

Vergaderjaar 1991–1992

22 313

Voorstel van wet van het lid Schartman c.s. tot wijziging van de wet op de Registeraccountants en de wet op de Accountants-administratieconsulenten (wijziging in verband met de invoering van de Achtste Richtlijn van de Raad van de Europese Gemeenschappen inzake het vennootschapsrecht)

22 470

Nieuwe regels omtrent accountants (Accountantswet)

Nr. 6 Herdruk¹

BRIEF VAN DE MINISTER VAN ECONOMISCHE ZAKEN

Aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal

's-Gravenhage, 28 januari 1992

In mijn brief van 16 december 1991, (Kamerstuk 22 470, nr. 4), berichtte ik u dat ik de Europese Commissie gevraagd heb prealabel te onderzoeken of de door mij vastgestelde overgangsregeling voor accountants-administratieconsulenten voldoet aan de eisen van de 8e EEG-richtlijn en uitsluitend het minimaal noodzakelijke omvat. Op verzoek van de heer H. J. Schartman heb ik de Commissie tevens gevraagd de overgangsregeling in het initiatief-wetsvoorstel Schartman c.s. (Kamerstukken II, 1991/1992, 22 313 nrs. 1–2) daarbij te betrekken.

De uitkomsten van dit prealabele onderzoek treft u hierbij aan.

De minister van Economische Zaken,
J. E. Andriessen

¹ I.v.m. afdrukken van de bijlage.

Ik heb het genoeg u hierbij het resultaat mede te delen van een op uw verzoek door mijn diensten verricht prealabel onderzoek naar de uitvoering van de 8e EEG-Richtlijn van de Raad (84/253/EEG) van 10 april 1984 inzake de minimumkwalificaties van de wettelijke controleurs van jaarrekeningen in Nederland.

Vooreerst wens ik te benadrukken dat de 8e Richtlijn geen verplichting bevat voor de Lid-Staten om de wettelijke controlefunctie van de jaarrekening toe te vertrouwen aan één bepaalde beroepsgroep. Zo is het, bijvoorbeeld, perfect in overeenstemming met de Richtlijn om de controle bij middelgrote ondernemingen toe te vertrouwen aan één beroepsgroep en de controle bij de grote ondernemingen aan een andere beroepsgroep, op voorwaarde dat beide beroepsgroepen tenminste beantwoorden aan de minimumeisen van de Richtlijn. Dit geldt zowel voor het definitieve regime als voor het overgangsregime.

Naar ons oordeel beantwoordt het overgangsregime in uw wetsvoorstel volledig aan de eisen van de 8e Richtlijn. Het is voor ons evenwel niet mogelijk uitsluitel te geven over de vraag of de overgangsregeling het absolute minimum is dat de 8e Richtlijn in de Nederlandse context toestaat. Wij hebben anderzijds niet de indruk gekregen dat de overgangsregeling overtrokken is ten einde deze zo dicht mogelijk te brengen bij de bestaande opleidingseisen van de Registeraccountants waarvan kan worden aangenomen dat zij verder gaan dan de minimumeisen van de 8e Richtlijn. De verschillende deskundigen aan wie gevraagd werd een overgangsregeling uit te werken hebben steeds als opdracht gekregen het minimumniveau van de 8e Richtlijn als uitgangspunt te nemen. Een onderzoek van de verschillende rapporten heeft ons tot de conclusie geleid dat er geen reden is om te betwijfelen dat die doelstelling inderdaad werd nagestreefd.

Daarentegen bestaan er bij ons wel grondige twijfels over de conformiteit van de overgangsregeling in het initiatiefvoorstel met de bepalingen terzake in de 8e Richtlijn. Het grote onderscheid dat er bestaat tussen het vakkenpakket en de uurbelasting in het initiatiefvoorstel en de regeling in uw voorstel doet ons ernstige vraagtekens plaatsen bij de adequaatheid van de overgangsregeling in het initiatiefvoorstel. De toepassing van een overgangsregime belet niet dat de voorschriften van de Richtlijn inzake gelijkwaardigheid moeten worden nageleefd. Dit moet zijn uitdrukking krijgen zowel in het vakkenpakket als in de diepgang van de bestudeerde materie.

