

# GEDRAGS- EN BEROEPSREGELS REGISTERACCOUNTANTS

*door Mr. Y. Scholten*

## **1 Inleiding (van R.B.R. naar G.B.R.)**

6 december 1973, beter bekend als de verjaardag van Sinterklaas, bracht voor de leden van de Orde Nederlands Instituut van Registeraccountants een aangename verrassing. In een tijd waarin iedereen hoopt van de Goedheiligman letters te krijgen, ontving iedere registeraccountant er drie, te weten de G, B en R, twee oude letters, één nieuwe.

Ik heb het oog op de inwerkingtreding van de „Gedrags- en Beroepsregels Registeraccountants” (G.B.R.). De nieuwe - in een verordening van het N.I.v.R.A. vastgelegde - beroepsreglementering, die daags na haar publicatie in de Nederlandse Staatscourant van 5 december 1973 in werking is getreden, is in de plaats gekomen van de „Regelen Beroepsuitoefening Registeraccountants” (R.B.R.). Ingevolge artikel 34 van de betreffende verordening werd het besluit van de Staatssecretaris van Economische Zaken waarbij de R.B.R. waren vastgesteld ingetrokken. Uit juridisch oogpunt is het een zeldzaamheid dat een staatsrechtelijk lager orgaan in staat en bevoegd is het besluit van een staatsrechtelijk hoger orgaan in te trekken. In dit geval is het lager orgaan het publiekrechtelijke lichaam het Nederlands Instituut van Registeraccountants, in het bijzonder zijn algemene vergadering, die gebruik maakte van de haar bij de wet verleende verordenende bevoegdheid (artikel 19 Wet op de Registeraccountants, verder te noemen de wet), en is het hoger orgaan de staatssecretaris die als minister handelende (artikel 86 Grondwet) bij ministeriële beschikking op 9 juli 1963 de R.B.R. had vastgesteld.

Deze uitzonderlijke situatie kon slechts ontstaan doordat de wetgever in artikel 105 van de wet de onderlinge verhouding tussen ministeriële beschikking en verordening uitdrukkelijk had geregeld. Deze bepaling van overgangsrecht houdt namelijk in dat de regelen voor de beroepsuitoefening, die voor de eerste maal door de Minister van Economische Zaken worden vastgesteld, van kracht blijven totdat zij bij verordening (van de ledenvergadering) worden ingetrokken. De opzet was duidelijk deze, dat in beginsel het N.I.v.R.A. bevoegd diende te zijn zijn eigen beroepsregels vast te stellen, zoals in het verleden de privaatrechtelijke verenigingen waaruit het N.I.v.R.A. is voortgekomen, zoals het N.I.v.A. en de V.A.G.A., hun eigen regelen ter zake hadden. Wilden er echter geldige beroepsregelen zijn op het ogenblik dat de wet volledig van kracht werd en het N.I.v.R.A. bestond, dan dienden deze regelen tevoren te worden vastgesteld. De enige praktische mogelijkheid om te bereiken dat van de eerste dag af, dat registeraccountants geheel onder de werking van de wet vielen, beroepsregelen voor hen bestonden en bindend waren, was dat de minister deze regelen vaststelde. Nadat het N.I.v.R.A. functioneerde trad hij weer terug ten gunste van het lager publiekrechtelijke lichaam. Hij behield slechts de bevoegdheid een verordening als de onderhavige aan de Kroon voor te dragen ter schorsing of vernietiging op grond van strijd met de wet of met het algemeen belang (art. 31 van de wet). Dit laatste is niet geschied, zodat aangenomen mag worden dat de minister geen

strijd met de wet of met het algemeen belang heeft geconstateerd.

Overigens hadden de R.B.R. reeds een partiële wijziging ondergaan door de verordening van de ledenvergadering van het N.I.v.R.A. van 16 december 1971 (Nederlandse Staatscourant 22 december 1971).

