

207. Het Wetsvoorstel aanvullende maatregelen accountantsorganisaties: in het publiek belang?

LARS IN 'TVELD

Met de inwerkingtreding van de Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta) op 1 oktober 2006 is het toezicht op accountantsorganisaties bij de Stichting Autoriteit Financiële Markten (AFM) belegd. Afgelopen najaar bestond het op grond van de Wta door de AFM uitgeoefende toezicht op accountantsorganisaties dan ook tien jaar. Gevierd is dit jubileum niet. Voor een uitbundige viering van een decennium publiekrechtelijk toezicht op accountantsorganisaties bestond – en bestaat – geen aanleiding,¹ de accountancysector en het toezicht daarop beleven – nog steeds – roerige tijden.²

1. Inleiding

Dat de accountancysector geen rust wordt gegund, wordt nog eens bevestigd met het – na enige vertraging³ – begin dit jaar aan de Tweede Kamer gezonden wetsvoorstel Wet aanvullende maatregelen accountantsorganisaties⁴ (het Wetsvoorstel) en de daarbij horende memorie van toelichting⁵ (de Memorie van Toelichting). Met het Wetsvoorstel is uitvoering gegeven aan het in het najaar van 2014 door de minister kenbaar gemaakte voornemen om, mede gelet op de ernst van bevindingen van de AFM in het onderzoek naar de kwaliteit van de wettelijke controles door de Big 4-accountantsorganisaties⁶ (de Big 4), aanvullende (wettelijke) maatregelen te nemen.⁷

In deze bijdrage sta ik stil bij de in het Wetsvoorstel opgenomen maatregelen. Daarbij richt ik mij primair

op de gevolgen van het Wetsvoorstel voor de praktijk van accountants(organisaties). Daartoe bespreek ik in paragraaf 2 de achtergrond van het Wetsvoorstel en enkele recente ontwikkelingen rondom (het toezicht op) accountants(organisaties). Vervolgens behandel ik in paragraaf 3 enkele van de in het Wetsvoorstel opgenomen maatregelen. Ik sluit in paragraaf 4 af met aanbevelingen voor de accountancypraktijk en de wetgever.

2. Achtergrond

Op 25 september 2014 is een drietal belangwekkende rapporten over het accountantsberoep gepubliceerd. Die dag publiceerde de AFM de uitkomsten van het door haar verrichte onderzoek naar de kwaliteit van de door de Big 4 verrichte wettelijke controles.⁸ De Werkgroep toekomst accountantsberoep (de Werkgroep) presenteerde een rapport met daarin maatregelen ter verbetering van de kwaliteit en onafhankelijkheid van de accountantscontrole.⁹ En onderzoekers van de Erasmus Universiteit Rotterdam, waarvan ik er overigens zelf een was, kwamen met de onderzoeksresultaten van een evaluatie van de Wta.¹⁰ Gesproken werd over *Freaky Thursday* voor het accountantsberoep.¹¹ De minister reageerde op de publicaties van deze rapporten met het kenbaar maken van zijn voorne-

1 Hier past de nuancering dat de invoering van onafhankelijk, publiekrechtelijk toezicht op accountantsorganisaties door de AFM over het algemeen als positief is ervaren. Zie E.V.A. Eijkelenboom & J.B.S. Hijink, *Bouwen aan vertrouwen, evaluatie van de Wet toezicht accountantsorganisaties ('Wta')*, Den Haag: BJu 2014, p. 24-25.

2 Zie o.a. P.M. van der Zanden & J.B.S. Hijink, 'De accountantsprofessie anno 2012. Een schets van de ontwikkelingen, kansen en bedreigingen rondom een beroepsgroep in de vuurlinie', *TvJ* 2012, nr. 1, p. 4-13.

3 Aanvankelijk was het de bedoeling de aanvullende maatregelen gelijktijdig met de omzetting van Richtlijn 2014/56/EU (Audit Richtlijn) en Verordening (EU) nr. 537/2014 (Audit Verordening) te behandelen. Omdat de reacties op het ter consultatie gelegde concept van het Wetsvoorstel aanleiding gaven tot nader overleg en bestudering, kondigde de minister aan het wetsvoorstel in te dienen in het najaar van 2016. Zie *Kamerstukken II 2015/16*, 33 977, 14. Blijkens het indienen van het Wetsvoorstel in februari van dit jaar, bleek ook die toezegging te ambitieus.

4 *Kamerstukken II 2016/17*, 34 677, 2.

5 *Kamerstukken II 2016/17*, 34 677, 3.

6 Deloitte Accountants B.V., Ernst & Young Accountants LLP, KPMG Accountants N.V. en PricewaterhouseCoopers Accountants N.V.

