

Vergaderjaar 2004–2005

29 658

Wet toezicht accountantsorganisaties

Nr. 67

ADVIES RAAD VAN STATE¹

Hieronder is opgenomen het advies van de Raad van State d.d. 4 mei 2005, aangeboden aan de koningin.

Bij Kabinetsmissive van 7 april 2005, no. 05.001282, heeft Uwe Majesteit, op voordracht van de Minister van Financiën, bij de Raad van State ter overweging aanhangig gemaakt de adviesaanvraag inzake de amendementen en de eerste tot en met de vijfde nota van wijziging aangaande het voorstel van wet toezicht accountantsorganisaties met toelichtingen (Kamerstukken II 2003/04, 2004/05, 29 658, nrs. 11, 32, 42, 43, 47, 56, 59, 60, 63 en nrs. 8, 30, 36, 48, 55).

De amendementen en de nota's van wijziging (NvW) van het voorstel van wet toezicht accountantsorganisaties (WTA) zijn aan de Raad van State voorgelegd zonder nadere vraagstelling. Als uitgangspunt voor zijn advisering heeft de Raad ervoor gekozen, de opbouw van het geconsolideerde wetsvoorstel volgend, in beginsel in te gaan op de verschillende amendementen, en voorts op die onderdelen van de nota's van wijziging die hem daarvoor aanleiding gaven. De adviesaanvraag geeft de Raad aanleiding tot de volgende opmerkingen.

1. Algemeen

De Achtste richtlijn van de Raad van Ministers van de Europese Gemeenschappen van 10 april 1984 inzake de toelating van personen, belast met de wettelijke controle van boekhoudbescheiden (84/253/EEG)(PbEG L 126) (Achtste richtlijn) omschrijft de wettelijke controle als de controle van de jaarrekening van vennootschappen en het onderzoek naar de overeenstemming tussen het jaarverslag en de jaarrekening, voor zover deze controle en dit onderzoek door het Gemeenschapsrecht worden voorgeschreven; voor de wettelijke controle van de geconsolideerde jaarrekening geldt een overeenkomstige omschrijving (artikel 1, eerste lid, Achtste richtlijn). Alleen voor naamloze vennootschappen en besloten vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid, voor banken en andere financiële instellingen en voor verzekeringsmaatschappijen zijn thans richtlijnen vastgesteld met voorschriften inzake de jaarrekening en de geconsolideerde jaarrekening. Het voorstel voor een Richtlijn van het Europees Parlement en de Raad betreffende de wettelijke accountantscontrole van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen van 16 maart 2004 (2004/0065 (COD))(concept-richtlijn)² verstaat onder wettelijke accountantscontrole de accountantscontrole van een jaarrekening of een geconsolideerde jaarrekening, voorzover deze wordt voorgeschreven door het Gemeenschapsrecht en wordt uitgevoerd conform de bepalingen van deze richtlijn (artikel 2, onder 1, concept-richtlijn).

¹ Zie voor de reactie op het advies de brief van de Minister van Financiën van 17 mei 2005 (stuk nr. 66).

² De concept-richtlijn is 7 december 2004 vastgesteld door de Raad van Ministers van de Europese Gemeenschappen; zie o.a. Kamerstukken II 2004/05, 29 658, nr. 35, blz. 1. De amendementen zijn door het Europees Parlement geagendeerd voor een bespreking op 23 juni 2005. Daarmee is deze concept-richtlijn in een ver gevorderd stadium gekomen.

De Raad merkt op, dat het begrip wettelijke controle zoals dit wordt omschreven in de Achtste richtlijn en de concept-richtlijn beperkter is dan het begrip wettelijke controle zoals dit wordt omschreven in artikel 1, eerste lid, onderdeel j, WTA. De financiële verantwoordingen van een onderneming of instelling die ten behoeve van het maatschappelijk verkeer bij of krachtens de in de bijlage bij de WTA genoemde wettelijke bepalingen verplicht zijn gesteld, zijn niet steeds jaarrekeningen en zijn in belangrijke mate niet voorgeschreven door het gemeenschapsrecht. Wat betreft de werkzaamheden gericht op het verstrekken van accountantsverklaringen (wettelijke controles) door een externe accountant¹ kan aldus nader onderscheid worden gemaakt tussen controles die voorgeschreven zijn ingevolge het gemeenschapsrecht en de overige controles die bij of krachtens een wettelijke bepaling verplicht zijn gesteld. De Achtste richtlijn en de concept-richtlijn zien alleen op eerstgenoemde controles.

