

Memorie van toelichting

Algemeen

1. Inleiding

Dit wetsvoorstel strekt tot implementatie van richtlijn nr. 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad van de Europese Unie van 17 mei 2006 betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen, tot wijziging van de Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad, en houdende intrekking van Richtlijn 84/253/EEG van de Raad (PbEU L 157), hierna: de richtlijn.¹

Een transparante en goed functionerende markt voor accountantsdiensten draagt bij aan een belangrijke doelstelling van de Europese Unie, namelijk het creëren van een goed functionerende kapitaalmarkt. 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 verantwoordelijk zijn voor 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) ten behoeve waarvan de accountant zijn verklaringen afgeeft. Daarmee is het belang van de publieke functie geduid. Het denken over de regelgeving met betrekking tot de publieke accountant was reeds in beweging vóór een reeks schandalen en affaires (onder andere Enron, Ahold en Parmalat) de noodzaak hiertoe groter maakte. Op 15 november 2000 heeft de Commissie een aanbeveling inzake “waarborging van de kwaliteit van de wettelijke controle in de Europese Unie: minimumvereisten”² en op 16 mei 2002 een andere aanbeveling over “de onafhankelijkheid van de met de wettelijke controle belaste accountant in de EU: basisbeginselen”³ vastgesteld. De richtlijn bouwt daarop voort. De richtlijn beoogt een hoge mate van, maar geen volledige, harmonisatie van de voorschriften inzake de wettelijke controle van jaarrekeningen tot stand te brengen.

Het kabinet heeft zich bovengenoemde functie van de publieke accountant al eerder ter harte genomen. Dit heeft geleid tot de Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta) en het daarop gebaseerde Besluit toezicht accountantsorganisaties (Bta) die op 1 oktober 2006 inwerking zijn getreden. Het merendeel van de bepalingen van de richtlijn komt overeen met hetgeen reeds is bepaald in de Wta, Bta, de Wet op de Registeraccountants (Wet RA) en de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten (Wet AA). Op basis van deze wetgeving bestaat er al toezicht op

¹ De richtlijn dient uiterlijk op 29 juni 2008 te zijn verwerkt in de Nederlandse wetgeving.

² PbEU 2000 L 91, blz. 91.

accountantsorganisaties en individuele accountants. Op dit aspect is veelal dus geen nadere implementatie nodig.

Een aantal bepalingen behoeft daarentegen nog wel implementatie. Deze bepalingen hebben betrekking op de informatie-uitwisseling en samenwerking tussen toezichthouders in de Europese Unie, de informatie-uitwisseling met toezichthoudende instanties van derde landen, het toezicht op auditororganisaties van een derde land, de instelling van een auditcomité door organisaties van openbaar belang (OOB's), de transparantie van honoraria van accountants en waarborgen in de benoeming en het ontslag van accountants. Ten aanzien van deze twee laatste onderwerpen wordt het Burgerlijk Wetboek aangepast. De overige implementatie vindt plaats in de Wta, Bta, Wet RA en Wet AA.

2. Begrippen in de richtlijn

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. auditor van een derde land;
5. groepsauditor.

De eerste vier begrippen worden verwerkt in de Wta en het begrip "groepsauditor" zal worden verwerkt in het Bta.

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 Autoriteit Financiële Markten (AFM) om wettelijke controles te verrichten bij ondernemingen met zetel in Nederland (zie de bijlage bij de Wta voor de desbetreffende wettelijke bepalingen). Voorgesteld wordt het begrip "auditkantoor" in de Wta op te nemen 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.

Op grond van het bovenstaande kan worden geconcludeerd dat het met betrekking tot de vraag welke lidstaat verantwoordelijk is voor de toelating van een auditkantoor *niet* van belang is waar het betreffende auditkantoor is gevestigd. Het gaat erom waar de statutaire zetel van de onderneming zich bevindt waarbij de wettelijke controle wordt verricht. Van belang is dat de richtlijn niet voorziet in een stelsel van wederzijdse erkenning ("Europees paspoort") waarbij een toelating in één lidstaat wordt erkend door de andere lidstaten.

³ PbEU L 191, blz. 22.

De richtlijn voorziet in samenwerking en informatie-uitwisseling tussen de verschillende toezichthoudende instanties in de lidstaten (artikel 36 van de richtlijn). Met het oog daarop zal een auditkantoor op grond van artikel 17, eerste lid, onderdeel i, van de richtlijn moeten aangeven of zij tevens is toegelaten door een toezichthoudende instantie van een andere lidstaat of van een derde land. Deze gegevens dienen in het register te worden opgenomen (dit wordt geregeld in het Bta). Artikel 5, derde lid, van de richtlijn regelt dat wanneer de toelating van een auditkantoor om welke reden dan ook wordt ingetrokken, de desbetreffende bevoegde autoriteit dit met opgave van de redenen voor de intrekking meedeelt aan de relevante bevoegde autoriteiten van de lidstaten waar het auditkantoor eveneens is toegelaten. Deze bepaling is opgenomen in artikel 11, zevende lid.

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. De Wta bevat thans geen voorschriften met betrekking tot dergelijke auditorganisaties. Voorgesteld wordt het begrip “auditorganisatie van een derde land” in de Wta op te nemen. De auditor van een derde land die een onderneming drijft (eenmanszaak) en niet in een organisatorisch verband met andere auditors van een derde land is verbonden, wordt ook – bij wijze van juridische fictie – aangemerkt als een auditorganisatie van een derde land. Op grond van artikel 45, eerste lid, van de richtlijn dient een toezichthoudende instantie van een lidstaat over te gaan tot registerinschrijving van een auditorganisatie van een derde land die een controleverklaring afgeeft betreffende de jaarrekening of de geconsolideerde jaarrekening van een vennootschap die haar statutaire zetel buiten de Europese Gemeenschap heeft en waarvan de effecten in die lidstaat zijn toegelaten tot de handel op een gereguleerde markt in de zin van richtlijn nr. 2004/39/EG van het Europees Parlement en de Raad van de Europese Unie van 21 april 2004 betreffende markten voor financiële instrumenten, tot wijziging van de Richtlijnen 85/611/EEG en 93/6/EEG van de Raad en van Richtlijn 2000/12/EG van het Europees Parlement en de Raad en houdende intrekking van Richtlijn 93/22/EEG van de Raad (PbEU L 145). Een auditorganisatie van een derde land hoeft niet te worden ingeschreven voor zover de te verrichten controle een uitgevende instelling betreft waarvan in een lidstaat uitsluitend effecten zijn toegelaten tot de handel op een gereguleerde markt in de zin van de transparantierichtlijn, met een nominale waarde per eenheid van ten minste € 50 000 of, in het geval van effecten die in een andere munteenheid luiden, op de dag van uitgifte equivalent aan ten minste € 50 000. Deze bepaling wordt verwerkt in de artikelen 11, 12b en 12c van de Wta.

Voor de Nederlandse situatie betekent dit dat wanneer bijvoorbeeld een Amerikaanse auditorganisatie de controle van de jaarrekening zou verrichten van een Amerikaanse onderneming waarvan de aandelen worden verhandeld op een in Nederland gereguleerde markt (bijvoorbeeld Euronext Amsterdam), de accountantsverklaring alleen het wettelijk beoogde rechtsgevolg heeft in Nederland indien die auditorganisatie is ingeschreven in het register van de AFM (dit volgt uit artikel 45, vierde lid, van de richtlijn). Indien die Amerikaanse auditorganisatie van de AFM een vergunning verkrijgt als accountantsorganisatie, wordt haar registratie als auditorganisatie van een derde land doorgehaald (zie artikel 12a juncto artikel 11, negende lid). Dit volgt niet expliciet uit de richtlijn, maar anders zou de

desbetreffende auditororganisatie tweemaal in het register van de AFM worden opgenomen, terwijl alleen het feit dat de auditororganisatie een vergunning heeft al aantoont dat haar accountantsverklaringen in Nederland het beoogde rechtsgevolg hebben.

De richtlijn voorziet in samenwerking en informatie-uitwisseling tussen de toezichthoudende autoriteiten van lidstaten en bevoegde autoriteiten van derde landen (artikel 47 van de richtlijn). Hiertoe kunnen de toezichthoudende autoriteiten van de lidstaten samenwerkingsovereenkomsten sluiten met bevoegde autoriteiten van derde landen waarvan het stelsel van publiek toezicht, de kwaliteitsborgingsstelsels en de onderzoeks- en sanctieregelingen gelijkwaardig zijn aan die van de lidstaten. In deze overeenkomsten kunnen bijvoorbeeld afspraken worden gemaakt over de mate waarin een toezichthoudende instantie van een lidstaat toezicht uitoefent op de naleving van de in die lidstaat geldende wettelijke voorschriften door een auditororganisatie van een derde land.

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. Indien we dit begrip bezien in de Nederlandse situatie gaat het om een externe accountant als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel e, van de Wta. De externe accountant moet ingevolge artikel 27 van de Wta een registeraccountant (RA) of een controlebevoegde Accountant-Administratieconsulent (AA) zijn. Voor zover het gaat om een natuurlijke persoon uit een andere staat (een andere lidstaat of derde land) zal deze op grond van artikel 78 van de Wet RA of artikel 57 van de Wet AA een verklaring van vakbekwaamheid moeten verkrijgen van de Commissie eindtermen accountantsopleiding (CEA), waarna hij of zij op grond van artikel 58, onderdeel b, van de Wet RA onderscheidenlijk artikel 38, onderdeel b, van de Wet AA kan worden ingeschreven als RA dan wel AA. Dus het begrip “externe accountant” in de Wta heeft zowel betrekking op een natuurlijke persoon uit Nederland als op een natuurlijke persoon uit een andere staat (lidstaat of derde land).

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. Voorgesteld wordt dit begrip in de Wta te implementeren als “auditor van een derde land” en te omschrijven 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 auditor van een derde land die een onderneming drijft (eenmanszaak) en niet in een organisatorisch verband met andere auditor van een derde land is verbonden, wordt ook – bij wijze van juridische fictie – aangemerkt als een auditororganisatie van een derde land.

3. Toelating tot de Nederlandse markt

Artikel 3 van de richtlijn bevat de voorwaarden waaraan wettelijke auditors en auditkantoren moeten voldoen om in een lidstaat te worden toegelaten tot het uitvoeren van wettelijke controles.

Artikel 3, derde lid, van de richtlijn betreft de toelating van natuurlijke personen en is reeds verwerkt in de Wet RA, de Wet AA, de Wta en het Bta. Artikel 25 van de Wta bepaalt dat een externe accountant voldoet aan bij of krachtens algemene maatregel van bestuur te stellen regels terzake van zijn vakbekwaamheid, onafhankelijkheid, objectiviteit en integriteit. In artikel 35 van het Bta is geregeld dat een externe accountant zich houdt aan de verordeningen en nadere voorschriften die krachtens de artikelen 19, eerste of tweede lid, van de Wet RA en 24, eerste of tweede lid, van de Wet AA zijn vastgesteld en die nadere regels stellen ter zake van zijn vakbekwaamheid, onafhankelijkheid, objectiviteit en integriteit. Op de accountantsorganisatie rust ingevolge artikel 14 van de Wta de verplichting om ervoor zorg te dragen dat de bij haar werkzame en aan haar verbonden externe accountants voldoen aan het bij of krachtens afdeling 3.2. van de Wta bepaalde.

Ingevolge artikel 27 van de Wta moet de externe accountant een registeraccountant (RA) of een Accountant-Administratieconsulent (AA) zijn ten aanzien van wie in het accountantsregister een aantekening is geplaatst als bedoeld in artikel 36, derde lid, van de Wet AA en moet hij voldoen aan de bij en krachtens de Wet RA of de Wet AA gestelde regels, voor zover deze van toepassing zijn op het uitvoeren van werkzaamheden betreffende de totstandkoming of de uitvoering van een opdracht tot het verrichten van wettelijke controles. De toelating van een RA en AA tot de Nederlandse markt is geregeld bij en krachtens de Wet RA onderscheidenlijk de Wet AA. Degene die voldoet aan de eisen gesteld bij en krachtens die wetten, wordt ingeschreven in het accountantsregister van de beroepsorganisaties. In het openbaar register dat de AFM op grond van artikel 11 van de Wta houdt, worden externe accountants ingeschreven op voordracht van de accountantsorganisatie waarbij zij werkzaam zijn of waaraan zij zijn verbonden, indien zij voldoen aan het bij of krachtens afdeling 3.2. bepaalde.

Artikel 3, vierde lid, van de richtlijn heeft betrekking op de toelating van accountantsorganisaties en is reeds verwerkt in de Wta en het Bta. Artikel 3, vierde lid, is de enige bepaling in de richtlijn die totale harmonisatie beoogt. Met andere woorden, er mogen geen lichtere en ook geen strengere eisen worden gesteld aan een accountantsorganisatie dan genoemd in dit artikel. Een van die voorwaarden is dat de accountantsorganisatie betrouwbaar moet zijn. De lidstaten mogen zelf bepalen hoe het begrip "betrouwbaar" wordt ingevuld. In de Wta is van betrouwbaarheid sprake indien de accountantsorganisatie heeft aangetoond dat zijzelf en de bij haar werkzame of aan haar verbonden externe accountants voldoen aan het bij of krachtens paragraaf 3.1.2 onderscheidenlijk 3.2 bepaalde. Dit is reeds geregeld in artikel 6, eerste lid, van de Wta.