7 Zie *Kamerstukken II 2014/15*, 33 977, 2, p. 3.

8 Zie het rapport 'Uitkomsten onderzoek kwaliteit wettelijke controles Big 4-accountantsorganisaties' van 25 september 2014, te raadplegen op www.afm.nl.

9 Zie het rapport 'In het Publiek Belang. Maatregelen ter verbetering van de kwaliteit en onafhankelijkheid van de accountantscontrole', te raadplegen op <http://toekomst.nba.nl>.

10 Zie E.V.A. Eijkelenboom & J.B.S. Hijink, *Bouwen aan vertrouwen, evaluatie van de Wet toezicht accountantsorganisaties ('Wta')*, Den Haag: BJu 2014. Tevens opgenomen als bijlage bij *Kamerstukken II 2014/15*, 33 977, 2.

11 Zie *Het Financieele Dagblad* d.d. 24 september 2014 ('Freaky Thursday voor accountants').

men om aanvullende wettelijke maatregelen te nemen.¹² Met het indienen van het Wetsvoorstel heeft de minister – ruim twee jaar na aankondiging – uitvoering gegeven aan dit voornemen.

Mede naar aanleiding van een van de wensen van de minister en de Werkgroep om de implementatie en werking van de door de Werkgroep voorgestelde verbetermaatregelen door de AFM te laten toetsen,¹³ is door de AFM in 2015 een themaonderzoek uitgevoerd naar de ingezette verandering van accountantsorganisaties die beschikken over een vergunning die mede strekt tot het verrichten van wettelijke controles bij organisaties van openbaar belang als bedoeld in artikel 1 lid 1 onderdeel I van de Wta (de OOB-accountantsorganisaties). De conclusie van het naar aanleiding van dit onderzoek gepubliceerde rapport luidde dat de onderzochte OOB-accountantsorganisaties serieuze stappen hebben gezet om fundamenteel te veranderen en te verbeteren, maar dat op onderdelen nog inzet nodig is om aan alle verwachtingen van de AFM te kunnen voldoen.¹⁴ Tevens kondigde de AFM een vervolgonderzoek naar de werking en naleving van de verbetermaatregelen door OOB-accountantsorganisaties aan, waarvan zij de resultaten in 2016 zou publiceren. Daarnaast sprak de AFM de verwachting uit in 2016 de resultaten van een vervolgonderzoek naar de kwaliteit van de wettelijke controles van de Big 4 te zullen publiceren. Dat onderzoek is de opvolger van het eerder aangehaalde onderzoek van de AFM dat zij in 2014 publiceerde. De resultaten van het themaonderzoek en het onderzoek naar de kwaliteit van de wettelijke controles door de Big 4 zijn, ondanks de aankondiging van de AFM deze in 2016 te zullen publiceren, op het moment van schrijven nog niet beschikbaar.

Naast de toetsing door de AFM is in 2015 een Monitoring Commissie Accountancy (de Monitoring Commissie) ingesteld met als doel de invoering en werking van de door de Werkgroep voorgestelde maatregelen te beoordelen en – waar noodzakelijk – aanvullingen en aanpassingen voor te stellen.¹⁵ Met het instellen van de Monitoring Commissie is voldaan aan maatregel 9.1 van de Werkgroep. Ruim een jaar na haar installatie publiceerde de Monitoring Commissie haar eerste bevindingen.¹⁶ De tendens van het door de Monitoring Commissie gepubliceerde rapport is dat het (alleen) implementeren van de door de Werkgroep voorgestelde maatregelen niet voldoende is om de (echte) zogenoemde *wicked problems* of ‘hete aardappelen’ van de accountancysector – “problemen, vraagstukken, onder-

werpen of thema’s die zeer moeilijk of niet bespreekbaar dan wel oplosbaar zijn”¹⁷ – aan te pakken.¹⁸ De Monitoring Commissie beval dan ook aan werk te maken van deze fundamentele problemen en vraagstukken. De Monitoring Commissie kondigde tevens aan dat zij in 2017 zal komen met een vervolgrapport waarin zij onder andere aandacht zal besteden aan de opvolging van de in haar eerste rapport opgenomen aanbevelingen en het bestaan en de werking van de door de Werkgroep voorgestelde maatregelen. Niet helemaal duidelijk is hoe dit onderzoek zich verhoudt tot het themaonderzoek dat de AFM heeft aangekondigd. Evenmin is duidelijk op welke wijze (de onduidelijkheid met betrekking tot) deze monitoringhetze rondom het accountantsberoep daadwerkelijk zal bijdragen aan een verbetering van de kwaliteit van de wettelijke controles en uiteindelijk zal leiden tot een duurzaam en gerechtvaardigd vertrouwensherstel in het accountantsberoep.¹⁹

