

114. Wat controleplichtige ondernemingen hebben te vrezen van de regelgeving voor, en het toezicht op, accountants(organisaties)

PROF. MR. J.B.S. HIJINK, MR. DRS. L.A. VAN DE SANDT EN MR. DRS. L. IN 'TVELD

'Accountant is angsthaas geworden', zo kopte de voorpagina van het FD van 26 augustus 2016, om vervolgens op de vervolgpagina's te benadrukken dat er bij controleplichtige ondernemingen heimwee zou bestaan naar de accountant als 'sparringpartner'.¹ Een zinvol gesprek met de accountant zou steeds lastiger zijn geworden, omdat accountants zich te veel bezig zijn gaan houden met (de naleving van) wet- en regelgeving en controledossiervorming en te weinig met het zelfstandig vormen van een professioneel oordeel over de administratieve organisatie, en interne controle en de verslaggeving van de gecontroleerde onderneming. In deze bijdrage staan wij stil bij de vraag wat controleplichtige ondernemingen merken – mogelijk zelfs hebben te vrezen – van de (toegenomen) wet- en regelgeving voor, en het (geïntensiveerde) toezicht op, accountants(organisaties).

Angstige accountants?²

Over het antwoord op de vraag of accountants – en de organisaties waaraan zij zijn verbonden – gegronde redenen hebben om risico's op aansprakelijkheid of handhavingsmaatregelen van de AFM bij niet-naleving van de op hen van toepassing zijnde wet- en regelgeving te vrezen, zou een afzonderlijke bijdrage kunnen worden geschreven.³ Ook zou een afzonderlijke bijdrage kunnen worden gewijd aan de vraag of het wenselijk is dat accountants kennelijk angstig(er) zijn geworden.⁴ In deze bijdrage staan wij echter stil bij de vraag wat controleplichtige ondernemingen merken – mogelijk zelfs hebben te vrezen – van de (toegenomen) wet- en regelgeving voor, en het (geïntensiveerde) toezicht op, accountants(organisaties). Daartoe behandelen wij enkele ontwikkelingen in het kader van wet- en regelgeving voor (het toezicht op) accountants(organisaties). Vervolgens staan wij stil bij enkele van de gevolgen van die ontwikkelingen voor controleplichtige ondernemingen.

1 Zie *Het Financieele Dagblad* van 26 augustus 2016, p. 1-3.

2 Vgl. A. de Bos en E.V.A. Eijkelenboom, 'Accountant. Zouden Nederlandse accountants bang moeten zijn?', in: Assink e.a. (red.), *De vele gezichten van Maarten Kroeze's 'bange bestuurders'* (Instituut voor Ondernemingsrecht nr. 104), Deventer, Wolters Kluwer 2017 (De Bos en Eijkelenboom 2017), die op hun beurt weer inspiratie ontleenden aan M.J. Kroeze, *Bange bestuurders* (oratie Rotterdam), Deventer: Wolters Kluwer 2005.

3 Zie bijv. De Bos en Eijkelenboom 2017, p. 263, die komen tot de geruststellende conclusie dat accountants geen redenen hebben om bang te zijn.

4 Zie o.a. 'Stroef gesprek wijst juist op vooruitgang', *Het Financieele Dagblad* 26 augustus 2016, p. 11 en de opinies van Pheijffer en De Rooij van 1, 10 en 15 september 2016 in diezelfde krant.

Daarbij maken wij onderscheid tussen (1) gevolgen voor de wijze waarop deze ondernemingen de *governance* van hun organisatie moeten inrichten en (2) gevolgen voor de wijze waarop accountants de wettelijke controle bij deze ondernemingen uitvoeren. Wij besluiten deze bijdrage ten slotte door stil te staan bij, en vooruit te blikken op, de te verwachten gevolgen van enkele toekomstige ontwikkelingen.

Wet- en regelgeving voor accountants(organisaties)

Sinds de inwerkingtreding van de Wet toezicht accountantsorganisaties ('Wta') in oktober 2006 zijn accountantsorganisaties onderworpen aan publiekrechtelijk toezicht door de AFM. In datzelfde jaar werd Richtlijn 2006/43/EG⁵ ('Auditrichtlijn') door de Europese wetgever aangenomen. Vanaf dat moment is de wet- en regelgeving rondom (het toezicht op) het accountantsberoep geen rustig bezit gebleken. Zo kan ter illustratie worden gewezen op de publicatie van een drietal voor het accountantsberoep van belang zijnde rapporten op 25 september 2014.⁶ Een van die rapporten die op die dag, ook wel aangeduid als *Freaky*

5 Voluit: 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 Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad en houdende intrekking van Richtlijn 84/253/EEG van de Raad (PbEU 2006, L157/87).