4. De praktijkstage

Artikel 10 van de richtlijn geeft een regeling voor de praktijkopleiding. De tweede volzin van het eerste lid van dit artikel bepaalt dat de praktijkopleiding voor ten minste twee derden wordt gevolgd bij een wettelijke auditor of een auditkantoor van een lidstaat. Binnen het kader van de Wet RA en Wet AA is door de beroepsorganisaties NIVRA en NOvAA een stageregeling vastgesteld⁴ waarbij de stagiair zijn

⁴ Verordening op de praktijkstage, vastgesteld in de ledenvergadering van het NIVRA op 14 december 2006 (Stcr. 252). Verordening op de praktijkstage, vastgesteld in de ledenvergadering van de NOvAA op 11 december 2006 (Stcr. 2007, 12).

stage kan lopen bij een accountantsorganisatie, maar ook bij een interne accountantsdienst van een grote onderneming of de overheid (bijvoorbeeld de Belastingdienst). In de huidige situatie zijn deze stages gelijkwaardig.

Tijdens de onderhandelingen over de richtlijn is gebleken dat er geen inhoudelijke wijzigingen zijn beoogd tussen artikel 8 van de Achtste richtlijn vennootschapsrecht⁵ en artikel 10 van de richtlijn. Degenen die de stage begeleiden bij een interne accountantsdienst of bij de overheid moeten altijd registeraccountant of controlebevoegde Accountant-Administratieconsulent zijn en hebben dus dezelfde opleiding genoten als externe accountants bij accountantsorganisaties. Het doel van de stageperiode is dat de stagiair ervaring opdoet met het verrichten van de werkzaamheden in het kader van opdrachten waarbij de accountant een conclusie formuleert die is bedoeld om het vertrouwen van de beoogde gebruikers te versterken. Het betreft dan onder andere conclusies ten aanzien van evaluaties of de beoordeling van de kwaliteit van bepaalde systemen (zogenoemde “assuranceopdrachten”). Daartoe behoren ook de controlewerkzaamheden van een interne accountant en van een overheidsaccountant (zoals een accountant van de Belastingdienst). De huidige praktijk kan dus worden voortgezet.

5. Effecten voor het bedrijfsleven

Inleiding

De administratieve lasten die voortvloeien uit dit wetsvoorstel zullen voornamelijk betrekking hebben op auditororganisaties van een derde land die verklaringen afgeven bij de jaarrekening of geconsolideerde jaarrekening van een onderneming met zetel in een staat die geen lidstaat is en waarvan de effecten zijn toegelaten tot de handel op een gereguleerde markt in Nederland als bedoeld in artikel 1:1 van de Wft.

Daarnaast hebben de administratieve lasten die voortvloeien uit dit wetsvoorstel betrekking op een aantal nieuwe verplichtingen voor accountantsorganisaties (de artikelen 16a, 20, derde lid, en 24a van de Wta).

Auditororganisaties van een derde land

Bij de berekening van de administratieve lasten is uitgegaan van de veronderstelling dat het gaat om ongeveer 70 auditororganisaties van een derde land. Dit aantal is afgeleid van het aantal bedrijven met zetel buiten de Europese Unie dat is genoteerd aan Euronext Amsterdam.

De toezichtlasten als gevolg van het verkrijgen van een inschrijving zullen afhankelijk zijn van twee factoren. Ten eerste de omvang van de auditororganisaties van een derde land. Het zal gaan om auditororganisaties van een derde land die beursgenoteerde ondernemingen controleren. Aangezien dit over het algemeen grotere organisaties zijn, zal de AFM voordat tot de inschrijving kan worden

⁵ Achtste richtlijn nr. 84/253/EEG van de Raad van de Europese Gemeenschappen van 10 april 1984 op de grondslag van artikel 54, lid 3, sub g), van het Verdrag inzake de toelating van personen, belast met de wettelijke controle van boekhoudbescheiden (PbEG L 126). In artikel 8 van de Achtste richtlijn vennootschapsrecht is

overgegaan een uitgebreider onderzoek dienen uit te voeren dan voor de kleinere organisaties. Ten tweede is de hoogte van toezichtslasten afhankelijk van het feit of de staat waar de auditororganisatie van een derde land haar zetel heeft, is aangewezen als bedoeld in artikel 12d, derde lid, van de Wta. Daarbij kan namelijk worden bepaald dat artikel 12c, eerste lid geheel of gedeeltelijk niet van toepassing is. Dit zou inhouden dat de AFM dus niet of niet volledig hoeft te beoordelen of de auditororganisatie van een derde land en de bij haar werkzame of aan haar verbonden auditors van een derde land voldoen aan eisen die gelijkwaardig zijn aan die bij of krachtens afdeling 3.1. onderscheidenlijk artikel 25 van de Wta zijn gesteld.

Het is thans niet in te schatten wat de gemiddelde kosten voor een inschrijving – zonder aanwijzing als bedoeld in artikel 12d, derde lid – zullen zijn. Relevante factoren zullen reis- en verblijfkosten, omslagkosten vertalingen/inhuur derden en reistijd zijn. De kosten zullen in de praktijk lager kunnen zijn als er overeenkomsten worden gesloten tussen de AFM en de toezichthoudende instantie van de staat die geen lidstaat is en waar de auditororganisatie van een derde land haar zetel heeft (zie artikel 12d, derde lid, onderdeel c, van de Wta).

De auditororganisaties van een derde land die een aanvraag tot inschrijving in het AFM-register doen, zullen daarnaast kosten moeten maken bij de administratieve voorbereiding en begeleiding van de aanvraag tot inschrijving. De hoogte van deze administratieve lasten is ook weer afhankelijk van het feit of er een overeenkomst is gesloten. In het onderstaande wordt uitgegaan van de situatie dat er geen overeenkomst is gesloten, dus van de maximale administratieve lasten. Rekening is gehouden met het feit dat ook auditororganisaties van een derde land geacht worden hun eigen organisatie en met name de kwaliteitsbeheersing goed onder controle te hebben. Daardoor zullen zij materieel naar verwachting weinig nieuwe maatregelen dienen te treffen. De te maken kosten zullen dan ook vooral samenhangen met de begeleiding van de AFM bij de beoordeling van relevante documenten. Naar verwachting zal een leidinggevende, een partner in het bedrijf van een auditororganisatie van een derde land – afhankelijk van de complexiteit van de organisatie – hieraan 10 tot 20 uur besteden, wat neerkomt op een kostenpost van €2750 - €5500 (10-20 maal €275)⁶⁷ Daarnaast zal een assistent hier 20-60 uur aan besteden (20-60 maal €100 = €2000- €6000) en zal deze zich laten bijstaan door een secretariaal medewerker voor 5-15 uur (5-15 maal €40 = €200 - €600). In totaal komt dit neer op een bedrag van ongeveer €5000 - €12 000 per auditororganisatie van een derde land. In totaal komt dit neer op €350 000 - €840 000. De meerderheid van de auditororganisaties van een derde land behoort tot de grote vier wereldwijd opererende netwerken van auditororganisaties; daarvan mag worden verondersteld dat zij hun organisatiestructuur reeds eerder inzichtelijk hebben gemaakt voor derden, mede als gevolg van de Amerikaanse Sarbanes-Oxley Act. Maar om tot inschrijving over te gaan, zal de AFM toch een onderzoek per vestiging moeten doen.

Bij 70 inschrijvingen resulteert dit in een *maximale* eenmalige administratieve last voor het bedrijfsleven van €840 000 (70 maal €12 000).

bepaald dat de praktijkopleiding voor ten minste twee derde moet worden gevolgd bij een krachtens het recht van de lidstaat overeenkomstig die richtlijn toegelaten persoon.

⁶ De gehanteerde tarieven zijn gebaseerd op navraag in de markt.

Naast de leges wegens inschrijving in het register zal de AFM de ingeschreven auditororganisaties van een derde land jaarlijks een heffing in rekening kunnen brengen in verband met het doorlopende toezicht op de naleving van de wet. De hoogte van deze administratieve lasten is ook weer afhankelijk van het feit of de staat die geen lidstaat is en waar de auditororganisatie van een derde land haar zetel heeft is aangewezen in de zin van zie artikel 12d, derde lid, van de Wta. De AFM kan besluiten artikel 48a van de Wta (doorlopend toezicht) niet toe te passen indien de toezichthoudende instantie in een andere lidstaat of in de desbetreffende staat waar de auditororganisatie van een derde land haar zetel heeft, een beoordeling van het stelsel van kwaliteitsbeheersing heeft uitgevoerd.

De structurele administratieve lasten die gepaard gaan met de naleving van de normen die in de Wta zijn opgenomen, zijn dus afhankelijk van het feit of de AFM dan wel een andere toezichthoudende instantie het stelsel van kwaliteitsbeheersing van de desbetreffende auditororganisatie van een derde land beoordeelt.

Voor een indicatie van de structurele administratieve lasten die gepaard gaan met de naleving van de normen die reeds in de Wta zijn opgenomen, wordt verwezen naar de memorie van toelichting op het Wta-wetsvoorstel⁸. In het onderstaande volgt een indicatie van de structurele kosten die gepaard gaan met de naleving van nieuwe normen die zijn gericht tot accountantsorganisaties.

Eisen aan de accountantsorganisatie

De artikelen 16a, 20, derde lid, en 24a van de Wta bevatten nieuwe verplichtingen voor accountantsorganisaties. Deze verplichtingen geven uitvoering aan richtlijnbepalingen.

Artikel 16a van de Wta bevat een verplichting voor de accountantsorganisatie die grotendeels overeenkomt met artikel 15 van de Verordening accountantsorganisaties. In laatstgenoemde bepaling is opgenomen dat de meerderheid van de stemrechten in een accountantsorganisatie middellijk of onmiddellijk in het bezit is van registeraccountants of Accountants-Administratieconsulenten ten aanzien van wie in het accountantsregister een aantekening is geplaatst als bedoeld in artikel 36, derde lid, van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten. Uit artikel 16a vloeien daarom geen administratieve lasten voort.

Artikel 20, derde lid, van de Wta formuleert de verplichting voor een accountantsorganisatie die haar opdracht heeft beëindigd bij een controlecliënt om aan de accountantsorganisatie die de nieuwe opdracht bij die controlecliënt heeft aanvaard, desgevraagd alle relevante informatie te verstrekken met betrekking tot die controlecliënt. De administratieve lasten die hieruit voortvloeien voor een accountantsorganisatie zijn van tevoren niet in te schatten. Relevante factoren zijn de mate waarin het voorkomt dat dossiers worden overgedragen en de hoeveelheid informatie die wordt gevraagd door de opvolgende accountantsorganisatie. Overigens zal de bedoelde informatie ook thans al op basis

⁷ De inschatting van het aantal uren is afgestemd met betrokkenen in het accountantsberoep, maar kent desondanks een zekere mate van onzekerheid.

⁸ Kamerstukken II 2003/04, 29 658, nr. 3, blz. 36 t/m 39.

van artikel B1-210.12 van de Verordening Gedragscode geheel of gedeeltelijk verplicht aan de opvolger moeten worden verschaft.

Artikel 24a bevat een nieuwe verplichting voor de accountantsorganisatie die wettelijke controles verricht bij OOB's om haar onafhankelijkheid te bevestigen aan het auditcomité, bedoeld in artikel 41, eerste lid, van de richtlijn. De werkzaamheden die voor deze handeling moeten worden gepleegd zijn voor het grootste deel ook thans al verplicht. Borging van de onafhankelijk vindt plaats op basis van artikel 27 en 28 van het Bta en communicatie over controleaangelegenheden vindt plaats op basis van standaard 206 van de Nadere voorschriften Controle- en overige standaarden (COS).⁹ Het tijdsbeslag in verband met deze bevestiging aan het auditcomité is gering. De verplichting voor de accountantsorganisatie om jaarlijks aan het auditcomité alle door haar aan de controlecliënt verleende diensten anders dan het uitvoeren van wettelijke controles te melden, is eveneens gering. Het gaat om informatie die de accountantsorganisatie reeds voorhanden heeft. Daarom hoeft deze inventarisatie nauwelijks tijd in beslag te nemen. Uitgaande van een kwartier extra tijd per jaar per OOB, een uurtarief van €275 en 300 OOB's, kunnen de administratieve lasten worden ingeschat op 300 maal 0,25 maal 275= €20.625.

Gezien het feit dat de administratieve lasten die voortvloeien uit de implementatie van deze richtlijn voor Nederlandse accountantsorganisaties beperkt zijn en het feit dat alle auditkantoren met op basis van de richtlijn aan gelijkwaardige eisen moeten voldoen, wordt niet verwacht dat de concurrentiepositie van de Nederlandse accountantssector in Europa door de implementatie van deze richtlijn wordt aangetast.

6. Aanpassingen naar aanleiding van consultatie

Over het wetsvoorstel zijn de beroepsorganisaties geconsulteerd die bij de totstandkoming reeds nauw betrokken waren, enkele accountantsorganisaties, diverse organisaties met een belang bij een goed functioneren van de accountantssector en de AFM. De opmerkingen die in het kader van de consultatie zijn gemaakt, hebben geleid tot diverse redactionele en technische aanpassingen. De belangrijkste opmerkingen van inhoudelijke aard en aanpassingen naar aanleiding van consultatie worden hieronder uiteengezet.