3. Het Wetsvoorstel

Het reeds naar aanleiding van *Freaky Thursday* aangekondigde en pas begin dit jaar ingediende Wetsvoorstel bevat een zevental maatregelen. Dit zevental laat zich onderverdelen in drie categorieën. In deze paragraaf behandel ik achtereenvolgens de maatregelen die zijn gericht op (het versterken van) de governance van accountantsorganisaties (par. 3.1), de maatregelen die betrekking hebben op het door de AFM op grond van de Wta te houden toezicht op accountantsorganisaties (par. 3.2) en overige maatregelen die zich naar hun aard niet onder een van voornoemde categorieën laten onderverdelen (par. 3.3).

3.1. Maatregelen gericht op (het versterken van) de governance van accountantsorganisaties

Het Wetsvoorstel introduceert een verplichting voor OOB-accountantsorganisaties tot het invoeren van een stelsel van onafhankelijk intern toezicht op het beleid en de algemene gang van zaken van de accountantsorganisatie (het Intern Toezichtstelsel).²⁰ Het Intern Toezichtstelsel omvat ten minste een orgaan dat is belast met het interne toezicht (het Intern Toezichtorgaan). Het Intern Toezichtorgaan moet bestaan uit ten minste drie natuurlijke personen die alle onafhankelijk zijn ten opzichte van de personen die het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie bepalen (de Dagelijks Beleidsbepalers), waaronder de leden van het bestuur en de personen die stemrechten in de accountantsorganisatie houden. Het Intern Toezichtorgaan is verant-

12 Zie *Kamerstukken II 2014/15*, 33 977, 2, p. 3.

13 Zie *Kamerstukken II 2014/15*, 33 977, 2, p. 3 resp. maatregel 9.2 van de Werkgroep. Zie voorts p. 6 van het ‘Dashboard 2015. Verandering en Verbetermaatregelen OOB-accountantsorganisaties’, te raadplegen op www.afm.nl (het ‘AFM-Dashboard 2015’).

14 Zie p. 11 van het AFM-Dashboard 2015.

15 Zie het rapport ‘Veranderen in het Publiek Belang’, te raadplegen op www.monitoringaccountancy.nl (het ‘Monitoring Commissie Rapport’), p. 10 en 37.

16 Zie het Monitoring Commissie Rapport.

17 Zie p. 13 van het Monitoring Commissie Rapport.

18 Zie p. 7-8 van het Monitoring Commissie Rapport.

19 Zie ook M.L. Schönau, ‘Monitoring mania en andere wicked problems’, *TvJ* 2016, nr. 5/6, p. 111.

20 In deze bijdrage laat ik buiten beschouwing de verplichting voor OOB-accountantsorganisaties die onderdeel uitmaken van een netwerk, in welk geval het Intern Toezichtstelsel zodanig moet worden ingericht dat het ook betrekking heeft op het binnen het netwerk hiërarchisch hoogste netwerkonderdeel met zetel in Nederland dat invloed uitoefent op het beleid van de accountantsorganisatie (art. 22a lid 2 Wta van het Wetsvoorstel).

woordelijk voor het toezicht op het stelsel van kwaliteitsbeheersing als bedoeld in artikel 18 Wta, staat de Dagelijks Beleidsbepalers met raad ter zijde en is bevoegd de Dagelijks Beleidsbepalers te schorsen en te ontslaan. Daarnaast is het Intern Toezichtsorgaan, behoudens in die gevallen dat het structuurregime op de accountantsorganisatie van toepassing is, bevoegd een (repeterende) voordracht te doen voor de benoeming van de Dagelijks Beleidsbepalers. Ten slotte is met de recent ter consultatie neergelegde conceptversie van het Besluit aanvullende maatregelen accountantsorganisaties in een nieuw artikel 34e Bta voorgesteld de leden van het Intern Toezichtsorgaan te verplichten zich bij de vervulling van hun taak te richten naar het belang van de accountantsorganisatie en de met haar verbonden onderneming, met inachtneming van het publieke belang om de kwaliteit van wettelijke controles te borgen.²¹

