

Vergaderjaar 2011–2012

**33 025**

## **Bepalingen over het accountantsberoep, de Nederlandse beroepsorganisatie van accountants en de Commissie eindtermen accountantsopleiding (Wet op het accountantsberoep)**

**C**

### **BRIEF VAN DE VICE-PRESIDENT VAN DE RAAD VAN STATE**

Aan de Voorzitter van de Eerste Kamer der Staten-Generaal

Den Haag, 4 mei 2012

Bij brief van 6 maart 2012 heeft de Voorzitter van de Eerste Kamer der Staten-Generaal, op de voet van artikel 21a, eerste lid, van de Wet op de Raad van State aan de Afdeling advisering van de Raad van State gevraagd de Eerste Kamer van voorlichting te dienen over de gevolgen van de amendementen Van Vliet en Plasterk c.s. voor de integraliteit van het voorstel van wet bepalingen over het accountantsberoep, de Nederlandse beroepsorganisatie van accountants en de Commissie eindtermen accountantsopleiding (Wet op het accountantsberoep).

#### **1. Beoordelingskader verzoeken voorlichting**

Met artikel 21a van de Wet op de Raad van State heeft de wetgever de beide kamers der Staten-Generaal de mogelijkheid gegeven de Raad van State (in casu de Afdeling advisering) om voorlichting te vragen in aangelegenheden van wetgeving en bestuur. De Eerste Kamer heeft met voorliggend verzoek en een ongeveer gelijktijdig ingediend verzoek inzake het wetsvoorstel normering bezoldiging topfunctionarissen publieke en semipublieke sector<sup>1</sup> voor het eerst gebruik gemaakt van die bevoegdheid. Dit is voor de Afdeling advisering aanleiding om hier eerst kort stil te staan bij het kader waarbinnen een door de Afdeling gegeven voorlichting geplaatst moet worden.

##### *a. Onderscheid tussen advies en voorlichting*

De Afdeling meent er goed aan te doen allereerst in te gaan op het door de wet gemaakte onderscheid tussen advies en voorlichting.<sup>2</sup> Gelet op artikel 21a, eerste lid, is de Afdeling gehouden de ministers en de beide kamers der Staten-Generaal desgevraagd naar vermogen voor te lichten. Daarbij moet rekening worden gehouden met de bewoording van de wettelijke grondslag voor de voorlichting.

<sup>1</sup> Kamerstukken I 2011/12, 32 600.

<sup>2</sup> Artikel 73 van de Grondwet en de artikelen 17 tot en met 19 van de Wet op de Raad van State spreken over het horen van de Raad van State, respectievelijk de Afdeling advisering. Artikel 21a van de Wet op de Raad van State spreekt daarentegen over voorlichting door de Afdeling. Ook artikel 26 van de Wet op de Raad van State maakt onderscheid tussen adviezen van en voorlichting door de Afdeling.

In het geval van een verzoek om advies zal het in de regel gaan om een (min of meer uitgewerkt) voorstel van de verzoeker. In haar advies zal de Afdeling, als wettelijk adviseur, dat voorstel analyseren, en haar oordeel en aanbevelingen geven. De breedte en strekking van het advies zullen primair bepaald worden door hetgeen de Afdeling relevant acht voor de verdere behandeling van het voorstel door de regering en de kamers der Staten-Generaal.

Bij een verzoek om voorlichting gaat het niet om de beoordeling van een voorstel, maar gaat het om een gerichte vraag respectievelijk vragen die de verzoeker aan de Afdeling voorlegt. De beantwoording vindt plaats op basis van de bij de Afdeling aanwezige kennis en inzichten. De Afdeling kan hierbij op de verschillende aspecten van de problematiek ingaan zonder dat, als bij een advies, afgesloten wordt met een eindoordeel.<sup>1</sup>

#### *b. Afbakening ten opzichte van andere instanties en organen*

Bij voorlichting zijn de bewoordingen van het verzoek richtinggevend. Dit betekent niet dat de Afdeling onbeperkt antwoord kan geven. Ingevolge de bewoordingen van artikel 21a, eerste lid, van de Wet op de Raad van State betreft de voorlichting aangelegenheden van wetgeving en bestuur. Dit criterium bevat in de eerste plaats een afbakening ten opzichte van de rechter.<sup>2</sup> Van de Afdeling mag niet worden verwacht dat zij in een door haar te geven voorlichting ingaat op (rechts)vragen waarvan mag worden aangenomen dat deze binnen afzienbare tijd in concrete zaken aan de rechter zullen worden voorgelegd.