Naar aanleiding van een opmerking van de accountantsorganisaties is artikel 16, tweede lid, tweede volzin, van de Wta in het wetsvoorstel opgenomen. Hiermee geldt de eis dat de meerderheid van de dagelijks beleidsbepalers aan de vakbekwaamheidseisen moet voldoen bij accountantsorganisaties met twee dagelijks beleidsbepalers slechts voor één persoon. Aan de wens om in artikel 16a van de Wta, dat regels stelt ten aanzien van het soort personen dat stemrechten in een accountantsorganisatie kunnen hebben, "stemrecht" te vervangen door "zeggenschap" en de formulering te gebruiken dat stemrechten "middellijk of onmiddellijk" gehouden kunnen worden, is niet

⁹ De Nadere voorschriften Controle- en overige standaarden zijn door NIVRA en NOvAA vastgesteld en bijna geheel gebaseerd op IFAC-standaarden.

tegemoot gekomen, gezien de formulering van de richtlijn. Enkele organisaties hebben gevraagd of het wetsvoorstel specifiek kan zijn over het rechtsgevolg, bedoeld in artikel 12b van de Wta, als een auditororganisatie van een derde land die niet is ingeschreven in het register, toch een controleverklaring afgeeft over de jaarrekening of geconsolideerde jaarrekening van een vennootschap die buiten de EU gevestigd is, maar waarvan de effecten wel zijn toegelaten op een in Nederland gereguleerde markt. Deze vraag heeft geleid tot een aanvulling in de toelichting bij artikel 12b.

De bevoegdheden van de AFM en de voorwaarden die daaraan zijn verbonden, zijn gewijzigd na diverse opmerkingen. Op verzoek van de AFM zijn de criteria voor inschrijving in het register van auditororganisaties van een derde land, bedoeld in artikel 12c van de Wta en de voorwaarden voor het gebruik van vertrouwelijke informatie voor toezichtstaken, bedoeld in artikel 63a, eerste lid, van de Wta zodanig aangepast dat deze bepalingen beter werkbaar voor de AFM zijn geworden. Dit betekent onder andere dat de AFM informatie die in het kader van het toezicht op accountantsorganisaties is verkregen, ook kan gebruiken voor het Wft-toezicht. Ten aanzien van de verstrekking van vertrouwelijke gegevens of inlichtingen aan toezichthoudende instanties van andere lidstaten was één van de beperkingen dat de gegevens of inlichtingen geen betrekking mochten hebben op handelingen waartegen reeds een gerechtelijke procedure is ingesteld. Dit is in dit wetsvoorstel verder beperkt tot gerechtelijke procedures van punitieve aard in Nederland, zijnde strafrechtelijke procedures of beroepsprocedures tegen een beschikking van AFM op basis waarvan een boete wordt opgelegd. De opmerkingen in de consultatie hebben ertoe geleid dat nader gekeken is naar de termijn, bedoeld in artikel VI, vierde lid, van dit wetsvoorstel, waarin een overgangsregeling wordt vastgesteld voor auditororganisaties van een derde land die hun aanvraag tot opname in het register binnen één maand na de inwerkingtreding van deze wet indienen. Voor zover de Commissie reeds beoordelingen maakt die de registratie van een auditororganisatie van een derde land (mede) bepalen, moet het voor de AFM mogelijk zijn de uitkomst van deze beoordeling af te wachten, teneinde onnodig en dubbel werk te voorkomen. In het wetsvoorstel is vastgelegd dat na het besluit van de Commissie de AFM vervolgens een termijn van twaalf maanden heeft om over de registratie te beslissen.

Ook is commentaar op de wijziging van het Burgerlijk Wetboek verwerkt in het wetsvoorstel, met name wat betreft de vraag waarop de te verantwoorden accountantshonoraria betrekking hebben en wat betreft de vrijstelling van het vermelden van die honoraria voor rechtspersonen waarvan de financiële gegevens zijn opgenomen in een geconsolideerde jaarrekening.

Artikelsgewijs

Artikel I

Onderdeel A

In artikel 1 van de Wta worden vijf definities toegevoegd die nodig zijn om de richtlijn te implementeren in de Wta.

Onderdeel c

Het begrip “auditkantoor” uit artikel 2, derde lid, van de richtlijn ziet op ondernemingen en instellingen die door de toezichthoudende instanties in een van de lidstaten zijn toegelaten om wettelijke controles te verrichten. In de Wta zal een onderscheid worden gemaakt tussen de begrippen “auditkantoor” en “accountantsorganisatie”. In de Wta zullen ondernemingen en instellingen waaraan door de AFM een vergunning is verleend en die zijn ingeschreven in het register van de AFM, worden aangeduid als vergunninghoudende accountantsorganisaties. Het begrip “auditkantoor” in de Wta zal betrekking hebben op ondernemingen en instellingen die door de toezichthoudende instanties van andere lidstaten zijn toegelaten tot het uitvoeren van wettelijke controles.

Onderdeel h

Het begrip “auditorganisatie van een derde land” uit artikel 2, vierde lid, van de richtlijn wordt in artikel 1, onderdeel h, van de Wta verwerkt als “auditorganisatie van een derde land”. Verwezen wordt naar paragraaf 2 van het algemeen deel van de toelichting.

Onderdeel i

Het begrip “auditor van een derde land” uit artikel 2, vijfde lid, van de richtlijn wordt in artikel 1, onderdeel i, van de Wta verwerkt als “auditor van een derde land”. Verwezen wordt naar paragraaf 2 van het algemeen deel van de toelichting.

Onderdeel m

Het begrip “bevoegde autoriteiten” uit artikel 2, tiende lid, van de richtlijn wordt, voor zover het betreft de bevoegde autoriteiten in een andere lidstaat, in artikel 1, onderdeel m, van de Wta verwerkt als “toezichthoudende instantie”. Daarnaast ziet het begrip “toezichthoudende instantie” op de instantie in een derdeland die is belast met toezicht op auditororganisaties van een derde land.

Onderdeel B

Dit onderdeel wijzigt artikel 11 van de Wta (het openbaar register). De voorgestelde wijzigingen vloeien voort uit de artikelen 5, derde lid, en 45, eerste lid, van de richtlijn. auditororganisaties van een derde land die voldoen aan artikel 12c, eerste lid, van de Wta en daarbij werkzame of daaraan verbonden auditors van een derde land die betrokken zijn bij het afgeven van verklaringen als bedoeld in artikel 12b worden ingeschreven in het openbare register van de AFM (artikel 11, eerste lid). Bij of krachtens algemene maatregel van bestuur (in het Bta) worden regels gesteld over de gegevens over auditororganisaties van een derde land en auditors van een derde land die in het register worden opgenomen (artikel 11, derde lid, onderdeel b).

Onderdeel B voegt vijf nieuwe leden toe aan artikel 11. Het nieuwe zevende lid ziet op de situatie dat de AFM de vergunning intrekt van een accountantsorganisatie die ook als auditkantoor in de zin van de richtlijn is ingeschreven in het openbaar register in een andere lidstaat. In dat geval zal de AFM de toezichthoudende instantie van die andere lidstaat van de intrekking op de hoogte stellen.

Het achtste lid bevat de bevoegdheid voor de AFM om de inschrijving van een auditororganisatie van een derde land door te halen als deze niet langer voldoet aan artikel 12c, eerste lid. Het “kan” in dit lid ziet op de situatie dat de AFM eerst andere middelen inzet alvorens over te gaan tot doorhaling. Gedacht kan worden aan het geven van een aanwijzing. Ingevolge het negende lid zal de AFM overgaan tot het doorhalen van een inschrijving in het register van een auditororganisatie van een derde land indien de desbetreffende onderneming of instelling een vergunning heeft verkregen als bedoeld in artikel 5 van de richtlijn of geen gevolg heeft gegeven aan een aanwijzing. Het tiende lid bepaalt dat de doorhaling van de inschrijving van een auditororganisatie van een derde land in het register van de AFM niet leidt tot verlies van rechtsgevolg van reeds afgegeven verklaringen als bedoeld in artikel 12b. Een auditororganisatie van een derde land wordt pas als accountantsorganisatie in het register ingeschreven nadat haar een vergunning door de AFM is verleend.

Het elfde lid komt grotendeels overeen met het huidige zesde lid voor de doorhaling van de inschrijving van een externe accountant. De onderdelen b en f van het zesde lid zijn niet overgenomen, omdat die niet van toepassing kunnen zijn op auditors van een derde land.

Onderdeel C

Artikel 12a

Dit artikel bevat een samenloopbepaling voor het geval dat een auditororganisatie van een derde land ook een vergunning heeft verkregen op grond van de Wta. In dat geval hoeft deze auditororganisatie van een derde land uitsluitend in het register te worden ingeschreven als accountantsorganisatie. Haar inschrijving als “auditororganisatie van een derde land” wordt op grond van artikel 11, zevende lid, doorgehaald. Als een auditororganisatie van een derde land door een andere lidstaat wordt ingeschreven als auditkantoor, blijft de inschrijving in het AFM-register als auditororganisatie van een derde land in stand.

Artikel 12b

Uit artikel 45, vierde lid, van de richtlijn volgt dat auditororganisaties van een derde land en auditors van een derde land die een verklaring bij een jaarrekening of geconsolideerde jaarrekening afgeven van een onderneming die haar zetel buiten de Europese Unie heeft en wier verhandelbare effecten (met uitzondering van een bepaald soort obligaties) zijn toegelaten tot de handel op een gereguleerde markt in Nederland, moeten worden ingeschreven in het register van de AFM. Indien de auditororganisaties van een derde land of auditors van een derde land niet zijn ingeschreven, hebben de bovenbedoelde door hen afgegeven verklaringen geen rechtsgevolg in Nederland. Het woord “rechtsgevolg” is overgenomen uit de richtlijn. De Commissie gaat er vanuit dat het rechtsgevolg per lidstaat kan verschillen, afhankelijk van het feit of de wetgever publiekrechtelijke rechtsgevolgen verbindt aan de accountantsverklaring. Thans zijn in Nederland geen publiekrechtelijke rechtsgevolgen verbonden aan een controleverklaring die is opgesteld conform de wetgeving van een derde land. Opgemerkt dient te worden dat een controleverklaring van een niet-geregistreerde auditororganisatie van een derde land betreffende de jaarrekening of geconsolideerde jaarrekening geen gevolgen heeft voor de vaststelling van de jaarrekening of geconsolideerde jaarrekening van de

desbetreffende onderneming – aangezien die vaststelling onderworpen is aan wetgeving van het derde land waar de onderneming haar zetel heeft – of voor de verhandeling van het betreffende effect op de gereguleerde markt in Nederland.

Artikel 12c

Dit artikel regelt in het eerste lid, onderdelen a tot en met d, onder welke voorwaarden auditororganisaties van een derde land worden ingeschreven in het register van de AFM. Dit artikel verwerkt artikel 45, derde en vijfde lid, van de richtlijn. Het gebruik van het woord “gelijkwaardig” in artikel 12, onderdelen b en c, betekent dat auditororganisaties van een derde land die aan de voorwaarden van artikel 45, vijfde lid, van de richtlijn voldoen, daarmee ook voldoen aan de voorwaarden voor inschrijving in het register. In het Bta zullen regels worden gesteld met betrekking tot de gegevens en bescheiden die de auditororganisatie van een derde land aan de AFM moet verstrekken en de wijze waarop zij de aanvraag tot inschrijving moet indienen. Bij de beoordeling van een aanvraag tot inschrijving in het register van een auditororganisatie van een derde land kan de AFM zo nodig gebruik maken van beoordelingen die zijn verricht door een toezichthoudende instantie in een andere lidstaat. Het is immers voorstelbaar dat een auditororganisatie van een derde land ook in een andere lidstaat als zodanig is ingeschreven in het register van de desbetreffende toezichthoudende instantie.

Artikel 12d

Het eerste en tweede lid van dit artikel verwerken artikel 45, derde lid, van de richtlijn. Ingevolge artikel 45, derde lid, eerste volzin, van de richtlijn onderwerpen de lidstaten de in het register ingeschreven auditors van een derde land en auditororganisaties van een derde land aan hun stelsel van publiek toezicht, hun kwaliteitsborgingsstelsels en hun onderzoeks- en sanctieregelingen. Deze bepaling is geïmplementeerd in artikel 12d, eerste lid. De AFM heeft de bevoegdheid om een aanwijzing te geven aan een auditororganisatie van een derde land (artikel 52 van de Wta) en beoordeelt ten minste eenmaal in de drie jaar of een auditororganisatie van een derde land voldoet aan de eisen die bij of krachtens de Wta worden gesteld (artikel 48a van de Wta). Verder zijn de hoofdstukken van de Wta met betrekking tot de geheimhoudingsplicht en uitzonderingen daarop (hoofdstuk 5A) en de samenwerking tussen toezichthouders (hoofdstuk 5B) en de bepalingen over de openbare waarschuwing (artikelen 64 tot en met 66) van overeenkomstige toepassing. De openbare waarschuwing kan worden uitgevaardigd indien de auditororganisatie van een derde land niet voldoet aan het bepaalde in artikel 12c, eerste lid. Tot slot heeft de AFM de bevoegdheid om de inschrijving van de auditororganisaties van een derde land en auditors van een derde land als ultimum remedium door te halen (artikel 11, achtste en negende lid, van de Wta). Ingevolge de tweede volzin van artikel 45, derde lid, van de richtlijn, mag een lidstaat ervan afzien een ingeschreven auditororganisatie van een derde land aan zijn kwaliteitsborgingsstelsel te onderwerpen. Deze bepaling is verwerkt in artikel 12d, tweede lid. Artikel 48a is niet van toepassing op auditororganisaties van een derde land, indien de toezichthoudende instantie van een andere lidstaat of een staat die geen lidstaat is die is aangewezen

ingevolge het derde lid, de in artikel 48a bedoelde beoordeling heeft uitgevoerd in de voorgaande drie jaar.