Met de invoering van een Intern Toezichtstelsel en een Intern Toezichtsorgaan dat aan een aantal duidelijk omschreven vereisten voldoet, is beoogd (meer) waarborgen te bieden voor een langetermijnbeleid van de OOB-accountantsorganisatie dat is gericht op het effectief doorvoeren van noodzakelijke cultuurveranderingen en op kernkwaliteiten, zoals integriteit, onafhankelijkheid en vakbekwaamheid. In de Memorie van Toelichting is in dat verband tevens de verwachting uitgesproken dat een Intern Toezichtstelsel met een dergelijke focus zal leiden tot een verbetering van de kwaliteit van de wettelijke controles.²² Het is de vraag of deze verwachting realistisch is en de wetgever hier het vermogen van wet- en regeling om cultuurverandering te bewerkstelligen, niet rijkelijk overschat.²³ Het aanbrengen van de nuance dat verplichte invoering van een dergelijk Intern Toezichtstelsel mogelijk op afgeleide – en dus niet directe – wijze zou kunnen bijdragen aan de verbetering van de kwaliteit van de wettelijke controles, zou op zijn plaats zijn geweest.²⁴ Inmiddels lijken overigens nagenoeg alle OOB-accountantsorganisaties een Intern Toezichtstelsel met een Intern Toezichtsorgaan – doorgaans in de vorm van een raad van commissarissen – te hebben ingesteld.²⁵

21 Vgl. art. 2:140 lid 2 (2:250 lid 2) BW. Zie de conceptversie van het Besluit aanvullende maatregelen accountantsorganisaties, te raadplegen op www.internetconsultatie.nl/besluitaanvullendemaatregelenaccountantsorganisaties.

22 Zie p. 5 van de Memorie van Toelichting.

23 Zie ook J.B.S. Hijink, 'Freaky Thursday' voor accountants – veranderingen in de wet- en regelgeving voor de accountantssector aangekondigd', *Ondernemingsrecht* 2014/39, p. 713-714, waarin Hijink – meer in het algemeen – vraagt tekens plaatst bij de geschiktheid van wet- en regelgeving om gedrags- en cultuurveranderingen te bewerkstelligen.

24 Zie K.H. Boonzaaijer, E.V.A. Eijkelenboom & L. in 't Veld, 'Draagt nieuwe wetgeving voor accountants(organisaties) bij aan het dichten van de verwachtingskloof?', *Ondernemingsrecht* 2016/56, p. 271.

25 Zie p. 62 van AFM Dashboard 2015. Nadien zijn ook raden van commissarissen ingesteld bij Baker Tilly Berk N.V., BDO Audit & Assurance B.V. en Mazars Paardekooper Hoffman Accountants N.V. SMA Accountants N.V., tevens een OOB-accountantsorganisatie, verricht geen wettelijke controles en lijkt (nog) niet te beschikken over een Intern Toezichtstelsel met een Intern Toezichtsorgaan. Nu het Wetsvoorstel geen uitzondering lijkt te bevatten voor OOB-accountantsorganisaties die geen wettelijke controles verrichten, lijkt het erop dat SMA Accountants N.V. toch een

Naast de wettelijke vereisten ten aanzien van het Intern Toezichtstelsel, is in het Wetsvoorstel een geschiktheids-toets voor de Dagelijks Beleidsbepalers en de leden van het Intern Toezichtsorgaan van OOB-accountantsorganisaties geïntroduceerd. Op dit moment is in artikel 16 Wta voorgeschreven dat Dagelijks Beleidsbepalers van accountantsorganisaties deskundig moeten zijn ten aanzien van het stelsel van kwaliteitsbeheersing en dat de meerderheid van de Dagelijks Beleidsbepalers moet voldoen aan de krachtens artikel 25 Wta te stellen regels inzake vakbekwaamheid van externe accountants of regels die daaraan gelijkwaardig zijn. Met het Wetsvoorstel is beoogd artikel 16 Wta zodanig te wijzigen dat zowel de Dagelijks Beleidsbepalers als de leden van het Intern Toezichtsorgaan van de OOB-accountantsorganisatie geschikt moeten zijn in verband met de uitoefening van het bedrijf van de accountantsorganisatie respectievelijk de uitoefening van het toezicht daarop.²⁶ Over het introduceren van het geschiktheidsvereiste voor Dagelijks Beleidsbepalers en leden van het Intern Toezichtsorgaan van de OOB-accountantsorganisatie wordt in de Memorie van Toelichting opgemerkt dat daarmee wordt gewaarborgd dat zowel de Dagelijks Beleidsbepalers, de leden van het Intern Toezichtsorgaan als deze organen als geheel “de juiste prioriteiten stellen, ter zake kundig zijn en elkaar aanvullen, zodat alle voor een bestuur noodzakelijke competenties en vaardigheden aanwezig zijn.”²⁷

