteld om het gevaar van te grote vertrouwelijkheid te adresseren en zo de onafhankelijkheid van externe accountants en accountantsorganisaties te versterken. Bij een eventuele verlenging van de controleopdracht tot vierentwintig jaar verliest de maatregel zijn kracht. Ook wordt er in dit wetsvoorstel niet voor gekozen een *joint-audit* verplicht te stellen. 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. Tenslotte biedt de verordening de mogelijkheid de verplichte kantoorroulatie gefaseerd in werking te laten treden. In Nederland zal de verplichte kantoorroulatie per 1 januari 2016 in werking treden. Omdat Nederland is vooruitgelopen op de Europese regels, heeft de sector reeds een overgangperiode gehad om zich voor te bereiden op de inwerkingtreding van deze maatregel. Een verdere gefaseerde invoering wordt dan ook niet nodig geacht.

#### **4. Begrippen en reikwijdte van de richtlijn en verordening**

Ingevolge artikel 3 van de verordening gelden voor de toepassing van de verordening de definities van artikel 2 van de richtlijn, behalve wat de in artikel 20 van de verordening neergelegde definitie van "bevoegde autoriteit" betreft. Hetzelfde begrippenkader geldt derhalve voor zowel de verordening als de richtlijn. Voor de toepassing van de Wta en bijbehorende lagere regelgeving geldt een zelfstandig begrippenkader.

In artikel 2 van de richtlijn wordt een onderscheid gemaakt tussen de volgende begrippen:

1. auditkantoor;
2. auditororganisatie van een derde land;
3. wettelijke auditor;
4. voornaamste vennoot;
5. auditor van een derde land;
6. bevoegde autoriteit

Volgens artikel 2, derde lid, van de richtlijn is een *auditkantoor* een rechtspersoon of een andere entiteit met om het even welke rechtsvorm die door de bevoegde autoriteiten van een lidstaat in overeenstemming met de richtlijn is toegelaten tot het uitvoeren van wettelijke controles van jaarrekeningen. Indien we dit begrip bezien in de Nederlandse situatie gaat het om een accountantsorganisatie als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel a, van de Wta, dus een onderneming of instelling, ongeacht waar deze is gevestigd, die een vergunning heeft van de AFM om wettelijke controles te verrichten bij ondernemingen met zetel in Nederland (zie de bijlage bij de Wta voor de desbetreffende wettelijke bepalingen).

Het begrip *auditkantoor* is in de Wta opgenomen om een auditkantoor aan te duiden dat door een toezichthoudende instantie in een andere lidstaat is toegelaten om wettelijke controles te verrichten bij ondernemingen met zetel in die lidstaat. Ook in dat geval is het niet van belang waar het auditkantoor is gevestigd. Met betrekking tot de vraag welke lidstaat verantwoordelijk is voor de toelating van een auditkantoor is niet van belang waar het betreffende auditkantoor is gevestigd. Het gaat erom waar de statutaire zetel van de onderneming zich bevindt waarbij de wettelijke controle wordt verricht. De richtlijn introduceert een stelsel van wederzijdse erkenning voor auditkantoren. Op grond van de richtlijn mogen auditkantoren die in een lidstaat zijn toegelaten tot het verrichten van controles als bedoeld in artikel 2, onderdeel 1, van de richtlijn, ook in andere lidstaten dergelijke controles verrichten. Daarbij geldt als voorwaarde dat de voornaamste vennoot die verantwoordelijk is voor de uitvoering van de controle aan de voorwaarden voldoet die in de lidstaat van ontvangst op grond van de richtlijn gelden voor natuurlijke personen die verantwoordelijk zijn voor de uitvoering van dergelijke controles. In Nederland zijn de externe accountants de natuurlijke personen die verantwoordelijk zijn voor de uitvoering van de wettelijke controles. Auditkantoren die controles in een andere lidstaat verrichten zijn onderworpen aan kwaliteitsbeoordelingen in de lidstaat van herkomst. Het toezicht op de verrichte controles wordt gehouden door de toezichthoudende instantie in de lidstaat van ontvangst.

Artikel 2, vierde lid, van de richtlijn omschrijft een *auditorganisatie van een derde land* als een entiteit, met om het even welke rechtsvorm, die de controle uitvoert van de jaarrekening of geconsolideerde jaarrekeningen van een onderneming met statutaire zetel in een derde land en die niet als gevolg van een toelating overeenkomstig de artikelen 3 en 44 van de richtlijn als wettelijk auditor in een lidstaat is geregistreerd. Deze toevoeging van de registratie overeenkomstig de artikelen 3 en 44 is nieuw in de richtlijn. Op grond van de gewijzigde definitie kwalificeert een entiteit niet als een auditorganisatie van een derde land indien de entiteit reeds is geregistreerd in een lidstaat. Het begrip "auditorganisatie van een derde land" is reeds in de Wta opgenomen. De betreffende toevoeging wordt in het onderhavige wetsvoorstel in de definitie verwerkt.

Volgens artikel 2, tweede lid, van de richtlijn is een *wettelijke auditor* een natuurlijke persoon die door de bevoegde autoriteiten van een lidstaat in overeenstemming met de richtlijn is toegelaten tot het uitvoeren van wettelijke controles van jaarrekeningen. In de Nederlandse situatie wordt in ieder geval de externe accountant, als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel f, van de Wta onder dit begrip begrepen. Op grond van artikel 27, eerste lid, is een externe accountant een accountant ten aanzien van wie in het accountantsregister een aantekening is opgenomen als bedoeld in artikel 36, tweede lid, onderdeel i, van de Wet op het accountantsberoep en die voldoet aan de bij of krachtens de Wet op het accountantsberoep gestelde regels, voor zover die van toepassing zijn op het uitvoeren van wettelijke controles. De externe accountant moet ingevolge artikel 27 van de Wta een registeraccountant (RA) of een controlebevoegde Accountant-Administratieconsulent (AA) zijn. Met ingang van 1 januari 2018 treedt het tweede lid van artikel 27 van de Wta in werking op grond waarvan wettelijke controles bij een OOB dienen te worden verricht onder de verantwoordelijkheid van een externe accountant, zijnde een Registeraccountant als bedoeld in artikel 41, eerste lid, van de Wet op het accountantsberoep. Voor zover het gaat om een natuurlijke persoon uit een andere staat (een andere lidstaat of derde land) zal deze op grond van

artikel 54 van de Wet op het accountantsberoep een verklaring van vakbekwaamheid moeten verkrijgen van de Commissie eindtermen accountantsopleiding (CEA), waarna hij of zij kan worden ingeschreven als RA dan wel AA.

Waar het begrip externe accountant in de Wta ziet op accountants die verantwoordelijk zijn voor de uitvoering van wettelijke controles, is het begrip wettelijk auditor zoals dit wordt gehanteerd in de richtlijn en de verordening breder. De Europese definitie betreft alle accountants die wettelijke controles mogen verrichten conform het recht van een lidstaat, niet enkel de accountants die zijn geregistreerd als externe accountants en hierdoor bevoegd zijn de controleverklaring af te geven. Het begrip wettelijke auditor, als bedoeld in de richtlijn en verordening, omvat dus naast de externe accountant ook de accountants die veelal in een team onder leiding van een externe accountant (ofwel eindverantwoordelijke accountant) werkzaamheden verrichten ten behoeve van de wettelijke controles.

De bepalingen in de richtlijn die verplichtingen inhouden voor wettelijke auditors, worden voor wat betreft accountants die kwalificeren als externe accountants in de zin van de Wta geïmplementeerd in de Wta. Voor het overige gedeelte accountants die bevoegd zijn tot het uitvoeren van wettelijke controles en in de praktijk werkzaamheden uitvoeren ten behoeve van deze controles worden de verplichtingen uit de richtlijn geïmplementeerd in de beroepsreglementering. De bepalingen van de verordening zijn rechtstreeks van toepassing op alle accountants die zijn toegelaten in Nederland voor het uitvoeren van wettelijke controles (alle accountants wier opleiding voldoet aan de eindtermen voor het uitvoeren van wettelijke controles) en die in de praktijk werkzaamheden uitvoeren ten behoeve van wettelijke controles van OOB's.

Daarnaast kennen de richtlijn en de verordening het begrip *voornaamste vennoot*. Dit begrip is niet apart geïmplementeerd in de Wta. Onder dit begrip wordt in de Nederlandse context het begrip externe accountant verstaan.

Op grond van artikel 2, vijfde lid, van de richtlijn is *een auditor van een derde land* een natuurlijke persoon die de controle uitvoert van de jaarrekening of de geconsolideerde jaarrekening van een onderneming met statutaire zetel in een derde land en die niet als gevolg van een toelating overeenkomstig de artikelen 3 en 44 van de richtlijn als wettelijk auditor in een lidstaat is geregistreerd. Dit begrip is reeds in de Wta geïmplementeerd als "auditor van een derde land" en omschreven als de persoon die werkzaam is bij of verbonden is aan een auditororganisatie van een derde land en die verantwoordelijk is voor de uitvoering van de hiervoor bedoelde controle. De toevoeging van de registratie overeenkomstig de artikelen 3 en 44 is nieuw in de richtlijn. Op grond van de gewijzigde definitie kwalificeert een persoon niet als een auditor van een derde land indien hij is toegelaten tot het verrichten van controles als bedoeld in artikel 2, onderdeel 1, van de richtlijn in een lidstaat. De betreffende toevoeging wordt in het onderhavige wetsvoorstel in de definitie verwerkt.

Ingevolge artikel 2, tiende lid, van de richtlijn zijn *bevoegde autoriteiten* de bij wet aangewezen instanties die belast zijn met de regelgeving betreffende en/of het toezicht op wettelijke auditors en auditkantoren of specifieke aspecten daarvan. De verwijzing naar bevoegde autoriteit in een artikel in de richtlijn is een verwijzing naar de autoriteit(en) die verantwoordelijk is (zijn) voor de in dat artikel genoemde taken. Nederland kent verschillende bevoegde autoriteiten voor de verschillende taken waarvoor regels gesteld worden in de richtlijn en de verordening. De AFM is als externe

toezichthouder verantwoordelijk voor het toezicht op accountantsorganisaties. De Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants heeft de in artikel 3 van de Wet op het Accountantsberoep neergelegde taken. Daarnaast is het tuchtrecht voor accountants ingevolge de Wet tuchtrechtspraak accountants belegd bij de Accountantskamer. De implementatie van de richtlijn en verordening brengt in principe geen verschuiving van de taken met zich mee van de ene naar de andere autoriteit. Wel rust op de AFM de eindverantwoordelijkheid voor de in artikel 32, vierde lid, van de richtlijn bedoelde taken. De AFM wordt hiertoe aangewezen. Het betreffende artikel van de richtlijn biedt bovendien de mogelijkheid om taken te delegeren aan andere autoriteiten die bij wet zijn aangewezen of anderszins bij wet zijn gemachtigd om deze taken te verrichten (zoals de Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants en de Accountantskamer).

## **5. Effecten bedrijfsleven; administratieve lasten en nalevingskosten**

In deze paragraaf worden de administratieve lasten en de nalevingskosten voor het bedrijfsleven beschreven als gevolg van dit wetsvoorstel. Voor de berekening van de gevolgen voor het bedrijfsleven is aangesloten bij de handleiding Meten is weten II voor het definiëren en meten van administratieve lasten voor het bedrijfsleven. Voor de berekening van de nalevingskosten is gebruik gemaakt van de handleiding Meten inhoudelijke nalevingskosten bestaande regelgeving.