6 Zie J.B.S. Hijink, "Freaky Thursday" voor accountants – veranderingen in de wet- en regelgeving voor de accountantssector aangekondigd, *Ondernemingsrecht* 2014/139.

Thursday voor het accountantsberoep, werden gepubliceerd, was een kritisch rapport van de AFM over de kwaliteit van de door de grootste vier accountantsorganisaties uitgevoerde wettelijke controles. Daarnaast presenteerde de accountantsberoepsgroep die dag, als reactie op een door Kamerlid Nijboer ingediende motie, ruim vijftig maatregelen ter verbetering van de kwaliteit en onafhankelijkheid van de accountantscontrole.⁷

Het lijkt dan ook een kwestie van tijd totdat nieuwe wet- en regelgeving voor (het toezicht op) accountants(organisaties) zal worden ingevoerd

Ondertussen is, gedurende een ruim decennium toezicht op grond van de Wta, zowel door de nationale als door de Europese wetgever een scala aan maatregelen genomen met het oog op het verbeteren van de kwaliteit van de door accountants uitgevoerde wettelijke controles en het aanscherpen van het op accountants(organisaties) uitgeoefende toezicht. Zo kan bijvoorbeeld worden gewezen op de invoering van de verplichte scheiding tussen het verlenen van wettelijke controle- en adviesdiensten⁸ en de voorgenomen roulatie van accountantsorganisaties⁹ bij zogenoemde organisaties van openbaar belang ('OOB's'), waarmee de Nederlandse wetgever ten tijde van de invoering van de Wet op het accountantsberoep¹⁰ ('Wab') al voor de Europese troepen uitliep. Vervolgens traden in 2014 Verordening (EU) 537/2014¹¹ ('Auditverordening') en Richtlijn 2014/56/EU¹² ('Wijziging Auditrichtlijn') in werking, waarmee de Europese wetgever de wet- en regelgeving voor accountants(organisaties) nog eens nader aanscherpte. De invoering van de Wet aanvullende maatregelen accountantsorganisaties¹³ ('Wama') door de Nederlandse wetgever in juli 2018, geldt op dit moment als voorlopig sluitstuk. Voorlopig, omdat het daar naar verwachting niet bij zal blijven. In november 2018 kondigde de Minister van Financiën namelijk aan, na een zorgvuldig door de AFM en het Ministerie van Financiën gecoördineerde operatie, de Commissie toekomst accountancysector ('Commissie')

in te stellen die zich zal moeten bezighouden met het doen van onderzoek naar, en het adviseren over, de vraag hoe de kwaliteit van wettelijke controles duurzaam verbeterd kan worden, welke beleids- of wetwijzigingen daarvoor wenselijk zijn en of die wijzigingen juridisch haalbaar zijn.¹⁴ De instelling van de Commissie volgde op de publicatie van een rapport van de AFM naar aanleiding van een door de toezichthouder verricht onderzoek naar zogenoemde kwetsbaarheden in de structuur van de accountancysector ('AFM-rapport').¹⁵ Het lijkt dan ook een kwestie van tijd totdat nieuwe wet- en regelgeving voor (het toezicht op) accountants(organisaties) zal worden ingevoerd.

Gevolgen voor controleplichtige ondernemingen

De in de voorgaande paragraaf beschreven ontwikkelingen in de wet- en regelgeving voor, en het toezicht op, accountants(organisaties) zijn uiteindelijk in hoofdzaak gericht op het verbeteren van de kwaliteit van de door accountants uitgevoerde wettelijke controles. Een deel van de wettelijke maatregelen heeft echter ook gevolgen voor ondernemingen die aan een wettelijke controle zijn onderworpen. In deze paragraaf staan wij stil bij enkele van deze gevolgen, waarbij wij onderscheid maken tussen (1) gevolgen voor de *governance* van controleplichtige ondernemingen en (2) gevolgen voor (de uitvoering van) de wettelijke controle door accountants.