De Raad adviseert uiteen te zetten in hoeverre dit nader te maken onderscheid voor de opzet van de WTA van betekenis is.

2. Artikel 1 WTA (3e en 4e nota van wijziging)

Bij de Derde nota van wijziging is voor de omschrijving van de organisaties van openbaar belang (artikel 1, eerste lid, onderdeel h, WTA) aangesloten bij de omschrijving van die organisaties in de concept-richtlijn (artikel 2, onder 11, concept-richtlijn). De concept-richtlijn bevat een open definitie («instellingen die van groot openbaar belang zijn als gevolg van de aard van hun bedrijfsactiviteiten, hun omvang of hun personeelsbestand»), maar geeft daarbij aan dat met name beursgenoteerde vennootschappen waarvan de effecten tot de handel op een gereguleerde markt zijn toegelaten, banken en verzekeringsondernemingen per definitie als instellingen van openbaar belang moeten worden beschouwd. Uit de toelichting bij de artikelen 1 en 2 van de concept-richtlijn komt naar voren dat de lidstaten dit begrip eventueel kunnen uitbreiden door bijvoorbeeld ook ziekenhuizen of pensioenfondsen in de definitie ervan op te nemen.²

Bij de Vierde nota van wijziging is aan de omschrijving van organisaties van openbaar belang toegevoegd een onderneming, instelling of openbaar lichaam, behorende tot een van de ingevolge artikel 2 aangewezen categorieën. Deze wijziging is volgens de toelichting redactioneel van aard. Naar het oordeel van de Raad is de verhouding tussen artikel 1, eerste lid, onderdeel h, WTA, zoals het wetsvoorstel luidde vóór wijziging bij NvW en artikel 2 WTA gewijzigd door het opnemen in de omschrijving in artikel 1, eerste lid, onderdeel h, WTA van het begrip «organisatie van openbaar belang» van de categorieën 1 tot en met 5. De «restgroep» (categorie 6) kan alleen gevonden worden bij de instellingen en openbare lichamen waarvoor verplichte wettelijke controles gelden ingevolge de regelingen waarnaar wordt verwezen in de bijlage bij de WTA. Het overgrote deel van de restgroep zal echter niet voldoen aan de in artikel 2 WTA gestelde voorwaarde, daargelaten of de concept-richtlijn op deze restgroep ziet. Voorzover deze instellingen en openbare lichamen kunnen worden aangemerkt als instellingen of openbare lichamen wier omvang of functie in het maatschappelijk verkeer van zodanige aard is dat een ondeugdelijk uitgevoerde wettelijke controle van de financiële verantwoording een aanmerkelijke invloed kan hebben op het vertrouwen in de publieke functie van de accountantsverklaring, kunnen ook zij reeds thans in de omschrijving van artikel 1, eerste lid, onderdeel h, WTA worden opgenomen.

De Raad adviseert daarom artikel 1, eerste lid, onderdeel h, WTA aan te vullen en artikel 2 WTA te schrappen.

Tevens adviseert de Raad de bij de WTA behorende bijlage, genoemd in artikel 1, eerste lid, onderdeel j, te controleren op volledigheid en juistheid. Zo is bijvoorbeeld artikel 109 van de Waterschapswet niet opgenomen in deze bijlage en is hierin een vervallen wet vermeld.³

3. Artikel 3a en artikel 7 WTA (3e NvW en amendement nr. 60)

In artikel 3a WTA is bepaald dat de voordracht van een zestiental algemene maatregelen van bestuur niet eerder wordt gedaan dan vier weken nadat het ontwerp aan beide kamers der Staten-Generaal is overgelegd. Dit artikel stemt overeen met de daartoe ingediende amendementen, die daarop zijn ingetrokken. De in de desbetreffende artikelen van de WTA neergelegde bevoegdheden worden door de indieners van de amendementen te ruim

¹ Aangeduid als domein A op blz. 3 van de memorie van toelichting bij voorstel WTA (Kamerstukken II 2003/04, 29 658, nr. 3, tweede herdruk), in navolging van punt 1 van het Advies van de Raad van 19 mei 2004, no. W06.04.0145/IV (Kamerstukken II 2003/04, 29 658, nr. 4).

² Zie ook de memorie van toelichting bij voorstel WTA, Kamerstukken II 2003/04, 29 658, nr. 3, tweede herdruk, blz. 46.

