



Accountantsprotocol Vervoerders 2017, Autoriteit Consument & Markt

Beleidsregel met betrekking tot de verklaring, bedoeld in artikel 63c, negende lid, van de Wet personenvervoer 2000, van de accountant van vervoerders, bedoeld in artikel 63c, eerste en tweede lid, van de Wet personenvervoer 2000, die op grond van artikel 63a van de Wet Personenvervoer 2000 een concessie is verleend voor het verrichten van openbaar vervoer.

De Autoriteit Consument en Markt,

Gelet op de artikelen 15, 63a, 63c, 87, vijfde lid, en 124d van de Wet personenvervoer 2000,

Besluit:

Hoofdstuk 1: Inleiding

Paragraaf 1.1 Achtergrond

1. Op grond van artikel 87, vijfde lid, van de Wet personenvervoer 2000 (hierna: de Wp2000), houdt de Autoriteit Consument en Markt (hierna: de ACM) toezicht op de naleving van, onder meer, hetgeen is bepaald bij of krachtens artikel 63c, vierde, zesde tot en met tiende lid van de Wp2000. De achtergronden bij die bepalingen uit de Wp2000 laten zich als volgt samenvatten. De Wp2000 kent als basisregel dat concessies voor het verzorgen van openbaar vervoer in bepaalde regio's in Nederland, aan openbaarvervoerbedrijven dienen te worden gegund door middel van openbare aanbestedingen. Artikel 63a, eerste en tweede lid, van de Wp2000 bevatten een uitzondering op die basisregel: bij uitzondering mogen bepaalde concessies voor het verzorgen van openbaar vervoer worden gegund zonder dat daartoe een aanbesteding is gehouden.
2. Volgens artikel 63a, eerste lid, van de Wp2000, geldt die uitzondering ten eerste alleen in gebieden die de gemeenten Amsterdam, 's-Gravenhage of Rotterdam omvatten. Op grond van artikel 63a, tweede lid, van de Wp2000 kan die uitzondering ook gelden voor de voormalige plusregio die de gemeente Utrecht omvat.¹ Ten tweede geldt de uitzondering alleen voor concessies voor het verzorgen van openbaar vervoer anders dan per trein, bijvoorbeeld voor openbaar vervoer per bus, tram en metro.² De bevoegde overheidsorganen in die drie gebieden mogen concessies voor het verzorgen van openbaar vervoer alleen gunnen zonder daarvoor een openbare aanbestedingsprocedure te doorlopen, als zij zelf een voldoende mate van zeggenschap³ hebben over het vervoerbedrijf aan wie zij de concessie gunnen. Dat is bijvoorbeeld het geval als die overheidsorganen zelf eigenaar zijn van het vervoerbedrijf.
3. Het bevoegde overheidsorgaan kan, ook in geval van gunning van een concessie op grond van artikel 63c, eerste en tweede lid, van de Wp2000, subsidie verstrekken aan het vervoerbedrijf voor het verzorgen van het openbaar vervoer. Artikel 22 van de Wp2000 geeft daarvoor de benodigde grondslag. Die subsidie mag echter niet worden gebruikt voor het verzorgen van openbaar vervoer in andere concessiegebieden en ook niet voor (andere) commerciële activiteiten. Andere bedrijven die dergelijke subsidies niet ontvangen, zouden daarvan immers nadeel in hun concurrentiepositie kunnen ondervinden. Daarom schrijven het eerste en het tweede lid van artikel 63c van de Wp2000 voor dat vervoerders in de gebieden die de gemeenten Amsterdam, Rotterdam, 's-Gravenhage of Utrecht omvatten, een scheiding in hun boekhouding moeten aanbrengen en hanteren om kruissubsidiëring te voorkomen. Bovendien moet de accountant van dergelijke Vervoerders