Gevolgen voor de *governance* van controleplichtige ondernemingen

Als reactie op de zogenoemde boekhoudschandalen aan het begin van deze eeuw kwam de Europese Commissie met een voorstel¹⁶ voor de – uiteindelijke – Auditrichtlijn. Daarin werd voorgesteld strengere eisen te stellen aan wettelijke controles van de jaarrekeningen van organisaties die van 'openbaar belang' zouden zijn vanwege de aard van hun bedrijfsactiviteiten, omvang of personeelsbestand. Volgens de Europese Commissie zouden deze OOB's immers '*sterker in de kijker lopen en economisch belangrijker zijn*' dan andere controleplichtige ondernemingen.¹⁷ Naast de introductie van aanvullende voorschriften die verband houden met de uitvoering van de wettelijke controles bij deze OOB's, waarover in de volgende paragraaf meer, bevatte de Auditrichtlijn ook voorschriften met betrekking tot de

7 De rapporten zijn te raadplegen via respectievelijk www.afm.nl en www.nba.nl.

8 Art. 2:24b Wta.

9 Art. 23, onderdeel c, Wta (oud). Zie K.H. Boonzaaijer, 'Ontwikkelingen rondom accountantsroulatie', *Bb* 2016/29.

10 *Stb.* 2012, 680.

11 *Voluit*: Verordening (EU) 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 en tot intrekking van Besluit 2005/909/EG van de Commissie (*PbEU* 2014, L158/77).

12 *Voluit*: Richtlijn 2014/56/EU van het Europees Parlement en de Raad van 16 april 2014 tot wijziging van Richtlijn 2006/43/EG betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen (*PbEU* 2014, L158/196).

13 *Stb.* 2018, 139.

14 *Kamerstukken II* 2018/19, 34677, nr. 21 en 22.

15 Zie E.V.A. Eijkelenboom, J.B.S. Hijink en L. in 't Veld, 'AFM-verkenning "Kwetsbaarheden in de structuur van de accountancysector"', *Ondernemingsrecht* 2019/24.

16 Voorstel voor een Richtlijn van het Europees Parlement en de Raad betreffende de wettelijke accountantscontrole van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen en tot wijziging van de Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad (COM(2004)0177 def.) ('Voorstel voor de Auditrichtlijn').

17 Zie onder randnummer 23 in de considerans van de Auditrichtlijn; onder randnummer 19 in de considerans van het Voorstel voor de Auditrichtlijn.

wijze waarop de governance van deze OOB's zou moeten worden ingericht.

Bij de uitvoering van een eenmaal verleende controleopdracht, is de uitvoering van de wettelijke controle door de accountant ook in andere opzichten aan diverse wettelijke beperkingen onderhevig

Een daarvan was de in beginsel verplichte instelling van een auditcommissie door OOB's.¹⁸ Deze auditcommissie, samengesteld uit commissarissen of niet-uitvoerende bestuurders, zou onder meer worden belast met het toezicht op het financiële verslaggevingsproces en de door de accountant uitgevoerde wettelijke controle. Daarnaast zou de auditcommissie worden betrokken bij de selectie van, en de opdrachtverlening aan, de met de wettelijke controle belaste accountant. Met de Auditverordening is de positie van de auditcommissie bij het voorgaande nog eens verder benadrukt.¹⁹ Een van de belangrijkste gevolgen van de introductie van de verplichte instelling van de auditcommissie voor OOB's is dat deze ondernemingen in het vervolg in beginsel verplicht zullen zijn een raad van commissarissen in te stellen of te kiezen voor een monistisch bestuursmodel met uitvoerende en niet-uitvoerende bestuurders.²⁰ Bovendien zou de instelling van een auditcommissie tot gevolg kunnen hebben dat onduidelijkheid bestaat over de verantwoordelijkheidsverdeling tussen de leden van de auditcommissie en de overige leden van de raad van commissarissen.²¹