Administratieve lasten zijn de kosten voor het bedrijfsleven, in dit geval meestal de accountantsorganisaties, om te voldoen aan de informatieverplichtingen voortvloeiend uit wet- en regelgeving van de overheid. Het gaat hierbij alleen om informatieverplichtingen aan de overheid. Informatieverplichtingen aan derden, zoals de controlecliënt en/of de opvolgende externe accountant, worden bij de toetsing van regeldruk beschouwd als inhoudelijke nalevingskosten. Inhoudelijke nalevingskosten zijn de kosten die bedrijven, zoals bijvoorbeeld accountantsorganisaties en controlecliënten, moeten maken voor het naleven van inhoudelijke verplichtingen. Inhoudelijke verplichtingen zijn alle wettelijke verplichtingen van het bedrijfsleven om direct te voldoen aan normen, standaarden, gedragscodes en alle overige eisen gericht op het borgen van publieke doelen.

Een aantal factoren compliceert de berekening van de administratieve lasten en de nalevingskosten. Zo verschilt het per accountantsorganisatie of er interne of juist externe ondersteuning wordt ingeschakeld om de bedrijfsvoering in lijn te brengen met de wettelijke normen, wat van invloed is op de hoogte van de kosten. Hierdoor kunnen de gemiddelde geschatte administratieve lasten en nalevingskosten afwijken van de kosten en lasten die drukken op een individuele accountantsorganisatie. Daarnaast hangen de effecten voor het bedrijfsleven en toezichtkosten direct samen met de bewegingen in de markt: hoe meer accountantsorganisaties, hoe hoger de effecten voor het bedrijfsleven en omgekeerd.

Uitgangspunt bij de implementatie van deze richtlijn is om de administratieve lasten zo beperkt mogelijk te houden. De richtlijn zorgt er echter voor dat een groot aantal normen wordt geharmoniseerd. In die zin is er (op een beperkt aantal keuzemogelijkheden voor lidstaten na) weinig ruimte voor alternatieven.

Uit de consultatie blijkt dat **PM**

De implementatie van de richtlijn zal leiden tot initiële lasten en structurele effecten voor het bedrijfsleven. Het gaat hierbij om de kosten die samenhangen met de aanpassing van de bedrijfsvoering opdat de normen van deze richtlijn worden nageleefd. Daarbij geldt wel dat een groot deel van de geregelde onderwerpen in de praktijk al onderdeel vormen van de bestaande bedrijfsvoering van accountantsorganisaties (op grond van bestaande wettelijke eisen en/of als gevolg van de door de NBA vastgestelde beroepsreglementering). De eisen neergelegd in artikel 21 (ter zake van de professioneel-kritische instelling), artikel 22 (ter zake van de onafhankelijkheid en objectiviteit) van de richtlijn zijn bijvoorbeeld slechts gedeeltelijk aanvullend ten opzichte van de bestaande eisen en de bestaande beroepsreglementering en zullen derhalve slechts leiden tot geringe aanvullende administratieve lasten en/of nalevingskosten. Verondersteld mag immers worden dat deze normen grotendeels worden toegepast in de bestaande bedrijfsvoering van accountantsorganisaties. Veel van de eisen zullen daarnaast worden uitgewerkt bij algemene maatregel van bestuur. Dit zal gebeuren door wijziging van het Bta. Zo de uitwerking van specifieke verplichtingen leidt tot administratieve lasten/nalevingskosten, zal dit bij de wijziging van dit Besluit in kaart worden gebracht. De overige initiële en structurele effecten voor het bedrijfsleven zijn hierna afzonderlijk weergegeven.

#### *Initiële effecten bedrijfsleven*

Op grond van het nieuwe artikel 24bis van de richtlijn dienen accountantsorganisaties gedragsregels en procedures vast te leggen om te waarborgen dat belangrijke controletaken niet op zodanige wijze worden uitbesteed dat dit afbreuk doet aan de kwaliteitsbeheersing of een belemmering vormt voor adequaat toezicht op de naleving van de wet of de verordening. Deze verplichting wordt geïmplementeerd in art. 18a Wta. Daarnaast dient de accountantsorganisatie, gelet op hetgeen is bepaald in artikel 24bis, onderdeel j, van de richtlijn een passend beloningsbeleid vast te stellen. De vastlegging van deze procedures c.q. dit beleid zal nalevingskosten veroorzaken bij de individuele accountantsorganisatie. Indien iedere accountantsorganisatie een externe accountant 160 uur moet laten besteden aan de vastlegging van deze procedures/dit beleid tegen een intern uurtarief van € 58,-, zijn de nalevingskosten ( $160 \times € 58,- = € 9.280,-$  per accountantsorganisatie. Er zijn in Nederland 412 accountantsorganisaties die beschikken over een vergunning om wettelijke controles uit te voeren. De integrale nalevingskosten zijn dan ook geschat op € 4.000.000,- ( $€ 9.280,- \times 412 = € 3.823.360,-$ ). De meerkosten (alle kosten die accountantsorganisaties moeten maken vanwege wettelijke inhoudelijke verplichtingen, die bedrijfsvreemd zijn) zijn beperkter, omdat veel accountantsorganisaties nu ook al beschikken over vergelijkbare gedragsregels, procedures en beleid ten behoeve van de kwaliteitsbeheersing.

Artikel 22 ter van de richtlijn, over de voorbereidende handelingen die door de externe accountant moeten worden getroffen alvorens de opdracht voor een wettelijke controle kan worden aanvaard, levert nalevingskosten op. Op grond van deze bepaling, die wordt geïmplementeerd in art. 19a van de Wta, dient de accountantsorganisatie, voordat een opdracht voor een wettelijke controle wordt aanvaard of verlengd, te beoordelen of de accountantsorganisatie (a) voldoet aan de eisen van onafhankelijkheid die ingevolge artikel 19 worden gesteld, (b) of er sprake is van bedreigingen van haar onafhankelijkheid en wat er gedaan wordt om deze bedreigingen te beperken, (c) of zij beschikt over de bevoegde medewerkers, tijd en

middelen om de wettelijke controle op de juiste wijze uit te voeren en (d) of de externe accountant, die verantwoordelijk is voor het uitvoeren van de wettelijke controle, bevoegd is deze controle uit te voeren in de lidstaat die de wettelijke controle vereist. Deze beoordeling moet worden vastgelegd en de informatie moet beschikbaar worden gehouden. Naast de nalevingskosten per wettelijke controle (zie hierna: onder Structurele effecten bedrijfsleven) zal deze eis leiden tot initiële effecten voor het bedrijfsleven, die bestaan uit de kosten van de inrichting van informatiesystemen zodat de beoordeling kan worden uitgevoerd en kan worden bewaard. De kosten hiervan worden geschat op € 10.000,- per accountantsorganisatie. Uitgaand van 412 accountantsorganisaties in Nederland, zijn de integrale initiële nalevingskosten € 4.120.000,-. De meerkosten zijn echter lager, omdat veel accountantsorganisaties reeds beschikken over de benodigde informatiesystemen (of deze slechts op ondergeschikte punten dienen aan te passen). Dit hangt samen met het feit dat de genoemde verplichting materieel reeds bestond en nu slechts expliciet is bepaald dat accountantsorganisaties deze beoordeling vooraf (voor aanvaarding of verlenging van de opdracht) moeten maken.

#### *Structurele effecten bedrijfsleven*

Artikel 22 ter van de richtlijn (artikel 19a van de Wta) leidt ook tot structurele nalevingskosten, omdat de hiervoor genoemde beoordeling voorafgaand aan iedere wettelijke controle moet worden uitgevoerd. In Nederland worden 21.428 wettelijke controles uitgevoerd per jaar. Indien voorafgaande aan elke opdracht een beoordeling moet worden uitgevoerd tegen een (intern) uurtarief van € 58,- en daar gemiddeld twee uur aan moet worden besteed, dan zijn de integrale nalevingskosten van deze maatregel ( $21.428 \times € 58,- \times 2$ ) € 2.485.648,-. Ook hiervan geldt dat de meerkosten beperkter zijn, omdat de accountantsorganisaties op basis van bestaande verplichtingen reeds soortgelijke handelingen dienen te verrichten.

Het wetsvoorstel zorgt ten slotte voor nalevingskosten voor controlecliënten. Op grond van het gewijzigde artikel 28 van de richtlijn dient externe accountant in de controleverklaring tevens 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. Daarnaast dient de vestigingsplaats van de accountantsorganisatie te worden vermeld. Het artikel wordt geïmplementeerd in artikel 2:393 lid 5 van het Burgerlijk wetboek. Het vermelden van de materiële onzekerheden zal tot nalevingskosten leiden. Deze kosten zullen veelal beperkt zijn, omdat materiële onzekerheden in de meeste gevallen niet aanwezig zullen zijn. Verwacht wordt dat hier per controleopdracht gemiddeld 4 uur aan zal moeten worden besteed. Indien wordt gerekend met een gemiddeld uurtarief voor de externe accountant van € 125,-, dan zijn de meerkosten per wettelijke controle € 500,-. De verplichting geldt voortaan voor alle 21.400 wettelijke controles. Voor zover sprake is van een wettelijke controle bij een OOB (in Nederland circa 1.200), vloeit de verplichting echter ook voort uit artikel 10 van de verordening. In zoverre is geen sprake van meerkosten. De integrale meerkosten voor het bedrijfsleven zijn dan ook ( $€ 500,- \times 20.200 =$ ) € 10.100.000,-.

## **6. Toezichtkosten**

De implementatie van de richtlijn en de aanpassing van wetgeving als gevolg van de verordening zal extra kosten met zich meebrengen voor de



AFM om adequaat toezicht op grond van de nieuwe eisen te kunnen houden. Uitgangspunt voor de inschatting van de toezichtkosten naar aanleiding van dit wetsvoorstel is de huidige situatie. Op dit moment besteedt de AFM in totaal aan het toezicht 50.000 uur aan 413 accountantsorganisaties (waaronder ook accountantsorganisaties die OOB's controleren).

#### *Initiële toezichtkosten*

In de periode van medio 2014 (bekendmaking van de richtlijn en verordening) tot medio 2016 (inwerkingtreding van de richtlijn en verordening) maakt de AFM initiële toezichtkosten. Deze bestaan uit voorbereidingskosten, zoals de betrokkenheid van de toezichthouder bij de voorbereiding van wet- en regelgeving, inrichting van nieuwe bedrijfsprocessen en het opleiden van personeel. Deze voorbereidingen bedragen 0,7 fte voor de AFM. De gemiddelde kosten per fte bij de AFM bedragen € 171.000. De initiële toezichtkosten bedragen dan ook (0,7 fte x 2 jaar x € 171.000 =) ongeveer € 240.000.

#### *Structurele toezichtkosten*

De schatting van de toezichtkosten na de initiële periode is gebaseerd op het hele scala aan relevante bevoegdheden voor het toezicht door de AFM. Aangezien de richtlijn vooral bestaande nationale normen verfijnt of aanscherpt, behelst de implementatiewet een beperkt aantal nieuwe bevoegdheden voor de AFM. De AFM verwacht jaarlijks 1,5 fte meer te besteden aan de uitvoering van de bevoegdheden uit de implementatiewet. De gemiddelde kosten per fte bij de AFM bedragen € 171.000. De toename van de structurele toezichtkosten bedragen dan ook (1,5 fte x € 171.000 =) ongeveer € 255.000.

Voor zover de AFM meer overtredingen van de als gevolg van de implementatie verfijnde dan wel aangescherpte normen constateert en handhaaft, kunnen de toezichtkosten verder toenemen. Deze toename van de toezichtkosten is daarmee afhankelijk van het handelen van de accountantsorganisaties.

## **7. Bespreking reacties consultatieversie**

**PM**

## **8. Transponeringstabel**

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).