¹ Artikel 63a, tweede lid, van de Wp2000 vermeldt tevens dat het bevoegde overheidsorgaan van de zogenoemde voormalige plusregio die de gemeente Utrecht omvat, in principe ook in staat is om een concessie voor openbaar vervoer (anders dan per trein) in te besteden aan een vervoerder waarover het voldoende zeggenschap uitoefent. Op het moment van vaststelling van deze Beleidsregel heeft het bevoegde orgaan echter geen of onvoldoende zeggenschap over een openbaarvervoerbedrijf om daaraan een concessie in te mogen besteden. Deze Beleidsregel is echter ook van toepassing, zodra het bevoegde bestuursorgaan in de voormalige plusregio die de gemeente Utrecht omvat, voldoet aan de voorwaarden gesteld in artikel 63a, tweede lid, van de Wp2000. Bij het opstellen van deze Beleidsregel waren bij de ACM geen gevallen (vervoerders) bekend, die vallen onder het toepassingsbereik van artikel 63c, elfde lid, van de Wp2000. Deze Beleidsregel is daarop vooralsnog niet van toepassing.

² "Waar in deze regels over 'openbaar vervoer' wordt gesproken, wordt daarmee steeds bedoeld: openbaar vervoer, anders dan per trein."

³ Volgens artikel 63a, eerste en tweede lid, van de Wp2000 is sprake van voldoende zeggenschap als het bevoegde overheidsorgaan invloed kan uitoefenen op de vervoerder in dezelfde mate '[...] als [zij] over haar eigen diensten zeggenschap uitoefent'. Zie voorts artikel 5, tweede lid, van Verordening (EG) nr. 1370/2007 van het Europees Parlement en de Raad van 23 oktober 2007, betreffende het openbaar personenvervoer per spoor en over de weg en tot intrekking van Verordening (EEG) nr. 1191/69 van de Raad en Verordening (EEG) nr. 1107/70 van de Raad, *PbEG* L 315 van 3 december 2007, blz. 1, zoals gewijzigd bij Verordening (EU) 2016/2338 van het Europees Parlement en de Raad van 14 december 2016, *PbEU* L 354 van 23 december 2016, blz. 22.



jaarlijks een controle uitvoeren en daarbij een verklaring opstellen. Uit de controle en de verklaring moet blijken dat er een boekhoudkundige scheiding is en dat deze correct is gehanteerd. Ook moet daaruit blijken dat is voldaan aan de eisen die zijn gesteld in het eerste, tweede, vierde en vijfde lid van artikel 63c van de Wp2000 en aan de voorwaarden die zijn gesteld in onderdeel 5 van de bijlage bij Verordening (EG) 1370/2007.⁴ De Vervoerders dienen deze verklaring van de accountant voor eenieder ter inzage te leggen op alle kantoren van de Vervoerder.

Paragraaf 1.2 Grondslag, doelstelling en toepassingsbereik

4. Deze Beleidsregel is gebaseerd op artikel 63c, negende en tiende lid, van de Wp2000 en is van toepassing op vervoerders, bedoeld in artikel 63a van de Wp2000, aan wie een concessie is verleend op grond van het eerste of tweede lid van artikel 63a van de Wp2000. Het gaat dus om openbaar vervoerbedrijven in de gebieden die de gemeente Amsterdam, Rotterdam en 's-Gravenhage omvatten en de voormalige plusregio die de gemeente Utrecht omvat, waarover een openbaar lichaam een voldoende mate van zeggenschap kan uitoefenen en die een concessie voor het verrichten van openbaar vervoer vergund hebben verkregen zonder dat daartoe een aanbesteding is gehouden (hierna: 'Vervoerder' of 'Vervoerders'). Met openbaar vervoer wordt hier verder steeds bedoeld: openbaar vervoer dat is vergund op grond van artikel 63c, eerste of tweede lid van de Wp2000, dus zonder dat daartoe een aanbesteding is gehouden. Voor de term 'gunning zonder dat daartoe een aanbesteding is gehouden', wordt hierna ook de term 'inbesteed' of 'inbestede' gebruikt.
5. Deze Beleidsregel heeft tot doel om de Vervoerders en hun accountants een leidraad te geven bij het opstellen van de verklaring, zoals bedoeld in artikel 63c, negende en tiende lid, van de Wp2000. Daartoe bevat deze Beleidsregel, in de hoofdstukken 2 en 3, een protocol dat de Vervoerders en hun accountant kunnen volgen bij het opstellen van die verklaring (hierna: het Protocol). Indien aan dat Protocol is voldaan, worden de Vervoerders geacht te hebben voldaan aan de vereisten die zijn gesteld in het negende en tiende lid van artikel 63c van de Wp2000. In de Bijlage bij deze Beleidsregel worden, met het oog op deze doelstelling, enkele begrippen uit de toepasselijke wet- en regelgeving nader uitgelegd.
6. Het Protocol is opgesteld naar analogie van de door de Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants uitgegeven 'Schrijfwijzer accountantsprotocollen'. De daarin opgenomen uitgangspunten zijn specifiek gemaakt voor de Vervoerder. Waar mogelijk, zijn tekstpassages uit de handreiking in het Protocol overgenomen. Bij de totstandkoming van het Protocol heeft afstemming plaatsgevonden met vertegenwoordigers van de vervoerders en de accountants van de betreffende vervoerders.