³ Zie onderdeel a van de bedoelde Bijlage, waarin de vervallen Arbeidsvoorzieningswet 1996 is genoemd.

geacht, omdat met die bevoegdheden het bereik van de wet eenvoudig kan worden vergroot. Een voorhangprocedure zorgt voor parlementaire betrokkenheid bij het opstellen van de algemene maatregel van bestuur. In amendement 60 wordt voorgesteld de in artikel 7 WTA opgenomen delegatiebepaling, waarvoor de voorhangprocedure is voorgeschreven, uit te breiden met de voorschriften die aan de vergunning kunnen worden verbonden en de beperkingen die aan de vergunning kunnen worden gesteld. De Raad heeft in zijn advies van 19 mei 2004 over de WTA (hierna: WTA-advies)¹ onder meer geadviseerd dat de regels voor de beroepsuitoefening door de accountant binnen het domein van de wettelijke controles in wettelijke bepalingen dienen te worden opgenomen. Op een aantal in het WTA-advies genoemde punten bevat de WTA zelf te weinig uitwerking, zo oordeelde de Raad toen (punten 2.b. en 5.a. van het WTA-advies). Daar waar de WTA delegatiebepalingen bevat, kan de voorhangprocedure inderdaad parlementaire betrokkenheid mogelijk maken bij de desbetreffende algemene maatregel van bestuur. Naar het oordeel van de Raad is het echter niet nodig noch wenselijk, dat alle uitvoeringsmaatregelen voorgehangen worden. De voorhangprocedure zou beperkt dienen te blijven tot de maatregelen die betrekking hebben op de bepalende elementen van de WTA. De Raad wijst er op, dat de nu voorgestelde tekst er toe leidt, dat ook alle wijzigingen in de algemene maatregelen van bestuur in de toekomst moeten worden voorgehangen. Dit leidt ook voor de aanpassingen in zuivere uitvoeringsmaatregelen tot verlenging van de procedure. De Raad merkt nog op, dat amendement 46 is overgenomen in de Derde nota van wijziging en vervolgens is ingetrokken.² Amendement 60, dat amendement 46 vervangt, heeft een geheel andere inhoud gekregen. Dit scheidt onduidelijkheid ten aanzien van amendement 60. De Raad heeft dit laatste amendement als zodanig in dit advies betrokken. De Raad adviseert voor zuivere uitvoeringsmaatregelen af te zien van de voorhangprocedure.

4. Artikel 4 WTA (amendement 59)

Amendement 59 heeft tot doel de vergunningplicht zoals opgelegd door de WTA te beperken tot die accountants die wettelijke controles uitoefenen bij de zogenoemde organisaties van openbaar belang. De indiener van het amendement wil het met de concept-richtlijn beoogde toezicht op en de registratie van de overige externe accountants(organisaties) onderbrengen bij de beroepsorganisaties zelf als deel van hun publiekrechtelijke taak en het daarbij behorende tuchtrecht. Met deze opzet wil de indiener van dit amendement de administratieve lasten voor de kleinere accountantsorganisaties, die naar verhouding weinig wettelijke controles verrichten, beperken.³

De Raad stelt voorop dat ook de concept-richtlijn het uitvoeren van een wettelijke controle verbindt aan het onderwerpen van de met de wettelijke controle belaste accountants en accountantskantoren aan extern toezicht. Het externe toezichtstelsel moet daarbij worden beheerd door een groep personen die geheel of grotendeels⁴ niet uit accountants bestaat. Verder moeten aan het externe-toezichtstelsel voldoende financiële middelen zijn toegewezen, waarbij de financiering van het stelsel afdoende is verzekerd en gevrijwaard tegen iedere ongewenste beïnvloeding door met de wettelijke controle belaste accountants en accountantskantoren (artikel 31, tweede en zevende lid, concept-richtlijn). Bij het onderbrengen van (een deel van) het toezicht bij de beroepsorganisaties wordt niet aan deze voorwaarden voldaan. Zou het registreren van en toezicht houden op accountantsorganisaties die toegelaten zijn tot de wettelijke controles worden toevertrouwd aan een buiten de beroepsorganisaties staande onafhankelijke commissie of instelling, verschilt dit, ook voor zoveel het betreft de financiële lasten, niet wezenlijk van het in de WTA neergelegde vergunningstelsel.

Bij dit onderwerp is verder van belang dat hoofdstuk III van de concept-richtlijn één openbaar register voorschrijft. Met die voorschriften worden in het kader van het externe-toezichtstelsel hoge eisen gesteld aan de overheid. Voor de betrouwbaarheid en de overige kwaliteitsaspecten van dit register zullen de lidstaten volledig verantwoordelijk zijn.⁵

De door het amendement voorgestelde beperking als zodanig zou er toe leiden dat na het van kracht worden van de concept-richtlijn een situatie ontstaat waarbij niet voldaan wordt aan het door de concept-richtlijn vereiste doeltref-

¹ Advies van de Raad van 19 mei 2004, no. W06.04.0145/IV (Kamerstukken II 2003/04, 29 658, nr. 4).