Ondanks de aanbeveling van de Commissie-Öttow dat het toetsingsproces van de AFM en DNB bij het toetsen van de geschiktheid van dagelijks beleidsbepalers van financiële ondernemingen aan duidelijkheid en transparantie kan winnen,²⁸ is er toch niet voor gekozen de geschiktheidsnorm door middel van nadere regelgeving in te vullen, maar wordt de AFM ruimte gelaten om een nadere invulling aan de geschiktheidsnorm te geven. Een concept van de beleidsregel met daarin het toetsingskader dat de AFM naar waarschijnlijkheid zal gebruiken bij het uitvoeren van de geschiktheidstoetsingen van Dagelijks Beleidsbepalers en leden van het Intern Toezichtsorgaan van OOB-accountantsorganisaties, is inmiddels door de AFM ter consultatie gelegd.²⁹ Overigens bevat het Wetsvoorstel een overgangsregeling die inhoudt dat Dagelijks Beleidsbepalers en leden van het Intern Toezichtsorgaan in beginsel tot zes maanden respectievelijk een jaar na het tijdstip van inwerkingtre-

Intern Toezichtstelsel zal moeten inrichten.

26 Wederom laat ik buiten beschouwing de situatie dat een OOB-accountantsorganisatie onderdeel uitmaakt van een netwerk, in welk geval het Wetsvoorstel voorschrijft dat de Dagelijks Beleidsbepalers van het binnen het netwerk hiërarchisch hoogste onderdeel met zetel in Nederland dat invloed uitoefent op het beleid van de accountantsorganisatie *eveneens* geschikt moeten zijn in verband met de uitoefening van het bedrijf van de tot het netwerk behorende accountantsorganisatie (art. 16 lid 4 van het Wetsvoorstel).

27 *Kamerstukken II* 2016/17, 34 677, 3, p. 4.

28 Zie p. 104-105 van het rapport 'Externe evaluatie toetsingsproces AFM en DNB', door de Commissie-Öttow, gepubliceerd als bijlage bij *Kamerstukken II* 2016/17, 32 648, 14.

29 Een conceptversie van de 'Beleidsregel geschiktheid Wta' is te raadplegen op www.afm.nl.

ding van het Wetsvoorstel geacht worden geschikt te zijn in voormelde zin, zodat OOB-accountantsorganisaties nog even de tijd hebben zich op het toetsingsproces voor hun functionarissen voor te bereiden.³⁰

3.2. Maatregelen gericht op het door de AFM uitgeoefende toezicht op accountantsorganisaties

Het Wetsvoorstel bevat een nieuw artikel 14a Wta waarin de verplichting is opgenomen dat de accountantsorganisatie ervoor zorgdraagt dat tekortkomingen met betrekking tot een wettelijke controle worden hersteld. Met artikel 14a Wta is daarmee tevens een nieuwe zorgplichtbepaling voorgesteld. Een soortgelijke verplichting, met de accountant in plaats van de accountantsorganisatie als normadressant, is opgenomen in het voorgestelde artikel 25b Wta.

Dat het Wetsvoorstel een nieuwe zorgplichtbepaling voor de accountantsorganisatie bevat, is opvallend. Nadat door leden van de vaste commissie voor Financiën en de vaste commissie voor Veiligheid en Justitie – mede met het oog op de huidige zorgplichtbepalingen en open normen die in de Wta zijn opgenomen – aandacht is gevraagd voor de rechtsbescherming van accountants(organisaties),³¹ stuurde de Minister van Financiën begin dit jaar een Kamerbrief waarin hij nader inging op de vraag of de rechtsbescherming van accountants(organisaties) op dit moment lacunes vertoont.³² Daarin besteedde de minister onder meer aandacht aan de gevolgen van het gebruik van open normen, zoals de zorgplichtbepaling van artikel 14 Wta, en de wijze waarop de AFM haar toezicht op accountantsorganisaties uitoefent. De minister schrijft in de Kamerbrief dat met open normen bewust ruimte wordt gelaten voor interpretatie vanuit de gedachte dat rigide wetgeving het praktische doel, namelijk het voorkomen van ongewenst gedrag en ongewenste uitkomsten, in de weg kan staan en kan bijdragen aan het houden van effectief toezicht op veranderende marktomstandigheden. De minister vervolgt met de opmerking dat de interpretatieruimte zich primair richt tot de onder toezicht gestelde tot wie de norm zich richt.³³ Als ik het standpunt van de minister goed begrijp, stelt hij dat de accountantsorganisatie ruimte wordt gelaten om de open normen in te vullen. Het is – inderdaad – de accountantsorganisatie tot wie de zorgplichtbepalingen van artikel 14 Wta en, na inwerkingtreding van het Wetsvoorstel, artikel 14a Wta zich richten, maar het is niet onwaarschijnlijk dat het er in bepaalde gevallen op neer zal komen dat de AFM bij de uitoefening van haar toezicht van de mogelijkheid gebruik zal maken deze interpretatieruimte dusdanig te beperken dat het nog maar zeer de vraag is hoeveel ruimte voor interpretatie van de zorgplichtbepalingen door de accountantsorganisatie zal overblijven.