Paragraaf 1.3 Belangrijke definities en begrippen

7. De verklaring bedoeld in artikel 63c, negende en tiende lid, van de Wp2000, moet allereerst worden opgesteld door een accountant als bedoeld in artikel 393, eerste lid, van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek.
8. In artikel 63c, negende en tiende lid, van de Wp2000 wordt gesproken van een 'verklaring'. Door de doelstelling die de Wp2000 op dit punt beoogt en de toepasselijke accountantsregelgeving, zijn hier twee mogelijkheden. De gevraagde verklaring komt tot uitdrukking in de controleverklaring bij de jaarrekening of de Vervoerder verstrekt een aparte opdracht aan de accountant voor het opstellen van de verklaring bedoeld in artikel 63c, negende en tiende lid, van de Wp2000. In dat laatste geval wordt niet gesproken van een 'verklaring' maar van een 'assurance-rapport'.
9. Uit de controleverklaring of het assurance-rapport moet blijken dat de in de jaarrekening opgenomen financiële verhouding tussen, enerzijds, de inbestede concessie en, anderzijds, de overige activiteiten, aan een aantal onderliggende voorwaarden voldoet. In paragraaf 2.1 ('*Relevante wet- en regelgeving*') is dit wettelijk kader opgenomen.
10. De onderliggende voorwaarden hebben betrekking op de scheiding van de boekhouding of administratie en het gebruik van een kostprijsmodel. Dit leidt tot een bepaalde financiële verhouding, die zichtbaar wordt in de jaarrekening, omdat deze zelfde boekhouding of administratie de basis vormt voor de jaarrekening. Er worden geen aanvullende verantwoordings-eisen aan die jaarrekening gesteld.
11. In dit protocol wordt, vanwege de leesbaarheid, de term 'boekhouding' gebruikt. Dit sluit aan op artikel 63c, eerste lid, van de Wp2000. In het geval dat artikel 63c, tweede lid, van de Wp2000 van toepassing is, gaat het feitelijk om een gescheiden administratie binnen de boekhouding.

Paragraaf 1.4 Procedures en termijnen

12. Deze Beleidsregel is van toepassing vanaf boekjaar 2017, op Vervoerders aan wie een concessie is

⁴ Verordening (EG) 1370/2007: zie voetnoot 3, hiervóór.



verleend zoals bedoeld in artikel 63c, eerste of tweede lid, van de Wp2000 en voor zover die concessie is gegund na 1 januari 2013.

13. Op grond van artikel 63c, negende lid, van de Wp2000 legt de vervoerder de verklaring ter inzage op alle kantoren van de vervoerder gelijktijdig met de jaarrekening of het financieel overzicht (artikel 63c, zevende lid, van de Wp2000).
14. De verklaring wordt jaarlijks gevraagd over het voorafgaande boekjaar. De verklaring over dat boekjaar (en in geval van artikel 63c, zevende lid, van de Wp2000 samen met de jaarrekening over dat boekjaar of het financieel overzicht over dat boekjaar) moet uiterlijk 9 maanden na afronding van het boekjaar ter inzage liggen.
15. Op grond van artikel 87, vijfde lid, van de Wp2000 in verbinding met titel 5.2 van de Algemene wet bestuursrecht verstrekt de Vervoerder een kopie van de verklaring (en in geval van artikel 63c, zevende lid, van de Wp2000 samen met de jaarrekening over dat boekjaar of het financieel overzicht over dat boekjaar) aan de ACM, door deze te verzenden. Verzending geschiedt op hetzelfde moment dat de verklaring ter inzage wordt gelegd op de kantoren van de Vervoerder. Het postadres voor toezending aan de ACM is:
Autoriteit Consument en Markt
Directie Telecom, Vervoer en Post
Postbus 16326
2500 BH Den Haag.