² Handelingen II 2004/05, blz. 54-3537.

³ Zie Handelingen II 2004/05, blz. 54-3537 en blz. 54-3544.

⁴ De lidstaat kan ingevolge artikel 31, derde lid van de concept-richtlijn toestaan dat een minderheid van accountants bij het beheer van het externe-toezichtstelsel is betrokken.

⁵ Concept-richtlijn, artikelen 15-20, 31, vierde lid, onderdeel a, en zevende lid, 32 en 34.

fende extern-toezichtstelsel (artikel 31 concept-richtlijn). Naar het oordeel van de Raad is het amendement daarom strijdig met de concept-richtlijn. Voor de behandeling van enkele aanverwante aspecten verwijst de Raad naar punt 14 (artikel 43b WTA).

5. Artikel 17 en 23 WTA (amendement 47)

Naar het oordeel van de Raad geldt ook voor artikel 17 WTA dat de regels waaraan een accountantsorganisatie moet voldoen terzake van haar onafhankelijkheid in hoofdzaak in de WTA zelf en niet in een algemene maatregel van bestuur dienen te worden opgenomen, aangezien deze regels betrekking hebben op een bepalend element van de WTA.¹ De in amendement 47 voorgestelde directe verwijzing naar de door de Europese Unie (EU) opgelegde regelgeving en de door de EU uitgebrachte aanbevelingen is echter in zoverre onnodig dat de wetgever reeds verplicht is tot implementatie van de bedoelde regelingen van de EU. Hetzelfde geldt ten aanzien van dit amendement wat betreft artikel 23 WTA.

6. Artikel 18 WTA (3e NvW)

Artikel 18 WTA verplicht de accountantsorganisatie tot geheimhouding van vertrouwelijke gegevens die zij ter beschikking krijgt *tijdens* het verrichten van een wettelijke controle. Artikel 22, eerste lid, concept-richtlijn spreekt over vertrouwelijke gegevens die de accountantsorganisatie ter beschikking krijgt *bij* het verrichten van een wettelijke controle. De Raad adviseert op dit verschil in redactie in te gaan.

7. Artikel 18a WTA (amendement 56, vervangt amendement 39)

Het in amendement 56 voorgestelde artikel 18a WTA betreft de bescherming van de accountantsorganisatie tegen het opzeggen van de overeenkomst tijdens het uitvoeren van de wettelijke controle. Deze bescherming is opgenomen in artikel 36 van de concept-richtlijn, en zal derhalve een plaats moeten te krijgen in de nationale wetgeving.

In de brief van de Minister van Financiën van 24 februari 2005² is ten aanzien van amendement 39 opgemerkt dat er voorkeur bestaat om artikel 36 van de concept-richtlijn op een later tijdstip te implementeren, gelet op het feit dat dit aanvankelijke amendement een «corporate governance»-element bevat en aan het arbeidsrecht raakt. De meest geëigende plaats voor de voorgestelde regel moet nog gevonden worden.

De Raad adviseert aan te geven waar implementatie zal plaatsvinden.

8. Artikel 20 WTA (NvW)

Artikel 20 WTA is bij (de eerste) Nota van wijziging aangepast teneinde het artikel in overeenstemming te brengen met de daarop gelijkende artikelen 2:45 (in het ontwerp genummerd 2:43), tweede lid, onderdeel b, en 3:3.5 (nummering in het ontwerp), tweede lid, onderdeel b, van het voorstel van Wet op het financieel toezicht (Wft).

De Raad merkt op, dat anders dan in artikel 2:45 Wft, in artikel 20, tweede lid, WTA niet zijn opgenomen de regels die betrekking hebben op het beheersen van bedrijfsprocessen en bedrijfsrisico's en het tegengaan van (andere) handelingen door de accountantsorganisatie, de externe accountants of andere werknemers die op een dusdanige wijze ingaan tegen hetgeen volgens het ongeschreven recht in het maatschappelijk verkeer betaamt, dat hierdoor het vertrouwen in de accountantsorganisatie ernstig kan worden geschaad, terwijl de regels die betrekking hebben op het tegengaan van strafbare feiten en andere wetsovertredingen door de accountantsorganisatie, de externe accountants of andere medewerkers anders zijn geformuleerd. Artikel 20, tweede lid, WTA is wel in overeenstemming met artikel 3:3.5 Wft.