Een tweede in het Wetsvoorstel opgenomen maatregel die betrekking heeft op het op accountantsorganisaties gehouden toezicht is de uitbreiding van de bevoegdheid van de AFM vertrouwelijke gegevens of inlichtingen uit te wisselen die door haar bij de uitoefening van het toezicht uit hoofde van de Wta zijn verkregen. In het voorgestelde artikel 63c Wta zijn waarborgen opgenomen, zodat deze gegevensuitwisseling niet ongeclausuleerd kan plaatsvinden. Tevens bevat het Wetsvoorstel een nieuwe bevoegdheid voor de AFM om de voornaamste bevindingen en conclusies van haar beoordelingen te delen met de auditcommissie, een orgaan met gelijksoortige taken of de algemene vergadering van een betrokken controlecliënt.³⁴

3.3. Overige maatregelen

Naast de aanpassingen die zien op (het versterken van) de governance van accountantsorganisaties en de maatregelen die zijn gericht op het door de AFM uitgeoefende toezicht, bevat het Wetsvoorstel een aanpassing van artikel 2:393 BW. In artikel 2:393 BW is onder meer de opdrachtverlening van het onderzoek van de jaarrekening geregeld. De interne bevoegdheidsverdeling van de opdrachtverlening komt aan bod in het tweede lid van het artikel. Daarin is momenteel geregeld dat de algemene vergadering van de rechtspersoon bevoegd is tot verlening van de opdracht over te gaan. Wanneer de algemene vergadering niet daartoe overgaat, dan is de raad van commissarissen bevoegd. Wanneer een raad van commissarissen, vanwege het ontbreken dan wel het in gebreke blijven van een raad van commissarissen, niet tot het verlenen van de opdracht overgaat, dan is uiteindelijk het bestuur tot opdrachtverlening bevoegd. Het Wetsvoorstel bevat een wijziging van de huidige regeling. Dat is op zichzelf al opmerkelijk, nu de minister diverse malen het standpunt heeft verkondigd dat de gebrekkige naleving “niet in de wettelijke hoofdregel [zit], maar in de uitvoering hiervan in de praktijk.”³⁵ Onduidelijk is waarom de minister dan toch tot aanpassing van die wettelijke regeling overgaat, nu juist daarin het probleem – naar zijn eigen zeggen – niet lijkt te zitten.

Desalniettemin bevat het Wetsvoorstel een wijziging van het tweede lid van artikel 2:393 BW. Ook onder de in het Wetsvoorstel voorgestelde regeling zal de algemene vergadering primair bevoegd blijven de opdracht aan de accountant te verlenen. Wanneer de algemene vergadering echter ontbreekt of anderszins niet tot opdrachtverlening overgaat, dan is de raad van commissarissen daartoe bevoegd. Het bestuur is onder de voorgestelde regeling slechts bevoegd wanneer een raad van commissarissen ontbreekt en een eventueel aanwezige algemene vergadering niet tot opdrachtverlening overgaat. Blijkens de Memorie van Toelichting wordt met de voorgestelde aanpassing beter gewaarborgd dat een onafhankelijke benoeming van de accountant plaatsvindt.³⁶ Over de effectiviteit van deze maatregel heb ik mijn twij-

30 Zie art. VI van het Wetsvoorstel.

31 *Kamerstukken II* 2016/17, 34 469, 11.

32 *Kamerstukken II* 2016/17, 33 977, 16.

33 *Kamerstukken II* 2016/17, 33 977, 16, p. 3.

34 Zie het voorgestelde art. 48a lid 7 Wta van het Wetsvoorstel.

35 Zie o.a. *Kamerstukken II* 2014/15, 33 977, 2, p. 3.

36 Zie p. 7 van de Memorie van Toelichting.

fels, nu ik – zoals ik hierboven reeds heb opgemerkt – niet inzie op welke wijze het aanpassen van een kennelijk niet gebrekkige wettelijke regeling de naleving van diezelfde wettelijke regeling zal doen verbeteren. Ook is onduidelijk waarop de minister zijn verwachting baseert dat een daadwerkelijk onafhankelijke benoeming onder de voorgestelde regeling beter wordt gewaarborgd.³⁷

