

Vergaderjaar 2015–2016

34 469

Wijziging van de Wet toezicht accountantsorganisaties, het Burgerlijk Wetboek en enige andere wetten ter implementatie van richtlijn nr. 2014/56/EU van het Europees Parlement en de Raad van de Europese Unie van 16 april 2014 tot wijziging van Richtlijn 2006/43/EG betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen (PbEU 2014, L 158) en ter implementatie van verordening (EU) nr. 537/2014 van het Europees Parlement en de Raad van 16 april 2014 betreffende specifieke eisen voor de wettelijke controles van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang (PbEU 2014, L 158) (Implementatiewet wijzigingsrichtlijn en verordening wettelijke controles jaarrekeningen)

Nr. 4

ADVIES AFDELING ADVISERING RAAD VAN STATE EN NADER RAPPORT¹

Hieronder zijn opgenomen het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State d.d. 20 november 2015 en het nader rapport d.d. 26 april 2016, aangeboden aan de Koning door de Minister van Financiën, mede namens de Minister van Veiligheid en Justitie. Het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State is cursief afgedrukt.

Bij Kabinetsmissive van 8 september 2015, no. 2015001493, heeft Uwe Majesteit, op voordracht van de Minister van Financiën, mede namens de Minister van Veiligheid en Justitie, bij de Afdeling advisering van de Raad van State ter overweging aanhangig gemaakt het voorstel van wet tot wijziging van de Wet toezicht accountantsorganisaties, het Burgerlijk Wetboek en enige andere wetten ter implementatie van richtlijn nr. 2014/56/EU van het Europees Parlement en de Raad van de Europese Unie van 16 april 2014 tot wijziging van Richtlijn 2006/43/EG betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen (PbEU 2014, L 158) en ter implementatie van verordening (EU) nr. 537/2014 van het Europees Parlement en de Raad van 16 april 2014 betreffende specifieke eisen voor de wettelijke controles van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang (PbEU 2014, L 158)

¹ De oorspronkelijke tekst van het voorstel van wet en van de memorie van toelichting zoals voorgelegd aan de Afdeling advisering van de Raad van State is ter inzage gelegd bij het Centraal Informatiepunt Tweede Kamer

(Implementatiewet wijzigingsrichtlijn en verordening wettelijke controles jaarrekeningen), met memorie van toelichting.

Het voorstel wijzigt een aantal wetten waaronder de Wet toezicht accountantsorganisaties (hierna: Wta), ter implementatie van richtlijn 2014/56/EU.² Deze wijzigt richtlijn 2006/43/EG (hierna: de richtlijn).³ De wijzigingen vormen de nadere harmonisatie van de regels over toelating en registratie van personen die wettelijke controles uitvoeren en van de regels die op de onafhankelijkheid, objectiviteit en beroepsethiek van die personen van toepassing zijn. Voorts past het wetsvoorstel nationale regels aan verordening (EU) 537/2014⁴ (hierna: de verordening) aan, die ziet op het versterken van de geloofwaardigheid van de gecontroleerde financiële overzichten van organisaties van openbaar belang.

De Afdeling advisering van de Raad van State adviseert het voorstel van wet te zenden aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal, maar acht op onderdelen een dragende motivering of aanpassing van het voorstel aangewezen. Het gaat onder meer om het begrippenkader, verboden nevendiensten, het ontslag van de wettelijke auditor of het auditkantoor, de professionaliteit, het toezicht en de rechtsbescherming.

De Afdeling zal eerst op de bepalingen van de verordening ingaan, en daarna op die van de richtlijn. Daarbij is de volgorde van de artikelen aangehouden waarover opmerkingen worden gemaakt.

Blijkens de mededeling van de Directeur van Uw kabinet van 8 september 2015, nr. 2015001493, machtigde Uwe Majesteit de Afdeling advisering van de Raad van State haar advies inzake het bovenvermelde voorstel van wet rechtstreeks aan mij te doen toekomen. Dit advies, gedateerd 20 november 2015, nr. W06.15.0309/III, bied ik U hierbij aan.

Het voorstel geeft de Afdeling aanleiding tot het maken van een aantal opmerkingen, onder meer met betrekking tot het begrippenkader, verboden nevendiensten, het ontslag van de wettelijke auditor of het auditkantoor, de professioneel kritische instelling, het toezicht en de rechtsbescherming. Onderstaand zal de volgorde van opmerkingen zoals de Afdeling in haar advies hanteert worden aangehouden.

1. Begrippenkader (artikel 3 van de verordening)

Bij de implementatie van de richtlijn (en de latere wijzigingen daarvan),⁵ zijn de definities van de richtlijn in de Nederlandse wetgeving verwerkt. Ook het onderhavige wetsvoorstel, waarmee de laatste wijziging van die richtlijn⁶ wordt geïmplementeerd, voorziet in verwerking van (gewijzigde)

² Richtlijn nr. 2014/56/EU van het Europees Parlement en de Raad van de Europese Unie van 16 april 2014 tot wijziging van Richtlijn 2006/43/EG betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen (PbEU 2014, L 158).

³ Richtlijn 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad van 17 mei 2006 betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen, tot wijziging van de Richtlijn 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad en houdende intrekking van Richtlijn 84/253/EEG van de Raad (PbEU 2006, L 157).

⁴ Verordening (EU) nr. 537/2014 van het Europees Parlement en de Raad van 16 april 2014 betreffende specifieke eisen voor de wettelijke controles van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang (PbEU 2014, L 158).

⁵ Richtlijn 2008/30/EG van het Europees Parlement en de Raad van 11 maart 2008 (PbEU 2008, L81) en Richtlijn 2013/34/EU van het Europees Parlement en de Raad van 26 juni 2013 (PbEU 2013, L 182).

⁶ Richtlijn nr. 2014/56/EU van het Europees Parlement en de Raad van de Europese Unie van 16 april 2014 tot wijziging van Richtlijn 2006/43/EG betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen (PbEU 2014, L 158).

definities in de Nederlandse wetgeving. Zij zijn echter niet letterlijk overgenomen.

Een deel van de begrippen uit de richtlijn zal op grond van artikel 3 van de verordening voor toepassing van die verordening ook rechtstreeks in Nederland toepassing vinden.⁷

Deze situatie brengt zowel mee dat de begrippen van de richtlijn door de verordening rechtstreeks toepasselijk in de Nederlandse rechtsorde zullen zijn, als dat soortgelijke begrippen worden geïmplementeerd bij de omzetting van de richtlijn in Nederlandse regelgeving. Daardoor komt het voor dat dezelfde begrippen voor verschillende (maar overlappende) toepassingen verschillend worden gedefinieerd.

Als voorbeeld kan hier genoemd worden het kernbegrip «wettelijke controle» dat in de Wta anders is gedefinieerd dan in de richtlijn. In de Wta en de toelichting daarop wordt afwisselend gesproken van «de controle als bedoeld in de richtlijn», «de wettelijke controle als bedoeld in de richtlijn» en de «wettelijke controle». Nu het begrip «wettelijke controle» als bedoeld in de richtlijn op grond van de verordening ook rechtstreeks toepasselijk is in de Nederlandse rechtsorde,⁸ kan het in de praktijk steeds vaker voorkomen dat niet altijd duidelijk is in welke context (Europeesrechtelijk of nationaalrechtelijk) begrippen moeten worden begrepen.