Wij menen niet dat ter zake een onderscheid kan worden gemaakt tussen de verschillende beroepen van wettelijk controleur. De 8e Richtlijn maakt dit onderscheid ook niet en vereist in alle gevallen hetzelfde minimumniveau.

Tot slot moet ik u er op wijzen dat slechts het Europese Hof van Justitie in laatste instantie bevoegd is om een definitief oordeel uit te spreken over de conformiteit van de nationale wetgeving met de Richtlijn. Ter verduidelijking voeg ik hierbij een nota met een verdere uitdieping van mijn antwoord. Ik hoop dat onze tussenkomst zal bijdragen tot een snelle implementatie van de 8e Richtlijn in Nederland.

De Minister van Economische Zaken,
J. E. Andriessen

Nota ter toelichting bij de brief van de Minister van Economische Zaken van het Koninkrijk der Nederlanden betreffende de uitvoering van de 8e EEG-richtlijn in Nederland.

1. Inleiding

Bij brief van 13 september 1991 (DMO/DCM/FM 91080361) verzocht u de Commissie na te gaan of de in uw voorstel opgenomen overgangsregeling voor accountant-administratieconsulenten (AA's) voldoet aan de 8e EEG-Richtlijn inzake het vennootschapsrecht en uitsluitend het minimaal noodzakelijke omvat. In uw schrijven van 8 oktober 1991 (DMO/DCM/FM 91088793) heeft u verzocht in dit onderzoek ook de overgangsregeling uit het initiatief-wetsvoorstel te betrekken. Het antwoord van de Commissie is samengevat in mijn brief. Deze nota dient ter toelichting en onderbouwing van mijn antwoord.

2. Overgangsregelingen in beide wetsvoorstellen

In uw wetsvoorstel wordt de controlebevoegdheid voor de wettelijke controle van jaarrekeningen toegekend aan registeraccountants (RA's). De huidige registeraccountants behouden de controlebevoegdheid. De huidige AA's kunnen op grond van een overgangsregeling RA worden en daarmee tevens de controle bevoegdheid verwerven. De controlebevoegdheid geldt voor alle wettelijke jaarrekeningcontroles.

De overgangsregeling voor de huidige AA's is in uw wetsvoorstel opgenomen in artikel 110 sub b op grond waarvan tevens in het register kunnen worden ingeschreven zij, die beschikken over een bewijsstuk waaruit blijkt dat zij uiterlijk binnen zes jaar na de datum van inwerking-treding van de wet met goed gevolg het door de Stichting overgangs-examen AA's afgenomen accountantsexamen hebben afgelegd, mits de aanvraag binnen zes jaar na de inwerking-treding van de wet is ingediend. De inhoud van dit overgangsexamen is niet in de wet geregeld. In de toelichting op de wet wordt in dit verband gerefereerd aan het advies van de Commissie Overgangsregeling Nieuwe Accountantswet dat op 17 mei 1991 werd uitgebracht. Hierin wordt, in navolging van de Commissie Geelhoed een onderscheid gemaakt tussen AA's met een beroepservaring en inschrijving als AA van:

- . meer dan 11 jaren
- . 7 tot 11 jaren
- . minder dan 7 jaren

De overgangsregeling bestaat voor de jongste categorie uit een overgangsexamen in 4 vakken, te weten externe verslaggeving (EV), administratieve organisatie (AO), Elementaire kennis Accountantscontrole (EAC) en leer van de accountantscontrole (LAC).