Voorts kan de Afdeling in het kader van een te geven voorlichting niet treden in taken en verantwoordelijkheden van andere publiekrechtelijke instanties en organen. De wetgever heeft beide kamers der Staten-Generaal in andere wetten bevoegdheid verleend om rechtstreeks informatie of advies te vragen aan instellingen van onderzoek en/of advies. Daarnaast kan – via de verantwoordelijke bewindslieden – adviescolleges om advies worden gevraagd op het terrein van hun specifieke deskundigheid. Voorts zullen op ieder beleidsterrein in eerste instantie de verantwoordelijke bewindslieden aangesproken moeten worden op hun plicht om op grond van artikel 68 van de Grondwet de kamers of kamerleden inlichtingen te verstrekken.

Bij een verzoek om voorlichting aan de Afdeling advisering zal het dan ook moeten gaan om informatie, kennis of inzicht waarover de Afdeling in het bijzonder geacht kan worden te beschikken vanwege de plaats en functie van de Raad van State binnen het staatsbestel.

#### *c. Ordening van het wetgevingsproces*

Bij de beantwoording van een verzoek om voorlichting zal de Afdeling ook acht moeten slaan op de grondwettelijke ordening van het wetgevingsproces. Dat proces kent onderscheiden stadia.

---

<sup>1</sup> Zie het advies van de Raad van State van 2 oktober 2007 inzake de adviesaanvraag inzake amendementen en nota's van wijziging bij het voorstel van wet tot wijziging van de Wet op de Raad van State in verband met de herstructurering van de Raad van State (Kamerstukken II 2006/07, 30 585, nr. 17, blz. 2).

<sup>2</sup> Zie in deze zin ook de voorlichting die de Afdeling uitbracht over de initiatiefnota van het Lid Spekman «Altijd onderdak voor kinderen» (Kamerstukken II 2010/11, 32 566, nr. 4).

Voorop staat dat de (Afdeling advisering van de) Raad van State ingevolge de Grondwet de mogelijkheid en de plicht heeft om de regering en de beide kamers der Staten-Generaal in den brede van advies te dienen over alle aspecten van voorstellen van wet. Dit impliceert dat de Afdeling door middel van voorlichting niet zodanig bij de voorbereiding een wetsvoorstel zou moeten worden betrokken dat zij daarover niet meer onbevangen kan oordelen op het moment dat dit wetsvoorstel ingevolge de Grondwet aan de (Afdeling advisering van de) Raad van State wordt voorgelegd.

Het ligt niet in de rede dat de Afdeling tijdens behandeling van een wetsvoorstel door de Tweede Kamer wordt gevraagd om in een voorlichting terug te komen op een eerder door haar uitgebracht advies over een wetsvoorstel, of de wijze te beoordelen waarop in het nader rapport is gereageerd op dat advies.

Evenmin past het de Afdeling om bij de beantwoording van een verzoek om voorlichting over of naar aanleiding van een door de Tweede Kamer aanvaard wetsvoorstel te oordelen over de strekking en de opportuniteit van beslissingen die door de regering of de Tweede Kamer zijn genomen in het kader van de behandeling van dat wetsvoorstel in de Tweede Kamer; in zoverre past haar terughoudendheid tijdens behandeling van een wetsvoorstel door de Eerste Kamer. Dit uitgangspunt betekent dat de Afdeling, mede gelet op hetgeen hiervoor, onder b., is gesteld, in door haar te geven voorlichting over zo'n wetsvoorstel in dit stadium zich met name zal richten op kernvragen van wetgeving en bestuur. Daarbij zal zij, waar van toepassing, in het bijzonder aandacht geven aan overwegingen van constitutionele aard. In zo'n geval zal de voorlichting beogen er aan bij te dragen dat wordt voorkomen dat een wet tot stand komt die in strijd is met grondwettelijke bepalingen, of met het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden, het recht van de Europese Unie (inclusief het Handvest van de Grondrechten van de Europese Unie) en het internationaal recht.