## 2 Ontstaansgeschiedenis

De Staatssecretaris van Economische Zaken heeft zich destijds bij de vaststelling van de beroepsregelen laten leiden door een voorontwerp van de commissie Van der Grinten (of beter gezegd: van één van de vele commissies waarvan Prof. Van der Grinten voorzitter is, namelijk de Commissie ingesteld bij beschikking van genoemde staatssecretaris van 5 april 1954). Deze commissie had bedoeld voorontwerp gevoegd bij haar in 1956 uitgebracht rapport over een wettelijke regeling van het accountantswezen. Het voorontwerp van deze commissie was op zijn beurt geïnspireerd op de toenmalige beroepsregels van het N.I.v.A. en de V.A.G.A., welke beide privaatrechtelijke instellingen in 1955 hun beroepsregels gezamenlijk hadden vastgesteld. Derhalve zijn de beroepsvoorschriften van 1955 af in hoofdzaak ongewijzigd gebleven, totdat zij in 1973 geheel zijn herzien. Ofschoon veel van de nieuwe voorschriften van de G.B.R. hun basis vinden in de R.B.R. (vandaar dat ik gekscherend sprak van twee „oude letters”), bevatten de G.B.R. veel nieuwe en belangwekkende bepalingen. Ik meen dan ook dat de totstandkoming van de nieuwe gedrags- en beroepsregels een mijlpaal vormt in de geschiedenis van het Nederlandse accountantsberoep.

Zelden zal de totstandkoming van een beroepsreglement in enig beroep zo uitvoerig en diepgaand zijn voorbereid als thans door het N.I.v.R.A. is geschied. Nadat in 1968 een werkgroep de werkzaamheden welke aan een herziening van de beroepsregelen zijn verbonden had geïnventariseerd (de werkgroep produceerde een lijst van maar liefst 163 problemen en 118 aanbevelingen), werd op 29 januari 1970 de Commissie Herziening Beroepsregelen (C.H.B.) geïnstalleerd onder voorzitterschap van Prof. A. B. Frielink. De werkzaamheden en publicaties van de C.H.B. (welke te omvangrijk zijn om hier alle te noemen) mondden tenslotte uit in een voorontwerp dat in juli 1972 werd gepubliceerd, aan welk discussiestuk onder meer twee hoorzittingen zijn gewijd. Naar aanleiding van de reacties van individuele leden, commissies van bijstand van het N.I.v.R.A. en de opmerkingen in de „hearings” heeft de C.H.B. het voorontwerp met het daarbij behorende uitvoeringsvoorschrift geheel omgewerkt tot één ontwerp-verordening, die als bijlage bij de Nederlandse Staatscourant van 30 juli 1973 is gepubliceerd. In een drie dagen durende bijeenkomst van de algemene ledenvergadering zijn de reacties op dit ontwerp en de 38 ingediende amendementen uitvoerig toegelicht en zijn door het bestuur 17 wijzigingsvoorstellen ingediend. Na een artikelsgewijze behandeling vond de eindstemming plaats waarbij het ontwerp - behoudens circa 15 blanco stemmen - met algemene stemmen werd aangenomen.

De bij het ontwerp gepubliceerde toelichting zal bij de interpretatie van de G.B.R. een nuttig hulpmiddel kunnen vormen om vast te stellen wat de

bedoeling van de bepalingen van de verordening is geweest. Uiteindelijk zal immers blijken dat sommige bewoordingen hoe zorgvuldig ook geformuleerd, voor verschillende uitleg vatbaar zijn. Het zou een overschatting van de menselijke geest en van de kunst van het wetgeven in het bijzonder zijn, indien men zou menen dat een verordening alle denkbare gevallen zou omvatten, altijd zonder meer duidelijk zou zijn en direct aan zou geven wat in een concreet geval rechtens is. Elke wet - en dus ook een wet in materiële zin zoals een verordening van het N.I.v.R.A. - behoeft interpretatie. Eén der hulpmiddelen daarbij is een toelichting als de onderhavige.