Uit artikel 46, eerste lid, van de richtlijn volgt dat lidstaten kunnen besluiten om artikel 45, eerste en derde lid, van de richtlijn geheel of gedeeltelijk buiten toepassing te laten ten aanzien van auditororganisaties van een derde land uit staten die geen lidstaat zijn, indien zij in die staten zijn onderworpen aan een gelijkwaardig stelsel van toezicht en handhaving als dat op grond van de richtlijn. Uit het derde lid van artikel 46 kan worden afgeleid dat in dat geval samenwerkingsovereenkomsten dienen te worden gesloten met betrekking tot het toezicht. In het voorgestelde derde lid wordt geregeld dat bij of krachtens algemene maatregel van bestuur kan worden bepaald dat de artikelen 12c, eerste lid, 48a, 52, 64, 65 en 66 van de Wta geheel of gedeeltelijk niet van toepassing zijn ten aanzien van auditororganisaties van een derde land met zetel in een daarbij aan te wijzen staat die geen lidstaat is. In de onderdelen a tot en met c van het derde lid zijn de voorwaarden voor aanwijzing opgenomen. Ten eerste moet er sprake zijn van wederkerigheid. Ten tweede dient de desbetreffende staat te beschikken over een stelsel van toezicht en handhaving dat gelijkwaardig is aan dat in Nederland. Tot slot dient de AFM met de desbetreffende toezichthoudende instantie een overeenkomst te hebben gesloten over de samenwerking, bedoeld in hoofdstuk 5B. Het vierde lid regelt dat de gelijkwaardigheid van een ander stelsel van toezicht en handhaving wordt beoordeeld door de Europese Commissie in samenwerking met de lidstaten.

Onderdeel D

De wijziging van deze bepaling houdt verband met het nieuwe artikel 21a van de Wta dat in tegenstelling tot de andere bepalingen van afdeling 3.1. niet specifiek tot accountantsorganisaties is gericht.

Onderdeel E

Dit onderdeel wijzigt artikel 16 van de Wta. Het eerste lid van artikel 16 wordt aangepast in de zin dat de natuurlijke personen die het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie bepalen deskundig zijn ten aanzien van het stelsel van kwaliteitsbeheersing. Deze eis kan immers niet worden gesteld aan organisaties.

De wijziging van het tweede lid vloeit voort uit artikel 3, vierde lid, onderdeel c, van de richtlijn.

Onderdeel F

Het voorgestelde artikel 16a verwerkt artikel 3, vierde lid, onderdeel b, van de richtlijn. Door te bepalen dat de meerderheid van de stemrechten in een accountantsorganisatie wordt gehouden door accountantsorganisaties, auditkantoren of natuurlijke personen die voldoen aan de krachtens artikel 25 te stellen regels inzake vakbekwaamheid van externe accountants of regels die daaraan gelijkwaardig zijn. Door te regelen dat de stemrechten ook kunnen worden gehouden door personen die aan vakbekwaamheidseisen voldoen die gelijkwaardig zijn aan bij krachtens artikel 25 te stellen regels, wordt bereikt dat personen die voldoen aan door andere lidstaten te stellen regels ter uitvoering van de in de artikelen 4 en 6 tot en met 12 van de richtlijn gestelde voorwaarden (waarbij

niet vereist is dat die natuurlijke persoon ook in die andere lidstaat als wettelijk auditor is toegelaten), ook onder artikel 16a, onderdeel c vallen. Deze bepaling laat onverlet dat de betreffende natuurlijke personen, auditkantoren of accountantsorganisaties de stemrechten middellijk kunnen houden door gebruik te maken van een holdingconstructie.

Onderdeel G

Artikel 20, eerste en derde lid, van de Wta verwerkt artikel 23 van de richtlijn. Bij de voorgestelde wijziging is rekening gehouden met de wijzigingen die in deze artikelen worden aangebracht door de Wet tuchtrechtspraak accountants. De in het derde lid bedoelde, desgevraagd te verstrekken informatie zal het de opvolgende accountantsorganisatie mogelijk maken informatie over de controlecliënt te verkrijgen die niet bij de controlecliënt zelf beschikbaar is. In deze situatie is de opdracht reeds aanvaard door de accountantsorganisatie. In de Verordening Gedragscode van de beroepsorganisaties is aanvullend hierop in artikel B1-210.12 aandacht besteed aan de door een (mogelijk) te vervangen externe accountant aan zijn beoogde opvolger te verstrekken informatie die de (mogelijk) te vervangen externe accountant voor zijn opvolger noodzakelijk acht voor diens beoordeling van de aanvaardbaarheid van de opdracht.

Onderdeel H

De titel van paragraaf 3.1.3. wordt aangepast, omdat door invoeging van artikel 21a de paragraaf niet meer alleen op accountantsorganisaties van toepassing is.

Onderdeel I

Artikel 21a voorziet in een grondslag om bij algemene maatregel van bestuur OOB's te verplichten een auditcomité als bedoeld in artikel 41 van de richtlijn of een orgaan met gelijksoortige taken in te stellen. Ter uitvoering artikel 41 van de richtlijn zal op basis van deze grondslag en artikel 391, vijfde en zesde lid, van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek een algemene maatregel van bestuur worden vastgesteld. Hierin worden mede voorschriften gesteld ten aanzien van de inrichting van het auditcomité.

Onderdeel J

Artikel 24a van de Wta verwerkt artikel 42, eerste lid, van de richtlijn. Het voorgestelde artikel voorziet erin dat de accountantsorganisatie jaarlijks aan het auditcomité van een OOB haar onafhankelijkheid bevestigt en aangeeft welke andere diensten dan het uitvoeren van wettelijke controles zij heeft verleend (eerste en tweede lid). Verder zal de accountantsorganisatie jaarlijks overleg moeten voeren met het auditcomité over bedreigingen inzake haar onafhankelijkheid en de door haar genomen maatregelen ter beperking van die bedreigingen.

Onderdeel K

Artikel 29a van de Wta verwerkt artikel 42, derde lid, van de richtlijn, en houdt in dat degene die als externe accountant verantwoordelijk is geweest voor het uitvoeren van een wettelijke controle bij een

OOB, geen centrale leidinggevende functie bij die controlecliënt mag aanvaarden dan nadat een periode van ten minste twee jaren is verstreken sinds hij zijn werkzaamheden als externe accountant bij die controlecliënt heeft beëindigd. Handelen in strijd met deze bepaling levert in elk geval strijd op met de Wet op de economische delicten (zie artikel III), 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.

Onderdelen L en M

De voorgestelde wijzigingen in de artikelen 40 en 41 zijn noodzakelijk om kosten in rekening te kunnen brengen aan auditororganisaties van een derde land.

Onderdeel N

De voorgestelde wijziging van artikel 43, tweede lid, is nodig opdat de AFM aan de minister van Financiën vertrouwelijke gegevens of inlichtingen kan verstrekken die betrekking hebben op of herleidbaar zijn tot een afzonderlijke auditororganisatie van een derde land die een inschrijving heeft als bedoeld in artikel 12c, eerste lid.

Onderdeel O

Artikel 29, eerste lid, onderdelen f tot en met i, van de richtlijn is verwerkt in artikel 48a, eerste, derde en vierde lid, van de Wta. Hiervan heeft artikel 48a, eerste lid, van de Wta uitsluitend betrekking op het toezicht op accountantsorganisaties die geen wettelijke controles verrichten bij organisaties van openbaar belang. Artikel 43 van de richtlijn is verwerkt in artikel 48a, tweede lid, van de Wta, dat uitsluitend het doorlopende toezicht betreft door de AFM op accountantsorganisaties die wettelijke controles verrichten bij organisaties van openbaar belang, waarbij ten minste eenmaal in de drie jaar een onderzoek ter plaatse wordt gehouden. Artikel 48a, derde en vierde lid betreffen het toezicht op alle vergunninghoudende accountantsorganisaties. Ingevolge het vierde lid stelt de AFM een verslag op waarin de voornaamste conclusies van de beoordeling zijn opgenomen. Dit verslag kan de AFM baseren op een verslag dat is uitgebracht door organisaties als bedoeld in artikel 48 van de Wta. De AFM verstrekt een afschrift van dit verslag aan de desbetreffende accountantsorganisatie. Het verslag wordt niet openbaar gemaakt.

Onderdeel P

Door de voorgestelde wijziging wordt het voor de AFM mogelijk een last onder dwangsom op leggen op grond van artikel 53 van de Wta, indien niet wordt voldaan aan de in artikel 16a van de Wta gestelde eisen omtrent het stemrecht in het bestuur van de accountantorganisatie.

Onderdeel Q

Door de voorgestelde wijziging wordt het voor de AFM mogelijk een bestuurlijke boete op te leggen, indien een accountantsorganisatie de in artikel 24a van de Wta gestelde regels met de betrekking tot

de relatie met het auditcomité en de in artikel 20, derde lid, gestelde regels met betrekking tot de overdracht van informatie aan een opvolgende accountantsorganisatie niet naleeft. Met dit wetsvoorstel worden de reeds bestaande artikelen 15, eerste lid en 18, eerste lid, tevens beboetbaar gesteld.

Onderdeel R

Dit onderdeel voorziet in de invoeging van een nieuw hoofdstuk 5A en 5B.

De bepalingen in hoofdstuk 5A zijn gewijd aan de geheimhoudingsplicht.

Artikel 63a

De AFM houdt toezicht op accountantsorganisaties op basis van informatie van of over die organisaties of daarbij betrokken personen. De benodigde informatie zal doorgaans vertrouwelijk van aard zijn en kan meestal alleen van de accountantsorganisaties zelf worden verkregen. Een onder toezicht staande accountantsorganisatie is verplicht de vertrouwelijke informatie ter beschikking te stellen aan de AFM. Vanwege het ingrijpende karakter van die verplichting en om informatieverstrekking door de onder toezicht staande accountantsorganisaties te bevorderen, dient gewaarborgd te zijn dat vertrouwelijke informatie vertrouwelijk blijft. Daartoe is het nodig dat de AFM eenmaal ontvangen vertrouwelijke informatie geheim houdt. De geheimhoudingsplicht van de AFM heeft dan ook mede tot doel vrije informatieverstrekking door de onder toezicht staanden en derden en effectief toezicht te bevorderen.

Artikel 63a van de Wta verwerkt artikel 36, tweede en derde lid, van de richtlijn. Artikel 36 van de richtlijn wijkt af van de bepalingen over geheimhouding in de Europese financiële toezichtrichtlijnen. Die richtlijnen kennen een strikt geheimhoudingsregime met een stelsel van limitatief omschreven uitzonderingen op de geheimhouding. De geheimhoudingsbepaling in artikel 36 van de richtlijn kent geen gesloten stelsel; de richtlijn staat toe dat op de hoofdregel van geheimhouding uitzonderingen mogelijk zijn, voor zover deze voortvloeien uit nationale wet- of regelgeving of bestuursrechtelijke procedures.

Met artikel 63a is beoogd te waarborgen dat vertrouwelijke gegevens in de zin van de Wta binnen de muren van de AFM blijven, behoudens de gevallen waarin verstrekking is toegestaan op grond van de Wta. Ingevolge het eerste lid van dit artikel kan de AFM vertrouwelijke gegevens die in het Wta-toezicht zijn verkregen onder voorwaarden voor het Wft-toezicht gebruiken. Hierbij laat het beginsel van verbod van “détournement de pouvoir” (artikel 3:3 van de Algemene wet bestuursrecht) in elk geval niet toe dat de AFM toezichtsbevoegdheden op basis van de Wta gericht inzet op handhaving van de Wft. De in het kader van het Wta-toezicht ontvangen vertrouwelijke gegevens kunnen worden verstrekt aan relevante afdelingen binnen de AFM, waarbij in ieder geval gedacht moet worden aan de afdelingen belast met gedragstoezicht en het toezicht op marktmisbruik. Voordat de met Wta-toezicht belaste afdeling informatie aan een met Wft-toezicht belaste afdeling verstrekt, vergewist de eerste zich er in ieder geval van dat de te verstrekken informatie daadwerkelijk noodzakelijk is voor het Wft-

toezicht, bijvoorbeeld door het aan de met Wft-toezicht belaste afdeling voorleggen van een geanonimiseerde casus.