Daar waar is opgenomen "behoeft geen implementatie" is waar mogelijk tussen haken vermeld in welke bestaande artikelen de betreffende bepaling al is geïncorporeerd.

| <b>Richtlijn</b> | <b>Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta), Wet op het accountantsberoep (Wab), Burgerlijk Wetboek (BW), Besluit toezicht accountantsorganisaties (Bta), of beroepsreglementering</b> | <b>Omschrijving beleidsruimte en toelichting op keuzen bij invulling van beleidsruimte</b> |
|------------------|--|--|
|                  |  |  |

|   |   |   |
|---|---|---|
| Artikel 1, lid 1<br>Toevoeging aan artikel 1  | Behoeft geen implementatie  | Niet van toepassing (nvt)   |
| Artikel 1, lid 2, a)<br>Definitie van wettelijke controle   | Behoeft geen implementatie (artt. 1, eerste lid, onderdeel p, en 3 Wta) | Lidstaatoptie om controles van kleine ondernemingen en vrijwillige controles op grond van nationaal recht aan te wijzen als wettelijke controles. Wta biedt de mogelijkheid dit te doen bij amvb, waarvan (vooralsnog) geen gebruik wordt gemaakt.                    |
| Artikel 1, lid 2, b)<br>Definitie van auditororganisatie van derde land   | Artikel 1, eerste lid, onderdeel h, Wta                                 | nvt   |
| Artikel 1, lid 2, c)<br>Definitie van auditor van derde land  | Artikel 1, eerste lid, onderdeel i, Wta                                 | nvt   |
| Artikel 1, lid 2, d)<br>Definitie van bevoegde autoriteiten   | Behoeft geen implementatie  | nvt   |
| Artikel 1, lid 2, e)<br>Definitie van punt 11 internationale controlestandaarden geschapt   | Behoeft geen implementatie  | nvt   |
| Artikel 1, lid 2, f)<br>Definitie van OOB's   | Artikelen 1, eerste lid, onderdeel l, en 2 Wta                          | Er wordt nog bezien of van de lidstaatoptie gebruik wordt gemaakt om nationaal andere categorieën ondernemingen, instellingen of openbare lichamen aan te wijzen als OOB bij of krachtens algemene maatregel van bestuur (is reeds mogelijk ingevolge artikel 2 Wta). |
| Artikel 1, lid 2, g)<br>Definitie van een persoon die geen beroepsbeoefenaar is.  | Artikel 47 Wta  | nvt   |
| Artikel 1, lid 2, h)<br>Nieuwe definities voor:<br>Kleine ondernemingen<br>Middelgrote ondernemingen<br>Lidstaat van herkomst<br>Lidstaat van ontvangst | Behoeft geen implementatie  | nvt   |
| Artikel 1, lid 3, a)<br>Wijziging artikel 3 lid 2 (aanwijzing bevoegde  | Artikel 5 Wta   | nvt   |

|  |  |  |
|--|--|--|
| autoriteit)  |  |  |
| Artikel 1, lid 3, b)<br>Wijziging artikel 3, lid 4<br>(stemrechten<br>accountantsorganisaties)         | Artikel 16a  | nvt  |
| Artikel 1, lid 4<br>Nieuw artikel 3bis<br>(erkenning van<br>auditkantoren)                             | Artikelen 5, tweede lid,<br>onderdeel d, en 12e Wta  | De eisen ten aanzien<br>van de registratie zullen<br>worden gesteld bij of<br>krachtens algemene<br>maatregel van bestuur.   |
| Artikel 1, lid 5<br>Wijziging artikel 5, lid 3<br>(doorhaling registratie)                             | Behoeft geen implementatie<br>(art. 11, tiende lid, Wta)                                   | nvt  |
| Artikel 1, lid 6<br>Wijziging artikel 6<br>(samenwerking bevoegde<br>autoriteiten ivm<br>convergentie) | Behoeft geen implementatie   | nvt  |
| Artikel 1, lid 7<br>Wijziging artikel 8<br>(toetsing theoretische<br>kennis)                           | Behoeft geen implementatie<br>(art. 46 Wab en art. 2 Besluit<br>accountantsopleiding 2013) | nvt  |
| Artikel 1, lid 8<br>Wijziging artikel 10<br>(praktijkopleiding)  | Behoeft geen implementatie<br>(art. 47 Wab en<br>beroepsreglementering)                    | nvt  |
| Artikel 1, lid 9<br>Wijziging artikel 13<br>(permanente scholing)                                      | Behoeft geen implementatie<br>(artikel 13 richtlijn bevat geen<br>inhoudelijke wijziging)  | nvt  |
| Artikel 1, lid 10<br>Wijziging artikel 14<br>(toelating accountants uit<br>andere lidstaten)           | Behoeft geen implementatie<br>(art. 38 lid 2, sub a, Wta jo art.<br>54 Wab)                | Op grond van de<br>richtlijn kunnen lidstaten<br>procedures stellen voor<br>de toelating van<br>auditors uit andere<br>lidstaten. Daarbij<br>kunnen lidstaten eisen<br>dat de betreffende<br>auditor een<br>aanpassingsstage<br>doorloopt of een<br>bekwaamheidstoets<br>succesvol aflegt. Hierbij<br>wordt ervoor gekozen<br>om de in Nederland<br>geldende procedure,<br>zoals vastgelegd in art.<br>38 lid 2, sub a, Wta jo<br>art. 54 Wab, te<br>behouden. |
| Artikel 1, lid 11<br>Wijziging artikel 15, lid 1<br>(openbaar register)                                | Artikel 11 Wta   | nvt  |
| Artikel 1, lid 12<br>Wijziging artikel 17, lid 1<br>(registerinschrijving<br>accountantsorganisaties)  | Bij AMvB (o.b.v. artikel 11,<br>derde lid, Wta)  |  |
| Artikel 1, lid 13, a)<br>Aanhef artikel 21   | Behoeft geen implementatie<br>(alleen titel bepaling wijzigt)                              | nvt  |

|   |  |   |
|---|--|---|
| beroepsethiek en professioneel kritische instelling   |  |   |
| Artikel 1, lid 13, b)<br>Wijziging artikel 21, lid 2 (professioneel kritische instelling)                                   | Artt. 21 en 25 Wta   | nvt   |
| Artikel 1, lid 14, a)<br>Wijziging artikel 22, lid 1 (onafhankelijkheid)  | Artt. 19, 21, lid 2 onderdeel c, en 25a Wta  | nvt   |
| Artikel 1, lid 14, b)<br>Wijziging artikel 22, lid 2 (onafhankelijkheid, financieel belang)                                 | Bij AMvB (o.b.v. artt. 19 lid 7 (nieuw) en 25a, lid 5 (nieuw) Wta)/beroepsreglementering   | nvt   |
| Artikel 1, lid 14, c)<br>Wijziging artikel 22, lid 4 (onafhankelijkheid, afzien van deelname wettelijke controle)           | Bij AMvB (o.b.v. artt. 19 lid 7 (nieuw) en 25a, lid 5 (nieuw) Wta)/beroepsreglementering   | nvt   |
| Artikel 1, lid 14, d)<br>Artikel 22 (onafhankelijkheid), nieuwe leden 5 (geschenken en gunsten) en 6 (fusie en overname)    | Lid 5 in beroepsreglementering<br>Lid 6 bij AMvB (o.b.v. artt. 19 lid 7 (nieuw) en 25a, lid 5 (nieuw) Wta)/beroepsreglementering | nvt   |
| Artikel 1, lid 15<br>Nieuw artikel 22 bis (dienstverband bij gecontroleerde entiteiten)                                     | Art. 29a Wta voor wat betreft externe accountants<br>Bij AMvB/beroepsreglementering  | nvt   |
| Artikel 1, lid 16<br>Nieuw artikel 22 ter (voorbereiding wettelijke controle en beoordeling bedreigingen onafhankelijkheid) | Artt. 19a en 25b Wta   | nvt   |
| Artikel 1, lid 17, a)<br>Wijziging artikel 23, lid 2 (geheimhouding en beroepsgeheim, Vo toegevoegd)                        | Behoeft geen implementatie   | nvt   |
| Artikel 1, lid 17, b)<br>Wijziging artikel 23 lid 3 (geheimhouding en beroepsgeheim)  | Art. 20, lid 3, Wta  | nvt   |
| Artikel 1, lid 17, c)<br>Wijziging artikel 23, nieuw lid 5 (vertrouwelijkheid en beroepsgeheim ivm derdelanden)             | Art. 20, leden 4 en 5 (grondslag gecreëerd om deel van wijziging richtlijn bij AMvB te regelen)<br>Wta<br>Art. 26, lid 5, Wta    | nvt   |
| Artikel 1, lid 18<br>Nieuw artikel 24 bis (interne organisatie)   | Artt. 18a, 18b en 21a Wta en bij AMvB (obv artt 18, lid 3, en 21, lid 2, Wta).   | nvt   |
| Artikel 1, lid 19<br>Nieuw artikel 24 ter (organisatie van het werk)  | Bij AMvB (obv artt. 18, lid 3, en 21, lid 2, Wta)  | Van lidstaatoptie om accountantsorganisatie vrij stellen van meldplicht aangaande |

|  |   |  |
|--|---|--|
|  |   | kleine inbreuken wordt geen gebruik gemaakt. |
| Artikel 1, lid 20<br>Nieuw artikel 25 bis<br>(reikwijdte van wettelijke controle)  | Behoeft geen implementatie  |  |
| Artikel 1, lid 21<br>Wijziging van artikel 26<br>(controlestandaarden)   | Art. 25 Wta.  |  |
| Artikel 1, lid 22<br>Wijziging van artikel 27<br>(wettelijke controle geconsolideerde jaarrekeningen)  | Bij AMvB (o.b.v. art. 18, derde lid, Wta)   |  |
| Artikel 1, lid 23<br>Wijziging van artikel 28<br>(controleverklaring)  | Art. 2:393, vijfde en negende lid, BW   |  |
| Artikel 1, lid 24, a)<br>Wijziging artikel 29, lid 1<br>(kwaliteitsborgingsstelsel, onafhankelijkheid en frequentie kwaliteitsbeoordeling )          | Art. 48a Wta.   |  |
| Artikel 1, lid 24, b)<br>Wijziging artikel 29, lid 2<br>(kwaliteitsborgingsstelsel, selectie beoordelaars)   | Art. 49a Wta.   |  |
| Artikel 1, lid 24, c)<br>Wijziging artikel 29, nieuw lid 3<br>(kwaliteitsborgingsstelsel, kwaliteitsbeoordeling kleine en middelgrote ondernemingen) | Art. 48a, vierde lid, Wta.  |  |
| Artikel 1, lid 25<br>Wijziging hoofdstuk VII onderzoeken en sancties   |   | nvt  |
| Artikel 30 (onderzoeks- en sanctieregelingen)  | Artt. 52, 53, 54 en 64 Wta.   |  |
| Artikel 30 bis (sanctie-bevoegdheden)  | Artt. 19b, 52, 54, 57, 58, en 64 Wta.   |  |
| Artikel 30 ter (effectieve toepassing van sancties)  | Artt. 3:4 en 5:46 Awb, art. 55, eerste en derde lid, Wta en art. 4 Besluit bestuurlijke boetes financiële sector. |  |
| Artikel 30 quater (bekendmaking van sancties en maatregelen)   | Artt. 67, 68 en 69 Wta.   |  |
| Artikel quinquies (recht van beroep)   |   |  |