Het resultaat is dat een - in het algemeen - aan de eisen van de tijd aangepaste beroepsreglementering is totstandgekomen, geen revolutionair maar meer een evolutionair stuk. Veel anders kan men niet verwachten. Nieuwe beroepsreglementeringen die aangenomen moeten worden door de beroepsgenoten zelf zullen meestal niet op de tijd vooruitlopen. Zij bouwen voort op het verleden, leggen vast wat de opvatting van het heden is en dienen voor de toekomst flexibel te zijn.

In het algemeen voldoen de G.B.R. aan deze eisen. Op twee belangrijke punten (hete hangijzers!) heeft men de verdere evolutie nog even willen afwachten. Het betreft de positie van de overheidsaccountants en die van de interne accountants. Te dien aanzien is het uiteindelijk resultaat dat oude teksten van de R.B.R. met een zekere zorgvuldigheid voorlopig zijn gehandhaafd. De strijd tussen de verschillende groeperingen waaruit het N.I.v.R.A. bestaat - de openbare, de overheids- en de interne accountants, met de openbare accountants getalsmatig in de sterkste positie - werd wel gevochten maar niet uitgevochten. Ik kom op deze punten hierna terug.

Het voorontwerp maakte een onderscheid tussen de gedrags- en beroepsregels zelf (bestaande uit 22 artikelen) en uitvoeringsvoorschriften daarvan (bestaande uit 70 artikelen); derhalve twee verschillende verordeningen. De bedoeling was om in de G.B.R. de basisprincipes vast te leggen en de achterliggende doelstellingen tot uiting te brengen en hetgeen ter bereiking van de doelstellingen vereist was in de uitvoeringsvoorschriften op te nemen.<sup>1)</sup>

Gelukkig heeft men de gedachte van twee naast elkaar staande verordeningen in de definitieve verordening laten varen. Te grote onzekerheid zou zijn ontstaan over de verhouding tussen beide verordeningen, die op zichzelf dezelfde rechtskracht zouden hebben, al zouden de G.B.R. prevaleren. Thans is een stuk uit één geheel ontstaan, bestaande uit 34 artikelen (soms wat langer dan in de eerste versie), waarbij zich niet meer de vraag voordoet van de onderlinge verhouding tussen twee verordeningen of de vraag waar iets thuis behoort. De nieuwe G.B.R. zouden waarschijnlijk nimmer in deze vorm en zeker niet op hetzelfde tijdstip zijn tot stand gekomen als de C.H.B. niet een voorzitter had gekend in de persoon van Prof. Frielink die met grote werkkraft en doorzettingsvermogen de leiding aan het omvangrijke voorbereidingswerk heeft gegeven. Doordat schrijver dezes iets van de voorbereiding heeft mogen meemaken, meent hij dit oordeel wel te mogen uitspreken.

---

<sup>1)</sup> Pagina 26 Toelichting Voorontwerp.

### 3 Systematiek

De G.B.R. bestaan uit vijf hoofdstukken, te weten:

- I Begripsbepalingen,
- II Regels voor alle registeraccountants,
- III Regels voor registeraccountants die optreden als accountant,
- IV Regels voor registeraccountants die optreden als openbaar accountant,
- V Slotbepalingen.

(Deze aanduidingen van de onderscheidene hoofdstukken maken geen deel uit van de officiële tekst van de verordening; zij zijn in de uitgave van de verordening van het N.I.v.R.A. slechts ter vergemakkelijking van de leesbaarheid gebezigd). Over de vraag welk uitgangspunt de G.B.R. behoren te hebben is uitvoerig gediscussieerd welke discussie ik hier niet wil herhalen. Uiteindelijk heeft men bewust gekozen voor het criterium: het feitelijk optreden als accountant, respectievelijk als openbaar accountant. Deze systematiek heeft ertoe geleid dat de G.B.R. zijn in te delen in genoemde vijf hoofdstukken. In de hoofdstukken II-IV zijn de eigenlijke gedrags- en beroepsregels in trapsgewijze opbouw opgenomen.