Tot slot bevat het Wetsvoorstel een wijziging van de Wet tuchtrechtspraak accountants (Wtra). Momenteel is een ieder bij een vermoeden van handelen of nalaten als bedoeld in artikel 22 sub a en b Wtra bevoegd bij de Accountantskamer een klacht in te dienen binnen drie jaar nadat is geconstateerd of redelijkerwijs geconstateerd had kunnen worden dat het handelen of nalaten in strijd is met het bepaalde in de Wta, de Wet op het accountantsberoep (Wab) of met het belang van een goede uitoefening van het accountantsberoep (de subjectieve driejaarstermijn) en de klacht is ingediend binnen zes jaar na het moment waarop het gewraakte handelen of nalaten heeft plaatsgevonden (de objectieve zesjaarstermijn). In het Wetsvoorstel is voorgesteld de subjectieve driejaarstermijn te laten vervallen, zodat de objectieve zesjaarstermijn als enige klaagtermijn zal gelden. In de Memorie van Toelichting bij dit onderdeel is verwezen naar de eerder door mij aangehaalde evaluatie van de Wta, waaruit is gebleken dat 78% van alle ingediende klachten toch niet (gedeeltelijk) niet-ontvankelijk zouden zijn verklaard, indien de subjectieve driejaarstermijn direct vanaf de inwerkingtreding van de Wtra zou zijn geschrapt.³⁸ Nog los van het feit dat het geen verrassing zou mogen zijn dat een deel van de aanvankelijk (gedeeltelijk) niet-ontvankelijk verklaarde klachten met het vervallen van een van de twee ontvankelijkheidstermijnen alsnog (gedeeltelijk) ontvankelijk zouden zijn verklaard, is opmerkelijk dat in de Memorie van Toelichting nauwelijks aandacht wordt besteed aan een van de kernconclusies van de wetsevaluatie dat een aanpassing van de tuchtrechtelijke verjaringstermijnen niet nodig wordt geacht.³⁹ Hoewel in de Memorie van Toelichting is opgemerkt dat bij het bepalen van de lengte van de verjaringstermijn een afweging zal moeten plaatsvinden tussen het algemeen belang en het belang van de betrokken accountants, kan ik mij niet aan de indruk onttrekken dat in de door de minister gemaakte

afweging – behoudens de (overigens zonder onderbouwing aangevoerde) stellingen dat accountants reeds bekend zijn met de objectieve zesjaarstermijn, deze termijn verdedigbaar is gelet op de overige in het tuchtrecht gehanteerde verjaringstermijnen en de zesjaarstermijn voldoende rekening zou houden met het rechtszekerheidsbeginsel voor accountants⁴⁰ – met name gewicht lijkt te zijn toegekend aan het algemeen belang dat tuchtklachten niet ‘te snel’ mogen verjaren.⁴¹

4. Aanbevelingen voor de (accountancy)praktijk en wetgever

Met het Wetsvoorstel is voorgesteld OOB-accountantsorganisaties te verplichten een Intern Toezichtstelsel met een Intern Toezichtsorgaan in te stellen. De leden van het Intern Toezichtsorgaan zullen, evenals de Dagelijks Beleidsbepalers van de OOB-accountantsorganisatie, door de AFM op geschiktheid worden getoetst. OOB-accountantsorganisaties zullen daarom binnenkort voorbereidingen moeten treffen voor de geschiktheidstoetsing van hun functionarissen. Daarnaast zijn maatregelen voorgesteld die zijn gericht op het door de AFM op grond van de Wta uitgeoefende toezicht, zoals de verplichting voor accountants(organisaties) tot het treffen van herstelmaatregelen bij tekortkomingen in de uitvoering van wettelijke controles en de uitbreiding van de bevoegdheid van de AFM om vertrouwelijke gegevens of inlichtingen aan andere opsporingsinstanties en controlecliënten van accountantsorganisaties te verstrekken. Ten slotte bevat het Wetsvoorstel een aanpassing van artikel 2:393 BW en een schrapping van de subjectieve driejaarstermijn als bedoeld in artikel 22 Wtra.