|   |  |  |
|---|--|--|
| Artikel 30 sexies<br>(melding van inbreuken)  | Hoofdstukken 6, 7 en 8 Awb.  |  |
| Artikel 30 septies<br>(uitwisseling van informatie)   | Artikel 21, tweede lid, onderdeel b, Wta en 32 Bta.<br><br>Artt. 63l en 63m Wta. |  |
| Artikel 1, lid 26, a)<br>Wijziging artikel 32, lid 1<br>(doeltreffend stelsel van publiek toezicht)   | Hoofdstuk 5 Wta.   | nvt  |
| Artikel 1, lid 26, b)<br>Wijziging van artikel 32, lid 3 (besturing bevoegde autoriteit publiek toezicht)                                       | Art. 47 Wta.   | nvt  |
| Artikel 1, lid 26, c)<br>Wijziging van artikel 32, lid 4<br>(eindverantwoordelijkheid bevoegde autoriteit publiek toezicht)                     | Hoofdstuk 5 Wta.   | De AFM is al eindverantwoordelijke toezichthouder. Dit geldt ook voor de permanente educatie, op grond van art. 19, eerste lid, Wab jo. art. 35 Bta en artt. 14 en 25 Wta. |
| Artikel 1, lid 26, d)<br>Wijziging van artikel 32, nieuwe leden 4 bis (aanwijzing bevoegde autoriteiten) en 4 ter (delegatie van taken)         | Hoofdstuk 5 Wta.   | nvt  |
| Artikel 1, lid 26, e)<br>Wijziging van artikel 32, leden 5 tot 7 (bevoegdheden, transparantie en financiering)                                  | Artikel 47, tweede lid, 49 Wta en Wet bekostiging financieel toezicht.           | nvt  |
| Artikel 1, lid 27, a)<br>Wijziging van artikel 34, lid 1 (toezicht op auditkantoren die wettelijke controles in een andere lidstaat verrichten) | Artikel 12f Wta  | nvt  |
| Artikel 1, lid 27, b)<br>Wijziging van artikel 34, leden 2 en 3 (wederzijdse erkenning regelingen tussen lidstaten)                             | Behoeft geen implementatie   | nvt  |
| Artikel 1, lid 27, c)<br>Wijziging van artikel 34, nieuw lid 4 (wederzijdse erkenning regelingen tussen lidstaten)                              | Artikel 4a Wta   | nvt  |
| Artikel 1, lid 28<br>Artikel 35 (aanwijzing bevoegde autoriteiten)  |  |  |

|  |   |     |
|--|---|-----|
| geschrapt  |   |     |
| Artikel 1, lid 29, a)<br>Wijziging artikel 36, lid 1<br>(samenwerking bevoegde<br>toezichthoudende<br>autoriteiten)                  | Artt.63f en 63g Wta.  | nvt |
| Artikel 1, lid 29, b)<br>Wijziging artikel 36, lid 3<br>(uitwisseling<br>vertrouwelijke informatie<br>en beroepsgeheim)              | Art. 63a Wta.   | nvt |
| Artikel 1, lid 29, c)<br>Wijziging artikel 36, lid 4<br>(uitwisseling informatie)  | Artikel 63f Wta.  | nvt |
| Artikel 1, lid 29, d)<br>Wijziging artikel 36,<br>nieuw lid 4 bis<br>(uitwisseling informatie<br>met andere autoriteiten)            | Artikel 63m Wta.  | nvt |
| Artikel 1, lid 29, e)<br>Wijziging artikel 36, lid 6<br>(uitzonderingsgronden<br>uitwisseling informatie<br>met andere autoriteiten) | Artikel 63h Wta   | nvt |
| Artikel 1, lid 29, f)<br>Wijziging artikel 36, lid 7<br>(bevoegdheid Commissie)<br>geschrapt   | Behoeft geen implementatie.   | nvt |
| Artikel 1, lid 30<br>Wijziging artikel 37,<br>nieuw lid 3 (benoeming<br>externe accountant door<br>AVA)                              | Art 393, tweede lid, van boek 2<br>van het Burgerlijk Wetboek.                                    | nvt |
| Artikel 1, lid 31<br>Wijziging artikel 38,<br>nieuw lid 3 (ontslag<br>externe accountant)  | Artt. 2:114a en 393, tweede lid,<br>van boek 2 van het Burgerlijk<br>Wetboek, 59 Wta en 1:78 Wft. | nvt |
| Artikel 1, lid 32<br>Wijziging Hoofdstuk X<br>Auditcomité<br><br>Artikel 39 (Auditcomité)  | Bij AMvB (o.b.v. artikel 21a<br>Wta).   | nvt |
| Artikel 1, lid 33, a)<br>Wijziging artikel 45, lid 1,<br>(registerinschrijving<br>accountantsorganisaties<br>uit derdelanden)        | Artikel 12c, eerste lid, onderdeel<br>a, Wta  | nvt |
| Artikel 1, lid 33, b)<br>Wijziging artikel 45, lid 5<br>(toezicht<br>accountantsorganisaties<br>uit derdelanden)                     | Artikel 12c, eerste lid,<br>onderdelen c en d, Wta  | nvt |
| Artikel 1, lid 33, c)<br>Wijziging artikel 45, lid 1,<br>nieuw lid 5 bis<br>(registerinschrijving)                                   | Behoeft geen implementatie  | nvt |

|  |  |     |
|--|--|-----|
| accountants uit derdelanden)   |  |     |
| Artikel 1, lid 33, d)<br>Wijziging artikel 45, lid 6<br>(uitvoeringshandelingen ikv derdelandenbeleid)                           | Behoeft geen implementatie                     | nvt |
| Artikel 1, lid 34<br>Wijziging artikel 46, lid 2<br>(uitvoeringshandelingen voorwaarden gelijkwaardigheid ikv derdelandenbeleid) | Behoeft geen implementatie                     | nvt |
| Artikel 1, lid 35, a)<br>Wijziging artikel 47, lid 1<br>(informatie-uitwisseling autoriteiten derdelanden)                       | Behoeft geen implementatie                     | nvt |
| Artikel 1, lid 35, b)<br>Wijziging artikel 47, lid 2<br>(informatie-uitwisseling autoriteiten derdelanden)                       | Artikel 63j, derde lid, onderdeel b, Wta       | nvt |
| Artikel 1, lid 35, c)<br>Wijziging artikel 47, lid 2<br>(informatie-uitwisseling autoriteiten derdelanden)                       | Artikel 63j, derde lid, onderdelen c en e, Wta | nvt |
| Artikel 1, lid 35, d)<br>Wijziging artikel 47, lid 3<br>(uitvoeringshandelingen samenwerking autoriteiten derdelanden)           | Behoeft geen implementatie                     | nvt |
| Artikel 1, lid 35, e)<br>Artikel 47, lid 5 geschrapt   |  |     |
| Artikel 1, lid 36<br>Wijziging artikel 48, leden 1 en 2 (comité)   |  |     |
| Artikel 1, lid 37<br>Nieuw artikel 48 bis<br>(uitoefening van bevoegdheidsdelegatie)   |  |     |
| Artikel 1, lid 38<br>Artikel 49 (wijziging richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG) geschrapt                                       |  |     |
| Artikel 2 (omzetting)  | g.i.   | nvt |
| Artikel 3<br>(inwerkingtreding)  | g.i.   | nvt |
| Artikel 4 (adressaten)   | g.i.   | nvt |

## II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING

### Artikel I Wet toezicht accountantsorganisaties

A

In verband met de implementatie van de richtlijn en de verordening wordt een definitie toegevoegd van de *verordening* en worden een aantal definities aangepast.



De wijziging van de definitie van *externe accountant* verwerkt artikel 3 bis van de richtlijn en beoogt te verduidelijken dat een externe accountant verbonden kan zijn aan een accountantsorganisatie of een auditkantoor. De definitie van *auditorganisatie van een derde land* in de richtlijn is aangepast. Entiteiten die in een andere lidstaat in overeenstemming met artikel 3 zijn toegelaten tot het verrichten van controles als bedoeld in artikel 2, onderdeel 1, van de richtlijn, worden niet meer aangemerkt als auditorganisaties van een derde land. De definitie van auditorganisatie van een derde land in de Wta wordt dienovereenkomstig aangepast. De definitie van *auditor van een derde land* in de richtlijn is aangepast. Op grond van de gewijzigde definitie kwalificeert een persoon niet meer als een auditor van een derde land indien hij is toegelaten tot het verrichten van controles als bedoeld in artikel 2, onderdeel 1, van de richtlijn in een lidstaat. De definitie van auditor van een derde land in de Wta wordt dienovereenkomstig aangepast. In het derde wordt geregeld dat de eisen, die in art. 28 van de richtlijn worden gesteld aan de accountantsverklaring, gelden voor alle wettelijke controles, als bedoeld in de Wta.

## B

In artikel 4 wordt de voorhangprocedure geschrapt voor wat betreft een algemene maatregel van bestuur die wijzigingen bevat van de bijlage bij de Wta. In deze bijlage wordt bepaald welke controles worden beschouwd 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, te schrappen.

## C

Artikel 4a verwerkt artikel 34, vierde lid, van de richtlijn. Op grond van artikel 4a van de Wta vallen accountantsorganisaties die in Nederland zijn toegelaten tot het verrichten van wettelijke controles en die financiële overzichten controleren als bedoeld in artikel 45, eerste lid, van de richtlijn, onder het toezicht van de AFM. Artikel 4a van de Wta geeft aan welke bepalingen van de Wta van toepassing zijn op deze accountantsorganisaties voor wat betreft controles op financiële overzichten als bedoeld in artikel 45, eerste lid, van de richtlijn.

## D

Deze wijziging verwerkt artikel 3bis van de richtlijn. Op grond van het gewijzigde artikel 5, tweede lid, geldt de vergunningsplicht niet voor auditkantoren die voldoen aan de voorwaarden van artikel 12e van de Wta.

## E

Deze wijziging verwerkt artikel 3bis van de richtlijn en regelt de inschrijving in het register van de auditkantoor en de externe accountant die voornemens zijn om wettelijke controle in Nederland te verrichten in overeenstemming met artikel 12e van de Wta.

## F

Het aangepaste artikel 12c, eerste lid, onderdeel a, verwerkt het aangepaste artikel 45, eerste lid, van de richtlijn. De drempel van € 50.000

in artikel 45, eerste lid, in richtlijn 2006/43/EG was afgestemd op artikel 3, tweede lid, onderdeel c en d, van Richtlijn 2003/71/EG van het Europees Parlement en de Raad van 4 november 2003 betreffende het prospectus dat gepubliceerd moet worden wanneer effecten aan het publiek worden aangeboden of tot de handel worden toegelaten en tot wijziging van Richtlijn 2001/34/EG (*PbEG* L 345). De daarin vermelde drempels zijn in artikel 1, derde lid, van Richtlijn 2010/73/EU van het Europees Parlement en de Raad van 24 november 2010 tot wijziging van Richtlijn 2003/71/EG betreffende het prospectus dat gepubliceerd moet worden wanneer effecten aan het publiek worden aangeboden of tot de handel worden toegelaten en Richtlijn 2004/109/EG betreffende de transparantievereisten die gelden voor informatie over uitgevende instellingen waarvan effecten tot de handel op een gereguleerde markt zijn toegelaten (*PbEU* L 327) opgetrokken tot €100.000. Artikel 45, eerste lid, van de richtlijn is dienovereenkomstig aangepast. Het aangepaste artikel 12c, eerste lid, onderdelen c en d verwerken artikel 45, vijfde lid, onderdelen d en e, van de richtlijn.

## G

In de nieuwe afdeling 2.5 worden de regels opgenomen die van toepassing zijn op auditkantoren die in Nederland wettelijke controles verrichten.

### Artikel 12e

Artikel 3bis van de richtlijn voorziet in een wederzijdse erkenning van auditkantoren. Auditkantoren die in een lidstaat zijn toegelaten tot het verrichten van controles als bedoeld in artikel 2, onderdeel 1, van de richtlijn, kunnen ook in andere lidstaten dergelijke controles verrichten. Teneinde toegang tot de markt te verlenen, mogen de toezichhoudende instanties van de lidstaat van ontvangst geen aanvullende eisen stellen aan auditkantoren anders dan de eisen die gelden op grond van artikel 3bis van de richtlijn.