Hoofdstuk II geldt voor alle registeraccountants ongeacht in welke functie zij optreden, derhalve zowel voor de openbare, interne en overheidsaccountant als voor de registeraccountant die bij voorbeeld werkzaam is als organisatieadviseur, controller of directeur van een vennootschap. Voor een ieder die ingevolge artikel 55 der wet is ingeschreven in het register en diensgevolge de titel „registeraccountant” mag voeren, geldt de hoofdbepaling van artikel 5 dat hij zich dient te onthouden van al hetgeen schadelijk is voor de eer van de stand.

Hoofdstuk III geldt uitsluitend voor de registeraccountant voor zover hij als accountant optreedt. In dit hoofdstuk treft men onder andere bepalingen aan inzake de onpartijdigheid, geheimhouding, mededelingen in het algemeen, verklaringen en de overheidsaccountant.

Hoofdstuk IV tenslotte is alleen van kracht voor de als openbare accountant optredende registeraccountant. Artikel 2 lid 2 bepaalt in welke gevallen de registeraccountant krachtens definitie geacht wordt als openbare accountant op te treden. Voor deze - niet de minst belangrijke - categorie van registeraccountants zijn regels gesteld betreffende de onafhankelijkheid, de vormen van beroepsuitoefening, het optreden onder gemeenschappelijke naam, openbaarmaking van verklaringen enzovoort.

Het systeem van de verordening werkt derhalve als een telescoop: hoe verder men de verordening uittrekt des te kleiner wordt het toepassingsgebied. Men kan het ook van een andere kant benaderen. Treedt iemand als openbaar accountant op dan zijn alle hoofdstukken op hem van toepassing, is men geen openbaar accountant doch treedt men wel als accountant op (bijvoorbeeld de interne accountant of de overheidsaccountant) dan is men onderworpen aan de regelen van de hoofdstukken II en III. Is men geen van beide doch slechts ingeschreven in het accountantsregister zonder op enigerlei wijze als accountant te functioneren dan is slechts het - korte - hoofdstuk II van toepassing.

Het criterium van het feitelijk optreden als accountant, respectievelijk als

openbaar accountant is te vinden in artikel 2 G.B.R. Daarin wordt krachtens definitie vastgelegd wanneer iemand als accountant optreedt (en dus hoofdstuk III op hem van toepassing is) en wanneer als openbaar accountant (en dus ook hoofdstukken III en IV op hem van toepassing zijn). Als men zich als accountant of als openbaar accountant bekend maakt dan wordt men geacht als accountant, respectievelijk als openbaar accountant op te treden (artikel 2 lid 1 sub a, respectievelijk artikel 2 lid 2 sub a).

Iemand die beroepshalve de getrouwheid van een verantwoording onderzoekt - één der essentiële taken van een accountant - wordt geacht in dat gegeven geval als accountant op te treden. Een directeur van een vennootschap of een organisatie-adviseur die registeraccountant is en een verklaring afgeeft over de getrouwheid van een jaarrekening, is door de begripsbepaling van artikel 2 lid 1 sub b juncto artikel 8 - waarin staat dat de bepalingen van hoofdstuk III uitsluitend gelden voor registeraccountants voorzover zij optreden als accountant - bij het afgeven van die verklaring gebonden aan de bepalingen van hoofdstuk III. Hij mag het dus wel doen maar dan moet hij die bepalingen in acht nemen. Hij kan niet zeggen dat hij eigenlijk geen accountant is, de accountantspraktijk niet (meer) uitoefent en slechts directeur of organisatie-adviseur is en dat dus op hem slechts hoofdstuk II betrekking heeft. Zodra hij iets doet dat door de G.B.R. bestempeld wordt als optreden als accountant (of als openbaar accountant) zijn de desbetreffende verdergaande bepalingen in het gegeven geval zonder meer op hem van toepassing.