Naar het oordeel van de Raad richt de WTA zich niet op het voorkomen van het schaden van vertrouwen in de financiële markten; daarvoor is de Wft bestemd. De Raad adviseert de zinsnede «of in de financiële markten» in de onderdelen 2° en 3° van artikel 20, tweede lid, onder a, te schrappen.

Tevens adviseert de Raad te motiveren waarom is aangesloten bij artikel 3:3.5 Wft en niet bij artikel 2:45 Wft.

9. Artikel 20b WTA (3e NvW en amendement 42)

Artikel 20b WTA begrenst de periode waarbinnen de accountantsorganisatie wettelijke controles mag verrichten bij één en dezelfde organisatie van

¹ Advies van 19 mei 2004 over de WTA, Kamerstukken II 2003/04, 29 658, nr. 4 punt 2.b.

² Kamerstukken II 2004/05, 29 658, nr. 54, blz. 4.

openbaar belang en is bij de Derde nota van wijziging in de WTA opgenomen. Met dit artikel is onder toepassing van enkele redactionele wijzigingen het inmiddels vervallen artikel 18 vervangen.¹

Bij amendement 42 wordt voorgesteld dat artikel 20b WTA bepaalt dat de accountantsorganisatie geen wettelijke controle bij een organisatie van openbaar belang verricht, indien zij met betrekking tot die organisatie gedurende de periode waarop de financiële verantwoording betrekking heeft of ten tijde van de wettelijke controle andere diensten verricht. Het amendement leidt tot een volledig verbod op de combinatie van accountantscontrole en advies bij organisaties van openbaar belang. In de toelichting op het amendement wordt er op gewezen dat het in artikel 20b WTA (zoals voorgesteld met de Derde nota van wijziging) opgenomen verbod te beperkt is en onder andere niet een verbod op de combinatie van accountantscontrole en forensische accountantsdiensten regelt. Dit was een van de aanbevelingen in het eindrapport van de Parlementaire Enquêtecommissie Bouwnijverheid.²

Het antwoord op de vraag of de onafhankelijkheid van de met de wettelijke controle belaste accountant er toe moet leiden dat een volledig verbod op de combinatie van accountantscontrole en advies moet worden ingesteld, is omstreden. Ook uit de ontwerpverslagen van 19 januari en 21 februari 2005 die de rapporteur Doorn heeft opgesteld ter voorbereiding van de besluitvorming in het Europees Parlement³, blijkt dat op dit punt verschillende amendementen op de concept-richtlijn ter bespreking zijn ingebracht.

Artikel 23 van de concept-richtlijn gaat niet uit van een volledig verbod van de combinatie van accountantscontrole en advies. In de brief van de Minister van Financiën van 24 februari 2005 wordt er op gewezen dat de in het amendement voorgestelde scheiding tussen accountantscontrole en advies verder gaat dan de concept-richtlijn en ook verder dan de regelgeving in de Verenigde Staten.⁴ De Raad ziet geen overtuigende reden voor een volledig verbod op de combinatie van accountantscontrole en advies. Hij ziet echter wel reden om de meest kwetsbare aanpalende terreinen, waarvoor geldt dat snel de schijn van bedreiging van de onafhankelijkheid in het geding is, in een verbod op te nemen. Als voorbeeld kan worden genoemd de externe accountant die buiten en naast zijn rol van controleur adviezen uitbrengt, met een daaraan verbonden financieel belang voor hem, waarvan het effect vervolgens door hem moet worden beoordeeld in zijn hoedanigheid van controleur. De Raad adviseert artikel 20b WTA daartoe aan te vullen en nader toe te lichten.

10. Artikel 20c WTA (3e NvW en amendement 43)

Artikel 20c WTA betreft de roulatie van externe accountants bij organisaties van openbaar belang en is bij de Derde nota van wijziging in de WTA opgenomen. Dit artikel komt, afgezien van enkele redactionele wijzigingen, overeen met het inmiddels vervallen artikel 19.⁵

Bij amendement 43 wordt voorgesteld bij organisaties van openbaar belang na zeven jaar niet alleen de accountant te rouleren (partnerroulatie), maar ook de accountantsorganisatie (kantoorroulatie).