De Afdeling heeft begrip voor het belang dat is gemoeid met het handhaven van het begrippenkader zoals dat sinds de totstandkoming van de Wta is gehanteerd. Nu echter met de verordening de gedefinieerde begrippen ook rechtstreeks toegepast zullen worden, ligt niet langer voor de hand de niet letterlijke omzetting van begrippen uit de richtlijn te blijven gebruiken. Hierbij merkt de Afdeling op dat in verschillende reacties op de consultatie opmerkingen zijn gemaakt over de verwerking van de begrippen in Nederlandse regelgeving.⁹

Gelet op de onduidelijkheden die door de implementatie van de richtlijn op deze wijze en de rechtstreekse toepassing van de verordening ontstaan, adviseert de Afdeling zo nauw mogelijk aan te sluiten bij het begrippenkader van de richtlijn en het voorstel aan de richtlijn aan te passen.

1. Begrippenkader (artikel 3 van de verordening)

De Afdeling adviseert zo nauw mogelijk aan te sluiten bij het begrippenkader van de richtlijn¹⁰, gelet op de onduidelijkheden die door de niet letterlijke overname van begrippen uit de richtlijn en de rechtstreekse toepassing van de verordening¹¹ ontstaan.

De juridische context van het wetsvoorstel is complex. Dat vloeit voort uit het feit dat er sprake is van een richtlijn voor alle accountantsorganisaties, een rechtstreeks werkende verordening die van toepassing is op bepaalde

⁷ Met uitzondering van de in artikel 20 van de verordening neergelegde definitie van «bevoegde autoriteit».

⁸ De verordening beperkt het begrip tot de financiële overzichten van organisaties van openbaar belang.

⁹ In de toelichting wordt op deze consultatiereacties ingegaan in paragraaf 7.

¹⁰ richtlijn nr. 2014/56/EU van het Europees Parlement en de Raad van de Europese Unie van 16 april 2014 tot wijziging van Richtlijn 2006/43/EG betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen (PbEU 2014, L 158).

¹¹ verordening (EU) nr. 537/2014 van het Europees Parlement en de Raad van 16 april 2014 betreffende specifieke eisen voor de wettelijke controles van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang (PbEU 2014, L 158).

accountantsorganisaties en nationale wetgeving voor accountantsorganisaties die ook op controles van toepassing is die buiten de richtlijn en de verordening vallen. Voor ondergetekende is de wenselijkheid om het begrippenkader van de Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta) zo nauw mogelijk aan te laten sluiten bij dat van de richtlijn, een belangrijk uitgangspunt. Waar passend is dit ook gebeurd. Zoveel mogelijk definities komen materieel overeen met de Europese definitie. Soms is echter wel gekozen voor een andere aanduiding van het begrip of een andere formulering van de definitie. Voor zover het gaat om de definitie van het begrip organisatie van openbaar belang (oob), laat de definitie ruimte om bij algemene maatregel van bestuur organisaties van openbaar belang aan te wijzen. Die vrijheid wordt expliciet geboden in de richtlijn. In een aantal gevallen ligt het in de rede andere begrippen of definities te gebruiken dan de richtlijn. Hieronder wordt toegelicht waarom daarvoor is gekozen.

In de richtlijn worden de begrippen «auditkantoor» en «wettelijke auditor» gebruikt, die in de Wta zijn overgenomen om auditkantoren en wettelijke auditors uit andere lidstaten aan te duiden. Er is bij de totstandkoming van de Wta voor gekozen om, in afwijking van het begrippenkader van de richtlijn, Nederlandse auditkantoren en Nederlandse wettelijke auditors aan te duiden als «accountantsorganisaties» en «externe accountants». Deze keuze is gemaakt om nauw aan te sluiten bij het in Nederland gangbare taalgebruik, waarin een auditor van jaarrekeningen doorgaans wordt aangeduid als «accountant». Wettelijke auditors in de zin van de richtlijn, werken in Nederland dan ook meestal als «registeraccountant (RA)», een titel die hen bij wet is toegekend met het oog op controlewerkzaamheden, die kan leiden tot een verklaring ten behoeve van het openbare verkeer. Om dezelfde reden wordt de «groepsauditor» in de richtlijn in het Besluit toezicht accountantsorganisaties «groepsaccountant» genoemd. De vraag is gerechtvaardigd of door de internationalisering van het accountantsberoep de begrippen «Nederlandse wettelijke auditor» en «Nederlands auditkantoor» thans niet passender zijn. Grote kantoren die in meerdere (lid)staten actief zijn, zouden door een dergelijke harmonisering een herkenbaarder begrippenkader verkrijgen. Wettelijke controles in de zin van de Wta gaan echter voor overgrote deel over activiteiten van controlecliënten in Nederland. Daarnaast zou een grotere en bredere kring van personen, met name de gebruikers van accountantsdiensten, te maken krijgen met nieuwe begrippen die minder bekend overkomen.

Het vervangen van de begrippen «externe accountant» en «accountantsorganisatie» zou bovendien niet alleen aanpassing van de Wta vergen, maar ook van alle wetten, besluiten en lagere regelingen waarin deze begrippen voorkomen. Daarnaast zouden ook handboeken en systemen (bijvoorbeeld van de toezichthouder) aan deze nieuwe terminologie aangepast moeten worden. Naast de begrippen «Nederlandse wettelijke auditor» en «Nederlands auditkantoor» zouden ten behoeve van een duidelijke afbakening dan bovendien ook de begrippen «wettelijke auditor uit een andere lidstaat» en «auditkantoor uit een andere lidstaat» moeten worden geïntroduceerd, terwijl deze laatste in de huidige wet en het voorstel eenvoudiger worden aangeduid als «auditkantoor» en «wettelijke auditor». Om deze reden en vanwege het feit dat accountantsorganisaties en externe accountants in Nederland ingeburgerde begrippen zijn en in de Nederlandse context verschillende begrippen gehanteerd moeten worden, is er niet voor gekozen de begrippen Nederlandse wettelijke auditor en Nederlands auditkantoor te gebruiken.

De Afdeling geeft daarnaast als voorbeeld van een begrip dat niet letterlijk is overgenomen het kernbegrip «wettelijke controle». In de richtlijn is een definitie opgenomen van het begrip «wettelijke controle van jaarrekeningen (financiële overzichten)». Deze is beperkt tot de controle van (geconsolideerde) jaarrekeningen. De definitie van het begrip «wettelijke controle» in de Wta verwijst naar de wettelijke controles die worden genoemd in de bijlage bij de Wta. Dit zijn niet alleen controles waarop de richtlijn betrekking heeft¹², maar betreft ook controles bij instellingen die niet vallen onder de reikwijdte van de richtlijn, zoals (semi-)publieke instellingen en controles die betrekking hebben op het ruimere begrip «periodieke financiële verantwoordingen». Daarmee worden de controles van «jaarrekeningen» bedoeld, maar het kan ook gaan om anders stukken, zoals bijvoorbeeld de «staten» die op grond van artikel 147 van de Pensioenwet worden gecontroleerd. Het begrip «wettelijke controle» in de Wta is dan ook in meerdere opzichten ruimer dan het begrip «wettelijke controle van jaarrekeningen (financiële overzichten)» dat in de richtlijn wordt gebruikt. De richtlijn staat er echter niet aan in de weg het begrip ook te hanteren met betrekking tot de controle van andere financiële informatie waaraan geen EU-regeling ten grondslag ligt.