Aan vertrouwelijke gegevens die in het kader van de Wta zijn vergaard, wordt geen externe bekendheid gegeven behoudens de uitzonderingen die in de Wta zijn geregeld. In de artikelen 63f, tweede lid, en 63b tot en met 63e worden - limitatief - de gevallen opgesomd waarin de AFM vertrouwelijke informatie mag verstrekken aan bepaalde personen of instanties. Hierbij moet worden gedacht aan nationale en internationale informatie-uitwisseling met andere toezichthoudende instanties en informatieverstrekking aan justitiële autoriteiten.

De geheimhoudingsplicht geldt voor huidige en voormalige werknemers, huidige en voormalige opdrachtnemers en anderen die betrokken zijn of betrokken zijn geweest bij de uitvoering van de Wta. Ook de AFM zelf geldt als normadressaat van deze bepaling. De geheimhoudingsplicht betreft gegevens of inlichtingen, kortweg informatie, van vertrouwelijke aard. Het gaat om informatie waarvan verstrekking ingevolge artikel 10 van de Wet openbaarheid van bestuur achterwege blijft. Rekening houdend met het feit dat geheimhouding van vertrouwelijke gegevens het uitgangspunt is voor de AFM, kunnen vertrouwelijke gegevens nader worden geconcretiseerd tot onder meer gegevens uit de persoonlijke levenssfeer en bedrijfsgegevens die aan de AFM zijn meegedeeld. Volgens vaste rechtspraak van de Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State is er sprake van bedrijfs- en fabricagegegevens indien uit die gegevens wetenswaardigheden kunnen worden gelezen of worden afgeleid met betrekking tot de technische bedrijfsvoering of het productieproces dan wel met betrekking tot de afzet van de producten of de kring van afnemers en leveranciers. Gegevens die in elk geval onder het begrip "vertrouwelijke gegevens" vallen, zijn onder andere gegevens van accountantsorganisaties over de bedrijfsvoering, de liquiditeitspositie, de (maand)rapportages, gegevens over (potentiële) bestuurders, (solvabiliteits)marges, gegevens over debiteuren, crediteuren of cliënten, gegevens van de afdeling R&D, plannen voor fusies of overnames en marketing- of verkoopstrategieën. Het gaat derhalve om gegevens die van invloed kunnen zijn op de concurrentiepositie van de betreffende accountantsorganisatie of van de door haar gecontroleerde ondernemingen of waarvan openbaarmaking een disproportionele inbreuk kan maken op de persoonlijke levenssfeer van betrokkenen.

Buiten de geheimhoudingsplicht valt openbare informatie. Zo wordt informatie betreffende de accountantsorganisatie of afzonderlijke personen die door de betreffende organisatie of personen zelf kenbaar is gemaakt aan derden die niet aan geheimhouding zijn gebonden of informatie die met expliciete of stilzwijgende instemming van de betrokken onderneming of personen kenbaar is geworden aan derden, niet beschouwd als vertrouwelijk in de zin van deze bepaling, maar als openbare informatie. Hierbij kan gedacht worden aan elementen uit het jaarverslag zoals de winst, omzet en algemene gegevens zoals namen van ondernemingen en de beleidsbepalers. Deze openbare informatie van, over of verband houdende met de onderneming of deze personen valt buiten het verbod op gebruikmaking of bekendmaking, bedoeld in het eerste lid.

De herkomst van de vertrouwelijke informatie is niet bepalend voor de toepasselijkheid van het verbod op gebruikmaking of bekendmaking zoals bedoeld in het eerste lid. Of de informatie nu is verkregen met gebruikmaking van een inlichtingenbevoegdheid, is verstrekt door een accountantsorganisatie of een gecontroleerde onderneming of is ontvangen van een andere Nederlandse of buitenlandse toezichthoudende instantie of een rechter-commissaris in een faillissement, in alle gevallen is de AFM gehouden tot geheimhouding van de in haar bezit gekomen vertrouwelijke informatie.

In het tweede lid is de eerste uitzondering gegeven op de geheimhoudingsplicht van vertrouwelijke informatie over een afzonderlijke onderneming of personen die bij die onderneming werkzaam of anderszins betrokken zijn. Het verbod op het doen van mededelingen laat onverlet dat de AFM informatie van, over of verband houdende met accountantsorganisaties, de door hen gecontroleerde ondernemingen of personen die daar werkzaam zijn in geaggregeerde of niet tot een individuele onderneming of persoon herleidbare vorm openbaar kan maken. De AFM mag dus over bijvoorbeeld geanonimiseerde, niet op individuele ondernemingen of personen herleidbare informatie mededelingen doen.

Artikel 63b

Dit artikel verwerkt artikel 36, vierde lid, van de richtlijn. De in dit artikel genoemde uitzonderingsgronden zijn gebaseerd op de richtlijn.

Artikel 63c

Dit artikel regelt de verstrekking van vertrouwelijke informatie over een accountantsorganisatie of de door haar gecontroleerde ondernemingen door de AFM in het kader van het strafrecht. De bepaling sluit aan bij artikel 1:92 van de Wft. De bevoegdheid tot informatieverstrekking in het kader van het strafrecht betreft overtredingen van artikel 5, eerste lid, of 6, derde lid, van de Wta. Deze bepalingen zijn strafbaar gesteld in artikel 1 van de Wet op de economische delicten. Het eerste lid strekt ertoe dat de AFM vertrouwelijke informatie over een of meer afzonderlijke accountantsorganisaties of de door hen gecontroleerde ondernemingen gevraagd of ongevraagd mag verstrekken aan bijvoorbeeld de officier van justitie of aan een rechter-commissaris, maar ook aan de rechter ter terechtzitting. Zo kan de officier van justitie verzoeken om vertrouwelijke informatie ten behoeve van de opsporing of vervolging van overtredingen door accountantsorganisaties van artikel 5, eerste lid, of 6, derde lid, van de Wta. In dat geval mag de AFM die gevraagde informatie verstrekken zonder dat zij daarbij handelt in strijd met de geheimhoudingsplicht, bedoeld in artikel 63a.

Als de AFM van oordeel is dat het belang van geheimhouding dient te prevaleren boven het belang bij waarheidsvinding in een strafzaak, dan is zij in de gelegenheid dit naar voren te brengen bij de officier van justitie. De bepalingen uit het Wetboek van strafvordering zijn daarbij onverkort van toepassing.

Uit de jurisprudentie (voor het eerst HR 22 juli 1986, NJ 1986, 823, HR 4 januari 2000, NJ 2000, 537) blijkt dat de AFM onder omstandigheden over een verschoningsrecht van beperkte aard beschikt.

Voor de vraag of de AFM zich in een concreet geval op dat beperkte verschoningsrecht kan beroepen, dient er een afweging gemaakt te worden tussen het belang van de waarheidsvinding enerzijds en het belang van de handhaving van de vertrouwelijkheid van de gegevens anderzijds. De AFM zal dan ook

voorafgaand aan een verstrekking aan de officier van justitie op eigen initiatief, een afweging maken tussen toezichtbelangen en het belang van gegevensverstrekking aan de officier van justitie. Daarbij geldt als uitgangspunt dat verstrekking plaatsvindt tenzij, na overleg met de officier van justitie, in een specifiek geval duidelijk is dat het toezichtbelang moet prevaleren boven het belang van een strafrechtelijk onderzoek.

Wanneer de AFM mogelijke overtredingen van artikel 5, eerste lid, of 6, derde lid, van de Wta ontdekt, kan zij dit ook op eigen initiatief meedelen aan de officier van justitie en daarbij ook de voor de opsporing of vervolging benodigde informatie verstrekken. Deze mogelijkheid is van groot belang voor een tijdige en tussen de AFM en het OM goed gecoördineerde aanpak van mogelijke criminaliteit in de accountantssector. Aan dergelijke samenwerking en informatieverstrekking kan bijvoorbeeld gedacht worden in het kader van de werkzaamheden van het Financieel Expertisecentrum (FEC). De informatieverstrekking aan de Officier van Justitie in dit verband valt, voor zover de informatie niet wordt verstrekt aan de andere FEC-deelnemers, binnen het bereik van artikel 63c en is derhalve, in afwijking van het in artikel 63a bepaalde, toegestaan. Deze mogelijkheid tot informatieverschaffing op eigen initiatief is overigens niet beperkt tot gevallen waarbij sprake is van een “redelijk vermoeden” zoals bedoeld in artikel 27 van het Wetboek van strafvordering en laat de mogelijkheid om conform artikel 161 van het Wetboek van strafvordering aangifte te doen onverlet. Voor zover de toezichthouder ten behoeve van de samenwerking in het kader van het FEC andere toezichtgegevens verstrekt dan gegevens die onder het begrip “gevallen die onder het strafrecht vallen” kunnen worden begrepen, is dat ook toegestaan voor zover een dergelijke gegevensverstrekking vereist is voor de uitvoering van de taak van de AFM conform artikel 63a.

Ingevolge het eerste lid mag de AFM vertrouwelijke informatie verschaffen aan een deskundige, niet zijnde een opsporingsambtenaar, indien de officier van justitie deze deskundige deze opdracht heeft gegeven tot een bepaald onderzoek in het kader van de opsporing van een strafbaar feit vanwege deze wet.

Het tweede lid verschaft de AFM een middel om het belang bij de geheimhouding van vertrouwelijke informatie vooraf onder de aandacht te kunnen brengen van de officier van justitie of de rechter-commissaris, indien deze overweegt gebruik te maken van een dwangmiddel strekkende tot afgifte van documenten waarin, of informatiedragers waarop, vertrouwelijke informatie is vastgelegd. Dit middel is vervat in een hoorplicht. Die plicht strekt ertoe de rechter-commissaris en de officier van justitie in staat te stellen om het belang van de geheimhouding van vertrouwelijke informatie adequaat af te wegen tegen het belang van waarheidsvinding ten behoeve van de opsporing en vervolging van strafbare feiten. Uiteraard heeft dit middel slechts zin indien bijvoorbeeld de officier van justitie hieraan gevolg geeft voordat hij eventueel besluit tot vordering van de afgifte van of de inzage in een document of informatiedrager waarin of waarop vertrouwelijke informatie is vastgelegd. Deze bepaling strekt er toe de desbetreffende officier van justitie of opsporingsambtenaar te verplichten de AFM voorafgaand aan de vordering tot uitlevering te horen en in staat te stellen haar zienswijze naar voren te brengen en gemotiveerd uiteen te zetten in welke mate het verschaffen van toezichtinformatie contrair is aan het belang van geheimhouding van de gegevens. De afspraken betreffende de

hoorplicht zullen in overleg met het ministerie van Justitie en het OM tot stand komen. Deze kunnen worden neergelegd in een beleidsregel van het College van procureurs-generaal. Tevens zullen er afspraken gemaakt worden over de feitelijke en procedurele aspecten rond de informatieverstrekking, zoals de wijze van overlegging, de geheimhouding en bewaring, en de vormgeving van over te leggen stukken. De redenen voor deze specifieke bepalingen worden hieronder besproken.

Voor de effectieve uitoefening van toezichttaken is een systematiek noodzakelijk die de vertrouwelijkheid waarborgt van de door de accountantsorganisaties verstrekte gegevens. De onder toezicht staande accountantsorganisaties zullen immers terughoudender kunnen worden met het verstrekken van de doorgaans gedetailleerde en vertrouwelijke informatie, indien de vertrouwelijkheid van de gegevens niet voldoende gewaarborgd is op het moment dat de met opsporing belaste instanties de uitlevering of inzage van documenten of gegevensdragers vorderen. In documenten en op gegevensdragers die nodig zijn voor een opsporingsonderzoek is doorgaans veel informatie vastgelegd. Daaronder kan ook informatie zijn die niet relevant is voor de strafzaak.

Daarbij speelt het feit dat deze gegevens (indien openbaar) hun weerslag kunnen hebben op de concurrentiepositie van de accountantsorganisaties. De gegevens die door een accountantsorganisatie aan de AFM verstrekt worden hebben immers veelal betrekking op de bedrijfsvoering van de betrokken accountantsorganisatie. Indien dit soort gegevens publiekelijk bekend worden, kan inzicht worden verkregen in onder meer (cruciale aspecten van) de financiële en strategische situatie, hetgeen schade kan toebrengen aan de concurrentiepositie van de betrokken onderneming.

Het waarborgen van de vertrouwelijkheid van de door de onder toezicht staande accountantorganisaties verstrekte gegevens is verder nog van belang, omdat toezichtinformatie, zeker nadat deze door de AFM is verwerkt, “verweven” kan zijn met andere informatie die buiten het strafproces gehouden zou kunnen worden. Hiermee wordt bedoeld op de situatie dat een document vaak zowel vertrouwelijke informatie bevat die betrekking heeft op de strafzaak als vertrouwelijke informatie die geen betrekking heeft op de strafzaak. Hierbij kan gedacht worden aan bijvoorbeeld fusieplannen, gegevens over bestuurders en zelfs over andere ondernemingen. Bij de afgifte van een document komt alle informatie ter beschikking voor de strafzaak, ook die informatie die niet relevant is voor de strafzaak. Om te voorkomen dat dergelijke gegevens publiekelijk bekend worden, voorziet het tweede lid van het onderhavige artikel en de afspraken met het OM in waarborgen.