Wat de afscheiding tussen interne en overheidsaccountants enerzijds en de openbare accountants anderzijds betreft is men uiteindelijk niet verder gekomen dan een overnemen van de tekst van artikel 21 R.B.R., aangepast aan de systematiek van de G.B.R. Het punt is belangrijk genoeg om apart te behandelen.

#### **4 Interne accountant**

In het ontwerp van de verordening zoals voorgelegd aan de algemene vergadering van het N.I.v.R.A. luidde het tweede lid van artikel 2 voor zover te dezen van belang:

„2. Voor de toepassing van deze verordening wordt de als accountant optredende registeraccountant geacht op te treden als openbaar accountant, indien hij:

.....

II. in de vervulling van een dienstbetrekking:

e. een opdracht aanvaardt buiten het kader van zijn dienstbetrekking, of  
f. een verklaring geeft aan een ander dan:

- een besturend of toezichthoudend orgaan binnen de economische eenheid waarvan hij deel uitmaakt, of
- een accountant of een andere persoon die op grond van de aard van de relatie die deze heeft tot de economische eenheid waarvan de registeraccountant deel uitmaakt, kan onderkennen dat de verklaring niet het oordeel van een functioneel onafhankelijk accountant inhoudt.”

Deze formulering was een hele mond vol. Indien men deze tekst legt naast artikel 21 lid 1 R.B.R. luidende:

„Het is de registeraccountant, die niet in de accountantspraktijk werkzaam is, verboden verklaringen af te geven anders dan aan zijn werkgever.

Hij draagt zorg, dat zijn verklaringen niet openbaar worden gemaakt.”

dan wil het voorkomen dat de letterlijke tekst van de voorgestelde bepaling ruimer was dan de tot nu toe geldende. Het gaat om de vraag wat een interne accountant wel of niet mag in de uitoefening van zijn functie. Evenals de registeraccountant-directeur mag hij *naast* het uitoefenen van zijn functie van interne accountant van een vennootschap ook de openbare accountantspraktijk uitoefenen. Voor het ene deel is hij dan aan hoofdstuk III gebonden, voor het andere deel aan de hoofdstukken III en IV. Maar daar gaat het niet om. Het gaat erom wat hij als interne accountant mag doen zonder te vervallen in het „geacht worden op te treden als openbaar accountant”, in welk laatste geval hij veelal in overtreding zal zijn (bijvoorbeeld met de bepalingen over onafhankelijkheid en toegelaten vormen van beroepsuitoefening, artikelen 22 en 23).

Bij de voorgestelde tekst was het duidelijk dat een verklaring van een interne accountant kon worden afgegeven (direct, niet via de werkgever) aan een bank die immers wel kan onderkennen dat de verklaring niet het oordeel van een functioneel onafhankelijke accountant inhoudt. Het gedogen van openbaar maken van een verklaring was - en is - de interne accountant al niet toegestaan door de bepaling van artikel 2 lid 2 sub b. Hij die dit gedooft wordt immers door deze bepaling geacht automatisch als openbaar accountant op te treden en de openbare accountant is weer gebonden aan de bepalingen van hoofdstuk IV, aan een aantal waarvan, zoals gezegd, de interne accountant ipso facto niet voldoet.

De vraag is in hoeverre de interne accountant accountantsverklaringen mag afgeven binnen - wat in het vakjargon heet - „het besloten verkeer”. Onder besloten verkeer moet dan het gebruik maken van de verklaring binnen een beperkte kring worden verstaan. Hier scheiden zich de denkwerelden. Enerzijds het extreme standpunt dat zodra een ander dan de werkgever belang heeft bij een accountantsverklaring slechts de openbare accountant, gelet op de waarborg van onafhankelijkheid, kan fungeren en de interne accountant zich alsdan moet onthouden van het afgeven van een verklaring. Anderzijds het standpunt dat, mits de verklaring maar niet openbaar gemaakt wordt (met de vraag waar de grens ligt van het openbaar maken), de interne accountant, die evenzeer als een openbare accountant aan de beroepsregelen ten aanzien van de eisen waaraan verklaringen moeten voldoen is gebonden, wel mag optreden.