Artikel 12e verwerkt artikel 3bis van de richtlijn. Op grond van het eerstgenoemde artikel mogen auditkantoren die zijn toegelaten tot het verrichten van controles in de zin van artikel 2, onderdeel 1, van de richtlijn, in Nederland wettelijke controles verrichten zonder een vergunning van de AFM. Daarbij geldt dat de accountant die de wettelijke controles verricht een in Nederland toegelaten externe accountant moet zijn die voldoet aan de eisen die aan externe accountants worden gesteld bij of krachtens de wet.

Voordat een auditkantoor wettelijke controles in Nederland verricht, dient dat kantoor zich bij de AFM te laten registreren overeenkomstig artikel 11 van de Wta. De AFM zal overgaan tot registratie van het auditkantoor nadat zij zich heeft vergewist dat het betreffende auditkantoor is toegelaten tot het verrichten van controles in de zin van artikel 2, onderdeel 1, van de richtlijn in een andere lidstaat. Ook zal de AFM op voordracht van het auditkantoor de externe accountant inschrijven. Daarbij zal de AFM controleren of de externe accountant voldoet aan de eisen die gelden bij of krachtens afdeling 3.2 van de Wta.

Bij of krachtens algemene maatregel van bestuur kunnen regels worden gesteld ten aanzien van de wijze waarop de aanvraag tot inschrijving van een auditkantoor in Nederland wordt ingediend en de bescheiden en gegevens die daarbij moeten worden overgelegd. Na de inschrijving in het register doet de AFM mededeling van het besluit tot inschrijving aan de toezichhoudende instantie van de lidstaat van herkomst van het betreffende auditkantoor.

### Artikel 12f

Op grond van artikel 34, eerste lid, van de richtlijn, zijn auditkantoren die wettelijke controles verrichten in een andere lidstaat overeenkomstig artikel 3bis van de richtlijn, onderworpen aan een kwaliteitsbeoordeling in de lidstaat van herkomst en aan toezicht in de lidstaat van ontvangst ten aanzien van de in die lidstaat verrichte controles. Teneinde de AFM in staat te stellen om toezicht te houden op auditkantoren die wettelijke controles verrichten, worden in artikel 12f de artikelen 14, 19, 19a, 20, 23, 24 en 24b, afdeling 3.2 en hoofdstukken 5 tot en met 6, met uitzondering van artikel 48a, van overeenkomstige toepassing verklaard. Aangezien de auditkantoren onderworpen zijn aan kwaliteitsbeoordelingen in de lidstaat van herkomst, is artikel 48a van de Wta niet van toepassing en hoeft de AFM geen periodieke kwaliteitsbeoordelingen uit te voeren. Wel dient de AFM toezicht te houden op deze auditkantoren voor wat betreft de door hen verrichte wettelijke controles.

H

In artikel 18a wordt het eerste lid, onderdeel d, van het nieuwe artikel 24bis van de richtlijn geïmplementeerd omtrent uitbesteding van werkzaamheden. In dit betreffende onderdeel van de richtlijn wordt geregeld dat een accountantsorganisatie passende gedragslijnen en procedures dient vast om te waarborgen dat belangrijke controletaken niet op zodanige wijze worden uitbesteed dat dit afbreuk doet aan de kwaliteit van de interne kwaliteitscontrole van de accountantsorganisatie of aan het vermogen van de bevoegde autoriteiten om toe te zien op de naleving van de in deze richtlijn alsmede, in voorkomend geval, in de verordening neergelegde verplichtingen door de externe accountant of accountantsorganisatie. Op grond van artikel 18a dient een accountantsorganisatie gedragsregels en procedures vast te leggen om te waarborgen dat belangrijke controletaken niet op zodanige wijze worden uitbesteed dat dit afbreuk doet aan de kwaliteitsbeheersing of een belemmering vormt voor adequaat toezicht door de AFM op de naleving van de wet of de verordening door accountantsorganisaties en accountants. Uitbesteding is toegestaan maar mag onder geen enkel beding ertoe leiden dat het toezicht door de AFM wordt bemoeilijkt of dat het ingevolge de wet of de Verordening bepaalde kan worden ontdoken.

De overige onderdelen van het eerste lid van artikel 24 bis, behoudens onderdeel j, behoeven geen implementatie, omdat deze onderdelen reeds geregeld worden in de wet en het Bta, dan wel omdat het reeds mogelijk is ten aanzien van deze onderwerpen regels te stellen bij of krachtens algemene maatregel van bestuur onder de bestaande grondslagen van de artikelen 18, derde lid, en 21, tweede lid, van de wet.

Artikel 18b vormt de implementatie van artikel 24bis, eerste lid, onderdeel j, van de richtlijn. Conform dit onderdeel regelt artikel 18b dat een accountantsorganisatie een passend beloningsbeleid dient te hebben. 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 mogelijkwerwijs 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.

In het tweede lid van artikel 18b wordt een grondslag opgenomen om bij of krachtens algemene maatregel van bestuur regels te kunnen stellen ten

aanzien van het beloningsbeleid. Van deze grondslag zal in ieder geval gebruik worden gemaakt om de aanvullende eisen aan het beloningsbeleid die zijn opgenomen in het betreffende onderdeel van de richtlijn te regelen. Met name de hoogte van de inkomsten die de accountantsorganisatie ontleent aan het verstrekken van andere diensten dan controlediensten aan de controlecliënt, mag geen onderdeel van de prestatiebeoordeling en de beloning van personen die betrokken zijn bij of invloed kunnen uitoefenen op het verloop van de wettelijke controle.

## I

In artikel 19 worden het eerste en derde lid van artikel 22 van de richtlijn geïmplementeerd.

Het eerste lid van artikel 19 implementeert de eerste en de tweede alinea van artikel 22, eerste lid, van de richtlijn. In deze alinea's is bepaald dat bij het verrichten van een wettelijke controle van jaarrekeningen, een accountantsorganisatie onafhankelijk dient te zijn van de controlecliënt en niet betrokken mag zijn bij de besluitvorming van de controlecliënt. Deze onafhankelijkheid is niet alleen vereist gedurende de periode waarin de wettelijke controle wordt verricht. De accountantsorganisatie dient in ieder geval tevens onafhankelijk te zijn geweest van de controlecliënt gedurende de periode waarop de te controleren financiële overzichten betrekking hebben.

Het tweede lid van artikel 19 implementeert de derde alinea van artikel 22, eerste lid, van de richtlijn. Lidstaten dienen ervoor te zorgen dat een externe accountant of een accountantsorganisatie alle maatregelen neemt die zij redelijkerwijs dient te nemen om te waarborgen dat bij de uitvoering van een wettelijke controle zijn of haar onafhankelijkheid niet wordt beïnvloed door een bestaand of potentieel belangenconflict of een zakelijke of andere directe of indirecte relatie waarbij de externe accountant of de accountantsorganisatie die de wettelijke controle uitvoert, en, voor zover van toepassing, zijn netwerk, leidinggevenden, accountants, werknemers en alle andere natuurlijke personen van wie de diensten ter beschikking worden gesteld aan of onder beheer worden gesteld van de externe accountant of de accountantsorganisatie, of een persoon die direct of indirect door zeggenschap met hen verbonden is, betrokken is. In de richtlijn wordt gesproken over zakelijke, of andere directe, of indirecte relaties. Het begrip "directe of indirecte relatie omvat tevens zakelijke relaties, waardoor in het tweede lid het begrip zakelijke relatie niet nader wordt gespecificeerd. Een nieuw element van de bepaling in de richtlijn is dat bedreigingen voor de onafhankelijkheid worden meegenomen waarbij natuurlijke personen betrokken zijn van wie de diensten ter beschikking worden gesteld aan of onder beheer worden gesteld van de externe accountant of de accountantsorganisatie, of een persoon die direct of indirect door zeggenschap met hen verbonden is. Het betreft personen die werkzaam zijn onder de verantwoordelijkheid van de accountantsorganisatie. Hiervan is bijvoorbeeld sprake ten aanzien van personen die in een gezagsverhouding staan tot de accountantsorganisatie, zoals bijvoorbeeld werknemers van de accountantsorganisatie, of personen wiens diensten ter beschikking van of onder beheer worden gesteld van een externe accountant of accountantsorganisatie als deze natuurlijke personen in opdracht van de accountantsorganisatie werkzaamheden uitvoeren ten behoeve van de wettelijke controle. Dit kunnen bijvoorbeeld ook externe deskundigen zijn waaraan controletaken (deels) zijn uitbesteed, of andere personen waaraan de betreffende deskundigen weer taken hebben uitbesteed (onderaanneming). Onder beleidsbepalers van de accountantsorganisatie, worden in ieder geval de leden van het bestuur van

de accountantsorganisatie verstaan en de leden van de raad van commissarissen van de accountantsorganisatie.

Een accountantsorganisatie zal beleid en procedures dienen in te richten om de onafhankelijkheid van voornoemde personen te kunnen waarborgen. In dit kader kan de accountantsorganisatie de natuurlijke personen bijvoorbeeld verzoeken te verklaren dat zij geheel onafhankelijk zijn ten opzichte van bepaalde controlecliënten, ten behoeve waarvan zij controlewerkzaamheden uitvoeren.

In het derde lid van artikel 19 wordt de vierde alinea van artikel 22 van de richtlijn geïmplementeerd. Een externe accountant of accountantsorganisatie dient af te zien van een wettelijke controle, dat wil zeggen deze opdracht te weigeren of indien hiermee een aanvang is genomen deze opdracht te beëindigen, indien er een relatie is tussen de controlecliënt en haar, een ander onderdeel van het netwerk, de externe accountant die de controle uitvoert, andere medewerkers van de accountantsorganisatie of natuurlijke personen, die invloed kunnen hebben op de uitkomsten van de wettelijke controle, op grond waarvan een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde partij, met inachtneming van de getroffen maatregelen, zou concluderen dat de onafhankelijkheid van de accountantsorganisatie bedreigd wordt. Als voorbeelden van dergelijke bedreigingen noemt de richtlijn enig risico van zelftoetsing, eigenbelang, belangenbehartiging, bekendheid of intimidatie als gevolg van bestaande relaties (bijvoorbeeld financiële, persoonlijke, zakelijke, of arbeidsrelaties) tussen externe accountants, accountantsorganisaties en de anderen als vermeld in het tweede lid.

Het vierde lid implementeert artikel 22, derde lid, van de richtlijn. De accountantsorganisatie dient alle bedreigingen voor zijn onafhankelijkheid en de maatregelen die zijn getroffen om deze bedreigingen in te perken te onderbouwen in het controledossier.

In het vijfde lid wordt een delegatiegrondslag opgenomen om bij of krachtens algemene maatregel van bestuur nadere regels aan de accountantsorganisatie te kunnen stellen ter zake van de onafhankelijkheid. Van deze grondslag kan gebruik worden gemaakt voor de implementatie van artikel 22, tweede, vierde, vijfde en zesde lid, van de richtlijn.

J

Artikel 19a implementeert artikel 22ter van de richtlijn, waarin wordt voorgeschreven dat voorafgaand aan de aanvaarding van de opdracht om een wettelijke controle te verrichten een evaluatie, oftewel een beoordeling, wordt uitgevoerd naar de onafhankelijkheid van de accountantsorganisatie. In onderdeel a wordt bepaald dat de accountantsorganisatie nagaat of wordt voldaan aan de eisen die ingevolge artikel 19 worden gesteld aan de onafhankelijkheid. Ook dient vooraf te worden nagegaan of sprake is van bedreigingen voor de onafhankelijkheid van de accountantsorganisatie en wat er wordt gedaan om deze bedreigingen te beperken. Dit vereiste is opgenomen in onderdeel b.