De kantoorroulatie is omstreden. Ook uit de al genoemde ontwerpverslagen van 19 januari en 21 februari 2005 die de rapporteur Doorn heeft opgesteld ter voorbereiding van de besluitvorming in het Europees Parlement, blijkt dat op dit punt verschillende amendementen op de concept-richtlijn ter bespreking zijn ingebracht.⁶

In de brief van 24 februari 2005 wordt gemotiveerd uiteengezet dat kantoorroulatie meer nadelen dan voordelen heeft.⁷ Ook de Actal constateert dat het amendement een meer belastend alternatief vormt voor het wetsvoorstel.⁸ Gelet op de tegen kantoorroulatie ingebrachte bezwaren is de Raad er niet van overtuigd dat aan kantoorroulatie de voorkeur moet worden gegeven boven partnerroulatie.

11. Artikel 23a WTA (4e NvW)

Artikel 23a, tweede lid, WTA voert voor de externe accountant een rechtstreekse meldingsplicht aan een opsporingsambtenaar in voor de gevallen waarin hij de beschikking krijgt over gegevens of inlichtingen die het redelijke vermoeden rechtvaardigen dat sprake is van fraude van materieel belang ten aanzien van de financiële verantwoording van de controlecliënt. Artikel 23a WTA vervangt artikel 18 WTA, dat bij de Derde nota van wijziging was

¹ Zie artikel 18 van Kamerstukken II 2003/04, 29 658, nr. 2, in samenhang met de 3e NvW, onderdelen E en F.

² Eindrapport «De bouw uit de schaduw» van de Parlementaire Enquêtecommissie Bouwnijverheid, Kamerstukken II 2002/03, 28 244, nr. 6, blz. 303/304).

³ Het Ontwerpverslag van de commissie juridische zaken van het Europees Parlement van 19 januari 2005 (inzake COM(2004)0177, C6-0005/2004 en 2004/0064(COD)) met amendementen 1-98, en het Ontwerpverslag van 21 februari 2005 (PE 353 280v01-00) van dezelfde commissie met amendementen 97 en 98 (nieuw) en amendementen 99-144.

⁴ Kamerstukken II 2004/05, 29 658, nr. 54, blz. 5.

⁵ Zie 3e NvW, onderdeel D.

⁶ In het bijzonder amendementen 84 en 140-142 op artikel 40 van de concept-richtlijn.

⁷ Kamerstukken II 2004/05, 29 658, nr. 54, blz. 5.

⁸ Kamerstukken II 2004/05, 29 658, nr. 65, blz. 2.

opgenomen en overeenkwam met het intussen ingetrokken amendement 33. In artikel 18 WTA was bepaald dat de accountantsorganisatie bij het vermoeden van fraude van materieel belang een meldingsplicht had aan de AFM. Deze meldingsplicht is gemotiveerd door er op te wijzen dat de voorgestelde regeling beoogde een einde te maken aan de onwenselijke situatie dat slechts enkele fraudemeldingen het Korps landelijke politiediensten bereiken.

De Raad is van oordeel dat deze motivering ontoereikend is om een rechtstreekse meldingsplicht aan de AFM te rechtvaardigen. De fraudeverordeningen van het NIVRA en de NOvAA bepalen dat de accountant niet verplicht is te melden, indien de controlecliënt bij een vermoeden van fraude binnen redelijke termijn maatregelen heeft genomen om de gevolgen van de fraude voor zover mogelijk ongedaan te maken en om herhaling van zodanige fraude te voorkomen. Op deze wijze is een redelijk evenwicht bereikt tussen enerzijds het belang dat is gelegen in de vertrouwensrelatie tussen de accountant en zijn cliënt en anderzijds het publieke belang van bestrijding van fraude. Dit evenwicht komt in gevaar bij een rechtstreekse meldingsplicht aan de AFM. In de toelichting op artikel 18 WTA is geen motivering opgenomen waarom accountants een bijdrage aan het publieke belang van het bestrijden van fraude moeten leveren terwijl door de meldingsplicht de relatie met de cliënt ten gronde wijzigt. Zolang geen afweging heeft plaatsgevonden van alle belangen die bij een rechtstreekse melding in het geding zijn, en de uitkomst van die afweging niet dragend is gemotiveerd, dient naar het oordeel van de Raad de invoering van de rechtstreekse melding achterwege te blijven. Dit speelt nog sterker bij een rechtstreekse melding aan een opsporingsambtenaar, zoals nu is voorgesteld in artikel 23a WTA. De Raad adviseert artikel 23a te heroverwegen.

12. Artikel 25 WTA (amendement 11)

De Raad heeft in punt 6 van het WTA-advies geadviseerd artikel 25 WTA te schrappen. In punt 2 van het nader rapport¹ is uiteengezet dat naar het oordeel van het kabinet met artikel 25 WTA zowel naar inhoud als naar prikkels een goed evenwicht is gevonden tussen initiatief en eigen verantwoordelijkheid bij de beroepsorganisaties en de ultieme verantwoordelijkheid van de wetgever voor de borging van het publieke belang. Daarom is het WTA-advies op dit punt niet gevolgd.