In deze bijdrage heb ik enkele van de in het Wetsvoorstel opgenomen maatregelen voorzien van kritisch commentaar. Een andere, meer algemene kanttekening die ik graag bij het Wetsvoorstel zou willen plaatsen, is dat de daarin opgenomen maatregelen zijn aangekondigd naar aanleiding van het op *Freaky Thursday* gepubliceerde rapport van de AFM en het Wetsvoorstel uiteindelijk pas op de vooravond van de publicatie van een nieuw AFM-rapport ter behandeling aan de Tweede Kamer is gezonden. Op basis van de eerste signalen lijkt het erop dat het binnenkort te publiceren AFM-rapport geen significant betere resultaten dan het eerder in 2014 uitgevoerde AFM-onderzoek heeft opgeleverd.⁴² Het zou echter te gemakkelijk zijn om – in lijn met de conclusies van het AFM Dashboard 2015 en het Monitoring Commissie Rapport – wederom te concluderen dat de sector sinds *Freaky Thursday* nog (te) weinig is opgeschoten. De resultaten van het te publiceren AFM-onderzoek behoeven namelijk de nuancering dat deze zien op door de Big-4 over de boekjaren 2014 en 2015 verrichte wettelijke controles. De door de AFM uitgevoerde beoor-

37 Evenmin is duidelijk hoe de in de Memorie van Toelichting opgenomen passage dat “[d]e mogelijkheid dat het bestuur de accountant benoemt, [nu] wordt (...) geschrapt” zich verhoudt tot de in het Wetsvoorstel (nog steeds) opgenomen terugvaloptie om in bepaalde gevallen de benoeming van de accountant nog steeds door het bestuur te laten plaatsvinden. De kans is groot dat het opnemen van deze passage op een vergissing berust, doordat de Memorie van Toelichting op dit punt niet is aangepast aan de uiteindelijk ten opzichte van de consultatieversie doorgevoerde aanpassingen in het Wetsvoorstel.

38 Zie E.V.A. Eijkelenboom & J.B.S. Hijink, *Bouwen aan vertrouwen, evaluatie van de Wet toezicht accountantsorganisaties ('Wta')*, Den Haag: BJu 2014, p. 281.

39 Zie E.V.A. Eijkelenboom & J.B.S. Hijink, *Bouwen aan vertrouwen, evaluatie van de Wet toezicht accountantsorganisaties ('Wta')*, Den Haag: BJu 2014, p. 26-27. Zie voorts – in voetnoot – de verwijzing op p. 9 van de Memorie van Toelichting.

40 Zie p. 8 van de Memorie van Toelichting.

41 Zie p. 8 van de Memorie van Toelichting.

42 Zie *Het Financieele Dagblad* d.d. 17 maart 2017 ('Controles Big Four vertonen nog steeds te veel gebreken').

deling heeft dus betrekking op wettelijke controles die zijn verricht in een periode waarin de cultuurveranderingen in de accountancysector werden of net waren aangekondigd. Het is daarnaast nog maar zeer de vraag of het redelijk zou zijn dat een wetgever⁴³ en een toezichthouder⁴⁴ die de ontwikkelingen in de sector zelf nauwelijks lijken te kunnen bijbenen, de accountancypraktijk zou verwijten dat de invoering van fundamentele verbetermaatregelen circa tweeënhalf jaar na de aankondiging daarvan nog niet (volledig) de gewenste effecten lijken te hebben opgeleverd.

Het lijkt er dan ook op dat het op dit moment daadwerkelijk in het publiek belang is om de accountancysector, maar ook de wetgever en de toezichthouder, wat tijd te gunnen en de implementatie en effecten van de doorgevoerde verbe-

termaatregelen af te wachten, alvorens opnieuw wet- en regelgeving over de accountancysector uit te storten. Het is echter de vraag of dat standpunt politiek gezien verdedigbaar is wanneer de AFM deze zomer opnieuw zal komen met een kritisch rapport over de kwaliteit van de wettelijke controle door de Big 4. Het demissionaire kabinet-Rutte II komt daarmee voor zowel de accountancysector, de toezichthouder als de wetgever als geroepen.

Over de auteur

Mr. drs. L. in 't Veld

Als promovendus werkzaam bij de Radboud Universiteit te Nijmegen en verbonden aan het Van der Heijden Instituut. Tevens is hij werkzaam bij Stibbe te Amsterdam.

43 Gewezen kan worden op de – tot tweemaal toe – uitgestelde behandeling van het Wetsvoorstel, waardoor de in september 2014 aangekondigde maatregelen uiteindelijk pas begin 2017 ter behandeling aan de Tweede Kamer zijn gezonden. Zie voetnoot 4.

44 Zie p. 9 van het AFM Dashboard, waarin door de AFM werd aangekondigd dat zij in 2016 de resultaten van een vervolgonderzoek naar de werking en naleving van de verandering en verbetermaatregelen en de resultaten van het reguliere onderzoek naar de kwaliteit van de wettelijke controles door OOB-accountantsorganisaties zal publiceren. Beide rapporten zijn op het moment van schrijven nog niet beschikbaar en zullen naar verwachting later dit jaar worden gepubliceerd. Zie par. 2.