In onderdeel c wordt bepaald dat de accountantsorganisatie voorafgaand aan de aanvaarding van de opdracht dient te inventariseren of zij beschikt over de bevoegde medewerkers, tijd en middelen om de wettelijke controle op de juiste wijze uit te voeren. Onder bevoegde medewerkers wordt het gehele team van werknemers verstaan dat betrokken zal zijn bij de uitvoering van de wettelijke controle. Hieronder vallen in ieder geval zowel de bevoegde externe accountant die verantwoordelijk zal zijn voor de wettelijke controle, als andere bevoegde externe accountants en overige medewerkers die controlewerkzaamheden uitvoeren. Zowel de externe accountant die verantwoordelijk is voor het uitvoeren van de wettelijke controle als de andere externe accountants en de overige medewerkers die

controlewerkzaamheden uitvoeren dienen voldoende tijd beschikbaar te hebben voor het uitvoeren van deze controle. Het team van medewerkers dient tenslotte over voldoende middelen binnen de accountantsorganisatie te beschikken om de wettelijke controle op de juiste wijze uit te voeren. Onder op de juiste wijze dient te worden verstaan een kwalitatief goede wettelijke controle met inachtneming van alle toepasselijke wet- en regelgeving.

In onderdeel d wordt een specifieke verplichting opgenomen voor de accountantsorganisatie om na te gaan of de externe accountant die verantwoordelijk zal gaan zijn voor de uitvoering van de wettelijke controle, bevoegd is deze controle uit te voeren in de lidstaat die de wettelijke controle vereist. Indien deze lidstaat Nederland is zal het een externe accountant dienen te betreffen als bedoeld in artikel 27.

In het tweede lid wordt het vereiste uit artikel 22ter van de richtlijn geïmplementeerd dat de accountantsorganisatie documentatie beschikbaar dient te hebben van deze beoordeling. De accountantsorganisatie dient de beoordeling dan ook vast te leggen.

Het voorgestelde artikel 19b verwerkt artikel 30bis, eerste lid, onderdeel d, van de richtlijn. Indien een accountantsverklaring niet voldoet aan de eisen die op grond van artikel 393, vijfde lid, van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek of artikel 10 van de verordening aan accountantsverklaringen worden gesteld, dient de accountantsorganisatie onverwijld gepaste maatregelen te nemen. Het zal afhangen van de situatie of, en welke, maatregelen getroffen dienen te worden. Denkbaar is dat in sommige situaties herstelmaatregelen niet meer nodig of proportioneel zijn. Wanneer de AFM constateert dat een accountantsverklaring niet voldoet aan de voornoemde eisen en de accountantsorganisatie geen herstelmaatregelen treft, kan zij op grond van artikel 52 een aanwijzing geven aan de desbetreffende accountantsorganisatie om een bepaalde gedragslijn te volgen. De AFM kan in dit kader ook andere handhavingsmaatregelen treffen, waaronder het opleggen van een boete of een last onder dwangsom.

K

Artikel 20 wordt gewijzigd in verband met de implementatie van de aanpassing van artikel 23, derde lid en het nieuwe vijfde lid, van de richtlijn. In artikel 23, derde lid, van de richtlijn wordt toegevoegd dat de accountantsorganisatie bij een kantoorroulatie aan de nieuwe accountantsorganisatie toegang verleent tot alle relevante informatie aangaande de meest recente controle van die controlecliënt. In dit artikel en het derde lid van artikel 20 van de Wta was reeds geregeld dat de vertrekkende accountantsorganisatie toegang verleent aan de opvolgende accountantsorganisatie tot alle relevante informatie aangaande de controlecliënt. De informatie aangaande de meest recente controle van de betreffende controlecliënt maakt hiervan onderdeel uit. In het derde lid van artikel 23 wordt daarom bepaald dat de accountantsorganisatie aan de accountantsorganisatie waaraan haar voormalige controlecliënt een opvolgende opdracht tot het verrichten van een wettelijke controle heeft verleend, toegang dient te geven tot alle relevante informatie met betrekking tot de controlecliënt, waaronder de meest recente controle van die controlecliënt.

In verband met de implementatie van artikel 23, vijfde lid, van de richtlijn worden een vierde en vijfde lid toegevoegd aan artikel 20. Het vierde lid vormt de implementatie van de eerste alinea van het vijfde lid van artikel 23 van de richtlijn. In deze alinea is bepaald dat de regels op het gebied van vertrouwelijkheid en beroepsgeheim als bedoeld in het eerste lid (welke zijn geïmplementeerd in artikel 20, eerste lid) geen beletsel vormen voor de

overdracht van relevante documentatie van verrichte controlewerkzaamheden door een accountantsorganisatie aan een groepsaccountant uit een derde land, als deze documentatie nodig is voor het verrichten van een controle van de geconsolideerde financiële overzichten van de moederonderneming, in het geval ervan sprake is dat de accountantsorganisatie een wettelijke controle verricht van een controlecliënt die deel uitmaakt van een groep, waarvan de moederonderneming in een derde land is gevestigd. Voor deze situatie wordt een uitzondering op het eerste lid van artikel 20 opgenomen in een nieuw vierde lid.

In het nieuwe vijfde lid wordt een grondslag opgenomen om bij of krachtens algemene maatregel van bestuur nadere regels te kunnen stellen terzake van de geheimhouding. Van deze grondslag zal in ieder geval gebruik worden gemaakt voor de implementatie van artikel 23, vijfde lid, tweede en derde alinea, van de richtlijn.

L

In artikel 21, tweede lid, worden onderdelen van artikel 21, tweede lid, en artikel 22, eerste lid, van de richtlijn geïmplementeerd. In het tweede lid, onderdeel c wordt toegevoegd dat tevens bij of krachtens algemene maatregel van bestuur regels gesteld kunnen worden die voorkomen dat de onafhankelijkheid in het geding komt van personen, werkzaam onder de verantwoordelijkheid van de accountantsorganisatie, die werkzaamheden uitvoeren ten behoeve van wettelijke controles.

In artikel 21, tweede lid, van de richtlijn worden eisen gesteld aan de professioneel kritische instelling van externe accountants en accountantsorganisaties. Accountantsorganisaties dienen er voor te zorgen dat zij externe accountants niet op enige wijze beletten een professioneel kritische instelling te behouden. Gelet hierop wordt in het tweede lid, een nieuw onderdeel d ingevoegd dat ter waarborging van de beheerste en integere uitoefening van het bedrijf bij of krachtens algemene maatregel van bestuur ook regels kunnen worden gesteld teneinde te voorkomen dat de professioneel-kritische instelling van de externe accountant in het geding komt bij het verrichten van wettelijke controles. In de artikelsgewijze toelichting bij de wijziging van artikel 25 wordt een nadere toelichting gegeven over het begrip professioneel-kritische instelling.

M

Artikel 11 van de verordening verlangt dat de externe accountant of de accountantsorganisatie bij de wettelijke controle van de jaarrekening van OOB's een aanvullende verklaring indient bij het auditcomité of het orgaan met gelijksoortige taken. Op grond van artikel 2, tweede lid van het Besluit uitvoering EG-richtlijn wettelijke controles jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen dient een OOB over zo'n auditcommissie te beschikken. De wijziging van artikel 21 biedt een grondslag om in voornoemd besluit tevens een regeling te treffen ter zake van (de inhoud van) de aanvullende verklaring en de vraag aan wie deze aanvullende verklaring moet worden verstrekt. De verordening stelt in het tweede lid eisen aan de inhoud van deze aanvullende verklaring en biedt lidstaten de mogelijkheid om aanvullende eisen te stellen aan de inhoud van de aanvullende verklaring. Tevens kunnen lidstaten bepalen dat de aanvullende verklaring ook aan het leidinggevende of toezichthoudende orgaan van de controlecliënt moet worden verstrekt of aan derden.

N

In artikel 17, zevende lid, van de verordening is een roulatieplicht opgenomen voor voornaamste vennoten, oftewel externe accountants die verantwoordelijk zijn voor de uitvoering van de wettelijke controle, in combinatie met een afkoelperiode van ten minste drie jaar. Externe accountants mogen niet eerder dan drie jaar na het staken van deelname aan de uitvoering van een wettelijke controle opnieuw deelnemen aan de controle van dezelfde controlecliënt. De roulatieplicht voor externe accountants wordt reeds aangepast naar vijf jaar in het wetsvoorstel wijzigingswet financiële markten 2016.

In dit wetsvoorstel wordt in het tweede lid van artikel 24 de afkoelingsperiode voor externe accountants die verantwoordelijk zijn voor de wettelijke periode verlengd van twee jaar naar drie jaar, zodat deze termijn in overeenstemming wordt gebracht met de verordening. De vereiste afkoelperiode geldt voor alle externe accountants die verantwoordelijk zijn voor de wettelijke controle. Dit is minimaal de voor de controle (mede)verantwoordelijke externe accountant, maar kan ook andere externe accountants betreffen, te weten sleutelfiguren van het bij de controleopdracht betrokken accountantsteam.

O

Artikel 24a komt te vervallen, aangezien de normen uit dit artikel ook zijn opgenomen in artikel 6 van de verordening die rechtstreekse werking zal hebben.

P

Het eerste lid van artikel 5 van de verordening bevat een lijst met verboden diensten. Op grond van deze bepaling is het voor een accountantsorganisatie die de wettelijke controle bij een OOB verricht en de netwerkonderdelen van die accountantsorganisatie verboden om de daarin genoemde diensten te verlenen aan de OOB en de gelieerde entiteiten van de OOB die in een lidstaat zijn gevestigd. Op grond van artikel 5, tweede lid, van de verordening mogen lidstaten de lijst met verboden diensten uitbreiden teneinde de onafhankelijkheid van de accountantsorganisatie verder te versterken.

In artikel 24b Wta is thans een strikte en heldere scheiding tussen wettelijke controle en andere werkzaamheden opgenomen. Op grond van dit artikel is het verboden om naast controlediensten, andere werkzaamheden te verrichten voor de OOB en bepaalde gelieerde entiteiten van de OOB. Ten aanzien van de vraag welke diensten zijn verboden, wordt voorgesteld om deze strikte scheiding van controle en advies te behouden.

Het verbod van artikel 5, eerste lid, werkt rechtstreeks door in het Nederlandse recht. Het voorgestelde artikel 24b van de Wta, brengt tot uitdrukking in welke gevallen, in aanvulling op het verbod van artikel 5, van de verordening, de strengere Nederlandse regels van toepassing zijn. Het eerste lid van artikel 24b bevat een verbod voor de accountantsorganisatie die wettelijke controles verricht bij een OOB, om naast controlediensten andere werkzaamheden te verrichten voor de OOB, gelieerde entiteiten van de OOB die in Nederland zijn gevestigd of gelieerde entiteiten van de OOB die zijn gevestigd in een staat die geen lidstaat is. In het tweede lid wordt onder meer tot uitdrukking gebracht dat de accountantsorganisatie geen wettelijke controles mag verrichten bij een OOB wanneer een netwerkonderdeel van de accountantsorganisatie dat in Nederland is gevestigd, andere werkzaamheden verricht voor de OOB of gelieerde entiteiten van de OOB die in Nederland zijn gevestigd.

Het ruimere verbod van artikel 24b van de Wta is niet van toepassing op werkzaamheden die accountantsorganisaties of hun Nederlandse



netwerkonderdelen verrichten voor gelieerde entiteiten van de OOB die in een andere lidstaat zijn gevestigd. In een dergelijk geval geldt het verbod van artikel 5, eerste lid, van de verordening.