Hoofdstuk 2: Protocol; onderzoeksanpak

Paragraaf 2.1 Relevante wet- en regelgeving

16. Voor de werkzaamheden van de accountant is de volgende wet- en regelgeving relevant:
 - artikel 63c, eerste tot en met vierde lid, van de Wp2000;
 - onderdeel 5 van de bijlage bij Verordening (EG) 1370/2007;
 - de memorie van toelichting bij artikel 63c van de Wp2000 (nadere uitleg);
 - de Bijlage bij deze Beleidsregel van de ACM (met nadere uitleg van de betreffende wet- en regelgeving).

De hier opgesomde wet- en regelgeving vormt het normenkader voor de accountant en is de grondslag voor de in paragraaf 2.4 opgesomde minimale werkzaamheden. De context van het wettelijk kader en daarmee de werkzaamheden van de accountant, zijn het verhogen van de transparantie en het vermijden van kruissubsidiëring.
17. Indien de accountant bij de uitvoering van de werkzaamheden vragen heeft over de uitleg en toepassing van bovenstaande wet- en regelgeving of de toepassing van dit protocol, dan kunnen deze vragen worden voorgelegd aan de ACM. Zie hiervoor het in paragraaf 1.4 opgenomen adres.

Paragraaf 2.2 Reikwijdte van het onderzoek

18. Object van onderzoek zijn alle financiële verhoudingen en transacties die gedurende het boekjaar hebben plaatsgevonden bij de vervoerder (indien artikel 63c, eerste lid, van de Wp2000 van toepassing is, dan geldt: binnen de groep waartoe de vervoerder behoort).
19. Omdat de accountant de evaluatie uitvoert is er sprake van een directe opdracht die valt onder standaard 3000D 'Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie (directe-opdrachten)'. Het is ook mogelijk dat de accountant over de evaluatie rapporteert in de controleverklaring bij de jaarrekening. Er is dan geen aparte rapportage van de accountant nodig.
20. De accountant wordt gevraagd deze opdracht of controlewerkzaamheden uit te voeren met een redelijke mate van zekerheid, waarbij het oordeel in positieve bewoordingen wordt geformuleerd.

Paragraaf 2.3 Betrouwbaarheid en materialiteit

21. Het onderzoek of de controle moet zodanig worden ingepland en uitgevoerd dat het oordeel dat de vervoerder in alle van materieel belang zijnde opzichten de betreffende wet- en regelgeving heeft nageleefd op grond van een redelijke mate van zekerheid kan worden geformuleerd. Indien dit begrip voor het gebruik van statistische technieken gekwantificeerd moet worden, betekent dit een betrouwbaarheid van 95%.
22. Een oordeel in de controleverklaring of een assurance-rapport met een goedkeurende strekking impliceert dat, gegeven de bovengenoemde betrouwbaarheid, de accountant geen afwijkingen (fouten) en onzekerheden heeft aangetroffen die groter zijn dan 1% van de op grond van artikel 22 van de Wp2000 verleende subsidie. Indien de uitkomst hiervan in verhouding tot de omzet van de commerciële activiteiten hoger is dan 2% (van de commerciële activiteiten), dan wordt de materialiteit verlaagd tot 2% van de commerciële activiteiten. Indien uit de berekening een lager bedrag komt dan € 100.000, dan kan worden uitgegaan van een materialiteit van € 100.000. In deze context wordt met de op grond van artikel 22 van de Wp2000 verleende subsidie (zie ook de



Bijlage) bedoeld: de bijdrage in de exploitatie voor de betreffende concessie. De werkzaamheden en de materialiteit gelden per verstrekte concessie. Met commerciële activiteiten wordt hier bedoeld: de activiteiten die bovenhands gegund zijn en andere activiteiten.