Het is dan ook niet zonder reden dat Winter de introductie van de zogenoemde OOB, tezamen met de voor de OOB geldende voorschriften, een *'wat zorgelijke ontwikkeling'*

noemde.²² Hij voorzag dat een begrip als de OOB al snel een eigen leven zou gaan leiden zonder dat men zich zou afvragen *'of er ook een werkelijke behoefte bestaat aan de daaraan vast te knopen regels, wie die behoefte dan heeft en of het gerechtvaardigd is en zin heeft een verplichting op te leggen om in die behoefte te voorzien.'*²³ Bovendien vreesde Winter dat de introductie van dit begrip zou worden aangegrepen om ook deze categorie ondernemingen te verplichten over de naleving van de Nederlandse corporate governance code ('Code') te rapporteren: *'Goede corporate governance is van belang voor elke onderneming die een "significante positie" inneemt, zal al snel worden gezegd, en beweer dan maar eens dat dat niet zo is.'*²⁴ Hoewel het Winter gerust zou moeten stellen dat van een dergelijke verplichting voor OOB's nog (?) geen sprake is, lijkt zijn vrees wel in een ander opzicht werkelijkheid te zijn geworden.²⁵ Zo heeft de Europese wetgever het OOB-begrip inmiddels aangegrepen voor het opleggen van verplichtingen met betrekking tot het openbaar maken van de zogenoemde niet-financiële verklaring²⁶ en het verslag over betalingen aan overheden²⁷. Bovendien kunnen OOB's inmiddels geen gebruik meer maken van bepaalde vrijstellingen in het jaarrekeningenrecht die verband houden met onder meer het grootteregime, het groepsregime en de consolidatieplicht.²⁸ Het risico dat het begrip OOB een eigen leven zou gaan leiden, zou volgens Winter nog eens verder vergroten als lidstaten de bevoegdheid zouden krijgen de categorieën ondernemingen die als OOB zouden worden aangemerkt, uit te breiden. Volgens de Auditrichtlijn moeten in ieder geval – kort gezegd – beursgenoteerde ondernemingen, banken en (bepaalde) verzekeraars als OOB kwalificeren.²⁹ Daarnaast hebben lidstaten de mogelijkheid om andere ondernemingen of instellingen als OOB aan te wijzen ('nationale OOB's').³⁰ Van de mogelijkheid om nationale OOB's

18 Art. 39 Auditrichtlijn. Door de Nederlandse wetgever is deze verplichting omgezet in het Besluit instelling auditcommissie. De (destijds geldende) Nederlandse corporate governance code ging op dat moment al uit van de instelling van een auditcommissie bij beursvennootschappen met een raad van commissarissen die bestond uit meer dan vier leden.

19 Vgl. onder randnummers 14 en 18 in de considerans van de Auditverordening.

20 Vgl. art. 2 lid 4 Besluit instelling auditcommissie. Zie ook A.A. Bootsma, J.B.S. Hijink en L. in 't Veld, 'De eerste beurs-BV. Certificaten van aandelen in Fastned BV toegelaten tot de handel op de nieuwe gereglementeerde markt van Nx'change', *Ondernemingsrecht* 2016/111, p. 560.

21 Zie o.a. L. in 't Veld, 'Balanceren tussen een taakverdeling en collegialiteit binnen de raad', *MvO* 2016/5-6; U.B. Verboom, 'Aansprakelijkheid van commissarissen, in het bijzonder van leden van auditcommissies', in: G. van Solinge e.a. (red.), *Aansprakelijkheid van bestuurders en commissarissen. Nadere terreinverkenning in een uitdijend rechtsgebied* (Serie Van der Heijden Instituut nr. 140), Deventer: Wolters Kluwer 2017; L. in 't Veld, 'Het (uitgedijde) takenpakket van de auditcommissie, in het bijzonder ten aanzien van de relatie met de externe accountant: over reguliere, specifieke en autonome taken', in: J.B.S. Hijink e.a. (red.), *Vereniging Jaarrekeningenrecht 2016-2018. Doorwerking van formele aspecten van het jaarrekeningenrecht in het ondernemingsrecht* (Serie Van der Heijden Instituut nr. 154), Deventer: Wolters Kluwer 2018.

22 Zie J.W. Winter, 'BV, NV en beursvennootschap', in: P. van Schilfgaarde e.a., *Vereenvoudiging en flexibilisering van het Nederlandse BV-recht (Uitgave vanwege het Instituut voor Ondernemingsrecht, nr. 51)*, Deventer: Wolters Kluwer 2005 (Winter 2005), p. 113.

23 Winter 2005, p. 113.

24 Winter 2005, p. 114.

25 Zie ook J.B.S. Hijink, 'Doorwerking van formele aspecten van jaarrekeningenrecht en de opkomst van de OOB in het commune ondernemingsrecht', in: J.B.S. Hijink e.a. (red.), *Vereniging Jaarrekeningenrecht 2016-2018. Doorwerking van formele aspecten van het jaarrekeningenrecht in het ondernemingsrecht* (Serie Van der Heijden Instituut nr. 154), Deventer: Wolters Kluwer 2018 (Hijink 2018).