Ten aanzien van werkzaamheden die netwerkonderdelen van de accountantsorganisatie verrichten voor gelieerde entiteiten van de OOB, zoals bedoeld in artikel 24b, derde lid, onderdeel b, van de Wta, die zijn gevestigd in een staat die geen lidstaat is, geldt de regeling zoals opgenomen in artikel 5, vijfde lid, van de verordening. Voor werkzaamheden die netwerkonderdelen van de accountantsorganisatie die in Nederland zijn gevestigd, verrichten voor gelieerde entiteiten van de OOB, zoals bedoeld in artikel 24b, derde lid, onderdeel a, van de Wta, gelden de striktere regels van artikel 24b.

## Q

Op grond van het gewijzigde artikel 26 van de richtlijn moeten de wettelijke controles worden uitgevoerd met inachtneming van de van de internationale controlestandaarden die zijn goedgekeurd door de Europese Commissie. De internationale controlestandaarden die hier worden bedoeld zijn de International Standards on Auditing (ISAs), de International Standard on Quality Control 1 (ISQC 1) en andere daarmee verband houdende standaarden die zijn uitgebracht door de International Federation of Accountants (IFAC) via de International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), voor zover zij relevant zijn voor wettelijke controles van jaarrekeningen. Deze internationale standaarden zijn, nadat ze zijn goedgekeurd door de Europese Commissie, rechtstreeks van toepassing. Dit wordt geregeld in een nieuw onderdeel a in artikel 25 van de Wta.

Het nieuwe tweede lid van artikel 21 van de richtlijn stelt eisen aan de professioneel-kritische instelling van externe accountants en de accountantsorganisaties waar zij werkzaam zijn. Gelet hierop wordt in artikel 25, onderdeel b, ingevoegd dat een externe accountant tevens dient te voldoen aan bij of krachtens algemene maatregel van bestuur te stellen regels terzake van zijn professioneel-kritische instelling. Deze professioneel kritische instelling dient gedurende de gehele controle behouden te blijven, door te onderkennen dat er sprake kan zijn van een afwijking van materieel belang als gevolg van feiten of gedragingen die wijzen op onregelmatigheden, met inbegrip van fraude of fouten, ongeacht eerdere ervaringen van de externe accountant of de accountantsorganisatie met de eerlijkheid en integriteit van het management van de controlecliënt en van de met het bestuur van de controlecliënt belaste personen.

Deze professioneel-kritische instelling geldt in het bijzonder bij de beoordeling van schattingen van het management met betrekking tot reële waarden, de waardevermindering van activa, voorzieningen en toekomstige kasstromen die relevant zijn voor het vermogen van de controlecliënt tot continuïteit van het bedrijf.

De richtlijn en daarmee tevens de Wta verstaan onder een professioneel-kritische instelling een houding die een onderzoekende geest, alertheid op omstandigheden die kunnen wijzen op mogelijke afwijkingen als gevolg van fouten of fraude en een kritische beoordeling van de controle-informatie omvat.

In artikel 25a Wta worden de onafhankelijkheidseisen uit het eerste en derde lid van artikel 22 van de richtlijn geïmplementeerd, voor wat betreft de onafhankelijkheid van de externe accountant.

Het eerste lid van artikel 25 implementeert de derde alinea van artikel 22, eerste lid, van de richtlijn. Het artikel bevat vergelijkbare normen als artikel 19 ter zake van de onafhankelijkheid van accountantsorganisaties. Voor een

meer uitgebreide toelichting wordt verwezen naar de toelichting bij artikel 19.

R

In artikel 26, vijfde lid, werd in de laatste volzin bepaald dat de betreffende vertrouwelijke gegevens of inlichtingen niet worden verstrekt aan toezichthoudende instanties. Deze voorwaarde komt te vervallen in verband met de implementatie van artikel 23, vijfde lid, tweede alinea, van de richtlijn. In de betreffende alinea wordt bepaald dat een accountantsorganisatie en externe accountant die een wettelijke controle verrichten van een controlecliënt die effecten heeft uitgegeven in een derde land of die deel uitmaakt van een groep die verplichte geconsolideerde financiële overzichten publiceert in een derde land, in zijn of haar bezit zijnde controle- of andere documenten die betrekking hebben op de controle, mag overdragen aan de bevoegde autoriteiten in de betrokken derde landen, waarbij wel voldaan dient te worden aan de voorwaarden van artikel 47 van de richtlijn. Gelet op het feit dat de richtlijn dus informatieoverdracht aan toezichthoudende instanties toestaat onder bepaalde voorwaarden, dient de laatste zin van het vijfde lid van artikel 26 te vervallen. De betreffende alinea in de richtlijn zal verder geïmplementeerd worden in het Bta.

S

In artikel 29a wordt artikel 22bis van de richtlijn geïmplementeerd. Het artikel houdt in dat degene die als externe accountant verantwoordelijk is geweest voor het uitvoeren van een wettelijke controle bepaalde functies bij die controlecliënt niet mag aanvaarden dan nadat een periode van ten minste een jaar is verstreken sinds hij zijn werkzaamheden als externe accountant bij die controlecliënt heeft beëindigd.

De functies waar het omgaat zijn functies als beleidsbepalers, een functie als lid van een lid van het auditcomité of een orgaan met gelijksoortige taken, of een functie als lid van een toezichthoudend orgaan, zoals bijvoorbeeld een raad van commissarissen. In artikel 22bis, eerste lid, onderdeel c, wordt gesproken over functies als lid van een leidinggevend orgaan dat niet bij het dagelijks bestuur betrokken is. Dit zijn tevens beleidsbepalers als bedoeld in het eerste lid, onderdeel a, van artikel 29a. Het betreft personen die feitelijk substantiële invloed uitoefenen op het beleid of de besluitvorming gericht op de langetermijnstrategie van de controlecliënt. Dit zou kunnen blijken uit statuten, reglementen, (aandeelhouders) overeenkomsten, interne afspraken of uit feitelijke omstandigheden.

Ingevolge het tweede lid bedraagt de periode gedurende welke geen functies aanvaard mogen worden ten minste twee jaren indien sprake is van een wettelijke controle van een OOB.

Handelen in strijd met deze bepaling levert in elk geval strijd op met de Wet op de economische delicten (zie artikel 1, onderdeel 2), maar in geval van overtreding van deze bepaling door een RA of een AA zal ook een klacht kunnen worden ingediend bij de accountantskamer tegen het handelen van deze (toenmalige) externe accountant op grond van artikel 31, eerste lid, van de Wta.

T

Artikel 47 wordt gewijzigd in verband met de aanpassing van de definitie van *persoon die geen beroepsbeoefenaar is* in de richtlijn en de wijziging van artikel 32, derde lid van de richtlijn. Nieuw in deze definitie is dat de

betreffende persoon ook gedurende de periode dat hij betrokken is bij het beheer van het stelsel van publiek toezicht onafhankelijk dient te zijn ten opzichte van accountantsorganisaties. Dit is verwerkt in alle onderdelen van artikel 47, eerste lid.

Ook is in voormelde definitie opgenomen dat de betreffende persoon geen lid mag zijn geweest van het administratieve orgaan van de accountantsorganisatie. Dit vereiste wordt opgenomen in onderdeel b. Bovendien wordt zowel vereist dat de betreffende persoon geen stemrechten mag hebben in een accountantsorganisatie als geen deel uit mag maken van het bestuur van een accountantsorganisatie. Deze vereisten worden geïmplementeerd in de onderdelen c en d. Het gewijzigde artikel 32, derde lid, van de richtlijn bepaalt dat alle personen die betrokken zijn bij het uitvoeren van wettelijke controles geen lid van het bestuur van de bevoegde autoriteit mogen zijn. Voorheen gold dat een minderheid van het bestuur kon bestaan uit beroepsbeoefenaars. Het voorgestelde nieuwe eerste lid van artikel 47 verwerkt het nieuwe vereiste.

U

Het voorstelde artikel 48a, eerste lid, verwerkt artikel 29, eerste lid, onderdeel h, van de richtlijn. Kwaliteitsbeoordelingen dienen ten minste om de zes jaar plaats te vinden. Deze frequentie kan echter verhoogd worden als er signalen zijn dat een beoordeling noodzakelijk is. De AFM houdt risicogeoriënteerd toezicht hetgeen betekent dat zij op basis van een risicoanalyse bepaalt of een kwaliteitsbeoordeling noodzakelijk is. Hierdoor kan ook vaker dan eenmaal in de zes jaar een kwaliteitsbeoordeling plaatsvinden.

Daarnaast verwerkt dit artikel artikel 29, eerste lid, onderdeel k, en derde lid, van de richtlijn. Op grond van onderdeel k geldt dat iedere beoordeling passend en evenredig is ten opzichte van de schaal en complexiteit van de activiteit van de accountantsorganisatie. Het nieuwe vierde lid voegt daaraan toe dat, voor zover de beoordeelde accountantsorganisatie wettelijke controles heeft verricht bij middelgrote ondernemingen, er rekening mee gehouden moet worden dat de internationale controlestandaarden worden toegepast op een wijze die evenredig is met de omvang en complexiteit van de activiteiten van de controlecliënt.

V

Het gewijzigde artikel 29, tweede lid, van de richtlijn bevat specifieke eisen die worden gesteld aan de personen die belast zijn met het toezicht op de naleving van de bij en krachtens de wet gestelde regels. Dit is verwerkt in het voorgestelde artikel 49a. De hierboven genoemde personen moeten over voldoende deskundigheid beschikken om de beoordeling te kunnen uitvoeren. De beoordeling of sprake is van voldoende deskundigheid dient uiteraard te hebben plaatsgevonden voordat de betreffende persoon als beoordelaar aan het werk gaat. Ook vereist de richtlijn dat deze personen drie jaar voorafgaand aan de beoordeling niet betrokken waren bij de te beoordelen accountantsorganisatie. Artikel 29, tweede lid, onderdeel c, van de richtlijn bepaalt voorts dat een persoon die belast is met de beoordeling van een accountantsorganisatie voorafgaand aan zijn aanwijzing tegenover de AFM verklaart dat er geen belangenconflicten bestaan tussen hem en de te beoordelen accountantsorganisatie.

W

In een nieuw artikel 51a wordt geregeld dat de AFM belast is met de uitvoering en handhaving van de verordening.

X, Y, Z en EE

Op grond van artikel 30, eerste lid, van de richtlijn, dient te worden toegevoegd dat sancties ook op grond van overtreding van de verordening kunnen worden opgelegd. Dat is in de betreffende artikelen verwerkt.

AA

Artikel 57 verwerkt artikel 30bis, eerste lid, onderdeel e, van de richtlijn. Het artikel geeft de bevoegdheid aan de AFM om een voorlopig verbod op te leggen aan de in het artikel genoemde personen om een functie bij een accountantsorganisatie of OOB te bekleden. Bij toepassing van dit artikel kan gedacht worden aan gevallen van recidive en fraude.

Het voorgestelde artikel 58 verwerkt artikel 38, derde lid, van de richtlijn, dat bepaalt dat de bevoegde autoriteit de bevoegdheid dient te hebben om bij een nationale rechtbank een procedure in te kunnen leiden voor het ontslag van de accountantsorganisatie. Indien de AFM een besluit neemt als bedoeld in dit artikel, staat een bestuursrechtelijke rechtsgang open. De richtlijn licht niet toe wat moet worden verstaan onder *goede gronden*. Nu het hier gaat om een ingrijpende maatregel, moet worden gedacht aan een zodanige overtreding van de wet of de verordening, die onverwijfde beëindiging van de opdracht rechtvaardigt.