## **2. Het onderhavige verzoek om voorlichting**

De Eerste Kamer heeft de Afdeling thans verzocht haar voorlichting te geven over de gevolgen van de amendementen Van Vliet<sup>1</sup> en Plasterk c.s.<sup>2</sup> voor de integraliteit van het voorstel van wet bepalingen over het accountantsberoep, de Nederlandse beroepsorganisatie van accountants en de Commissie eindtermen accountantsopleiding (hierna: het voorstel).

Het voorstel zoals dat bij de Tweede Kamer is ingediend, strekt ertoe het Nederlands Instituut van Registeraccountants (NIVRA) en de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten (NOvAA) samen te voegen tot een nieuw openbaar lichaam; de Nederlandse beroepsorganisatie van accountants. De fusie vormt tevens aanleiding om het onderscheid tussen Accountants-Administratieconsulenten (AA's) en Registeraccountants (RA's) beter te markeren. Dit oogmerk komt ook tot uitdrukking in de citeertitel: Wet op het accountantsberoep. Twee artikelen van het voorstel strekken ertoe een aantal wijzigingen aan te brengen in de Wet toezicht accountantsorganisaties (hierna: Wta) respectievelijk de Wet tuchtrechtspraak accountants. Zo krijgen op grond van het voorstel registeraccountants de exclusieve bevoegdheid de wettelijke controles bij een organisatie van openbaar belang (hierna: oob) uit te voeren (voorgesteld artikel 68, onder C). Verder wordt op onderdelen de wettelijke vormgeving van het tuchtrecht voor accountants aangepast (voorgesteld artikel 69).

De Tweede Kamer heeft op dit oorspronkelijke voorstel een aantal amendementen aangenomen, waaronder de in het verzoek om voorlichting genoemde amendementen van Van Vliet en van Plasterk c.s.. De beide amendementen zijn (als Ba en Bb) onderdeel van voorgesteld artikel 68, dat strekt tot wijziging van de Wta.

Ingevolge het amendement Van Vliet kan een accountantsorganisatie ten hoogste acht aaneengesloten jaren de wettelijke controle bij een oob verrichten. Het is de accountantsorganisatie gedurende een periode van twee jaren volgend op die periode van acht aaneengesloten jaren (afkoelperiode) verboden de wettelijke controle bij die oob te verrichten.

<sup>1</sup> Kamerstukken II 2011/12, 33 025, nr. 18.

<sup>2</sup> Kamerstukken II 2011/12, 33 025, nr. 19.

Een vergelijkbare beperking geldt in geval de accountantsorganisatie bij die oob een aanmerkelijk deel van de financiële administratie heeft verzorgd of ingericht.<sup>1</sup>

Ingevolge het amendement Plasterk c.s. is het een accountantsorganisatie die de wettelijke controle bij een oob verricht, verboden voor die organisatie tevens «andere werkzaamheden» dan controlediensten te verrichten. Tot de controlediensten worden gerekend: de wettelijke controles, de controle van de jaarrekening of geconsolideerde jaarrekening, de controle van (tussentijdse) financiële overzichten, de waarmerking van staten ten behoeve van de toezichthouder, de verstrekking van assurance met betrekking tot het directieverslag, het verslag corporate governance, het verslag risicomangement en het verslag maatschappelijk verantwoord ondernemen. De reikwijdte van het begrip «controlediensten» blijkt uit de toelichting bij het amendement.

De Afdeling merkt op dat de regering noch de Tweede Kamer tijdens de behandeling van het wetsvoorstel aanleiding heeft gezien de amendementen ter advisering aan haar voor te leggen.