26 Richtlijn 2014/95/EU van het Europees Parlement en de Raad van 22 oktober 2014 tot wijziging van Richtlijn 2013/34/EU met betrekking tot de bekendmaking van niet-financiële informatie en informatie inzake diversiteit door bepaalde grote ondernemingen en groepen (*PbEU* 2014, L330), zoals geïmplementeerd in het Besluit bekendmaking niet-financiële informatie (*Stb.* 2017, 100).

27 Art. 41 e.v. Richtlijn 2013/34/EU van het Europees Parlement en van de Raad van 26 juni 2013 betreffende de jaarlijkse financiële overzichten, geconsolideerde financiële overzichten en aanverwante verslagen van bepaalde ondernemingsvormen (*PbEU* 2013, L182), zoals geïmplementeerd in het Besluit rapportage van betalingen aan overheden (*Stb.* 2015, 440).

28 Art. 2:398 lid 7, 2:402 lid 2 en 2:403 lid 4 BW

29 Vgl. art. 1 lid 1 onderdeel I Wta.

30 Vgl. art. 2 Wta.

aan te wijzen, blijken lidstaten inmiddels gretig gebruik te hebben gemaakt.³¹ Ook door de Nederlandse wetgever is aangekondigd gebruik te maken van de mogelijkheid het toepassingsbereik van het OOB-begrip uit te breiden met bepaalde categorieën nationale OOB's.³²

Uit het voorgaande kan overigens niet worden geconcludeerd dat de gevolgen voor de governance van controleplichtige ondernemingen beperkt blijven tot alleen de ondernemingen die als OOB kwalificeren. Zo heeft de inwerkingtreding van de Wama er bijvoorbeeld toe geleid dat de in Boek 2 BW neergelegde bevoegdheidsverdeling met betrekking tot de opdrachtverlening aan de met de wettelijke controle belaste accountant, op zodanige wijze is gewijzigd dat het bestuur van de controleplichtige onderneming alleen dan tot opdrachtverlening mag overgaan indien de accountant niet tot opdrachtverlening is overgegaan of kan zijn overgegaan en een raad van commissarissen ontbreekt.³³ Daarnaast zijn ook in het AFM-rapport enkele voorstellen gedaan met betrekking tot het nog verder verstevigen van de governance van controleplichtige ondernemingen.³⁴

Gevolgen voor (de uitvoering van) de wettelijke controle bij controleplichtige ondernemingen

Daarnaast heeft de wet- en regelgeving voor, en het toezicht op, accountants(organisaties) ook gevolgen voor de wijze waarop accountants hun wettelijke controlediensten aan controleplichtige ondernemingen verlenen.

Een eerste aanwijzing daarvoor is het kennelijke gebrek aan bereidheid onder accountantsorganisaties om bepaalde jaarrekeningen aan een wettelijke controle te onderwerpen.³⁵ Zo is vooralsnog geen enkele accountantsorganisatie bereid gebleken de jaarrekening van het beursgenoteerde Lavide Holding N.V. te controleren.³⁶ Ook enkele gemeenten lijken problemen te ondervinden in het vinden van een accountantsorganisatie die bereid is hun jaarrekeningen te controleren.³⁷ Als reactie op die ontwikkelingen heeft de Nederlandse beroepsorganisatie accountants ('NBA') laten weten het onwenselijk te vinden als controleplichtige organisaties geen accountant kunnen vinden, maar vooralsnog geen noodzaak ziet tot het introduceren van een bijzon-

dere faciliteit voor deze organisaties.³⁸ Daar komt nog bij dat ondanks de verwachte toename van het aantal OOB's vanwege de voorgenomen aanwijzing van nationale OOB's door de Nederlandse wetgever, Grant Thornton en accon avm recent hebben besloten als twee van de op dit moment slechts negen accountantsorganisaties die bevoegd zijn de wettelijke controle bij OOB's te verrichten, hun OOB-vergunningen te zullen inleveren.³⁹ Naar verwachting zal de zoektocht naar een bereidwillige accountant voor bepaalde controleplichtige ondernemingen dan ook alleen nog maar lastiger worden.