BB

De wijzigingen van artikel 63f, tweede lid, houden verband met de aanpassing van artikel 36, vierde lid, onderdelen b en c, van de richtlijn. De AFM kan weigeren om gegevens en inlichtingen te verstrekken indien tegen dezelfde accountants met betrekking tot dezelfde handelingen reeds een strafrechtelijke procedure is ingesteld. Ook kan de AFM het verstrekken van gegevens en inlichtingen weigeren indien tegen dezelfde accountants ten aanzien van dezelfde handelingen reeds een klacht is ingediend bij de accountantskamer.

Het nieuwe vierde lid verwerkt artikel 31, derde lid, van de verordening. Op grond van deze bepaling kan de AFM samenwerken met de toezichthoudende instanties van andere lidstaten bij het verrichten van bepaalde kwaliteitsbeoordelingen. De AFM kan in een dergelijk geval vertrouwelijke gegevens en inlichtingen verstrekken aan de toezichthoudende instantie van een andere lidstaat tenzij een dergelijke verstrekking gevaar zou kunnen opleveren voor de Nederlandse soevereiniteit, nationale veiligheid of openbare orde. Artikel 31, derde lid, van de verordening heeft een andere reikwijdte dan artikel 36 van de richtlijn, als verwerkt in artikel 63f, tweede lid. De uitwisseling van informatie, als bedoeld in artikel 31, derde lid, van de verordening heeft alleen betrekking op kwaliteitsbeoordelingen van accountantsorganisaties of auditkantoren die aanzienlijke activiteiten ontplooiën in een andere lidstaat. Het vierde lid van artikel 63f bepaalt dat de voorwaarden voor uitwisseling van gegevens en inlichtingen, als opgenomen in het tweede lid, niet gelden bij uitwisseling van gegevens en inlichtingen op grond van artikel 31, derde lid, van de verordening. In een dergelijk geval gelden de voorwaarden zoals opgenomen in de verordening.

CC

Artikel 63j verwerkt artikel 47, tweede lid, van de richtlijn. De wijziging in artikel 63j, derde lid, onderdeel a, beoogt een verschrijving te herstellen. Op grond van artikel 63j, derde lid, onderdeel b (nieuw), kan de AFM weigeren om gegevens en inlichtingen te verstrekken aan een toezichthoudende instantie van een derde land, indien daarmee de bescherming van de commerciële belangen van de controlecliënt, met inbegrip van zijn intellectuele eigendomsrechten, in het gedrang komt. Onderdelen c en d houden verband met de aanpassing van artikel 47, tweede lid, onderdeel d, van de richtlijn. De AFM kan weigeren om gegevens en inlichtingen te verstrekken overeenkomstig artikel 63j van de Wta indien met betrekking tot dezelfde handelingen reeds een strafrechtelijke procedure is ingesteld tegen dezelfde accountantsorganisatie of andere personen. Daarbij valt te denken aan personen die betrokken zijn bij de accountantsorganisatie, zoals de (externe) accountants, die betrokken zijn bij een dossier, maar ook beleidsbepalers en personen die zeggenschap hebben over een accountantsorganisatie. Ook kan de AFM het verstrekken van gegevens en inlichtingen weigeren indien tegen dezelfde accountants ten aanzien van dezelfde handelingen reeds een klacht is ingediend bij de accountantskamer.

Het vijfde lid verwerkt artikel 36, eerste lid, van de verordening. Op grond van artikel 36, eerste lid, van de verordening, kan de AFM samenwerkingsovereenkomsten voor de uitwisseling van gegevens en inlichtingen aangaan met toezichthoudende instanties van derde landen. De samenwerkingsovereenkomsten onder artikel 36 van de verordening hebben een andere reikwijdte dan de samenwerkingsovereenkomsten die de AFM kan sluiten voor de uitwisseling van vertrouwelijke gegevens en inlichtingen op grond van artikel 47, eerste lid, onderdeel d, van de richtlijn, zoals verwerkt in artikel 63j, tweede lid, onderdeel d. Artikel 63j, vijfde lid, regelt dat het eerste tot en met vierde lid, met uitzondering van het tweede lid, onderdeel c, niet van toepassing is op de uitwisseling van gegevens en inlichtingen in overeenstemming met artikel 36, eerste lid, van de verordening. In een dergelijk geval gelden de voorwaarden zoals opgenomen in de verordening. Het tweede lid, onderdeel c, is wel van toepassing, hetgeen inhoudt dat de AFM slecht tot overdracht van persoonsgegevens mag overgaan indien de overdracht in overeenstemming met de Wet bescherming persoonsgegevens geschiedt.

DD

Het voorgestelde nieuwe artikel 63l verwerkt het nieuwe artikel 30 septies van de richtlijn. Op grond van het eerste lid van het eerstgenoemde artikel verstrekt de AFM aan het Comité van Europese auditors-toezichthouders (Ceaob) de in dat lid genoemde informatie, op geaggregeerd niveau. Verder meldt de AFM aan het Ceaob, op grond van het tweede lid, alle tijdelijke doorhalingen van accountants in het register alsmede alle voorlopige verboden die zijn opgelegd op grond van artikel 56b.

Het voorgestelde nieuwe artikel 63m verwerkt het nieuwe lid 4bis van artikel 36 van de richtlijn. Artikel 63b, eerste lid, is van overeenkomstige toepassing op de verstrekking van vertrouwelijke gegevens aan de betreffende Europese instanties.

FF, GG, HH

De voorgestelde wijzigingen voorzien in de implementatie van het nieuwe artikel 30 quater van de richtlijn. De AFM is ingevolge artikel 67, eerste lid, en 68 verplicht besluiten tot het opleggen van bestuurlijke boetes openbaar

te maken. Daarnaast is de AFM verplicht, op grond van artikel 69, eerste lid, om een besluit tot het opleggen van een last onder dwangsom openbaar te maken wanneer een dwangsom wordt verbeurd. Uit het voorgestelde gewijzigde vierde lid van artikel 67 blijkt in welke gevallen dit anoniem moet gebeuren. Publicatie dient bijvoorbeeld anoniem plaats te vinden als door de toezichthouder kan worden vastgesteld dat bij volledige openbaarmaking sprake zou zijn van disproportionele schade voor de betrokken partijen. Behalve publicatie van het besluit zelf ingevolge het eerste lid, bepaalt artikel 67, vijfde lid, tevens dat informatie moet worden gepubliceerd over de eventueel gezochte rechtsbescherming tegen het besluit. Publicatie hiervan door de AFM moet resulteren in een actueel inzicht in de stand van de procedure. Dit geldt zowel voor als na het onherroepelijk worden van het besluit tot oplegging van de boete. In het eerste geval moet voor het publiek helder zijn waarom het besluit nog niet onherroepelijk is en in welk stadium een eventueel bezwaar- of beroepsprocedure zich bevindt. In het tweede geval moet conform de verplichting in artikel 30 quater, eerste lid, van de richtlijn kenbaar zijn dat het besluit onherroepelijk is geworden en welk bezwaar- beroepsprocedure daaraan eventueel vooraf is gegaan.

### **Artikel II Wet op het accountantsberoep**

In verband met implementatie van de richtlijn en de inwerkingtreding van de verordening wordt een definitie voor de verordening ingevoegd in de Wta. Als gevolg hiervan dient de definitie van "wettelijke controle" in artikel 1 van de Wet op het accountantsberoep die verwijst naar de definitie in de Wta aangepast te worden, zodat verwezen wordt naar de juiste vindplaats van de betreffende definitie. Ook wordt in de definitie van accountantsorganisatie verduidelijkt dat wordt verwezen naar de definitie zoals opgenomen in het eerste lid van artikel van de Wta.

### **Artikel III Wet tuchtspraak accountants**

Het gewijzigde artikel 2, eerste lid, onderdeel d, van de Wet tuchtspraak accountants verwerkt artikel 30bis, eerste lid, onderdeel c van de richtlijn. Op grond van artikel 2, eerste lid, onderdeel d, van de Wet tuchtspraak accountants heeft de Accountantskamer de bevoegdheid om de inschrijving van de accountant in de registers voor ten hoogste één jaar door te halen. Nu op grond van de aanhef van artikel 30 bis, eerste lid, van de richtlijn de bevoegde autoriteit de bevoegdheid moet hebben om een inschrijving door te halen tot een maximum van drie jaar – een zwaardere sanctie dan de doorhaling tot ten hoogste één jaar - moet artikel 2, eerste lid, onderdeel d, van de Wet tuchtspraak accountants hierop worden aangepast. Op grond van artikel 30bis, eerste lid, onderdeel c, van de richtlijn dient de AFM de bevoegdheid te hebben om een voorlopig verbod om wettelijke controles te verrichten van maximaal drie jaar op te leggen aan een accountantsorganisatie. Deze bepaling behoeft geen implementatie aangezien de AFM deze bevoegdheid reeds heeft. Zij kan immers de vergunning intrekken of aan de vergunning beperkingen verbinden.

### **Artikel IV Burgerlijk wetboek**

Artikel 28 van de richtlijn over de controleverklaring is vervangen. Er worden twee nieuwe vereisten aan de controleverklaring toegevoegd. Ten eerste dient de accountant eventuele materiële onzekerheden te melden die verband houden met gebeurtenissen of omstandigheden die mogelijk aanzienlijke twijfel doen rijzen over het vermogen van de entiteit om haar

bedrijfsactiviteiten voort te zetten. De reden die hieraan ten grondslag ligt is dat, hoewel de primaire verantwoordelijkheid voor het verstrekken van financiële informatie moet liggen bij het bestuur van de controlecliënt, er een rol is weggelegd voor externe accountants en accountantsorganisaties om het bestuur actief te bevragen vanuit het perspectief van een gebruiker. Om de kwaliteit van controles te verbeteren, is het van belang dat de professioneel-kritische instelling van externe accountants en accountantsorganisaties ten aanzien van de gecontroleerde entiteit wordt versterkt. De accountant zal derhalve moeten beoordelen of er omstandigheden zijn die maken dat er sprake is van een materiële onzekerheid omtrent het vermogen van de gecontroleerde entiteit om de continuïteitsveronderstelling te kunnen blijven handhaven. Voorgesteld wordt om deze bepaling te implementeren door aan artikel 2:393 lid 5 een nieuw onderdeel g toe te voegen. Voor de formulering is aangesloten bij artikel 2:384 lid 3 BW, waarin de continuïteitsveronderstelling (*going concern*-beginsel) is opgenomen. De richtlijn vereist ook dat de vestigingsplaats van de externe accountant of de accountantsorganisatie in de accountantsverklaring wordt opgenomen. Dit vereiste wordt geïmplementeerd in een nieuw onderdeel h van art. 2:393 lid 5 BW. Ingevolge de laatste zin van het tweede lid van artikel 28 van de richtlijn is er ruimte om nationaal aanvullende regels te stellen met betrekking tot de inhoud van de controleverklaring. Ook de verordening biedt in de laatste zin van het tweede lid van artikel 10 deze ruimte voor de accountantsverklaring voor OOB's. Op dit moment zijn er geen aanvullende vereisten voor de accountantsverklaring voorzien.

#### **Artikel V Wet bekostiging financieel toezicht**

In dit artikel worden verwijzingen naar de richtlijn 2006/43/EG in bijlage I bij de wet vervangen door verwijzingen naar de richtlijn. De richtlijn introduceert de inschrijving van auditkantoren uit andere lidstaten. In dit artikel wordt tevens het in rekening brengen van de bekostiging van het financieel toezicht bij deze auditkantoren geregeld.

#### **Artikel VII inwerkingtreding**

Het tijdstip van inwerkingtreding van het wetsvoorstel wordt bij koninklijk besluit bepaald en kan voor verschillende artikelen of onderdelen daarvan verschillend worden vastgesteld. De wijzigingen moeten conform de richtlijn uiterlijk op 17 juni 2016 in werking treden. Ook de verordening treedt rechtstreeks in werking op 17 juni 2016.

De Minister van Financiën,