Gelet op het feit dat de accountantsverklaring in de zin van de Wta ook betrekking heeft op controles die niet onder de richtlijn en de verordening vallen en «accountantsverklaring» een in Nederland ingeburgerd begrip is, wordt voorgesteld ook hier niet aan te sluiten bij het begrip «controleverklaring» uit de richtlijn en de verordening.

2. Verboden nevendiensten van de auditor (artikel 5 van de verordening)

Artikel 5, eerste lid, van de verordening bevat een verbod voor een wettelijke auditor of een auditkantoor op het leveren van niet-controlediensten. Die niet-controlediensten worden in dat lid opgesomd. Het tweede lid biedt lidstaten de mogelijkheid om ook andere diensten te verbieden «indien [de lidstaat] van oordeel is dat die diensten een mogelijke bedreiging voor de onafhankelijkheid vormen.» Voorts wordt in het tweede lid bepaald dat de lidstaten de Europese Commissie in kennis stellen van dergelijke aanvullingen.

Van deze lidstaatoptie wordt gebruik gemaakt door artikel 24b van de Wta te handhaven zoals het thans luidt. Derhalve wordt bepaald dat naast controlediensten geen andere werkzaamheden mogen worden verricht. Verboden nevendiensten worden niet afzonderlijk opgesomd.

De Afdeling merkt op dat de verordening ook zo kan worden gelezen dat de lidstaat slechts die niet-controlediensten mag verbieden die naar het oordeel van de lidstaat afbreuk doen aan de onafhankelijkheid. Die lezing brengt mee dat de lidstaat per nevendienst een oordeel dient te vellen of de nevendienst al dan niet een bedreiging voor onafhankelijkheid kan vormen. Een dergelijke uitleg staat aan een algeheel verbod in de weg.

De Afdeling adviseert in het licht van het vorenstaande dragend te motiveren dat de verordening niet als hiervoor bedoeld gelezen dient te worden, of het voorstel aan te passen.

¹² door de verwijzing naar artikel 393, eerste lid, van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek in de bijlage bij de Wta

2. Verboden nevendiensten van de auditor (artikel 5 van de verordening)

Ten aanzien van artikel 5 van de Europese verordening werpt de Afdeling de vraag op in hoeverre deze bepaling aan lidstaten ruimte laat om alle niet-controlediensten te verbieden bij accountantsorganisaties die controles uitvoeren bij organisaties van openbaar belang. In artikel 5 van de Europese verordening is de verplichte scheiding van controle- en advieswerkzaamheden geregeld in de zin dat in het eerste lid wordt vermeld welke niet-controlediensten in elk geval verboden zijn. Het tweede lid van artikel 5 van de Europese verordening biedt de mogelijkheid deze lijst uit te breiden met andere diensten die vallen onder de reikwijdte van het verbod. In artikel 24b van de wet is naar aanleiding van het door de Tweede Kamer aangenomen amendement Plasterk c.s. bepaald dat een accountantsorganisatie die wettelijke controles verricht bij een organisatie van openbaar belang, naast de in de toelichting bij het amendement genoemde controlediensten geen andere werkzaamheden voor die organisatie verricht¹³. De achtergrond van dit amendement is dat alle nevendiensten een potentiële bedreiging vormen voor de onafhankelijkheid. De verordening biedt de lidstaten uitdrukkelijk de mogelijkheid om naast de diensten genoemd op de zwarte lijst ook andere diensten te verbieden die, naar het oordeel van de lidstaat, een bedreiging kunnen vormen voor de onafhankelijkheid van degene die de controle uitvoert. Er bestaat op grond van de verordening geen verplichting om per nevendienst een oordeel te vellen of de nevendienst al dan niet een bedreiging voor onafhankelijkheid kan vormen, indien, zoals in Nederland het geval is, reeds in algemene zin is geoordeeld dat de uitvoering van niet-controlediensten in potentie de onafhankelijkheid kan bedreigen. De tekst van de verordening biedt dan ook ruimte om de reeds in de Nederlandse wetgeving neergelegde verplichte scheiding van controle- en advieswerkzaamheden te handhaven.

3. Inwerkingtreding van artikel 27, tweede lid (artikel 14 van de richtlijn)

Het nog niet in werking getreden artikel 27, tweede lid, van de Wta bepaalt dat wettelijke controles bij een organisatie van openbaar belang (hierna: OOB) worden verricht onder de verantwoordelijkheid van een externe accountant, zijnde een Registeraccountant als bedoeld in artikel 41, eerste lid, van de Wet op het accountantsberoep (hierna: Wab). Het onderhavige wetsvoorstel voegt aan dit artikellid toe dat het ook een externe accountant uit een andere lidstaat kan zijn die op grond van de richtlijn moet worden toegelaten tot de wettelijke controles bij OOB's; die accountant is nochtans geen Registeraccountant in de zin van de Wab. Daarmee wordt voorzien in implementatie van artikel 14 van de richtlijn.

Blijkens de toelichting wordt inwerkingtreding van het gehele tweede lid van artikel 27 uitgesteld tot 1 januari 2018.¹⁴

De richtlijn bepaalt echter dat de implementatiemaatregelen die lidstaten nemen, uiterlijk op 17 juni 2016 plaatsvinden, en dat deze ook per die datum worden toegepast. De inwerkingtreding van artikel 27, tweede lid, kan daarom, voor zover het implementatie van de richtlijn behelst, niet na deze datum plaatsvinden.

Daarnaast vermeldt de toelichting dat de uiteindelijke inwerkingtreding van artikel 27, tweede lid, zal worden bepaald bij koninklijk besluit. Dit is echter op grond van artikel 86a, tweede lid, van de Wta, niet mogelijk, nu daarin is bepaald dat artikel 27, tweede lid, in werking treedt op 1 januari

¹³ Kamerstukken II, 2011/12, 33 025, nr. 18.

¹⁴ Zie artikelsgewijze toelichting op artikel I, onderdeel T, en artikel IV.

2018. Die inwerkingtredingsbepaling doet artikel 27, tweede lid, van de Wta in werking treden, ongeacht hoe dat artikel op 1 januari 2018 zal luiden. Anders dan de toelichting vermeldt brengt de onderhavige wijziging van artikel 27, tweede lid, van de Wta, daarin geen wijziging. Ook het vervallen van de reeds uitgewerkte wijzigingsopdracht van artikel 27, tweede lid van de Wta, zoals vervat in artikel 68, onderdeel C van de Wab, brengt daarin geen verandering.

De Afdeling adviseert artikel II, onderdeel C, dat ziet op het vervallen van het reeds uitgewerkte artikel 68, onderdeel C van de Wab, te laten vervallen, en artikel 86a, tweede lid, van de Wab, aan te passen voor zover de in dat artikellid geregelde inwerkingtreding de implementatietermijn van de richtlijn overschrijdt.