De verwachting is dat die ontwikkeling zich ook in de toekomst zal doorzetten, ook wat het opleggen van nieuwe voorschriften in de wet- en regelgeving voor accountant(sorganisaties) betreft

Als een controleopdracht eenmaal is verleend, is de uitvoering van de wettelijke controle door de accountant ook in andere opzichten aan diverse wettelijke beperkingen onderhevig. Zo mogen accountantsorganisaties sinds de toepassing van de Auditverordening geen van de in de Auditverordening verboden diensten verlenen aan een OOB of een aan die OOB gelieerde entiteit indien de accountantsorganisatie ook de wettelijke controle bij die OOB verricht.⁴⁰ De Nederlandse wetgever heeft een dergelijke scheiding van controle- en adviesdiensten bij OOB's al eerder ingevoerd.⁴¹ Daarbij breidde de Nederlandse wetgever dit verbod nog in twee opzichten uit ten opzichte van het verbod in de Auditverordening. Allereerst geldt onder Nederlandse wetgeving dat het voor de accountantsorganisatie en het Nederlandse deel van het netwerk verboden is om (overige) diensten te verlenen voor de buiten de EU gevestigde gelieerde entiteiten van de OOB.⁴² Daarnaast heeft de Nederlandse wetgever gebruikgemaakt van de in de Auditverordening opgenomen lidstaatoptie om bepaalde niet in de Auditverordening gereguleerde diensten, alsnog te verbieden.⁴³ Bovendien is om de onafhankelijkheid van de accountant(sorganisatie) beter te waarborgen – in eerste

31 Zie p. 3 e.v. het Verslag van de Commissie aan de Raad, de Europese Centrale Bank, het Europees Comité voor systeemrisico's en het Europees Parlement over de monitoring van de ontwikkelingen op de EU-markt voor het verstrekken van wettelijke controlediensten aan organisaties van openbaar belang op grond van art. 27 van Verordening (EU) 537/2014 (COM(2017) 464 fin.), waaruit blijkt dat bijna 45% van de OOB's binnen de EU bestaat uit nationale OOB's.

32 Zie *Kamerstukken II* 2018/19, 33977, 19.

33 Art. 2:393 lid 2 BW. Daarover: L. in 't Veld, 'Het Wetsvoorstel aanvullende maatregelen accountantsorganisaties: in het publiek belang?', *FRP* 2017/207.

34 Zie p. 44 e.v. van het AFM-rapport.

35 Zie L. in 't Veld, 'Druk of vacuüm? Externe accountant voor Lavide gezocht', *Ondernemingsrecht* 2018/110, (In 't Veld 2018).

36 Zie o.a. In 't Veld 2018 en 'Topman beursdreumes Lavide kan geen accountant vinden en stapt op', *Het Financieele Dagblad* 8 oktober 2018.

37 Zie o.a. 'Gemeenten vrezzen zonder accountant te komen zitten', *Het Financieele Dagblad* 2 februari 2017, p. 1.

38 Zie het persbericht van de NBA van 8 oktober 2018 ('Organisaties zonder accountant: NBA houdt vast aan kwaliteitseisen'), te raadplegen via www.nba.nl/nieuws-en-agenda/nieuwsarchief/2018/oktober/organisaties-zonder-accountant-nba-houdt-vast-aan-kwaliteitseisen/. Zie tevens 'Accountants worden kieskeuriger, zegt de beroepsorganisatie', *Het Financieele Dagblad* 10 oktober 2018, p. 13.

39 Zie 'Grant Thornton trekt zich terug uit de top van de controlemarkt', *Het Financieele Dagblad* 17 augustus 2018, p. 14 en 'Accountants nerveus over leegloop bij controle beursfondsen', *Het Financieele Dagblad* 26 maart 2019, p. 2.

40 Art. 5 Auditverordening.

41 Art. 24b Wta. Zie ook: H.K.O. Reimers en J.W. Timmers, 'Wijziging Accountantswetgeving 2016', *Tijdschrift voor Jaarrekeningenrecht* 2016/5-6 (Reimers en Timmers 2016) en Q.H. van Vliet, 'Oh Oh OOB – nieuwe regelgeving voor organisaties van openbaar belang', *Tijdschrift voor Jaarrekeningenrecht* 2016/5-6 (Van Vliet 2016).