Voor de middelste categorie bestaat het overgangsexamen uit 3 vakken (EAC, EV en LAC), waarbij AO is geïntegreerd in het vak LAC. Voor de oudste categorie is slechts één vak voorzien (LAC). Nadien heeft u Prof. van 't Klooster verzocht eventuele doublures in dit door de CONA voorgestelde pakket en de reeds in het staatsexamen AA en SPD-examen opgenomen leerstof te zoeken en deze uit de overgangsopleiding te schrappen. Ik ben er van uitgegaan dat het door de laatstgenoemde deskundige voorgestelde pakket, zoals uiteindelijk vastgelegd in de brief van 29 juli 1991 aan u, alsmede in de nieuwsbrief 1 van september 1991 van de SROOA, het overgangspakket is zoals door AA's moet worden gevolgd om controlebevoegdheid te verkrijgen. Dit pakket

behelst de volgende vakken, met de daarbij genoemde studiebelasting-uren (SBU's).

	jongste	middelste	oudste
EAC	120 uur	120 uur	-
EV	120 uur	120 uur	-
AO	360 uur)	
LAC	500 uur) 580 uur	-
GLAC	-	-	150 uur
	1 100 SBU	820 SBU	150 SBU

(GLAC = globale leer van de accountantscontrole).

Het initiatief-wetsvoorstel (22 313) gaat uit van een andere regeling van de wettelijke jaarrekeningcontrole. De huidige tweedeling in het Nederlandse accountantsberoep wordt in stand gehouden waarbij een nieuwe titel wordt gecreëerd, certificerend accountant (CA). Slechts CA's mogen de wettelijke jaarrekeningcontrole verrichten. Alle RA's verkrijgen tevens de CA titel. AA's kunnen deze titel eveneens verwerven, mits zij slagen voor het overgangsexamen. In elk geval blijft voor deze AA's de wettelijke controlebevoegdheid van jaarrekeningen beperkt tot de middelgrote vennootschappen.

Het overgangsexamen is afhankelijk van het aantal jaren inschrijving als AA (minder dan 7 jaar, tussen 7 en 11 jaar, meer dan 11 jaar). Het is beperkt tot LAC:

	jongste	middelste	oudste
LAC	500 SBU	350 SBU	150 SBU

Gezien de verschillen in uitgangspunten voor de uitvoering van de 8e EEG-Richtlijn waarvan de overgangsregeling een onderdeel uitmaakt (één of twee wettelijke jaarrekeningcontroleurs, beperking van de controlebevoegdheid of niet, verschil in definitie aantal jaren voor de categorieën) was het voor mij niet mogelijk een directe relatie tussen de beide overgangsregelingen te leggen. Zij zijn dan ook individueel aan de 8e EEG-Richtlijn getoetst.

3. Overgangsregeling in het Ministerieel wetsvoorstel

De Commissie Advisering Stroomlijning Accountantsberoep (CASA) heeft de contouren aangegeven voor een overgangsregeling voor AA's. In de subcommissie omtrent examens bleek echter geen overeenstemming te kunnen worden bereikt tussen de betrokken beroepsorganisaties omtrent de inhoud van de overgangsregeling. Dit geldt zowel voor het vakkenpakket als de zwaarte van de overgangsregeling. Ter illustratie is onderstaand het aantal SBU's in de verschillende voorstellen weergegeven.

	CASA NIVRA	NOVAA	CONA	SROOA
jongste	2 400	1 000	1 400	1 100
middelste	900	500	940	820
oudste		150	150	150

Zowel de CONA als SROOA hebben de opdracht gekregen een

overgangsregeling vast te stellen die is afgestemd op het minimum van de 8e EEG-Richtlijn, vertaald naar de Nederlandse situatie.

De criteria waaraan ik de overgangsregeling heb getoetst zijn het vakkenpakket en het niveau daarvan. Ik heb geconstateerd dat het vakkenpakket van de vooropleiding en de overgangsregeling gezamenlijk de in art. 6 van de 8e EEG-Richtlijn genoemde vakken omvatten. Voor een beoordeling van het niveau heb ik geprobeerd een parallel te trekken met vergelijkbare situaties in andere lidstaten. Dit bleek echter, gezien de verschillen in onderwijssystemen in de EG en de plaats van de accountantsopleidingen daarbinnen weinig relevante informatie op te leveren. Op grond van de bestudering van de onderliggende stukken zijn wij tot de conclusie gekomen dat bij ons geen redenen bestaan te twifelen dat het overgangsregime in overeenstemming is met de 8e Richtlijn. Het is evenwel moeilijk voor mij te bepalen of deze regeling uitsluitend het absolute minimum van de 8e EEG-Richtlijn omvat. De samenstelling, de uitgangspunten en de werkwijze van de CONA en de SROOA en de wijze waarop de conclusies zijn bereikt geven mij echter geen aanleiding, te twifelen dat beide commissies van deskundigen inderdaad gestreefd hebben naar een minimum pakket dat nog aan de 8e EEG-Richtlijn, vertaald naar de Nederlandse situatie, voldoet.