De huidige voorzitter van het bestuur van het N.I.v.R.A., de heer J. C. Wisse, heeft een uitvoerige notitie gewijd aan de ontwikkeling van de reglementaire positie van de interne accountant van 1946 tot 1973 (een notitie waarvan schrijver dezes dankbaar gebruik heeft gemaakt). Daarin is hij tot de conclusie gekomen dat de voorgestelde regeling in feite de huidige praktijkuitoefening van de interne accountant niet aantast. Hij toonde aan dat artikel 21 R.B.R. parallel liep met de daarvóór geldende artikelen 3, 4 en 5 van de



Ereregelen van het N.I.v.A. (en daarmee gelijklopende V.A.G.A.-voorschriften) en dat in 1956<sup>2)</sup> uiteindelijk in de ledenvergadering van het N.I.v.A. overeenstemming was bereikt over een ruime interpretatiemogelijkheid, zodat interne accountants in het besloten verkeer verklaringen konden afgeven, hetgeen dan ook in overeenstemming is met de heersende praktijk. De enige verruiming van de voorgestelde tekst was dat de verklaring niet meer via de eigen werkgever behoefde te worden afgegeven (deze formele omweg lijkt inderdaad niet erg relevant als men het door de interne accountant gedogen van het gebruik maken in het besloten verkeer van de verklaring toestaat).

In de vergadering op 26 en 27 september 1973 hebben verscheidene woordvoerders van de interne accountants hun instemming betuigd met het voorstel van de C.H.B. en zich verklaard tegen een „aantasting van verkregen rechten” van de interne accountant. Niettemin stuitte het ontwerp op verzet van degenen die grote waarde hechten aan een scherp onderscheid tussen de functionele afhankelijkheid van de interne accountant en de functionele onafhankelijkheid van de externe accountant die zowel „in fact” als „in appearance” dient te blijken. De ledenvergadering heeft zich dan ook over de taakafbakening van de interne accountant in andere zin uitgesproken dan het voorstel luidde. Door de heer G. van Erp c.s. werd een gewijzigd amendement ingediend met de strekking de bestaande tekst van artikel 21 R.B.R., zij het aangepast aan de systematiek van de G.B.R., te handhaven; hieraan was het voorstel verbonden een studiec commissie (die inmiddels reeds haar werkzaamheden heeft aangevangen) de gehele problematiek van het afgeven van verklaringen in het besloten verkeer door interne accountants nader te doen bestuderen. Met ruime meerderheid van stemmen is dit amendement aangenomen, nadat het bestuur had bevestigd dat aan dit amendement dezelfde ruime uitleg zou worden gegeven als sedert de wijziging van artikel 5 van de Ereregelen van het N.I.v.A. in 1956 het geval is geweest. Deze ruime uitleg volgt op het eerste gezicht niet uit de tekst van artikel 2 lid 2 sub f. Zij moet echter, gelet op de „verordeningsgeschiedenis”, wel worden toegepast. De evolutie is nog niet tot de tekst doorgedrongen. Teksten houden evoluties echter meestal niet tegen. Wij zullen moeten afwachten hoe de evolutie in feite zal zijn.

De aanneming van dit amendement heeft - naar mag worden aangenomen - ten gevolge gehad dat bij de eindstemming over het ontwerp van de verordening ongeveer 15 stemmen blanco zijn uitgebracht. Het is niet aannemelijk te achten dat deze stemmen als verklaringen-zonder-oordeel moeten worden beschouwd.