Een ander belangrijk onderdeel van de afspraken met het OM betreft de feitelijke en procedurele aspecten van een overlegging van stukken door de AFM aan de strafrechtelijke autoriteiten. Zoals eerder aangegeven is in veel documenten die de AFM onder zich heeft, de informatie “verweven”. Om te voorkomen dat er onnodig vitale bedrijfsinformatie publiekelijk bekend wordt, zullen er tussen de AFM, DNB en het OM afspraken gemaakt worden over het overleggen van stukken in strafrechtelijke procedures. Deze afspraken bestaan er met name in om bepaalde stukken, waarvan de AFM tijdens het hierboven beschreven overleg gemotiveerd aangeeft dat zij vertrouwelijke informatie bevatten, buiten het strafdossier te bewaren, zo nodig totdat er een onherroepelijke beslissing is van de raadkamer over een klaagschrift in verband met de afgifte van stukken. In bepaalde gevallen kan er in overleg tussen de AFM en het OM besloten worden om bepaalde niet op de zaak betrekking

hebbende passages onleesbaar te maken. Op deze manier kan voorkomen worden dat derden onnodig kennis kunnen nemen van vertrouwelijke informatie.

Op basis de Vierde nota van wijziging van het bij koninklijke boodschap van 5 december 2005 ingediende voorstel van wet inzake de Wet tuchtrechtspraak accountants (30 397) worden eveneens artikelen 63a en 63b in de Wta gevoegd die gelijklopend zijn aan de artikel 63d en 63e van dit wetsvoorstel, met dien verstande dat de eerstgenoemde bepalingen nog betrekking hebben op de geheimhoudingsplicht op basis van artikel 2:5 van de Algemene wet bestuursrecht. De toelichting op die bepalingen is echter ook van toepassing als toelichting op de artikelen 63d en 63e van dit wetsvoorstel. De samenloop met dit wetsvoorstel is geregeld in de artikelen IV en V van dit wetsvoorstel.

Hoofdstuk 5B betreft de samenwerking tussen toezichthouders. Afdeling 5B.1. heeft betrekking op de samenwerking tussen de AFM en toezichthoudende instanties van andere lidstaten. Afdeling 5B.2. heeft betrekking op de samenwerking tussen de AFM en toezichthoudende instanties van staten die geen lidstaat zijn.

Artikel 63f

Artikel 63f van de Wta verwerkt artikel 36, eerste lid, van de richtlijn. Het eerste lid van dit artikel behelst een algemeen gestelde verplichting voor de AFM om samen te werken met toezichthoudende instanties in andere lidstaten. Veelal zullen deze instanties ook belast zijn met het toezicht op auditororganisaties van een derde land die zijn ingeschreven in hun registers. De AFM dient samen te werken met instanties in andere lidstaten als dat nodig is voor een juiste vervulling van hun eigen taak of voor de taak van de toezichthoudende instanties van de andere lidstaten.

Het tweede lid betreft in feite een concretisering van het eerste lid. De algemene verplichting tot samenwerking brengt mee dat de toezichthouder desgevraagd aan een toezichthoudende instantie van een andere lidstaat de nodige gegevens en inlichtingen verstrekt.

Artikel 63g

Artikel 63g wordt in de Wta opgenomen om ervoor te zorgen dat de AFM steeds van een ieder inlichtingen kan vragen, indien dat nodig is voor de juiste uitoefening van haar taak tot samenwerking en informatieverstrekking op grond van artikel 63f, tweede lid. Deze inlichtingenbevoegdheid wordt noodzakelijk geacht in aanvulling op de inlichtingenbevoegdheden van de artikelen 50 en 51, welke uitsluitend kunnen worden aangewend in het kader van toezicht op de naleving van regels die bij of krachtens de voorgestelde wet worden gesteld. De bepaling biedt de AFM de mogelijkheid informatie te verlangen van zowel personen die op grond van dit voorstel onder hun toezicht staan als van personen die niet onder hun toezicht staan, maar waarvan redelijkerwijs kan worden vermoed dat zij over gegevens of inlichtingen beschikken die van belang zijn voor de vervulling van de (wettelijke) taak van een toezichthoudende instantie van een andere lidstaat.

Artikel 63h

Artikel 63h van de Wta verwerkt artikel 36, zesde lid, van de richtlijn. Het eerste lid bepaalt in welke gevallen de AFM op verzoek van een toezichthoudende instantie onderzoek verricht ten behoeve van het toezicht op auditororganisaties in die staat. De AFM mag het verzoek van een toezichthoudende instantie in een andere lidstaat weigeren. De in dit lid genoemde weigeringsgronden zijn gebaseerd op de richtlijn. Een onderzoek gaat verder dan het vorderen van inlichtingen (zie artikel 63g), maar omvat ook het vorderen van inzage van gegevens of bescheiden (artikel 5:17). Dit omvat de bevoegdheid om kopieën te maken van de gegevens en bescheiden. Indien het maken van kopieën niet ter plaatse kan geschieden, kan de AFM de gegevens en bescheiden voor dat doel voor korte tijd meenemen. Door de overeenkomstige toepassing van artikel 5:13 van de Awb geldt dat de AFM alleen gebruik mag maken van haar bevoegdheden voor zover dat redelijkerwijs nodig is.

Artikel 63i

Artikel 63i van de Wta verwerkt artikel 36, vijfde lid, van de richtlijn. Op grond van dit artikel dienen de toezichthoudende instanties in de lidstaten elkaar te informeren indien zij constateren dat in een andere lidstaat handelingen worden verricht of uitgevoerd in strijd met de richtlijn.

Artikel 63j

Artikel 63j van de Wta verwerkt artikel 47, eerste tot en met derde lid, van de richtlijn. Voorgesteld wordt het vierde lid van artikel 47 van de richtlijn, dat voorziet in een rechtstreekse verstrekking in uitzonderingsgevallen van informatie door accountantsorganisaties aan toezichthoudende instanties in een derde land, niet te implementeren. Ten eerste bestaat hiertoe geen verplichting. Ten tweede wordt er de voorkeur aan gegeven de verstrekking van informatie te laten verlopen via de AFM.

Artikel 63k

Artikel 63k wordt in de Wta opgenomen om ervoor te zorgen dat de AFM steeds van een ieder inlichtingen kan vragen, indien dat nodig is voor de juiste uitoefening van haar taak tot samenwerking en informatieverstrekking op grond van artikel 63j, eerste lid. Deze inlichtingenbevoegdheid wordt noodzakelijk geacht in aanvulling op de inlichtingenbevoegdheden van de artikelen 50 en 51, welke uitsluitend kunnen worden aangewend in het kader van het toezicht op de naleving van regels die bij of krachtens de wet worden gesteld. De bepaling biedt de AFM de mogelijkheid informatie te verlangen van zowel personen die op grond van dit voorstel onder hun toezicht staan als van personen die niet onder hun toezicht staan, maar waarvan redelijkerwijs kan worden vermoed dat zij over gegevens of inlichtingen beschikken die van belang zijn voor de vervulling van de (wettelijke) taak van een toezichthoudende instantie van een staat die geen lidstaat is en waarmee een overeenkomst als bedoeld in artikel 63j, eerste lid, van de Wta is gesloten.

Onderdeel S

Uit artikel 30 van de richtlijn volgt de verplichting voor de lidstaten om genomen maatregelen en sancties die aan een accountantsorganisatie zijn opgelegd, op passende wijze openbaar te maken.

Hierin voorziet hoofdstuk 6 van de Wta, maar dit hoofdstuk is nog gebaseerd op de sectorale financiële toezichtwetgeving. Het is wenselijk dat de publicatiebevoegdheden van de AFM geharmoniseerd worden met die van de Wft. Deze publicatiemogelijkheden bieden de beste garantie om aan de gebruikers van accountantsverklaringen over te dragen dat normen daadwerkelijk worden gehandhaafd en dat is in het belang van de implementatie van artikel 30 van de richtlijn. Dit zal het vertrouwen in het accountantsberoep versterken. Bovendien ligt het in de verwachting dat het normbesef bij accountantsorganisaties vanwege de ruimere publicatiemogelijkheden zal toenemen. De onderstaande toelichting op de artikelen 64 tot en met 71 sluit aan op de parlementaire geschiedenis (de memorie van toelichting, de vierde en zesde nota van wijziging, het amendement op stuk nr. 52 van de leden Van Egerschot en de Haan) van de Wft.¹⁰ Hoofdstuk 6 voorziet in een verruiming van de publicatiemogelijkheden van de AFM ten opzichte van de huidige bepalingen. Met de publicatiemogelijkheid is mede beoogd potentiële cliënten van accountantsorganisaties en degenen die vertrouwen op door accountantsorganisaties afgegeven verklaringen te kunnen waarschuwen. De nadruk op het oogmerk van de waarschuwing heeft er mede toe geleid dat in bepaalde gevallen een eerdere publicatie moet kunnen plaatsvinden dan onder de huidige bepalingen mogelijk is.

Artikel 64

Dit artikel voorziet in de bevoegdheid van de AFM om bepaalde overtredingen die zij in het kader van haar toezicht constateert ter openbare kennis te brengen. Deze bevoegdheid strekt tot de bescherming van de gebruikers van accountantsverklaringen. Daarbij maakt de AFM de afweging tussen het belang van het waarschuwen van het publiek en het publiek vertrouwen in het accountantsberoep enerzijds en mogelijke nadelige gevolgen voor de betrokken accountantsorganisatie anderzijds. Ook het Europese Hof voor de Rechten van de Mens (EHRM) heeft het bestaan van preventieve maatregelen ter bescherming van het publiek erkend. Verwezen kan worden naar de uitspraken van 28 oktober 1999 (Escoubet – België)¹¹ en 7 november 2000 (Blokker – Nederland)¹². De belangenafweging is uiteraard van groot belang. Indien de verwachting gerechtvaardigd is dat de financiële schade voor de betreffende accountantsorganisatie als gevolg van de publicatie substantieel zal zijn, terwijl de meerwaarde van die publicatie om de gebruikers van de door de accountantsorganisatie afgegeven accountantsverklaringen te waarschuwen niet kan worden aangetoond, dan zal een dergelijke publicatie door het EHRM mogelijk toch als sanctie worden aangemerkt.

De AFM kan een openbare waarschuwing uitvaardigen bij overtreding van de verbodsbepalingen uit de Wta. Indien de AFM een waarschuwing uitvaardigt, staat deze waarschuwing los van handhavend optreden door de AFM. Indien de AFM het nodig acht het publiek te waarschuwen, zal het in de regel gaan om een feit dat zodanig ernstig is dat tevens handhaving noodzakelijk is. De waarschuwingsmogelijkheid kan dan ook niet in de plaats treden van het handhavend optreden van de AFM. Slechts indien zich bijzondere omstandigheden voordoen, kan de toezichthouder bij

¹⁰ Kamerstukken II 2003-2006, 29 708, nrs. 3, 19, 41 en 52.

¹¹ Appl.No.26780/95, par.33–39.

¹² Appl.No.45282/99.

normschending afzien van handhavend optreden.¹³ Dit is bijvoorbeeld aan de orde wanneer de AFM geen mogelijkheden heeft om effectief op te treden. In dergelijke gevallen ligt het in de rede dat de AFM, na een waarschuwing aan het publiek te hebben gegeven, zich wendt tot een buitenlandse toezichthouder of tot het Openbaar Ministerie.

Uit elke publicatie zal voldoende duidelijk moeten blijken dat de AFM een redelijk vermoeden heeft dat de betreffende accountantsorganisatie de in dit artikel genoemde verbodsbepalingen overtreedt en mag niet de indruk ontstaan dat reeds in rechte is vastgesteld dat de overtreding is begaan. Een publicatie mag de onschuldpresumptie geen geweld aandoen. In dit kader wordt verwezen naar de uitspraak van de rechtbank Den Haag van 3 maart 2004 (NJ 2004, 356) over een perspublicatie van de NMa. De rechtbank overwoog dat in casu het persbericht voldoende duidelijk maakte dat slechts sprake was van een redelijk vermoeden en dat de branche zich nog moest verweren. Er was daardoor geen sprake van een "stellig en voorbehoudloze schuldigverklaring". De rechter kwam uiteindelijk tot het oordeel dat het optreden van de NMa niet onrechtmatig was, ondanks de gemaakte "schoonheidsfouten". Ten slotte wordt nog opgemerkt dat het opstellen van beleidregels door de AFM over – globaal – de situaties waarin van de discretionaire publicatiebevoegdheid gebruik wordt gemaakt, voor de hand ligt. Dit beleid kan er mede toe bijdragen dat klachten over discriminatoir optreden worden voorkomen.

Artikel 65

De publicatiebevoegdheid van artikel 64 is bedoeld om gebruikers van de door de accountantsorganisatie afgegeven accountantsverklaringen te waarschuwen. De waarschuwing kan niettemin door de betrokken accountantsorganisatie als ingrijpend worden ervaren. Daarbij komt dat de waarschuwing kan worden uitgevaardigd op een moment dat nog niet is besloten tot concrete handhavingmaatregelen. Dit brengt met zich mee dat de onderhavige bevoegdheid van de AFM met voldoende waarborgen omkleed dient te worden, zodat de besluitvorming zorgvuldig tot stand komt. Er zijn voor de betrokken accountantsorganisatie meerdere mogelijkheden om bedenkingen aangaande de publicatie naar voren te brengen, via de regelingen in de Awb en de onderhavige paragraaf.