Thans strekt amendement 11 ertoe het voorgestelde artikel 25 te doen vervallen. De Raad ziet ten aanzien van artikel 25 geen reden terug te komen op het WTA-advies.

De Raad wijst er op, dat indien de situatie ontstaat dat artikel 24 WTA buiten toepassing dient te worden verklaard, de WTA op verschillende punten moet worden aangepast teneinde de nieuwe beroepsorganisatie op gelijke voet te behandelen als het NIVRA en de NOvAA. Eventueel zullen ook de regelingen ten aanzien van het NIVRA of de NOvAA moeten worden aangepast indien zij tekort zijn geschoten in hun verordenende bevoegdheden.

13. Artikel 32 WTA (amendement 32)

In amendement 32 wordt voorgesteld artikel 44 WTA aan te vullen met de bepaling dat de personen, bedoeld in het eerste lid, waar nodig onderzoek verrichten met betrekking tot de met de wettelijke controle belaste accountantsorganisaties en znodig passende maatregelen kunnen nemen. De Raad wijst er op, dat afdeling 5.2 van de Algemene wet bestuursrecht de voorgestelde regeling inhoudelijk reeds omvat.

14. Artikel 43b WTA (5e NvW)

Het voorgestelde artikel 43b WTA komt tegemoet aan het (ingetrokken) amendement 46 dat ten doel had de rol van de AFM te beperken tot marginaal toezicht op de uitvoeringskwaliteit van het toezicht door het NIVRA en de NOvAA voor controle activiteiten bij ondernemingen en instellingen die niet behoren tot de organisaties van openbaar belang. Daarmee zou tevens worden bereikt dat de (administratieve) lasten verbonden aan het toezicht zo laag mogelijk blijven.

In het Actal-advies wordt geadviseerd kwalitatief en kwantitatief in kaart te brengen welke informatieverplichtingen worden voorgeschreven door de concept-richtlijn en deze verplichtingen te vergelijken met de lasten van het wetsvoorstel, alsmede zoveel mogelijk gebruik te maken van de bestaande

¹ Kamerstukken II 2003/04, 29 658, nr. 4.

kwaliteitstoetsing door de beroepsorganisaties; via gelaagdheid in controle kunnen de toezichtlasten van de AFM alsdan beperkt blijven.¹ Artikel 43b WTA biedt naar het oordeel van de Raad een goede aanzet om met behoud van de verantwoordelijkheid van de AFM voor het toezicht tot een gedifferentieerd toezichtstelsel te komen waarbij een belangrijke uitvoeringstaak voor de beroepsorganisaties is weggelegd. Mede daardoor kunnen de financiële lasten voor de kleinere kantoren beperkt blijven. De Raad heeft in punt 4 van het WTA-advies gewezen op gebruik van de vergunning als een keurmerk voor de accountantsorganisatie, waaraan publicitair betekenis wordt toegekend, zoals nu lijkt te (kunnen gaan) gebeuren ten aanzien van de ongeveer 1200 accountantsorganisaties waarbinnen geen werkzaamheden gericht op wettelijke controles worden verricht maar die naar verwachting wél een vergunning zullen aanvragen. De financiële lasten die verbonden zijn aan het verkrijgen en behouden van de vergunning van de accountantskantoren die geen wettelijke controles uitvoeren, dienen eerder te worden aangemerkt als reclamekosten dan als lasten die verbonden zijn met het kunnen uitoefenen van het beroep. Dit laat onverlet het belang van toegang tot de markt, waarover de Raad in punt 11 van het WTA-advies heeft opgemerkt, dat de vergunningverlening de toegang tot de markt voor de uitoefening van wettelijke controles niet mag belemmeren en dat het daarom mogelijk moet worden gemaakt voor accountantsorganisaties op zeer korte termijn in ieder geval een voorlopige vergunning te verkrijgen, waaraan niet meer dan een quick scan door de AFM ten grondslag ligt. Op grond van de door het Examenbureau AA getroffen regelingen voor de praktijkopleiding is het mogelijk gemaakt dat ook binnen accountantskantoren die geen wettelijke controles uitoefenen, de praktijkopleiding volledig voltooid kan worden. Deze regelingen kunnen in de nieuw op te stellen verordeningen op de praktijkstages worden opgenomen. Het bieden van de mogelijkheid tot het volgen van een praktijkstage dwingt een accountantsorganisatie derhalve niet tot het verkrijgen van de vergunning. De Raad adviseert de door het artikel mogelijk gemaakte gelaagdheid in controle in een toelichting nader uit te werken en een schatting van de daarbij behorende kosten te geven.