3. Inwerkingtreding van artikel 27, tweede lid (artikel 14 van de richtlijn)

Ten aanzien van de inwerkingtreding van artikel 27, tweede lid, van de Wta maakt de Afdeling twee opmerkingen. Ten eerste wordt opgemerkt dat de voorgestelde wijziging van artikel 27, tweede lid, van de Wta voorziet in de implementatie van artikel 14 van de richtlijn, maar dat op grond van artikel 86a, tweede lid, van de Wta inwerkingtreding daarvan pas per 1 januari 2018 plaatsvindt. Hiermee zou de implementatiedatum niet worden gehaald. Ten tweede wordt opgemerkt dat deze bij wet geregelde inwerkingtreding niet spoort met de vermelding in de toelichting dat de inwerkingtreding van artikel 27, tweede lid, van de Wta bij koninklijk besluit zal worden bepaald. Het vervallen van een reeds uitgewerkte wijzigingsopdracht van artikel 27, tweede lid, van de Wta, zoals vervat in artikel 68, onderdeel C van de Wet op het accountantsberoep (Wab), brengt daarin geen verandering. De Afdeling adviseert daarom om artikel II, onderdeel C, van het voorstel, dat voorziet in het vervallen van artikel 68, onderdeel C van de Wab, te schrappen en door aanpassing van artikel 86a, tweede lid, van de Wta inwerkingtreding binnen de implementatietermijn te regelen.

Naar aanleiding van het advies van de Afdeling moet inderdaad worden vastgesteld dat in de toelichting ten onrechte wordt vermeld dat de inwerkingtreding van het aangepaste artikel 27, tweede lid, van de Wta bij KB zal worden bepaald. Ook het laten vervallen van de oude, reeds uitgewerkte, wijzigingsopdracht van artikel 27, tweede lid, van de Wta, zoals vervat in artikel 68, onderdeel C van de Wab, brengt hierin geen verandering. Om die reden wordt artikel II, onderdeel C, van het voorstel geschrapt en de memorie van toelichting aangepast.

Wat betreft de eerste opmerking van de Afdeling is er, om de hieronder volgende reden, geen directe aanleiding tot een aanpassing van het voorstel. Artikel 14 van de richtlijn bepaalt dat lidstaten procedures instellen voor de toelating van wettelijke auditors die reeds in andere lidstaten zijn toegelaten. Op grond van het voorgestelde artikel 27, eerste lid, van de Wta is het voor wettelijke auditors uit andere lidstaten mogelijk om in Nederland toegelaten te worden tot het uitvoeren van wettelijke controles. Dit is ook onder de huidige Wta en Wab mogelijk, maar er wordt op grond van het voorstel niet langer meer vereist dat deze wettelijke auditors uit andere lidstaten hiervoor bij de NBA als RA of AA worden ingeschreven. Het voorgestelde artikel 27, eerste lid, geldt in beginsel voor alle wettelijke controles, inclusief de controles bij organisaties van openbaar belang. Daarmee voorziet het voorgestelde artikel 27, eerste lid, van de Wta in de volledige implementatie van artikel 14 van de richtlijn. Omdat met de inwerkingtreding per 1 januari 2018 van artikel 27, tweede lid, van de Wta, zoals dat in de Wab is opgenomen, zal worden bepaald dat de wettelijke controles bij OOB's alleen door RA's mogen

worden uitgevoerd, zou weer gedeeltelijk afbreuk worden gedaan aan artikel 14 van de richtlijn. Wettelijke auditors uit andere lidstaten zullen immers overwegend niet in Nederland als RA zijn ingeschreven, maar kunnen op grond van artikel 14 van de richtlijn wel aanspraak maken op toelating tot het verrichten van wettelijke controles bij OOB's. Om die reden dient het toepassingsbereik van artikel 27, tweede lid, van de Wta te worden verbreed tot wettelijke auditors uit andere lidstaten die in die lidstaten zijn toegelaten tot uitvoering van wettelijke controles bij OOB's. Deze verbreding is echter pas relevant per 1 januari 2018. De wijziging van artikel 27, tweede lid, van de Wta voorziet dus weliswaar in de implementatie van artikel 14 van de richtlijn, maar dit is uitsluitend relevant als artikel 27, tweede lid, van de Wta, in werking is getreden. Naar aanleiding van de opmerkingen van de Afdeling is dit in de toelichting verduidelijkt.

4. Professioneel kritische instelling (artikel 21 van de richtlijn)

Op grond van artikel 21, tweede lid, van de richtlijn, worden eisen gesteld aan, kort gezegd, de professioneel-kritische instelling van de externe accountant, en de accountantsorganisatie waar deze werkzaam is.

Dit artikel wordt geïmplementeerd in het voorgestelde artikel 25, aanhef en onderdeel b, van de Wta. Dat onderdeel regelt onder meer dat de externe accountant dient te voldoen aan bij algemene maatregel van bestuur te stellen regels over de professioneel-kritische instelling.¹⁵

De Afdeling meent dat volstaan zou kunnen worden met het letterlijk en volledig overnemen van artikel 21, tweede lid, van de richtlijn in het voorstel. Niet duidelijk is voorts waarom in dat geval een nadere invulling niet aan de beroepsorganisatie van accountants zou kunnen worden overgelaten, maar daarover bij of krachtens algemene maatregel van bestuur nadere regels moeten worden gesteld.

Voor zover de noodzaak tot het stellen van nadere regels bij algemene maatregel van bestuur dragend zou kunnen worden gemotiveerd is het aangewezen die delegatie zo concreet en nauwkeurig mogelijk in het voorstel te regelen.¹⁶

De Afdeling adviseert in het licht van het voorgaande af te zien van de delegatiegrondslag of, voor zover de delegatiegrondslag dragend kan worden gemotiveerd, deze te concretiseren.

4. Professioneel kritische instelling (artikel 21 van de richtlijn)

De Afdeling adviseert af te zien van de delegatiegrondslag in artikel 25, aanhef en onderdeel b, van de Wta om bij of krachtens algemene maatregel van bestuur nadere regels te kunnen stellen aan de professioneel-kritische instelling van accountants, dan wel deze delegatiegrondslag dragend te motiveren en te concretiseren.

Voor de wijze van implementatie van het begrip professioneel kritische instelling is aangesloten bij de huidige systematiek van de Wta, het Besluit toezicht accountantsorganisaties (Bta) en het stelsel van beroepsreglementering. In deze systematiek past het opnemen van het begrip professioneel kritische instelling in artikel 25 van de Wta, ten aanzien waarvan vervolgens bij of krachtens algemene maatregel van bestuur nadere regels gesteld kunnen worden. In overeenstemming met de

¹⁵ Het artikellid spreekt van «vakbekwaamheid, objectiviteit, professioneel-kritische instelling en integriteit».

¹⁶ Vergelijk ook Aanwijzing 25 van de Aanwijzingen voor de regelgeving.

bestaande systematiek is het voornemen om van de delegatiegrondslag gebruik te maken door in artikel 35 van het Bta in te voegen dat een externe accountant zich dient te houden aan de verordeningen en nadere voorschriften die krachtens artikel 19, eerste lid, van de Wet op het accountantsberoep zijn vastgesteld en die nadere regels stellen ter zake van zijn professioneel kritische instelling. Zoals de Afdeling ook opmerkt ligt het in de rede dat de professioneel kritische instelling verder zal worden uitgewerkt in de beroepsreglementering. Dit is in lijn met de wijze waarop begrippen als objectiviteit en integriteit in wet- en regelgeving zijn opgenomen en zijn uitgewerkt in het stelsel van beroepsreglementering.