In het systeem van de Awb speelt het besluitbegrip een cruciale rol. Een belangrijk criterium bij het bepalen of een handeling (publicatie) al dan niet een besluit is, is het feit dat de handeling een rechtshandeling dient te zijn. Dit wil zeggen dat de beslissing gericht moet zijn op rechtsgevolg. Hier is bijvoorbeeld sprake van als de beslissing leidt tot een wijziging in de rechten of verplichtingen van het rechtssubject. Dit laatste hoeft bij de publicatie door de AFM niet zonder meer het geval te zijn.

Uit het oogpunt van rechtsbescherming is er voor gekozen om het voornemen tot publicatie in artikel 65 uitdrukkelijk als besluit aan te merken. In de literatuur¹⁴ wordt wel gesproken over het strategische beschikkingsbegrip waarbij de rechter "als beschikking behandelt wat de rechtsbescherming

¹³ Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State van 30 juni 2004, zaaknummer 200307335/1.

¹⁴ Van Wijk, Konijnenbelt & Van Male, «Hoofdstukken van bestuursrecht», Elsevier, Den Haag 2002, blz.185 en 186.

verdient die hij kan bieden". Een dergelijke situatie is bij de publicatiebevoegdheid aan de orde; publicaties door de AFM dienen immers vanwege de mogelijke gevolgen voor de betrokken accountantsorganisatie met voldoende waarborgen omkleed te zijn. De publicatie zelf is een feitelijke handeling.

De eerste mogelijkheid voor de betrokken accountantsorganisatie om haar zienswijze naar voren te brengen, volgt uit de hoorplicht van artikel 4:8, eerste lid, van de Awb, waarin wordt bepaald dat voordat een bestuursorgaan een beschikking geeft waartegen een belanghebbende die de beschikking niet heeft aangevraagd naar verwachting bedenkingen zal hebben, het bestuursorgaan de belanghebbende in staat stelt zijn zienswijze naar voren te brengen. De hoorplicht heeft als doel het zorgvuldig voorbereiden van de beschikking. Dat neemt niet weg dat het overleg tussen de toezichthouder en de betrokken onderneming er toe kan leiden dat de gedragingen waar de publicatie op zal zien, reeds voor de publicatie worden beëindigd. Dit wil overigens niet zeggen dat de AFM in deze gevallen niet meer tot het informeren van het publiek kan overgaan. Deze publicatie kan bijvoorbeeld nuttig zijn om partijen te waarschuwen die reeds overeenkomsten hebben gesloten met ondernemingen waarvan blijkt dat deze (op bepaalde punten) in strijd met deze wet handelen. Een waarschuwing van de AFM kan voor deze partijen aanleiding zijn om hun bestaande posities zo mogelijk te wijzigen dan wel te beëindigen.

Artikel 65, tweede lid, bepaalt welke onderdelen het besluit om een openbare waarschuwing uit te vaardigen in elk geval bevat. Het betreft de geconstateerde overtreding, de inhoud van de openbaarmaking, de gronden waarop het besluit berust en de wijze waarop en de termijn waarna wordt gepubliceerd. Deze bestanddelen zijn voor de betrokken accountantsorganisatie van belang om zich een beeld te kunnen vormen van het voornemen van de AFM en de gronden waarop dat voornemen berust.

Aan de inhoud van de openbaarmaking worden geen nadere eisen gesteld. Expliciet wordt de mogelijkheid geboden dat de AFM de overwegingen op basis waarvan besloten is tot publicatie, ook publiceert. Op deze manier laat de AFM zien hoe bepaalde situaties worden beoordeeld en wordt inzicht gegeven in de toezichtpraktijk. Wel is van belang dat het, gelet op de geheimhoudingsbepaling, niet mogelijk is om bij de openbare waarschuwing ook vertrouwelijke gegevens te publiceren.

Verwezen wordt naar artikel 63a en de toelichting op dat artikel.

De manier waarop de overtredingen openbaar worden gemaakt, wordt evenzeer overgelaten aan de AFM. In algemene zin lijkt het voor de hand te liggen dat gekozen wordt voor publicatie via de website van de betreffende AFM en indien gewenst een persbericht. Daarnaast kunnen zich gevallen voordoen waarin het nuttig of noodzakelijk is om een advertentie te plaatsen.

Artikel 66

Het eerste lid van dit artikel regelt de termijn die van toepassing is op het uitvaardigen van de waarschuwing. Deze termijn vangt aan op het moment van bekendmaking aan de accountantsorganisatie van het besluit dat tot publicatie zal worden overgegaan. In de Awb is bepaald dat een besluit niet in werking treedt voordat het bekend is gemaakt (artikel 3:40 van de Awb). Artikel

3:41 van de Awb bepaalt verder dat de bekendmaking geschiedt door toezending of uitreiking. Indien uitreiking of toezending niet mogelijk is, geschiedt bekendmaking op een andere geschikte wijze. Na de bekendmaking van de beschikking aan de betrokken onderneming, moet de AFM vijf dagen wachten met het uitvaardigen van de waarschuwing. Gedurende deze vijf dagen is er ruimte voor nader overleg tussen de AFM en de betrokken accountantsorganisatie. De betrokken accountantsorganisatie kan van deze periode eveneens gebruik maken om, in afwijking van de hoofdregel van de Awb (artikel 6:16 van de Awb), schorsing van de beschikking te bewerkstelligen door bij de voorzieningenrechter van de rechtbank een verzoek in te dienen een voorlopige voorziening te treffen (artikel 8:81 van de Awb).

Het tweede lid van het artikel ziet erop dat de voorlopige voorziening ook betekenis kan hebben: de werking van het besluit wordt opgeschort tot er een uitspraak is van de voorzieningenrechter. De voorzieningenrechter doet zo spoedig mogelijk uitspraak en van aanzienlijke vertraging zal derhalve geen sprake zijn.

Het laatste lid van dit artikel ziet op de situatie waarin de door de AFM geconstateerde misstanden dermate ernstig zijn, dat onverwijld tot uitvaardiging van de waarschuwing dient te worden overgegaan. Deze (spoed)publicatie betreft uitzonderingsgevallen waarbij er een acuut gevaar is voor de belangen van een groot aantal gebruikers van accountantsverklaringen.

Voor wat betreft de hoorplicht voorziet de Awb in deze uitzondering. Artikel 4:11 van de Awb bepaalt dat het horen achterwege kan blijven indien de vereiste spoed zich daartegen verzet. Bij de "spoedpublicaties" door de AFM, is er voor de betrokken accountantsorganisatie altijd achteraf de mogelijkheid om de rechter te laten toetsen of de AFM in redelijkheid tot haar beslissing heeft kunnen komen. De AFM motiveert daarbij hoe zij tot haar beslissing is gekomen.

Artikel 67

Het eerste lid van artikel 67 bepaalt dat een tweetal categorieën bestuurlijke boetes na de bekendmaking openbaar wordt gemaakt. De eerste categorie haakt aan bij de verbodsbepalingen (zie ook artikel 64). De tweede categorie overtredingen sluit aan bij de categorisering van de bestuurlijke boetes in de algemene maatregel van bestuur op basis van artikel 55, eerste lid, van de Wta. De bestuurlijke boetes die worden opgelegd voor overtredingen die beboetbaar zijn gesteld met tariefnummer 4, 5 of 6, moeten na bekendmaking aan de betrokken accountantsorganisatie worden gepubliceerd door de AFM.

In het tweede en derde lid van artikel 67 wordt ruimte gecreëerd voor een voorlopige voorzieningsprocedure. Deze wordt mogelijk door het creëren van een termijn van vijf dagen (artikel 67, tweede lid), gedurende welke termijn de AFM niet overgaat tot publicatie. De betrokken accountantsorganisatie kan, na het aantekenen van bezwaar tegen het besluit tot oplegging van de bestuurlijke boete, de bestuursrechter in voorlopige voorziening verzoeken de publicatie op te schorten. Voorts bepaalt het artikel dat de AFM de publicatie van de bestuurlijke boete opschort, zo lang er nog geen uitspraak is gedaan in de voorlopige voorziening procedure (artikel 67, derde lid).

Afsluitend bepaalt het vierde lid van artikel 67 dat de openbaarmaking van het besluit achterwege blijft indien dit in strijd is of zou kunnen komen met het doel van het door de AFM uit te oefenen toezicht op de naleving van deze wet.

Het instrument van de vroegtijdige automatische publicatie op basis van artikel 67 wordt voorbehouden voor specifieke gevallen. Alleen ernstige inbreuken op de wet kunnen de basis vormen voor een vroegtijdige automatische publicatie van de bestuurlijke boete.

In deze gevallen prevaleert, uitzonderlijke gevallen daargelaten, het belang van de publicatie boven dat van de betrokken accountantsorganisatie. Van een uitzonderlijk geval zal alleen sprake zijn indien de voorzieningenrechter meent dat de AFM ten onrechte geen gebruik heeft gemaakt van de tenzij-clausule. Uiteraard zal een publicatie ook achterwege blijven indien de voorzieningenrechter van oordeel is dat de boete redelijkerwijs niet door de AFM had mogen worden opgelegd.

Artikel 68

Op basis van dit artikel zullen alle besluiten tot het opleggen van een bestuurlijke boete openbaar worden gemaakt, ná het doorlopen van een eventuele bezwaar- en beroepsprocedure. Op basis van dit artikel zullen overigens ook de bestuurlijke boetes die reeds op basis van artikel 67 zijn gepubliceerd, nogmaals, openbaar worden gemaakt. Het ligt voor de hand dat de AFM de eerdere publicatie vermeldt bij de publicatie op basis van dit artikel. Dit geldt eveneens wanneer er voor eenzelfde feit om een andere reden een publicatie is gedaan. Deze situatie kan zich voordoen bij een openbare waarschuwing en bij een eerdere publicatie van een last onder dwangsom. Deze beide maatregelen van de AFM kunnen immers opgevolgd worden door het opleggen van een bestuurlijke boete, die vroeg (artikel 67) en/of laat (artikel 68) wordt gepubliceerd.

Evenals in artikel 67, is in artikel 68 een "tenzij-bepaling" opgenomen. Indien de openbaarmaking van het besluit in strijd is of zou kunnen komen met het doel van het door de AFM uit te oefenen toezicht op de naleving van deze wet, dan blijft deze achterwege.

Artikel 69

Het eerste lid van artikel 69 regelt de publicatie van een last onder dwangsom. Deze publicatie vindt automatisch plaats indien de dwangsom wordt verbeurd, tenzij de openbaarmaking van het besluit in strijd is of zou kunnen komen met het doel van het door de AFM uit te oefenen toezicht op de naleving van de Wta. Bij het opleggen van een last onder dwangsom zal de betrokken accountantsorganisatie een periode moeten worden gegund om de overtreding te beëindigen. De dwangsom zal dan niet worden verbeurd, zodat ook geen publicatie plaatsvindt.

Indien de betrokken accountantsorganisatie de last betwist en de handeling niet wenst te beëindigen, maar wel de publicatie wenst te voorkomen, dan kan zij bezwaar maken tegen het besluit tot oplegging van de last onder dwangsom. Hangende dit bezwaar kan de betrokken accountantsorganisatie op basis van artikel 8:81 van de Awb in een voorlopige voorziening de bestuursrechter verzoeken de publicatie op te schorten. Het tweede lid van artikel 69 voorziet voor dat

geval in een schorsing van de uitvoering van het besluit totdat er een uitspraak is van de voorzieningenrechter.

Op deze plaats wordt nogmaals benadrukt dat de publicatie van de last onder dwangsom in de praktijk een zeer belangrijke rol kan vervullen bij de vervulling van de doelstellingen van de publicatiebepalingen in de Wta: het waarschuwen. Dit komt bij de publicatie van de last onder dwangsom in het bijzonder naar voren. Immers, bij het opleggen van een last onder dwangsom tracht de AFM eerst de met de wet strijdige situatie te beëindigen - en wel op korte termijn. Indien hieraan geen gehoor wordt gegeven kan de last zo spoedig als mogelijk gepubliceerd worden. Het is duidelijk dat het wenselijk is dat het niet opvolgen van een last zo spoedig mogelijk naar buiten wordt gebracht.

Artikel 70

Bij de publicatie op basis van de artikelen 64, 67, 68 en 69 wordt in alle gevallen een voorlopige voorziening geopend of wordt de publicatie opgeschort tot het besluit rechtens onaantastbaar is geworden. Niet in alle gevallen kan er echter worden gewacht met de publicatie. In bijzondere gevallen zal onmiddellijke publicatie, vanwege de belangen die de wet beoogt te beschermen, noodzakelijk zijn. Artikel 66, derde lid, voorziet hierin voor de openbare waarschuwing op basis van artikel 64. Artikel 70 voorziet in deze behoefte voor de publicaties op basis van de artikelen 67, 68 en 69.

Artikel 71

Het eerste lid van artikel 71 regelt dat een verzoek om een voorlopige voorziening tegen publicatie van een besluit tot (i) het uitvaardigen van een openbare waarschuwing, (ii) het opleggen van een bestuurlijke boete, en (iii) het opleggen van een last onder dwangsom met gesloten deuren wordt behandeld.