Hiermee wil niet gezegd zijn dat een iets soepeler overgangsregeling volstrekt ondenkbaar is. Zo lijkt het de Commissie niet volledig uit te sluiten dat een nadere analyse van het overgangsregime leert, dat het vak externe verslaggeving, dat nu uit twee delen bestaat (updating i.v.m. nieuwe ontwikkelingen en verdieping) beperkt kan worden tot het verdiepingselement. Het behoort immers tot de dagelijkse werkzaamheden van de AA's om jaarrekeningen op te stellen die voldoen aan de wettelijke verplichtingen ter zake. Men kan dus aannemen dat zij uit dien hoofde op de hoogte zijn van de meest recente ontwikkelingen.

De Commissie stelt tevens vast dat Prof. van 't Klooster in zijn brief van 29 juli 1991 (AK/hh), de mogelijkheid noemt voor AA's om in individuele gevallen vrijstellingen op deelgebieden te verkrijgen. Deze mogelijkheid wordt niet vermeld in de Nieuwsbrief 1 september 1991 van de SROOA. Ik acht dergelijke vrijstellingen op deelgebieden uit hoofde van aantoonbare relevante vakopleidingen niet in strijd met de 8e Richtlijn. Een vergelijking van art. 9 J art. 10 8e EEG-Richtlijn met uw overgangsregeling leert dat de perioden van 7 en 15 jaar (het laatste getal is door u, na aftrek van maximaal 4 jaar theoretische opleiding bepaald op 11 jaar) in uw voorstel gebaseerd zijn op jaren beroepservaring én inschrijving als AA terwijl de richtlijn uitgaat van het aantal jaren beroepswerkzaamheden. Op dit punt zou de overgangsregeling dus enigszins versoepeld kunnen worden. Jaren relevante beroepswerkzaamheden vóór het AA-lidmaatschap zouden kunnen worden meegeteld.

4. Overgangsregeling in het initiatief wetsvoorstel

De zwaarte van de overgangsregeling, zowel qua vakkenpakket als studiebelasting is aanmerkelijk minder dan de overgangsregeling in het ministerieel wetsvoorstel. Mogelijke argumenten daarvoor zouden kunnen zijn:

- Het initiatief wetsvoorstel beperkt de controle bevoegdheid tot kleine en middelgrote vennootschappen, waardoor:
 - de controle gemakkelijker is. Dit argument heeft mij niet kunnen overtuigen. Algemeen wordt aangenomen dat de controle van kleine en middelgrote vennootschappen, gezien de mindere mate waarin men op maatregelen van interne controle kan steunen, niet eenvoudiger is dan die van grote vennootschappen.

– de AA in de uitoefening van de controlefunctie binnen het debiet blijft waarop hij gespecialiseerd is (MKB), waardoor de overgangseisen lager gesteld kunnen worden. Ik ben van mening dat de AA inderdaad op bekend terrein blijft. Het is voor de Commissie echter moeilijk vast te stellen of en zo ja in welke mate dit de zwaarte van het overgangsexamen zou kunnen beïnvloeden.