5. Beloningsbeleid (artikel 24bis van de richtlijn)

Het voorgestelde artikel 18b, eerste lid, van de Wta bepaalt dat een accountantsorganisatie «een passend beloningsbeleid, ook ten aanzien van winstdeling» heeft, «dat voldoende prestatieprikkels bevat om de kwaliteit van wettelijke controles te verzekeren.» De bepaling is een uitwerking, aldus de toelichting, van artikel 24bis, eerste lid, onderdeel j, van de richtlijn.¹⁷

Het tweede lid stelt dat bij of krachtens algemene maatregel van bestuur nadere regels kunnen worden gesteld ten aanzien van het beloningsbeleid. De Afdeling merkt op dat deze bepaling spreekt van nadere regels ten aanzien van «beloningsbeleid», waar het eerste lid uitgaat van «passend beloningsbeleid». Hierdoor krijgt de lagere wetgever de bevoegdheid om niet alleen nadere regels over de gepastheid van het beloningsbeleid te stellen, maar over het gehele beloningsbeleid. De Afdeling gaat er van uit dat dat niet de bedoeling zal zijn en adviseert in het tweede lid de term «passend» voorafgaand aan «beloningsbeleid» toe te voegen.

Voorts merkt de Afdeling op dat bedoeld tweede lid de contouren van hetgeen een beloningsbeleid passend maakt, niet regelt. Waar de toelichting stelt dat in ieder geval regels zullen worden gesteld over de aanvullende eisen die genoemd zijn in de richtlijn, is de delegatiegrondslag daartoe niet beperkt. De Afdeling adviseert ook die beperking alsnog aan te brengen.

De Afdeling adviseert het wetsvoorstel in het licht van het voorgaande aan te passen, en het «passend beloningsbeleid» in het wetsvoorstel nader te concretiseren.

5. Beloningsbeleid (artikel 24bis van de richtlijn)

Conform het advies van de Afdeling is de delegatiegrondslag in artikel 18b, tweede lid, van de Wta, zo aangepast dat niet langer nadere regels gesteld kunnen worden ten aanzien van het beloningsbeleid in het algemeen, maar aangaande een passend beloningsbeleid.

Het advies van de Afdeling om de delegatiegrondslag te beperken tot de aanvullende eisen die de richtlijn stelt aan het passend beloningsbeleid is niet overgenomen. Het valt niet uit te sluiten dat andere elementen relevant kunnen zijn bij de uitwerking van het passend beloningsbeleid.

¹⁷ Zie artikelsgewijze toelichting artikel I, onderdeel H.

6. Kwaliteitsborgingstelsel (artikel 29 van de richtlijn)

Artikel 29 van de richtlijn bepaalt dat personen die in het kader van het kwaliteitsborgingstelsel kwaliteitsbeoordelingen verrichten, over passende beroepskwalificaties, en -ervaring beschikken, alsmede een specifieke opleiding voor de uitvoering van kwaliteitsbeoordelingen hebben genoten.

Het tweede lid van artikel 29, van de richtlijn, bepaalt dat onder meer op deze kenmerken wordt getoetst bij het selecteren van de kwaliteitsbeoordelaars.

Artikel 49a Wta bevat de implementatie van deze vereisten, aldus de toelichting op dat artikel. De toelichting gaat niet in op de specifieke opleiding voor de uitvoering van kwaliteitsbeoordelingen, zodat onduidelijk blijft op welke wijze in deze opleiding is of wordt voorzien.

De Afdeling adviseert in de toelichting op het voorgaande in te gaan.

6. Kwaliteitsborgingstelsel (artikel 29 van de richtlijn)

De Afdeling adviseert in de toelichting in te gaan op de specifieke opleiding voor de uitvoering van kwaliteitsbeoordelingen. Artikel 29 van de richtlijn vereist dat de personen die in het kader van het kwaliteitsstelsel kwaliteitsbeoordelingen verrichten, over passende beroepskwalificaties en -ervaring beschikken, alsmede een specifieke opleiding voor de uitvoering van kwaliteitsbeoordelingen hebben genoten. Tevens wordt bepaald dat op deze kenmerken wordt getoetst bij het selecteren van de kwaliteitsbeoordelaars.

De kwaliteitsbeoordelaars die de onderzoeken doen bij accountantsorganisaties zijn voor het merendeel afgestudeerde registeraccountants met tussen de vijf en tien jaar ervaring als openbaar accountant. Elke toezichthouder die bij de AFM als kwaliteitsbeoordelaar werkt moet een basisopleiding toezicht volgen waarin alle aspecten van het houden van het toezicht aan bod komen. Daarnaast is sprake van «*training on the job*» waarbij de kwaliteitsbeoordelaars het vak van toezichthouder in de praktijk leren. Deze informatie over de opleiding van toezichthouders is, overeenkomstig het advies van de Afdeling, ook in de memorie van toelichting opgenomen.

7. Administratieve en sanctiemaatregelen (artikel 30bis van de richtlijn)

Artikel 30bis, eerste lid, aanhef, van de richtlijn draagt lidstaten op de bevoegdheden te regelen voor de bevoegde autoriteiten om bepaalde administratieve en sanctiemaatregelen te treffen bij overtreding van de richtlijn of verordening. De Afdeling adviseert het volgende over de wijze waarop de onderdelen c en e van dit artikellid worden geïmplementeerd.

a. Onderdeel c

i. *Onderdeel c van artikel 30bis, eerste lid, bepaalt dat de lidstaat de autoriteit bevoegd maakt tot het opleggen van een tijdelijk verbod van maximaal drie jaar om wettelijke controles uit te voeren of ondertekenen aan (a) het auditkantoor, (b) de wettelijke auditor, of (c) de voornaamste vennoot.¹⁸*

Ten aanzien van het tijdelijk verbod voor (a) het auditkantoor vermeldt de toelichting dat geen implementatie in Nederlandse regelgeving nodig is.¹⁹ De AFM beschikt, aldus de toelichting, namelijk reeds over een bevoegdheid tot het intrekken of schorsen van de vergunning van de accountantsorganisatie (het nationaalrechtelijk equivalente begrip dat gehanteerd wordt voor het richtlijnbegrip «auditkantoor») of aan de vergunning beperkingen te verbinden. Toekennen van een bijzondere bevoegdheid tot het opleggen van een tijdelijk verbod om wettelijke controles te verrichten zou daarom niet nodig zijn.

De Afdeling merkt hierover op dat de bevoegdheid waarop de richtlijn ziet is beperkt tot een verbod voor de duur van maximaal drie jaar, terwijl uit de toelichting op het wetsvoorstel niet blijkt dat deze beperking van de bevoegdheid van de AFM in het wetsvoorstel is geregeld.