Blijkens het verzoek om voorlichting heeft de vaste commissie voor Financiën van de Eerste Kamer geconstateerd dat het oorspronkelijke wetsvoorstel door genoemde amendementen aanzienlijk is veranderd en dat daardoor de vraag aan de orde is hoe deze amendementen zich verhouden tot de strekking van het oorspronkelijke wetsvoorstel. Het voorlichtingsverzoek is in die zin beperkt, dat gevraagd wordt naar (in de woorden van de Eerste Kamer) de gevolgen van de amendementen van Van Vliet en van Plasterk c.s. voor de integraliteit van het wetsvoorstel. Daarmee is het verzoek gericht op de plaats van de genoemde amendementen binnen het kader van het wetsvoorstel zoals dat bij de Tweede Kamer was ingediend, meer in het bijzonder op het verband tussen de materie van de amendementen en die van het wetsvoorstel als geheel.

### **3. Beantwoording van de vraag om voorlichting**

#### *a. De plaats van de amendementen in het voorstel*

De Afdeling merkt op dat het verband tussen de materie van een door leden van de Tweede Kamer voorgesteld amendement en de materie van een wetsvoorstel formeel ter beoordeling staat aan de Tweede Kamer.<sup>2</sup> Artikel 97 van het Reglement van Orde van de Tweede Kamer der Staten-Generaal bepaalt dat een amendement ontoelaatbaar is indien tussen de materie van het amendement en die van het voorstel geen rechtstreeks verband bestaat. Een amendement moet worden geacht toelaatbaar te zijn zolang de Tweede Kamer het niet ontoelaatbaar heeft verklaard. Onverminderd de hiervoor bedoelde bevoegdheid van de Tweede Kamer, is het aan de regering om te overwegen om het wetsvoorstel in te trekken wegens gebrek aan samenhang. Blijkens hun aanvaarding, heeft de Tweede Kamer geen reden gezien om de beide amendementen ontoelaatbaar te achten. Verder is de regering niet overgegaan tot intrekking van het wetsvoorstel. Op grond van artikel 85 van de Grondwet overweegt de Eerste Kamer een voorstel zoals het door de Tweede Kamer aan haar is gezonden.

De Afdeling merkt op dat het voorstel ten principale ziet op de oprichting en de inrichting van de Nederlandse beroepsorganisatie van accountants. De aanpassing van de Wta in het voorgestelde artikel 68 van de Wet op het accountantsberoep strekt er in hoofdzaak toe om de Wta aan te passen aan de nieuwe Wet op het accountantsberoep.

---

<sup>1</sup> De verplichte roulatie die geldt voor de accountantsorganisatie zou, zo begrijpt de Afdeling uit de toelichting bij het amendement, evenzeer moeten gelden voor de externe accountant.

<sup>2</sup> Ons land kent geen wettelijk voorschrift of rechtsbeginsel dat inhoudt dat de bepalingen van een wet in alle opzichten materieel of logisch samen moeten hangen. Wel kunnen onderscheiden gevolgen van bepalingen van een wet tot gevolg hebben dat zij moeilijk gelijktijdig kunnen worden ingevoerd.

Beide amendementen van artikel 68 richten zich daarentegen primair op de taakuitoefening van accountantsorganisaties bij oob's. De Afdeling wijst er echter op dat ook de in het voorstel van de regering opgenomen wijziging van artikel 27 Wta betrekking heeft op de taakuitoefening van accountants. In dat artikel wordt namelijk bepaald dat wettelijke controles bij een oob slechts kunnen worden uitgevoerd door een Registeraccountant als bedoeld in artikel 41, eerste lid, van de Wet op het accountantsberoep.