Artikel 71, tweede en derde lid, bewerkstelligen dat indien de voorzieningenrechter een publicatieverbod heeft opgelegd, het horen door het bestuursorgaan in een bezwaarprocedure niet in het openbaar plaatsvindt en dat het onderzoek ter zitting in een beroepsprocedure tegen één van de hiervoor genoemde besluiten eveneens met gesloten deuren plaatsvindt. Hiermee wordt afgeweken van het systeem van artikel 8:62 van de Awb op grond waarvan geldt dat de rechtszitting openbaar is, tenzij de rechtbank op grond van de het tweede lid van dat artikel genoemde gronden bepaalt dat het onderzoek ter terechtzitting geheel of gedeeltelijk met gesloten deuren zal plaatshebben. Wellicht ten overvloede wordt hierbij opgemerkt dat waar in dit wetsvoorstel niet uitdrukkelijk wordt afgeweken van artikel 8:62 van de Awb dit niet betekent dat uitsluitend openbaarheid geldt. Artikel 8:62, tweede lid, van de Awb blijft immers van toepassing.

Artikel II

Artikel II strekt tot uitvoering van de artikelen 37, 38 en 49 van de richtlijn in titel 9 van boek 2 van het Burgerlijk Wetboek (BW) inzake de jaarrekening.

Onderdeel A

Na artikel 2:382 BW wordt een nieuw artikel 382a toegevoegd waarin artikel 49, eerste lid, onder a, van de richtlijn wordt geïmplementeerd. Het gaat om het in de toelichting bij de jaarrekening verstrekken van informatie over de totale honoraria die de accountant en de accountantsorganisatie met betrekking tot het desbetreffende boekjaar ten laste van de onderneming hebben gebracht voor de diverse controle- en adviesdiensten. Hoewel in de Nederlandse tekst van de richtlijn sprake is van “tijdens het boekjaar” in rekening gebrachte honoraria, blijkt uit andere taalversies dat bedoeld is dat de honoraria betrekking dienen te hebben op de diensten die ten behoeve van het boekjaar zijn verricht. Aangezien bij het afsluiten van het boekjaar nog niet alle diensten van de accountant in rekening zullen zijn gebracht, zal het bedrag een schatting betreffen.

Een van de door de accountant verrichte diensten is in artikel 49 van de richtlijn aangeduid als “assurance-opdrachten”. Deze term is verder niet gedefinieerd en wordt in de Nederlandse regelgeving omtrent de jaarrekening en de controle niet gebruikt. Daarom is gebruik gemaakt van de Nederlandse term “controleopdrachten”. Zo bepaalde opdrachten niet onder de term “controleopdrachten” en wel onder “assurance-opdrachten” zouden vallen, kunnen deze ook onder de categorie niet-controlediensten vallen. Dit zou bijvoorbeeld kunnen gelden voor opdrachten tot beoordeling van (tussentijdse) financiële berichtgeving.

Artikel 49, tweede lid, van de richtlijn, dat eenzelfde bepaling voor de geconsolideerde jaarrekening voorschrijft, wordt opgenomen in het BW door in het tweede lid van artikel 2:382a BW de consolidatie van de informatie over de honoraria voor te schrijven.

De optie in de tweede alinea van artikel 49, eerste lid, onder a, van de richtlijn stelt lidstaten in de gelegenheid de opgave van de accountants honoraria niet te vragen indien de financiële informatie van de vennootschap is opgenomen in een geconsolideerde jaarrekening, mits daarin ook de informatie over de honoraria is vermeld. Hiervan is gebruik gemaakt door in artikel 2:382a lid 3 BW te bepalen dat de honoraria van rechtspersonen waarvan de financiële informatie is meegenomen in een consolidatie, niet opgenomen hoeven te worden in de enkelvoudige jaarrekening van die rechtspersoon. Dat de honoraria in de geconsolideerde jaarrekening worden opgenomen, vloeit voort uit het tweede lid. In de geconsolideerde jaarrekening kan voor alle groepsmaatschappijen per categorie van de honoraria (voor onderzoek van de jaarrekening, voor andere controleopdrachten, voor fiscale adviesdiensten en voor andere niet-controlediensten) telkens met één totaalbedrag volstaan worden.

Onderdeel B

Artikel 37 van de richtlijn over de benoeming van de accountant vergt geen aanpassing van artikel 2:393 BW. Uitgangspunt in beide artikelen is immers dat de algemene vergadering van aandeelhouders de accountant opdracht geeft tot onderzoek van de jaarrekening. Weliswaar schrijft artikel 37 voor dat de accountant wordt benoemd door de algemene vergadering, maar deze formulering geeft geen aanleiding om af te stappen van de in het BW gebruikelijke verlening van de opdracht aan de accountant. Indien de algemene vergadering niet tot opdrachtverlening overgaat, zal

er op andere wijze een accountant aangesteld moeten worden. Daarom is in de wet opgenomen dat in dat geval de raad van commissarissen de opdracht verleent. Pas als noch de algemene vergadering, noch de raad van commissarissen opdracht verlenen, gaat het bestuur zelf daartoe over. Echter, zowel bij benoeming door de raad van commissarissen als bij benoeming door het bestuur kan altijd de algemene vergadering die opdracht weer intrekken. Aangezien deze regeling waarborgt dat de accountant onafhankelijk is van het bestuur, zoals artikel 37, tweede lid, van de richtlijn voorschrijft, kan artikel 2:393 lid 2 BW op dit punt ongewijzigd blijven.

Artikel 2:393 lid 2 BW dient wel te worden aangepast aan artikel 38 van de richtlijn. Ten eerste is in artikel 2:393 opgenomen dat de opdracht aan de accountant alleen kan worden ingetrokken om gegronde redenen, ongeacht welk orgaan van de rechtspersoon de accountant de opdracht heeft verleend. De term intrekking impliceert dat het hier niet gaat om een regulier besluit van een orgaan van de vennootschap om een andere accountant aan te stellen. Het is niet de bedoeling van de voorgestelde tekst van artikel 2:393 lid 2 dat een rechtspersoon tot in lengte van jaren aan een eenmaal gemaakte keuze voor een accountant vastzit als er geen gegronde redenen zijn voor intrekking van zijn opdracht. De eis van gegronde redenen kan dienen om diegenen binnen de organen van de rechtspersoon, die vermoeden dat de opdracht aan de accountant is ingetrokken wegens een verschil van mening over de methode van verslaggeving of controlewerkzaamheden of om soortgelijke redenen, een mogelijkheid in handen te geven om dit besluit aan te vechten. Het is van groot belang dat de onafhankelijkheid van de accountant ten opzichte van de bij het bestuur van de rechtspersoon betrokken leden is gewaarborgd (zie hiervoor ook artikel 37, tweede lid, van de richtlijn). In artikel 2:393 lid 2 BW is de term “methoden van verslaggeving” gebruikt in plaats van de term “methoden van boekhoudkundige verwerking” uit artikel 38 lid 1 van de richtlijn, omdat laatstgenoemde term beperkt lijkt tot administratieve verwerking van de verslaggeving, terwijl het vooral zal moeten gaan om meningsverschillen over de wijze van verslaggeving.

Tevens is ter uitvoering van artikel 38, tweede lid, van de richtlijn in artikel 2:393 lid 2 BW opgenomen dat in geval van intrekking van de opdracht door een van de organen van de rechtspersoon (voor welke intrekking hetzelfde geldt als hiervoor is opgemerkt) en in geval de accountant zelf de opdracht tussentijds beëindigt, het bestuur van de rechtspersoon en de accountant beiden de AFM hiervan onverwijld in kennis moeten stellen en dat ze daarbij een afdoende motivering voor de intrekking dienen te geven.

Onderdelen C en D

Artikel 44, eerste lid, van de Vierde richtlijn (gewijzigd in artikel 49, eerste lid, van de richtlijn) geeft de lidstaten de mogelijkheid om kleine rechtspersonen vrij te stellen van het verschaffen van informatie over de accountantshonoraria. Daarvan is gebruik gemaakt in artikel 2:396 lid 5 BW. Hetzelfde doet artikel 45, tweede lid, van de Vierde richtlijn voor middelgrote rechtspersonen. Aan deze vrijstelling is de voorwaarde verbonden dat de gegevens over de accountantshonoraria moeten worden verstrekt aan de toezichthoudende autoriteit indien deze daarom vraagt. Dit is overgenomen in artikel 2:397 lid 4 BW.

De term “openbare accountant” in het achtste lid van artikel 2:396 BW is vervangen door de in titel 9 gangbare term “accountant”, aangezien de eerstgenoemde term nergens in enige betrokken wet omschreven is.

Onderdeel E

De richtlijn voegt aan de Zevende Richtlijn 83/349/EEG van de Raad van 13 juni 1983 betreffende de geconsolideerde jaarrekening (PbEG 1983 L 193) ook het voorschrift toe dat informatie moet worden verstrekt over de accountants honoraria (artikel 34, onderdeel 16). Dat is geregeld in artikel 2:382a lid 2 BW. Om te voorkomen dat de consolidatie dubbelop geregeld is, moet artikel 2:382a in artikel 410 BW genoemd worden als artikel dat is uitgezonderd van overeenkomstige toepassing op de geconsolideerde jaarrekening.

ARTIKEL III

De wijziging van de Wet op de economische delicten (Wed) bevat de strafbaarstelling van overtreding van de artikelen 21a en 29a van de Wta. Bij de strafmaat is aangesloten bij andere Wed-overtredingen ten aanzien van de Wta. Indien de overtreder een RA of een AA is, zou er ook gekozen kunnen worden voor het indienen van een tuchtrechtelijke klacht tegen deze accountant bij de accountantskamer. Indien deze persoon zich heeft doen uitschrijven als accountant in de registers van de beroepsorganisaties, staat uitsluitend aangifte wegens overtreding van de Wed tegen deze persoon open.

ARTIKEL IV en V

Op basis de Vierde nota van wijziging van het bij koninklijke boodschap van 5 december 2005 ingediende voorstel van wet inzake de Wet tuchtrechtspraak accountants (30 397) (Wtra) wordt eveneens een hoofdstuk 5a in de Wta gevoegd met artikelen 63a en 63b die gelijklopend zijn aan de artikel 63d en 63e die met dit wetsvoorstel in de Wta worden gevoegd, met dien verstande dat de eerstgenoemde bepalingen nog betrekking hebben op de geheimhoudingsplicht op basis van artikel 2:5 van de Algemene wet bestuursrecht en de titel van dat hoofdstuk 5a luidt: uitzonderingen geheimhoudingsplicht. Op basis van artikel IV en V geldt hoofdstuk 5a van dat wetsvoorstel alleen als het eerder in werking treedt dan dit wetsvoorstel. Dat hoofdstuk zal dan vervallen met de inwerkingtreding van hoofdstuk 5a van dit wetsvoorstel. Daarnaast zijn er diverse andere bepalingen in de Wta die zowel door dit wetsvoorstel als de Wtra worden gewijzigd. Ook de samenloop tussen die wijzigingen wordt in artikel IV en V geregeld.

ARTIKEL VI

Er is een overgangsregeling opgenomen voor auditororganisaties van een derde land die op het tijdstip van inwerkingtreding van artikel 12b van de Wta verklaringen afgeven als bedoeld in dat artikel. Op deze organisaties is het bepaalde in artikel 12b niet van toepassing, op voorwaarde dat zij binnen een maand na het tijdstip van inwerkingtreding een verzoek tot inschrijving in het register doen bij de AFM

en tijdig de gevraagde gegevens overleggen. De termijn van drie maanden die wordt genoemd in het tweede lid, laat onverlet dat de AFM op grond van artikel 4:5, eerste lid, van de Algemene wet bestuursrecht een aanvullende termijn kan stellen waarbinnen de aanvrager de aanvraag kan aanvullen.

Het derde lid bepaald dat het eerste lid van toepassing is totdat de AFM onherroepelijk op de aanvraag heeft beslist of het onherroepelijke besluit heeft genomen de aanvraag niet te behandelen (vgl. artikel 4:5 van de Algemene wet bestuursrecht). Deze twee besluiten dienen van elkaar te worden onderscheiden. Wanneer het verzoek tot inschrijving wordt afgewezen, is de overgangsregeling niet langer van toepassing. Met deze overgangsregeling wordt aan de auditororganisatie van een derde land die verklaringen afgeven als bedoeld in artikel 12b, eerste lid, van de Wta enige tijd geboden om de overgang te maken naar het nieuwe stelsel zonder dat zij hun activiteiten hoeven stil te leggen. De AFM wordt in deze overgangsperiode extra tijd geboden (het vierde lid) om in de opstartfase alle verzoeken tot inschrijving te kunnen verwerken en eventueel een besluit van de Europese Commissie af te wachten in de zin van artikel 45, zesde lid, en 46, tweede lid, van de richtlijn dat de beslissing op het verzoek tot inschrijven kan bepalen.

ARTIKEL VII

Het tijdstip van inwerkingtreding van het wetsvoorstel wordt bij koninklijk besluit bepaald. Gezien de uiterste implementatiedatum van 29 juni 2008, ligt de beoogde inwerkingtreddingsdatum vóór of op die datum.

De Minister van Financiën,

De Staatssecretaris van Justitie,