De Afdeling adviseert het voorstel aan te passen.

ii. *Ten aanzien van het tijdelijk verbod voor de wettelijke auditor (b) of voornaamste vennoot (c) wordt in de artikelsgewijze toelichting vermeld dat de accountantskamer de inschrijving van een accountant in de registers voor de duur van een jaar kan doorhalen. Het wetsvoorstel stelt voor deze bevoegdheid te verlengen tot drie jaar, waarmee aan de richtlijn uitvoering zou worden gegeven.*

De Afdeling merkt op dat de accountantskamer niet de bevoegde autoriteit is waar de richtlijn zich op richt; dat is immers de AFM. Uit de toelichting wordt niet duidelijk op welke wijze de richtlijn in dit opzicht wordt geïmplementeerd.

De Afdeling adviseert de keuze voor deze wijze van implementeren dragend te motiveren en het voorstel zo nodig aan te passen.

b. Onderdeel e

Onderdeel e van het eerste lid van artikel 30bis van de richtlijn bepaalt dat de lidstaat de autoriteit bevoegd maakt tot het opleggen van een tijdelijk verbod van maximaal drie jaren aan een lid van een auditkantoor of van een leidinggevend- of bestuursorgaan van een organisatie van openbaar belang om functies in een auditkantoor of organisatie van openbaar belang te bekleden. Het wetsvoorstel vermeldt dat deze bepaling wordt geïmplementeerd met het voorgestelde artikel 57.

In artikel 57 worden de richtlijnbegrippen omgezet naar Nederlandse begrippen. In plaats van het begrip «lid van» een auditkantoor of organisatie van openbaar belang wordt het begrip «dagelijkse beleidsbe-paler» gebruikt. De toelichting gaat niet in op de verhouding tussen deze

¹⁸ In de richtlijn wordt het begrip «voorlopig verbod» gehanteerd. Gelet op de context van de richtlijn, en mede indachtig de Engelstalige («temporary»), Duitse («vorübergehend») en Franse (temporaire) versies van de richtlijn, vat de Afdeling dit op als «tijdelijk».

¹⁹ Zie artikelsgewijze toelichting op artikel III, onderdeel B.

andersluidende begrippen. In artikel 57 wordt voorts niet nader bepaald ten aanzien van welke functies de AFM een verbod kan opleggen.

De Afdeling adviseert het voorstel op dit punt dragend te motiveren en het voorstel zo nodig aan te passen.

7. Administratieve en sanctiemaatregelen (artikel 30bis van de richtlijn)

a. Onderdeel c

i. Ten aanzien van de bevoegdheid tot het opleggen van een verbod aan een accountantsorganisatie om gedurende maximaal drie jaar wettelijke controles te verrichten merkt de Afdeling op dat uit het wetsvoorstel niet blijkt dat deze bevoegdheid voor de AFM beperkt is tot de duur van drie jaar.

In de memorie van toelichting²⁰ is aangegeven dat de AFM deze bevoegdheid reeds heeft. In de memorie van toelichting is verduidelijkt dat de AFM de vergunning kan intrekken of aan de vergunning voorschriften kan verbinden of beperkingen kan stellen ingevolge artikel 6, derde lid, van de Wta. Een dergelijke beperking kan inhouden dat de accountantsorganisatie gedurende een maximale periode van drie jaar geen wettelijke controles mag verrichten. De bevoegdheid om beperkingen te kunnen stellen aan een vergunning is algemeen van aard. Het past niet in deze aard om de beperking voor wat betreft het tijdelijke verbod om wettelijke controles te verrichten, specifiek in te kaderen in de wet. Bovendien betreft de richtlijn in beginsel minimumharmonisatie en is het dus mogelijk om nationaal strengere eisen te stellen. Dit blijkt ook uit de aanhef van het eerste lid van artikel 30bis van de richtlijn, waarin is bepaald dat *ten minste* de in het artikel genoemde administratieve maatregelen en sancties geregeld dienen te worden.

ii. Een tijdelijk beroepsverbod voor de accountant kan worden opgelegd door de accountantskamer. De Afdeling geeft aan dat de accountantskamer niet de bevoegde autoriteit is waar de richtlijn zich op richt.

Bevoegde autoriteiten worden in de richtlijn gedefinieerd als bij wet aangewezen instanties die belast zijn met de regelgeving betreffende, of het toezicht op wettelijke auditors en auditkantoren of specifieke aspecten daarvan. Bovendien wordt in de definitie aangegeven dat de verwijzing naar de «bevoegde autoriteit» in een artikel een verwijzing is naar de autoriteit(en) die verantwoordelijk is (zijn) voor de in dat artikel genoemde taken.

Het toezicht in de zin van de richtlijn is meeromvattend dan toezicht in de zin van hoofdstuk 5 van de Algemene wet bestuursrecht en omvat het gehele stelsel van toezicht op accountants. Hieronder valt in de Nederlandse context ook het tuchtrecht voor individuele accountants. Ingevolge artikel 42 Wab is een accountant ten aanzien van zijn beroepsmatig handelen onderworpen aan tuchtrechtspraak op de voet van de Wet tuchtrechtspraak accountants. In het tweede lid van dit artikel wordt deze tuchtrechtspraak opgedragen aan de accountantskamer. Gelet hierop dient de accountantskamer dan ook te worden beschouwd als de bevoegde autoriteit waar de richtlijn zich op richt, voor wat betreft de bevoegdheid tot het opleggen van het tijdelijk beroepsverbod van accountants voor het verrichten van wettelijke controles.

²⁰ Zie de artikelsgewijze toelichting op artikel III, onderdeel B.

b. Onderdeel e

Ten aanzien van de implementatie van onderdeel e van artikel 30bis van de richtlijn in artikel 57 van de Wta merkt de Afdeling op dat de memorie van toelichting niet ingaat op de verhouding tussen het in de richtlijn gehanteerde begrip lid van een auditkantoor en de in de Wta gehanteerde begrippen dagelijks beleidsbepaler van een accountantsorganisatie en externe accountant.

In de memorie van toelichting wordt aangegeven dat artikel 30, eerste lid, onderdeel e, van de richtlijn verwijst naar een lid van een auditkantoor. De richtlijn bevat geen definitie van deze term. In de memorie van toelichting is aangegeven dat hieronder verstaan werd de dagelijks beleidsbepaler van een accountantsorganisatie of de externe accountant. Het begrip «lid van een auditkantoor» dient te worden geplaatst in de context van andere bepalingen in de richtlijn die verwijzen naar «lidmaatschap van een auditkantoor», zoals de artikelen 2, onderdeel 2, onderdeel 15, 3, vierde lid, onderdeel c, 17, eerste lid, onderdeel g, 24, 24a, eerste lid, onderdeel a en 45, vijfde lid, onderdeel b, van de richtlijn. In deze artikelen wordt het begrip lid steeds gebruikt in de context van lid van een leidinggevend of bestuursorgaan van een auditkantoor. Daarnaast kan een parallel worden getrokken met het begrip «een lid van een leidinggevend of bestuursorgaan van een organisatie van openbaar belang», waarnaar artikel 30, eerste lid, onderdeel e, van de richtlijn tevens verwijst. Gelet hierop wordt onder «lid van een auditkantoor» een dagelijks beleidsbepaler van een accountantsorganisatie verstaan. Bij nader inzien dient onder lid van een auditkantoor niet een externe accountant verstaan te worden. In het wetsvoorstel is daarom de bevoegdheid in artikel 57, eerste lid, ten aanzien van externe accountants geschrapt. De memorie van toelichting bij artikel 57 is aangepast conform bovenstaande.