Ziet de Afdeling het goed, dan kunnen de amendementen ingrijpende consequenties hebben voor de beroepspraktijk van accountants en hun organisaties. De amendementen gaan in die zin verder dan het voorstel zoals bij de Tweede Kamer is ingediend. De Afdeling heeft voorts vastgesteld dat, anders dan over de voorgestelde oprichting van de Nederlandse beroepsorganisatie van accountants, over de materie van de amendementen inmiddels de nodige discussie is ontstaan.<sup>1</sup> De desbetreffende bepalingen kunnen, vanwege hun gevolgen voor de praktijk, mogelijk noodzaken tot een langere overgangperiode bij de invoering. Een en ander noopt tot zorgvuldigheid bij (het bepalen van het tijdstip van) de invoering.

De Afdeling heeft vastgesteld dat beide amendementen aandacht besteden aan de invoering.<sup>2</sup> Ingevolge artikel II van het amendement-Plasterk c.s. is het verbod voor accountantsorganisaties om bij oob's naast controlediensten andere werkzaamheden te verrichten tot twee jaar na inwerkingtreding van de Wet op het accountantsberoep niet van toepassing op werkzaamheden waarvoor de opdracht is verleend voorafgaand aan de inwerkingtreding van die wet.<sup>3</sup> In de toelichting bij het amendement Van Vliet wordt opgemerkt dat is beoogd om de verplichte kantoorroolatie later in werking te laten treden dan de overige onderdelen van de Wet op het accountantsberoep.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> Zie in dat verband de brief van de minister van Financiën aan de voorzitter van de Tweede Kamer van 2 april 2012 over de uitkomsten van de consultatie accountancy en het definitief kabinetsstandpunt voorstellen Europese Commissie. Kamerstukken II, 2011/12 22 112, nr. 1390.

<sup>2</sup> Hetzelfde geldt overigens voor de wijziging van artikel 27 Wta, die ingevolge artikel 86a, tweede lid, Wta vijf jaar na de inwerkingtreding van de Wet op het accountantsberoep in werking treedt.

<sup>3</sup> Overigens spreekt artikel 86a Wta, dat de uitgestelde inwerkingtreding regelt, van een opdracht die is verstrekt aan de accountant of de accountantsorganisatie, terwijl het verbod op nevendiensten slechts is gericht tot de accountantsorganisatie.

<sup>4</sup> Naar verwachting pas na 1 januari 2014, aldus de toelichting bij dit amendement.

<sup>5</sup> Een verordening heeft een algemene strekking. Zij is verbindend in al haar onderdelen en is rechtstreeks toepasselijk in elke lidstaat.

<sup>6</sup> De materie van de amendementen wordt geregeld in het voorstel voor een verordening betreffende specifieke eisen voor de wettelijke controles van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang, COM (2011) 779. Daarnaast heeft de Europese Commissie een voorstel gepresenteerd voor een richtlijn tot wijziging van richtlijn 2006/43/EG betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen, COM(2011) 778.

<sup>7</sup> Artikel 10, eerste en derde lid, van de ontwerpverordening.

In verband met de invoering, wijst de Afdeling op de in artikel 75, eerste lid, voorgestelde mogelijkheid van gefaseerde inwerkingtreding van het wetsvoorstel, mocht de Eerste Kamer dat aanvaarden. Met deze bepaling heeft de regering een mogelijkheid om, indien nodig, te bewerkstelligen dat het tijdstip van de beoogde formele oprichting van de Nederlandse beroepsorganisatie van accountants niet wordt beïnvloed door de uitkomst van overwegingen die verband houden met de consequenties van de invoering van de amendementen voor de beroepspraktijk van accountants en hun organisaties. Aldus kan worden verzekerd dat de bedoelde bepalingen niet eerder in werking treden dan wanneer dit verantwoord is.

Hierna, onder b., zal de Afdeling een soortgelijke opmerking maken waar het betreft de Europeesrechtelijke aspecten van beide amendementen.