## 5 Overheidsaccountants

Wat de regeling ten behoeve van de overheidsaccountants betreft week het ontwerp af van het voorontwerp. De in het voorontwerp opgenomen regeling van het fungeren van de overheidsaccountant (artikelen 156, 163 en 201) had zodanige bezwaren opgeroepen dat verdere bezinning op deze materie

---

<sup>2)</sup> „De Accountant”, 63e jaargang no. 10 bladzijde 15 en volgende.

nodig werd geoordeeld. Ook hier gaat het om de vraag wat met een verklaring van de overheidsaccountant mag geschieden, in het bijzonder wanneer wel en wanneer de verklaring niet openbaar mag worden gemaakt. In een eerder stadium dan bij het vraagstuk van de interne accountants het geval was werd teruggevallen op de bestaande tekst van de R.B.R. Om deze gehele problematiek nader te doen bestuderen is ook op dit punt volgens goede Hollandse traditie een commissie ingesteld, terwijl is afgesproken dat hangende het overleg de bestaande situatie ingevolge artikel 21 lid 2 R.B.R. in min of meer gelijke formulering wordt gecontinueerd in artikel 2 lid 4 van de G.B.R. Bedoeld overleg is erop gericht een zodanige oplossing te vinden dat een zo groot mogelijke onafhankelijkheid van de overheidsaccountant, die naar buiten optreedt, kan worden bereikt.

Op grond van het vierde lid van artikel 2 wordt de in overheids- of daarmee gelijk te stellen dienst werkzame registeraccountant krachtens definitie niet geacht in de genoemde gevallen als openbaar accountant op te treden. Ofschoon derhalve hoofdstuk IV niet voor de overheidsaccountant geldt, bevat dit hoofdstuk verschillende bepalingen die mede op de overheidsaccountant van toepassing behoren te zijn. Daarom worden deze bepalingen in artikel 20 lid 2 voor de overheidsaccountant van overeenkomstige toepassing verklaard.

#### **6 Wijzigingen in G.B.R. ten opzichte van R.B.R.**

Het wordt tijd over te gaan tot bespreking van de materiële gedragsregels vervat in de hoofdstukken II, III en IV en te wijzen op wijzigingen in de nieuwe beroepsreglementering ten opzichte van de oude. Het is in het bestek van dit artikel niet mogelijk in te gaan op alle wijzigingen.

#### **7 Algemene gedragsregels**

Artikel 33 lid 1 van de wet zegt dat de tuchtrechtspraak onder meer ten doel heeft het weren en beteugelen van inbreuken op de eer van de stand der registeraccountants. Daardoor is de accountant die zich heeft doen inschrijven in het register en dus tot „de stand” van registeraccountants behoort reeds gehouden zich overeenkomstig „de eer van de stand” te gedragen, op straffe van een tuchtrechtelijke maatregel bij niet-nakoming van deze verplichting (met als uiterste: doorhaling van de inschrijving in het register, artikel 34 lid 1 sub d van de wet). De wet sluit hier aan bij een traditioneel en historisch begrip in de vrije beroepen (vergelijk onder andere artikel 46 Advocatenwet inzake de eer van de stand der advocaten, artikel 50c Wet op het Notarisambt inzake de waardigheid van het ambt van notaris, artikel 64 Wetboek van Koophandel inzake de eer van de stand der makelaars en artikel 1 Medische Tuchtwet inzake het vertrouwen in de stand der geneeskundigen).

Hoewel het, gelet op de wettelijke bepaling omtrent de tuchtrechtspraak, formeel niet nodig is - de R.B.R. bevatten een dergelijke bepaling niet - is het begrijpelijk dat als men gedragsregels van de beroepsbeoefenaren wil codifice-



ren als eerste een hoofdbepaling in evenbedoelde zin wordt opgenomen zoals thans in artikel 5 is geschied. Het artikel bepaalt dat de registeraccountant zich moet onthouden van al hetgeen schadelijk is voor de eer van de stand van de registeraccountants. Wat daaronder valt wordt aan de tuchtrechter overgelaten. Hoewel het begrip wat ouderwets klinkt - „eer” behoort in de huidige maatschappij niet bij allen tot de hoogst genoteerde fondsen; „stand” doet denken aan een standenmaatschappij die wij allang achter ons hebben - toch is het begrip vanwege zijn flexibiliteit waardevol. De interpretatie en toepassing van de bepaling kunnen met hun tijd meegaan. Overigens zou het gebruiken van een andere terminologie op gespannen voet kunnen staan met artikel 33 lid 1 van de wet. Ten hoogste had men het begrip „eer van de stand” nader kunnen uitwerken. Het lijkt verstandig dat dit niet is geschied.