– Het initiatief wetsvoorstel gaat uit van het behoud van 2 beroepen (AA's en RA's) terwijl het ministerieel wetsvoorstel beide beroepen samenvoegt en streeft naar één niveau van accountantsberoep (RA). Daardoor zou het minimum niveau onnodig hoog zijn gelegd, omdat het RA-niveau geacht mag worden boven het minimum niveau van de 8e EEG-Richtlijn te liggen. De Commissie zet vraagtekens bij dit argument omdat zowel in de CASA, de CONA en in de SROOA dit niveauverschil erkend is en de CONA zowel als SROOA de opdracht hebben gekregen het absolute minimum niveau van de 8e EEG-Richtlijn vertaald naar de Nederlandse situatie, als uitgangspunt te nemen. Ik heb geen reden te twijfelen dat dit uitgangspunt inderdaad is gehanteerd door de beide commissies.

– Er zijn nog doublures in het overgangspakket in vergelijking met het AA staatsexamen en het SPD. Ook bij dit argument plaatst de Commissie vraagtekens aangezien het juist de opdracht van de SROOA o.l.v. Prof. van 't Klooster was deze doublures te zoeken en uit het overgangspakket te halen. Ik heb geen reden te twijfelen dat dit zorgvuldig is gebeurd.

De conclusie luidt dat de vooropleiding plus de overgangsregeling gezamenlijk inderdaad het vakkenpakket van art. 6 8e EEG-Richtlijn omvat, maar dat grondige twijfel blijft bestaan of het noodzakelijke niveau gehaald wordt, met name in de vakken EV en AO om te voldoen aan het minimum niveau van de 8e EEG-Richtlijn vertaald naar de Nederlandse situatie.

Ik wil er daarnaast op wijzen dat de overgangsregeling bij het onderscheid in jaren beroepswerkzaamheden het criterium «jaren inschrijving als AA» hanteert. Gezien het feit dat een AA vrij is ook andere dan relevante beroepswerkzaamheden te verrichten reizen voor zover de AA andere dan relevante beroepswerkzaamheden heeft verricht twijfels of de overgangsregeling op dit punt in overeenstemming is met de artikelen 9 en 10 8e EEG-Richtlijn. Als criterium moet worden genomen het aantal jaren beroepswerkzaamheden.

5. Artikel 16 van de 8e EEG-Richtlijn

Gedurende het onderzoek bleek misverstand te bestaan omtrent de reikwijdte van art. 16 van de richtlijn. Inderdaad is de tekst van dit artikel voor meer dan een uitleg vatbaar. Uit de ontstaansgeschiedenis moet echter worden afgeleid dat dit artikel ook van toepassing is op de Nederlandse situatie. Het artikel is op Duits verzoek opgenomen om overgangsmaatregelen te treffen voor met name belastingadviseurs (Steuerberater) en advocaten (Rechtsanwälte) die debietverlies dreigden te leiden als gevolg van de uitbreiding van de controleplicht tot middelgrote vennootschappen waar zij traditioneel niet alleen advies-, maar tevens (beperkte) controlewerkzaamheden verrichten. De Nederlandse situatie is daarmee vergelijkbaar.

Artikel 16 spreekt zich niet uit over de termijn van de overgangsregeling. De enige voorwaarde die wordt gesteld is dat zij binnen een jaar na het van kracht worden van de aanpassingswet van toepassing wordt.

6. Meer dan één accountantsberoep?

De 8e EEG-Richtlijn is bedoeld, daar waar op grond van Gemeenschapsrecht een wettelijke controleplicht van de jaarrekening bestaat, minimum eisen te stellen aan diegenen die bevoegd zijn deze controle te verrichten. Het bevat slechts minimum eisen. Het staat Lidstaten dus vrij boven deze minimum eisen uit te gaan of de kwalificatieniveaus te laten verschillen tussen de onderscheiden categorieën jaarrekeningcontroleurs. Eveneens staat het de Lidstaten vrij de controlebevoegdheid van bepaalde categorieën jaarrekeningcontroleurs te beperken tot de wettelijke controle van bepaalde categorieën vennootschappen. Ter illustratie wijs ik op de situatie in de Bondsrepubliek Duitsland waar de wettelijke controlebevoegdheid van de «vereidigte Buchprüfer» beperkt is tot de individuele jaarrekening van middelgrote GmbH's (BV's).