23. Van een fout is sprake als naar aanleiding van het uitgevoerde onderzoek of de uitgevoerde controlewerkzaamheden blijkt dat niet is voldaan aan één of meer aspecten van het normenkader in dit Protocol. Fouten worden in absolute zin opgevat, saldering van fouten is daarom niet toegestaan.
24. Van een onzekerheid in het uitgevoerde onderzoek of de uitgevoerde controlewerkzaamheden is sprake als er onvoldoende controle-informatie beschikbaar is om vast te stellen of aan één of meer aspecten van het normenkader is voldaan.
25. Voor een adequate onderbouwing van het oordeel is het noodzakelijk dat de accountant fouten en onzekerheden zoveel mogelijk kwantificeert. Indien de accountant zowel fouten als onzekerheden aantreft die los van elkaar tot een goedkeurend oordeel zouden leiden, weegt de accountant deze in samenhang om te beoordelen of een aangepast oordeel passend is.

Paragraaf 2.4 Minimale werkzaamheden

Subparagraaf 2.4.1. Algemeen

26. Paragraaf 2.4 bevat:
 - minimale controlewerkzaamheden, die vetgedrukt zijn opgenomen, en;
 - toelichtingen op deze werkzaamheden, die niet vetgedrukt zijn opgenomen.
27. De beschreven minimale controlewerkzaamheden zijn bedoeld als aanvulling op de 'Nadere voorschriften Controle- en overige standaarden' (hierna: de NV COS).
28. De minimale werkzaamheden kunnen betrekking hebben op:
 - alle financiële verhoudingen en transacties die gedurende het boekjaar hebben plaatsgevonden bij de vervoerder of, indien artikel 63c, eerste lid, van de Wp2000 van toepassing is, binnen de groep waartoe de vervoerder behoort;
 - de administratie (in brede zin) van de vervoerder of, indien artikel 63c, eerste lid, van de Wp2000 van toepassing is, van de groep waartoe de vervoerder behoort.

Subparagraaf 2.4.2. Gescheiden boekhouding (art 63c, vierde lid, onder a, van de Wp2000)

29. **De accountant stelt vast dat de boekhouding van de vervoerder zodanig is ingericht dat hieruit de baten en lasten kunnen worden afgeleid die samenhangen met het openbaar vervoer waarvoor de concessie is verleend.**
In de Bijlage bij deze Beleidsregel wordt uitgelegd op welk niveau de scheiding moet plaatsvinden.

Subparagraaf 2.4.3 Kostprijadministratie (art 63c, lid 4 onder b en c, van de Wp2000)

30. **De accountant stelt vast dat alle baten en lasten, op grond van consequent toegepaste en objectief te rechtvaardigen beginselen inzake kostprijadministratie, juist zijn toegerekend aan het openbaar vervoer waarvoor de concessie is verleend.**
Onder 'consequent' wordt ook verstaan het volgen van een consistente gedragslijn over de jaren heen. In de Bijlage bij deze Beleidsregel wordt nader uitleg gegeven van het begrip 'objectief te rechtvaardigen beginselen inzake de kostprijadministratie'.
31. **De accountant stelt vast dat de beginselen inzake de kostprijadministratie volgens welke de administratie wordt gevoerd duidelijk zijn vastgelegd.**

Subparagraaf 2.4.4. Voorwaarden gescheiden boekhouden (onderdeel 5 van de bijlage bij Verordening (EG) 1370/2007)