15. Artikelen 68 en 69 WTA (NvW)

De Raad adviseert de voorgestelde verwijzingen naar de bepalingen van de WTA in de artikelen 213 van de Gemeentewet (artikel 68, onder C, van het wetsvoorstel) en 217 van de Provinciewet (artikel 69, onder C, van het wetsvoorstel) aan te passen aan de gewijzigde tekst van de WTA. Tevens adviseert de Raad aan te geven waarom geen overeenkomstige regeling ten aanzien van artikel 109 van de Waterschapswet is voorgesteld.

16. Artikel 70 en 71 WTA (amendement 63)

Amendement 63 beoogt de onafhankelijke wettelijk gewaarborgde tuchterspraak te behouden voor het gehele accountantsberoep. De Raad wijst op punt 10 van het WTA-advies, waarin wordt voorgesteld de omschrijving van de onder het tuchtrecht vallende werkzaamheden nader te bezien en het voorstel zonodig aan te passen, het voorstel op enkele met name genoemde punten aan te vullen en de opheffing van de bestaande raden van tucht nader te bezien. Ook in het op 10 februari 2005 uitgebrachte advies inzake het voorstel van wet houdende nieuwe regels inzake tuchterspraak ten aanzien van accountants (Wet tuchterspraak accountants)² adviseert de Raad op meerdere punten het voorstel aan te passen en het voorstel niet te zenden aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal dan nadat met het in het advies opgemerkte rekening zal zijn gehouden. De Raad meent te kunnen volstaan met de voorgaande opmerkingen.

17. Artikel 76b WTA (4e NvW)

De Raad wijst er op, dat artikel 76b WTA eerst is gewijzigd bij de Tweede nota van wijziging, en vervolgens opnieuw, bij de Vierde nota van wijziging. De wijziging in de Vierde nota van wijziging heeft daardoor niet langer betrekking op het eerste en tweede lid van artikel 76b, maar op het nu voorgestelde tweede en derde lid. De Raad adviseert een en ander aan te passen.

¹ Kamerstukken II 2004/05, 29 658, nr. 65, blz. 3.

² Advies van 10 februari 2005, No. W03.04.0530/I. Zie voor het desbetreffende wetsvoorstel de memorie van toelichting bij het voorstel WTA, Kamerstukken II 2003/04, 29 658, nr. 3, tweede herdruk, blz. 5, 16, 19–32.

18. Voor redactionele kanttekeningen verwijst de Raad naar de bij het advies behorende bijlage.

De Vice-President van de Raad van State,
H. D. Tjeenk Willink

**Bijlage bij het advies van de Raad van State betreffende
no. W06.05.0106/IV met redactionele kanttekeningen die de Raad in
overweging geeft.**

- In artikel 68, onderdeel C, aanhef, «achtste lid» gelet op het voorgestelde negende lid wijzigen in: achtste en negende lid.
- In artikel 68, onderdeel C, in artikel 213, negende lid, van de Gemeentewet «artikelen 18 en 19» wijzigen daar artikel 19 door de Derde nota van wijziging, onderdeel F, is vervangen door artikel 20c. Zie voor het vervallen van artikel 19 de Derde nota van wijziging, onderdeel D.
- In artikel 69, onderdeel C, aanhef, «achtste lid» gelet op het voorgestelde negende lid wijzigen in: achtste en negende lid.
- In artikel 69, onderdeel C, in artikel 217, negende lid, van de Provinciewet «artikelen 18 en 19» wijzigen daar artikel 19 door de Derde nota van wijziging, onderdeel F, is vervangen door artikel 20c. Zie voor het vervallen van artikel 19 de Derde nota van wijziging, onderdeel D.
- In artikel 70, onderdeel E, in artikel 25, eerste lid, van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten, «artikel 1, onderdeel j» van de WTA wijzigen in: artikel 1, eerste lid, onderdeel j. Deze aanduiding is onvolledig vermeld in de Tweede nota van wijziging, onderdeel G.
- In artikel 71, onderdeel D, in artikel 19a, eerste lid, van de Wet op de Registeraccountants, «artikel 1, onderdeel j» van de WTA wijzigen in: artikel 1, eerste lid, onderdeel j. Deze aanduiding is onvolledig vermeld in de Tweede nota van wijziging, onderdeel H.
- In artikel 75, eerste lid, «voor te zetten» wijzigen in: voort te zetten.