Ook geeft de Afdeling aan dat niet nader wordt bepaald ten aanzien van welke functies de AFM een verbod kan opleggen. De richtlijn zelf bepaalt in artikel 30bis, onderdeel e, dat een verbod kan worden opgelegd voor functies in auditkantoren of organisaties van openbaar belang in het algemeen. Gelet op het feit dat de richtlijn niet specificereert ten aanzien van welke functies een verbod opgelegd kan worden is een dergelijke beperking ook niet geïmplementeerd in artikel 57 van de Wta. In de memorie van toelichting is hierover aangegeven dat het ontzeggen van de bevoegdheid om bij een accountantsorganisatie of OOB bepaalde functies uit te oefenen betrekking kan hebben op elke functie bij een accountantsorganisatie of OOB. De ontzegging kan dus zowel betrekking hebben op beleidsbepalende functies (bestuursfuncties of andere beleidsbepalende functies) als andere functies. De AFM dient in het besluit aan te geven welke functies niet meer mogen worden uitgeoefend.

8. Rechtsbescherming (artikel 30quinquies van de richtlijn)

In paragraaf 7 van de toelichting op het wetsvoorstel wordt ingegaan op de consultatiereactie ten aanzien van artikel 30quinquies van de richtlijn. Het artikel bepaalt, kort gezegd, dat tegen besluiten van de AFM beroep open dient te staan. Daarover is in consultatiereacties opgemerkt dat de thans geregelde toetsing door de bestuursrechter als rechtsbescherming onvoldoende adequaat zou zijn.

De toelichting vermeldt dat deze inbreng niet tot aanpassing leidt, omdat «de bestuursrechtelijke rechtsgang voldoende adequate rechtsbescherming» biedt. Er is geen aanleiding, zo stelt de toelichting, om nieuwe vormen van rechtsbescherming te introduceren.

Voorts wordt in de artikelsgewijze toelichting bij de ingrijpende bevoegdheid van artikel 58 opgemerkt dat deze alleen in ernstige gevallen zal worden toegepast. In artikel 58 Wta wordt voorgesteld dat de AFM bevoegd is een accountantsorganisatie te ontslaan.

De Afdeling maakt twee opmerkingen. In de eerste plaats maken tekst noch toelichting van het wetsvoorstel duidelijk in welke gevallen verstrekkende bevoegdheden als ontslag van een accountantsorganisatie mogen worden toegepast. De aard en ernst van de gevallen waarin deze bevoegdheden mogen worden toegepast, dienen naar het oordeel van de Afdeling uit tekst en toelichting van het voorstel te blijken.

In de tweede plaats neemt de Afdeling aan dat de bestuursrechter de proportionaliteit van besluiten tot toepassing van deze en andere ingrijpende bevoegdheden van de AFM indringend zal toetsen. Het verdient aanbeveling dit in de toelichting tot uitdrukking te brengen.

De Afdeling adviseert in de toelichting op het bovenstaande in te gaan en het wetsvoorstel aan te passen.

8. Rechtsbescherming (artikel 30quinquies van de richtlijn)

In het nieuwe artikel 58 Wta wordt voorgesteld dat de AFM bevoegd is een accountantsorganisatie te ontslaan (implementatie van artikelen 38, derde lid, en 30quinquies van de richtlijn). De aard en ernst van de gevallen waarin deze bevoegdheden mogen worden toegepast, dienen naar het oordeel van de Afdeling uit het wetsvoorstel en toelichting van het voorstel te blijken. In de richtlijn is aangegeven dat ontslag alleen geschiedt op *goede gronden*. De richtlijn licht echter niet toe wat moet worden verstaan onder goede gronden voor het ontslag. Wel wordt in het eerste lid van artikel 38 richtlijn aangegeven dat verschil van mening over methoden van boekhoudkundige verwerking of controlewerkzaamheden geen goede redenen zijn voor ontslag.

Nu het hier gaat om een ingrijpende maatregel, moet worden gedacht aan een zodanige overtreding van de wet of de verordening, dat onverwijlde beëindiging van de opdracht gerechtvaardigd is. Om tot uitdrukking te brengen dat deze bevoegdheid alleen in ernstige gevallen kan worden toegepast is in de wetstekst van artikel 58 toegevoegd dat het dient te gaan om een overtreding van hetgeen bij of krachtens deze wet of de verordening is bepaald en op grond van artikel 55 beboetbaar is met een boete van de derde categorie.

In de tweede plaats adviseert de Afdeling in de memorie van toelichting tot uitdrukking te brengen dat de bestuursrechter de proportionaliteit van besluiten tot toepassing van deze en andere ingrijpende bevoegdheden van de AFM indringend zal toetsen. De memorie van toelichting is naar aanleiding van deze opmerking aangevuld. De bestuursrechter kan in de praktijk een besluit van de AFM inhoudelijk toetsen. In het geval de AFM een bestuurlijke boete heeft opgelegd naar aanleiding van een overtreding van een open norm, zal de bestuursrechter bezien of het feitencomplex inderdaad leidt tot overtreding van die norm. De rechter dient dergelijke besluiten te toetsen aan het evenredigheidsbeginsel, in die zin dat de rechter de verhouding tussen de ernst van de verweten overtreding en de zwaarte van de opgelegde sanctie beoordeelt.

9. Ontslag wettelijke auditor of auditkantoor (artikel 38 van de richtlijn)

Het derde lid van artikel 38 van de richtlijn bepaalt onder meer dat de bevoegde autoriteiten een procedure voor ontslag van de wettelijke auditor of het auditkantoor moeten kunnen inleiden bij een nationale rechtbank. In de toelichting wordt gesteld dat hierin voorzien wordt met

het voorgestelde artikel 58 van de Wta. Artikel 58 bepaalt dat de AFM (de bevoegde autoriteit) bevoegd is om een accountantsorganisatie te ontslaan, waaraan de accountantsorganisatie onverwijld uitvoering dient te geven. Deze bevoegdheid verhoudt zich slecht tot de voorgeschreven bevoegdheid tot het inleiden van een procedure bij de rechter die tot ontslag kan leiden. Bovendien regelt artikel 58 slechts de ontslagprocedure voor de accountantsorganisatie, en niet mede het ontslag van de wettelijke auditor.

De Afdeling adviseert in het licht van het voorgaande het voorstel aan te passen.

9. Ontslag wettelijke auditor of auditkantoor (artikel 38 van de richtlijn)

De Afdeling heeft aandacht gevraagd voor de verhouding tussen artikel 38, derde lid, van de richtlijn en het voorgestelde artikel 58 van de wet. Op grond van artikel 38, derde lid, van de richtlijn moet de toezichthouder een procedure kunnen inleiden die leidt tot «het ontslag» van de controlerende accountant of de controlerende accountantsorganisatie, in de zin dat de accountant of de accountantsorganisatie haar werkzaamheden neer moet leggen. De Afdeling stelt in het advies onder meer aan de orde dat de bevoegdheid, neergelegd in artikel 58, niet voorziet in een procedure tegen een individuele accountant. Een dergelijke bevoegdheid bestaat echter al voor de AFM voor zover het gaat om de individuele accountant. Gewezen wordt op de procedure die de AFM bij de accountantskamer aanhangig kan maken tegen een individuele accountant op grond van de Wet tuchtrechtspraak accountants. Deze tuchtrechtelijke procedure kan leiden tot doorhaling van de inschrijving van een accountant in de accountantsregisters, waarmee de individuele accountant de bevoegdheid verliest om werkzaamheden te verrichten bij een controlecliënt.