32. **De accountant stelt vast dat de rekening(en) betreffende de verschillende exploitatieactiviteiten (waarvoor een concessie is verleend) zijn gescheiden en dat het aandeel van de overeenkomstige activa en vaste kosten wordt uitgesplitst overeenkomstig de geldende boekhoudkundige en fiscale regels.**
In de Bijlage bij deze Beleidsregel is uitgelegd hoe in de Nederlandse situatie omgegaan moet worden met de geldende boekhoudkundige en fiscale regels.
33. **De accountant stelt vast dat alle variabele kosten, een evenredige bijdrage in de vaste kosten en een redelijke winst in verband met enige andere activiteit van de Vervoerder in geen geval wordt toegeschreven aan het openbaar vervoer waarvoor de concessie is verleend.**
In de Bijlage bij deze Beleidsregel is nadere uitleg gegeven van het begrip 'redelijke winst'.
34. **De accountant stelt vast dat enkel de kosten van het openbaar vervoer waarvoor de concessie is verleend, in evenwicht worden gehouden door de exploitatieontvangsten en de bijdrage van de overheid (voor de concessie). De accountant stelt vast dat deze bijdrage van de overheid niet naar andere activiteiten van de Vervoerder is doorgeschoven.**



Hoofdstuk 3: Protocol; Accountantsproducten

Paragraaf 3.1 Rapportage accountant

Subparagraaf 3.1.1 Inleiding

35. Op grond van de uitgevoerde werkzaamheden komt de accountant tot een oordeel dat opgenomen kan worden in de controleverklaring bij de jaarrekening of in een apart assurance-rapport.

Subparagraaf 3.1.2 Opname oordeel in controleverklaring bij de jaarrekening

36. Voor de tekst van de controleverklaring volgt de accountant de beroepsvoorschriften en kan daarbij gebruik maken van de voorbeeldteksten van deel 3 sectie II van de Handleiding Regelgeving Accountancy (hierna: de 'HRA' – zie het deel 'voorbeeldteksten' daarvan) uitgegeven door de Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (hierna: de 'NBA').
37. In aanvulling op de beroepsvoorschriften worden de volgende eisen aan de tekst van de controleverklaring gesteld:
1. In de oordeelsparagraaf moet de accountant een apart oordeel opnemen ten aanzien van het voldoen van de in de jaarrekening opgenomen financiële verhouding (tussen de inbestede concessie en de overige activiteiten) aan de wet- en regelgeving (artikel 63c, eerste of tweede lid*, vierde lid en negende lid onder b, van de Wp2000).
 2. In de paragraaf 'basis voor ons oordeel' moet de accountant opnemen dat de werkzaamheden in overeenstemming met dit *Accountantsprotocol vervoerders 2017* zijn uitgevoerd.
- *Opnemen hetgeen voor de betreffende vervoerder van toepassing is.

Subparagraaf 3.1.3 Opname oordeel in assurance-rapport

38. Voor de tekst van het assurance-rapport volgt de accountant de beroepsvoorschriften en kan daarbij gebruik maken van de voorbeeldteksten van deel 3 sectie II van de HRA (deel voorbeeldteksten) uitgegeven door de NBA.
39. In aanvulling op de beroepsvoorschriften worden de volgende eisen aan de tekst van het assurance-rapport gesteld:
1. In de oordeelsparagraaf moet de accountant een oordeel opnemen ten aanzien van het voldoen van de in de jaarrekening opgenomen financiële verhouding (tussen de inbestede concessie en de overige activiteiten) aan de wet- en regelgeving (artikel 63c, eerste of tweede lid,* vierde lid en negende lid onder b, van de Wp2000).
 2. In de paragraaf 'basis voor ons oordeel' moet de accountant opnemen dat de werkzaamheden in overeenstemming met dit *Accountantsprotocol vervoerders 2017* zijn uitgevoerd.
 3. In de paragraaf 'verspreidingskring' mag geen beperking in de verspreiding zijn opgenomen, omdat het wettelijk is voorgeschreven dat de verklaring op grond van artikel 63c, negende lid, van de Wp2000 voor een ieder ter inzage ligt op alle kantoren van de vervoerder.
- *Opnemen hetgeen voor de betreffende vervoerder van toepassing is.

Paragraaf 3.2 Aanvullende rapportages

40. Op voorhand wordt standaard geen verslag van bevindingen gevraagd. De ACM kan hier jaarlijks als onderdeel van haar toezichtbeleid nog een nadere invulling aan geven.