42 Art. 24b Wta.

43 Art. 24b Wta.

instantie middels een amendement bij de invoering van de Wab – voorgesteld verplichte kantoorroulatie voor accountantsorganisaties te introduceren bij wettelijke controles van OOB's. Doordat deze beoogde Nederlandse wetgeving niet bleek te rijmen met de voorschriften van de Auditverordening is de Nederlandse *alleingang* op dit onderdeel teruggedraaid en gelden thans de voorschriften van de Auditverordening.⁴⁴ Op grond van de Auditverordening mogen accountantsorganisaties gedurende maximaal tien achtereenvolgende boekjaren de jaarrekening van een OOB controleren.⁴⁵ De externe accountant zal na een periode van vijf jaar het stokje moeten doorgeven.⁴⁶ De afkoelingsperiode na het volmaken van de maximale termijn voor het uitvoeren van de wettelijke controle bedraagt voor accountantsorganisaties vier jaar en voor de accountant drie jaar.⁴⁷

Controleplichtige ondernemingen worden aldus in toenemende mate geconfronteerd met de gevolgen van de (toegenomen) wet- en regelgeving voor, en het (geïntensiveerde) toezicht op, accountants(organisaties)

Recent verricht onderzoek naar de effecten van (verplichte) kantoorroulatie in de Nederlandse praktijk lijkt tot de voorlopige conclusie te leiden dat er nog geen aanleiding is te concluderen dat kantoorroulatie leidt tot wettelijke controles van hogere kwaliteit.⁴⁸ Ook uit onderzoeken in internationale context blijkt niet dat de duur van de relatie tussen accountant en de gecontroleerde onderneming leidt tot negatieve effecten op de kwaliteit van wettelijke controles.⁴⁹

Naast de onafhankelijkheid van de accountant is recent ook veel aandacht gevraagd voor de rol van de accountant bij het voorkomen en ontdekken van fraude.⁵⁰ Zo vroeg de VEB in haar accountantsbrief van 28 januari 2019 meer aandacht voor werkzaamheden en verantwoording

ten aanzien van fraudesignalen.⁵¹ Een in dit kader recente ontwikkeling is de op 1 januari 2019 in werking getreden Nadere Voorschriften *Non-Compliance with Law and Regulations* ('NV NOCLAR'). De NV NOCLAR betreft de implementatie van de in juli 2016 door IFAC⁵² vastgestelde IESBA⁵³ NOCLAR. Deze nadere voorschriften geven aan wat van accountants wordt verwacht en hoe zij moeten handelen als voorschriften uit wet- en regelgeving niet worden nageleefd bij de gecontroleerde onderneming of binnen de (accountants)organisatie waaraan de accountant verbonden is. De voorschriften in de NV NOCLAR zijn van toepassing op, kort gezegd, iedere accountant die zich bewust wordt van informatie die wijst op niet-naleving van wet- en regelgeving.⁵⁴ Op de website van de NBA zijn stappenplannen gepubliceerd die behulpzaam kunnen zijn bij de wijze waarop accountants zullen moeten handelen indien zij worden geconfronteerd met de overtreding van voorschriften van wet- en regelgeving.⁵⁵

Wat controleplichtige ondernemingen nog staat te wachten

Uit het voorgaande volgt dat controleplichtige ondernemingen in toenemende mate geconfronteerd worden met de gevolgen van nieuwe voorschriften in wet- en regelgeving voor accountants(organisaties). Die ontwikkeling lijkt in meer algemene zin verband te houden met de tendens om het reguliere rechtspersonenrecht door bijzondere sectorale wetgeving te laten doorkruisen. Over de vraag of dat een wenselijke ontwikkeling is, heeft een van ons zich al eens eerder uitgelaten.⁵⁶

De verwachting is dat die ontwikkeling zich ook in de toekomst zal doorzetten, ook wat het opleggen van nieuwe voorschriften in de wet- en regelgeving voor accountant(s)organisaties betreft. Een eerste aanwijzing daarvoor zijn de recent door de Stuurgroep Publiek Belang van de NBA in de White paper 'Continuïteit' gedane voorstellen, waarin onder meer is voorgesteld controleplichtige ondernemingen te verplichten een zogenoemde levensvatbaarheidsparagraaf in het bestuursverslag te laten opnemen.⁵⁷ Een tweede aanwijzing daarvoor is te vinden in het recent door de Commissie gepubliceerde consultatiedocument, waarin zij belanghebbenden heeft uitgenodigd standpunten over de gewenste beleids- en wetswijzingen kenbaar

44 Zie o.a. Reimers en Timmers 2016; Van Vliet, 2016.

45 Art. 17 lid 1 Auditverordening.

46 Art. 24 Wta. De Nederlandse wetgeving is hiermee strenger dan de Auditverordening, die een termijn van zeven jaar voorschrijft, maar lidstaten de mogelijkheid geeft hiervan af te wijken (art. 17 lid 7 Auditverordening).