#### *b. Europeesrechtelijke aspecten*

De Afdeling merkt op dat de materie van de amendementen onderdeel uitmaakt van wetgeving die thans in Europees verband wordt voorbereid. De Europese Commissie heeft op 30 november 2011 een tweetal voorstellen gepresenteerd, waaronder een voorstel voor een verordening<sup>5</sup> betreffende specifieke eisen voor de wettelijke controles van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang.<sup>6</sup>

Op grond van de ontwerpverordening mogen accountantsorganisaties bij een oob, en bij de moedermaatschappij en dochtermaatschappijen van die oob, wettelijke controles en controlegerelateerde diensten (tot een maximumvergoeding van 10% van de vergoeding voor controlediensten) verrichten, maar geen overige diensten.<sup>7</sup> Andere onderdelen van het

netwerk waartoe een accountantsorganisatie behoort, mogen ook wettelijke controles en controlegerelateerde diensten verrichten bij die oob, maar geen overige diensten. Op grond van de ontwerpverordening mag voorts de totale opdrachtperiode voor een accountantsorganisatie niet langer duren dan zes jaar (of negen jaar in het geval van een zogenoemde joint audit). Daarna geldt voor de accountantsorganisatie een afkoelperiode van ten minste vier jaar. In uitzonderlijke gevallen kan de oob de toezichthouder verzoeken toestemming te verlenen om de accountantsorganisatie te herbenoemen voor een derde termijn, die niet langer mag duren dan twee jaar (of drie jaar in het geval van een joint audit).<sup>1</sup>

De Afdeling wijst bij inwerkingtreding van beide amendementen op het belang dat in de periode totdat de genoemde Europese regelgeving in werking is getreden, rekenschap wordt gegeven van het vereiste dat nationale bepalingen in overeenstemming zijn met de EU-verdragsbepalingen, i.c. met name de bepalingen inzake het vrij verkeer<sup>2</sup>, of secundaire Europese regelgeving zoals de Dienstenrichtlijn.<sup>3</sup>

De genoemde amendementen bevatten in zoverre een beperking van het vrij verkeer van diensten, dat zij ertoe leiden dat het voor accountantsorganisaties minder aantrekkelijk wordt om in Nederland (controle)diensten aan te bieden aan oob's. Teneinde een dergelijke maatregel te rechtvaardigen, moet een beroep worden gedaan op de excepties genoemd in het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, dan wel op de in de jurisprudentie van het Hof van Justitie onderkende «dwingende redenen van algemeen belang». Wil een dergelijk beroep slagen, dan dient aan twee cumulatieve voorwaarden te worden voldaan: een dergelijke regeling kan enkel worden toegepast zonder onderscheid naar herkomst en de maatregel dient proportioneel te zijn. Hoewel de Afdeling het denkbaar acht dat een rechtvaardiging voor de voorgestelde maatregelen kan worden gegeven<sup>4</sup>, ontbreekt een dergelijke uiteenzetting vooralsnog in de toelichtende stukken.

Mocht de Eerste Kamer het wetsvoorstel aanvaarden, dan biedt de in artikel 75, eerste lid, voorgestelde mogelijkheid van gefaseerde inwerkingtreding de regering de ruimte om, zo nodig, voor de periode tot de inwerkingtreding van de bedoelde Europese regelgeving (en wellicht nadien als de Europese regelgeving tot aanpassing van de Nederlandse regelgeving noopt) na te gaan welke betekenis aan het vereiste van overeenstemming met de Europese regelgeving toekomt voor de invoering van de bepalingen van de Wta zoals ingevoegd door aanneming door de Tweede Kamer, binnen het verband van het wetsvoorstel als geheel, van de beide amendementen.

---

<sup>1</sup> Artikel 33, eerste tot en met het derde lid, van de ontwerpverordening.

<sup>2</sup> Zie ten aanzien van het vrij verkeer van diensten onder meer het arrest van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen in zaak C-384/93 Alpine Investments BV.

<sup>3</sup> Richtlijn 2006/123/EG van het Europees Parlement en de Raad van 12 december 2006 betreffende diensten op de interne markt (PbEG 2006 L 376). Zie ten aanzien van de toepasselijkheid van de Dienstenrichtlijn op accountants het arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie in zaak C-119/09 Société fiduciaire nationale d'expertise comptable tegen Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique.

<sup>4</sup> De Afdeling wijst in dat verband tevens op het gegeven dat in Italië een verplichte kantoorroolatie reeds bestaat.

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