Hoofdstuk 4: Slotbepalingen

41. Deze beleidsregels treden in werking met ingang van de dag na de datum van uitgifte van de Staatscourant waarin zij worden geplaatst.
42. Het *Controleprotocol gemeentelijke vervoerbedrijven*⁵ vervalt, met dien verstande dat het van toepassing blijft op gemeentelijk vervoerbedrijven, bedoeld in artikel 124d, eerste lid, van de Wp2000.
43. Deze beleidsregels worden aangehaald als: *Accountantsprotocol vervoerders 2017*.
44. Deze beleidsregels zullen, met de Bijlage, in de Staatscourant worden geplaatst.

⁵ Staatscourant van 21 december 2007, nr. 248, blz. 58 e.v.



's-Gravenhage, 21 september 2018

*De Autoriteit Consument en Markt,
namens deze,
overeenkomstig het door het bestuur op 6 september 2018 genomen besluit,
F.J.H. Don,
bestuurslid*



BIJLAGE: UITLEG VAN ENKELE RELEVANTE BEPALINGEN EN TERMEN UIT DE WET PERSONENVERVOER 2000 EN VERWANTE REGELGEVING

In deze Bijlage worden enkele begrippen uit de Wp2000 en verwante regelgeving uitgelegd, die relevant zijn voor de boekhoudkundige scheiding en de controle of het onderzoek van de accountant. Hierbij wordt uitdrukkelijk opgemerkt dat de onderstaande uitleg geen betrekking heeft op de situatie bedoeld in artikel 63c, elfde lid, van de Wp2000.

1. De term 'subsidie' in artikel 63c van de Wp2000

In de leden 1, 2 en 3 van artikel 63c van de Wp2000 komt de volgende zinsnede voor: '[...] waarbij voor die concessie een subsidie als bedoeld in artikel 22 is verstrekt [...]'. Met de term 'subsidie' is in dit verband het volgende bedoeld. Het betreft volgens artikel 22 van de Wp2000 subsidies die het bevoegde overheidsorgaan aan de vervoerder verstrekt, met het oog op het verzorgen van het openbaar vervoer dat in de concessie is omschreven. Het gaat dus alleen om subsidies die worden verstrekt voor het verzorgen van het openbaar vervoer, in het geval de concessie voor het verzorgen van dat vervoer is gegund zonder dat daartoe een aanbesteding heeft plaatsgevonden, op grond van artikel 63a van de Wp2000.

2. Welke activiteiten moeten boekhoudkundig worden afgescheiden en waarvan?

In artikel 63c, leden 1, 2 en 3 van de Wp2000 is voorgeschreven dat de betreffende vervoerder een 'gescheiden' boekhouding moet hebben; lid 4 (onder a) van die bepaling spreekt van 'gescheiden' administratie. Dit roept de vraag op welke activiteiten boekhoudkundig van elkaar moeten worden gescheiden en hoe. In dit verband wordt in artikel 63c, negende en tiende lid, van de Wp2000 verwezen naar onderdeel 5 van de Bijlage bij Verordening (EG) nr. 1370/2007.⁶ De vervoerders bedoeld in artikel 63a van de Wp2000 moeten – onder meer – voldoen aan de vereisten uit dat onderdeel van die Bijlage.

Uit onderdeel 5 van die Bijlage wordt duidelijk dat de boekhoudkundige scheiding moet worden aangebracht tussen enerzijds de kosten en baten van activiteiten uit hoofde van 'openbare dienstcontracten'⁷, en anderzijds de kosten en baten van 'andere activiteiten'. Dit brengt met zich dat de boekhoudkundige scheiding in ieder geval moet worden aangebracht:

- tussen, enerzijds, de kosten en baten van iedere inbestede concessie voor openbaar vervoer, en, anderzijds, de kosten en baten van (concessies voor) openbaar aanbesteed openbaar vervoer, en;
- tussen, enerzijds, de kosten en baten van iedere concessie voor inbesteed openbaar vervoer, en, anderzijds, de kosten en baten van andere (commerciële) activiteiten die de betrokken vervoerder verricht.