47 Art. 17 lid 3 en lid 7 Auditverordening.

48 J.B.S. Hijink, B.J. de Jong en L. in 't Veld, *De effecten van (verplichte) roulatie van accountantskantoor in de Nederlandse praktijk*, Onderzoekcentrum Onderneming & Recht 2018.

49 Zie o.a. C. Ewelt-Knauer, A. Gold en C. Pott, *What do we know about mandatory audit firm rotation*, ICAS 2012.

50 Zie o.a. 'Ontdekken fraude is geen taak van accountant', *Het Financieele Dagblad* 17 augustus 2018, p. 9; 'Accountants ruziën over hun rol bij opsporing fraude', *Het Financieele Dagblad* 20 augustus 2018, p. 4; 'Big 4' kiezen zero tolerance bij fraudesignalen', *Het Financieele Dagblad* 21 augustus 2018; 'Fraude verdient serieuze aanpak', *Het Financieele Dagblad* 22 augustus 2018 en 'Accountantsdebat: met rode oortjes van schaamte praten over fraude', *Het Financieele Dagblad* 27 december 2018.

51 Zie de accountantsbrief van de VEB van 28 januari 2019, te raadplegen via www.veb.net.nl.

52 International Federation of Accountants.

53 International Ethics Standards Board for Accountants.

54 Art. 2 NV NOCLAR.

55 <http://www.nba.nl/wet-en-regelgeving/noclar>.

56 Zie Hijink 2018, p. 15, met verdere verwijzingen.

57 Zie het white paper 'Continuïteit' van december 2018, te raadplegen via www.nba.nl. Zie ook J.B.S. Hijink & L. in 't Veld, 'De (toekomst)bestendigheid van de toekomstbestendigheidspargraaf', *Tijdschrift voor Jaarrekeningenrecht* 2019/1 (nog te verschijnen).

te maken en waaruit bovendien blijkt dat het AFM-rapport een centrale plaats in haar onderzoek zal innemen.⁵⁸ Controleplichtige ondernemingen worden aldus in toenemende mate geconfronteerd met de gevolgen van de (toegenomen) wet- en regelgeving voor, en het (geïntensiverde) toezicht op, accountants(organisaties). Hoewel nieuwe wettelijke maatregelen zich in hoofdzaak richten op het verbeteren van de kwaliteit van de door accountants(organisaties) uitgevoerde wettelijke controles respectievelijk het aanscherpen van het door de AFM op grond van de Wta uitgeoefende toezicht, worden er in het kielzog van nieuwe maatregelen voor accountants(organisaties) steeds vaker ook aanvullende eisen gesteld aan de governance van controleplichtige ondernemingen en de wijze waarop de verslaggeving van deze ondernemingen door de accountant aan een wettelijke controle moet worden onderworpen. Het is de verwachting

dat die ontwikkeling zich ook in de toekomst zal doorzetten. Het is van belang dat controleplichtige ondernemingen zich daarvan bewust zijn.

Over de auteurs**Prof. mr. J.B.S. Hijink**

Werzaam bij Stibbe te Amsterdam. Daarnaast is hij verbonden aan het Van der Heijden Instituut, Onderzoekcentrum Onderneming & Recht (Radboud Universiteit Nijmegen).

Mr. drs. L. in 't Veld

Werzaam bij Stibbe te Amsterdam. Daarnaast is hij verbonden aan het Van der Heijden Instituut, Onderzoekcentrum Onderneming & Recht (Radboud Universiteit Nijmegen).

Mr. drs. L.A. van de Sandt

Werzaam bij Stibbe te Amsterdam.

58 Zie de oproep van de Commissie om te reageren op de door haar gepubliceerde Plan van aanpak van 1 februari 2019, te raadplegen via <https://www.internetconsultatie.nl/commissietoekomstaccountancysector>.