Op grond van het voorgestelde artikel 58 kan de Autoriteit Financiële Markten (AFM), zoals hiervoor (onder 8) is opgemerkt, ter zake van een overtreding van hetgeen bij of krachtens deze wet of de verordening is bepaald die op grond van artikel 55 beboetbaar is met een boete van de derde categorie, bepalen dat een accountantsorganisatie die wettelijke controles verricht bij een organisatie van openbaar belang, niet langer bevoegd is wettelijke controles te verrichten bij die controlecliënt. Hiermee wordt invulling gegeven aan de bepaling, neergelegd in artikel 38, derde lid, van de richtlijn. Naar aanleiding van de opmerkingen van de Afdeling is aan het voorgestelde artikel 58 een nieuw derde en vierde lid toegevoegd waaruit volgt dat een besluit tot het onbevoegd verklaren van de accountantsorganisatie, zoals bedoeld in het eerste lid, niet eerder in werking treedt dan nadat bezwaartermijn is verstreken of, indien bezwaar wordt gemaakt en binnen de bezwaartermijn aan de voorlopige voorzieningenrechter wordt gevraagd het besluit te schorsen, nadat op het verzoek om een voorlopige voorziening is beslist. Met het toekennen van de bevoegdheid tot het kunnen nemen van een voor bezwaar en beroep vatbaar besluit dat niet onmiddellijk in werking treedt, staat, conform hetgeen de Richtlijn beoogt, een met voldoende waarborgen omklede rechtsgang open alvorens de accountantsorganisatie de controlewerkzaamheden bij een organisatie van openbaar belang dient te beëindigen. Een dergelijke inbedding, waarbij de AFM niet rechtstreeks ingrijpt in de privaatrechtelijke verhouding tussen de accountantsorganisatie en de controlecliënt, doet ook recht aan het Nederlandse systeem in de Wta met publiekrechtelijk toezicht van de AFM op de accountantsorganisatie.

10. Voorhangprocedure

Met artikel I, onderdeel B, van het wetsvoorstel wordt voorgesteld de voorhangprocedure van de algemene maatregel van bestuur als bedoeld in artikel 1, tweede lid, van de Wta te doen vervallen.

De voorhangprocedure is naar aanleiding van een aantal amendementen in de wet opgenomen bij derde nota van wijziging.²¹ Het doen vervallen van de voorhangprocedure staat los van de implementatie van de richtlijn en uitvoering van de verordening. De Afdeling wijst erop dat in implementatieregelingen geen andere regels behoren te worden opgenomen dan voor de implementatie noodzakelijk zijn.²²

De Afdeling adviseert de voorgestelde schrapping van artikel 1, tweede lid, van de Wta te laten vervallen.

10. Voorhangprocedure

Naar aanleiding van de opmerking van de Afdeling is de voorgestelde schrapping van de voorhangprocedure voor wat betreft de algemene maatregel van bestuur als bedoeld in artikel 1, tweede lid, van de Wta uit het wetsvoorstel gehaald.

11. De Afdeling verwijst naar de bij dit advies behorende redactionele bijlage.

11. Additionele kanttekeningen

Met de redactionele opmerkingen van de Afdeling is rekening gehouden. Van de gelegenheid is gebruikgemaakt om een onjuistheid in artikel I, onderdeel B, aan te passen. In dit artikel wordt een nieuw artikel 4a Wta ingevoegd dat betrekking heeft op het toezicht op controles door accountantsorganisaties van jaarrekeningen van vennootschappen die in derde landen zijn gevestigd. Ten onrechte was in die bepaling geen rekening gehouden met de situatie dat Nederlandse accountantsorganisaties controles van jaarrekeningen verrichten van vennootschappen die in derde landen zijn gevestigd en waarvan de effecten in een andere EU-lidstaat worden verhandeld op een gereguleerde markt. Artikel 34, vierde lid, van de richtlijn vereist dat het toezicht van de AFM zich ook over deze controles uitstrekt. Het aangepaste voorgestelde artikel 4a van de Wta bewerkstelligt dit. Voorts is van de gelegenheid gebruik gemaakt om een aantal wijzigingen van (wets)technische aard door te voeren.

De Afdeling advisering van de Raad van State geeft U in overweging het voorstel van wet te zenden aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal, nadat met het vorenstaande rekening zal zijn gehouden.

*De vice-president van de Raad van State,
J.P.H. Donner*

Ik moge U, mede namens mijn ambtgenoot van Veiligheid en Justitie, verzoeken het hierbij gevoegde gewijzigde voorstel van wet en de gewijzigde memorie van toelichting aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal te zenden.

De Minister van Financiën,
J.R.V.A. Dijsselbloem

²¹ Kamerstukken II 2005/06, 29 658, 23.

²² Zie ook aanwijzing 331 van de Aanwijzingen voor de regelgeving nr. 331.

Redactionele bijlage bij het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State betreffende no. W06.15.0309/III

- In artikel I, onderdeel C, de zinsnede: «2, 3 en 5 tot en met 6» vervangen door: 2, 3, 5 en 6.
- In artikel I, onderdeel G: «de hoofdstukken 5 tot en met 6» vervangen door: de hoofdstukken 5 en 6.
- In artikel I, onderdeel P: «werkzaamheden» telkens vervangen door: diensten.
- In de toelichting is een transponeringstabel opgenomen. Deze geeft onvoldoende duidelijk weer hoe wordt voorzien in implementatie. De afdeling adviseert de tabel aan te passen. De volgende punten kunnen daarbij in acht worden genomen:²³
 - daar waar «behoeft geen implementatie» wordt vermeld kort weergegeven waarom dit niet noodzakelijk is, althans verwijzen naar de passage in het algemeen of artikelsgewijs deel van de toelichting waar dat wordt toegelicht;
 - verwijzingen naar de artikelen in de tweede rij van de tabel correct uitvoeren, en waar mogelijk specificeren naar leden en onderdelen (zo kan bij de rij over artikel 1, lid 13, b) worden vermeld dat wordt geïmplementeerd in artikel 21, onderdeel d; en lijkt de verwijzing bij de rij over artikel 1, lid 14, a) naar artikel 21, tweede lid, onderdeel d niet correct (c));
 - beroepsreglementering nader omschrijven;
 - vermelden of de bepalingen in de tweede kolom nieuwe of reeds bestaande bepalingen betreffen;
 - de rijen waar aangewezen nader uitsplitsen naar artikelleden en -onderdelen van de richtlijn;
 - opnemen van een transponeringstabel ten aanzien van de verordening;
- Paragraaf 3.2.4 van de toelichting inzake de kantoorroutatie aanpassen, gelet op de vierde nota van wijziging op de Wet financiële markten 2016.²⁴

²³ Zie ook aanwijzing 338 van de Aanwijzingen voor de regelgeving.

²⁴ Zie Kamerstukken II 2015/16, 34 198, nrs. 13 tot en met 15, en Aanhangsel 90.