Voorts is in artikel 6, eerste lid, van Verordening (EG) nr. 1370/2007 en in onderdeel 1 van de Bijlage van die Verordening voorgeschreven dat in principe de *compensatie* (subsidie) dient te voldoen aan de eisen die zijn gesteld in de Bijlage bij die Verordening. Als een vervoerder een ongedeelde compensatie ontvangt voor het uitvoeren van een (inbestede) concessie voor meerdere vormen van openbaar vervoer, dan kan de scheiding worden aangebracht:

- tussen, enerzijds, de totale kosten en baten van de inbestede concessie voor al het openbaar vervoer dat in die concessie is beschreven, en, anderzijds, de kosten en baten van (concessies voor) openbaar aanbesteed openbaar vervoer, en;
- tussen, enerzijds, de totale kosten en baten van de inbestede concessie voor al het openbaar vervoer dat in die concessie is beschreven en, anderzijds, de kosten en baten van andere (commerciële) activiteiten.

3. Wat is bedoeld met 'objectief te rechtvaardigen beginselen inzake de kostprijsadministratie'?

In artikel 63c, vierde lid, sub b, van de Wp2000 worden 'objectief te rechtvaardigen beginselen inzake de kostprijsadministratie' genoemd. Hierbij kan worden gedacht aan objectieve maatstaven voor het bepalen van kostprijzen of het administreren daarvan, die gelden op grond van andere wet- en regelgeving of andere juridische verplichtingen. Zo kan bijvoorbeeld voor het bepalen van toe te rekenen loonkosten worden aangesloten bij afspraken uit collectieve arbeidsovereenkomsten. Voor

⁶ Verordening (EG) nr. 1370/2007 van het Europees Parlement en de Raad van 23 oktober 2007, betreffende het openbaar personenvervoer per spoor en over de weg en tot intrekking van Verordening (EEG) nr. 1191/69 van de Raad en Verordening (EEG) nr. 1107/70 van de Raad.

⁷ Voor de Nederlandse situatie geldt, voor zover hier relevant, dat een openbaar dienstcontract een concessie is voor openbaar vervoer, inbesteed conform artikel 63a van de Wp2000.



afwaardering van activa kan bijvoorbeeld worden aangesloten bij gebruikelijke methoden voor afwaardering, zoals de annuïteitenmethode. Daarnaast is een kostprijsstelsel objectief te rechtvaardigen als er een plausibele reden is voor de wijze van toerekening van de kosten. Die plausibele reden mag in ieder geval niet zijn het bevorderen van kruissubsidiering.

4. Verschillen tussen de geldende boekhoudkundige regels en fiscale regels

In onderdeel 4 van de Bijlage bij Verordening (EG) nr. 1370/2007 is voorgeschreven dat *'de kosten en ontvangsten moeten worden berekend overeenkomstig de geldende boekhoudkundige en fiscale regels.'* In de Nederlandse situatie geldt dat er verschil kan zijn tussen de toepassing van boekhoudkundige en de toepassing van fiscale regels. Daarnaast kan de toepassing van het ene regime de gelijktijdige toepassing van het andere uitsluiten. Waar dit aan de orde is, kan een consistente en gemotiveerde keuze worden gemaakt voor de toepassing van ofwel boekhoudkundige, dan wel van fiscale regels.

5. Wat is bedoeld met het begrip 'redelijke winst'?

Tot slot wordt in de Bijlage bij Verordening (EG) nr. 1370/2007 op meerdere plaatsen de term 'redelijke winst' gebezigd. Deze term wordt in onderdeel 6 van die Bijlage, als volgt nader uitgelegd:

"6. Onder redelijke winst wordt een vergoeding verstaan die overeenstemt met de gebruikelijke kapitaalbeloning in de sector in een bepaalde lidstaat, rekening houdend met het risico, of het ontbreken daarvan, voor de exploitant van de openbare dienst ingevolge de tussenkomst van de overheid."

Voor het bepalen van een dergelijke redelijke winst kunnen gangbare objectieve methoden voor dat doeleinde worden gebruikt. Hierbij valt te denken aan verschillende gebruikelijke methoden voor objectieve bepaling van (te verwachten) rendement of normrendement, bijvoorbeeld voor het bepalen van rendement op een combinatie van eigen en vreemd vermogen. Voor het bepalen daarvan kan bijvoorbeeld gebruik worden gemaakt van methoden van *capital asset pricing*, zoals de bepaling van *weighted average costs of capital* (ook wel: de WACC-methode).