Verder bevat hoofdstuk II enige waarschuwingen voor de registeraccountant. Als hij een stuk afgeeft inhoudende een verantwoording (behalve als het gaat om een door de registeraccountant zelf of mede door hem afgelegde verantwoording), zodanig dat het stuk de indruk wekt dat het van hem afkomstig is, wordt de registeraccountant geacht beroepshalve de getrouwheid te hebben onderzocht, tenzij het tegendeel blijkt. Dat tegendeel moet dan blijken door specifieke bewoordingen. De registeraccountant heeft dan de keuze tussen „geen onderzoek naar de getrouwheid ingesteld”, „geen accountantscontrole toegepast” of „niet gecontroleerd”. Het is een waarschuwing voor alle registeraccountants, ook voor de directeur van een vennootschap. Houdt het stuk een verantwoording in, is het van hem afkomstig of lijkt dit zo (bijvoorbeeld een staat op briefpapier van de registeraccountant) dan zal hij één van genoemde solemnele woorden moeten gebruiken, wil hij niet voor de getrouwheid van de verantwoording instaan. Artikel 2 R.B.R. kende iets in deze richting. Het zei - in meer algemene zin - dat de registeraccountant die geheel of gedeeltelijk zijn beroep maakt van het verrichten van accountantswerkzaamheden geacht wordt zijn werkzaamheden te verrichten en zijn verklaringen te geven in de uitoefening van het accountantsberoep, tenzij het tegendeel duidelijk blijkt. Ging het bij de R.B.R. nog om degenen van de registeraccountants, die hun beroep maken van het verrichten van accountantswerkzaamheden, thans slaat de bepaling op *alle* registeraccountants. Het gaat thans - als een rode draad loopt dit door de verordening heen - om het feitelijk optreden, dus niet alleen om het uitoefenen van een beroep.

Voorts bevat hoofdstuk II een tweede waarschuwing. Degene die opgehouden is als openbaar accountant of als accountant op te treden (bijvoorbeeld degene die de praktijk vanwege zijn leeftijd heeft neergelegd of degene die een ander beroep is gaan uitoefenen dan dat van accountant) moet ervoor zorgen dat belanghebbenden daaromtrent voldoende zijn ingelicht (artikel 7). Doet hij dit niet dan blijven de bepalingen van hoofdstuk III respectievelijk van de hoofdstukken III en IV, al naar gelang deze op hem van toepassing waren, voor hem gelden. Het is een nieuwe bepaling die misschien niet zo belangrijk is maar wel ertoe bijdraagt om maatschappelijke misverstanden te voorkomen. Het politiek wat versleten woord „duidelijkheid” vindt blijkbaar ook zijn aanhangers in het N.I.v.R.A.

## 8 Multidisciplinaire samenwerking

De G.B.R. is tegemoet gekomen aan de sinds enige tijd, zowel binnen de kring van de registeraccountants als in de kring van andere vrije beroepen, levende wens het beroep te kunnen uitoefenen in multidisciplinair verband. De R.B.R. lieten slechts samenwerking toe tussen registeraccountants alsmede van registeraccountants met andere accountants. De G.B.R. openen in artikel 24 de mogelijkheid van samenwerking onder gemeenschappelijke naam met beoefenaren van andere vrije beroepen. In de verordening is gekozen voor een dispensatiebeleid van het bestuur van de Orde, welke systematiek ook reeds bestond in de R.B.R. en eveneens is toegepast ten aanzien van de beroepsuitoefening in rechtspersoonvorm.

Op dit punt vormen de G.B.R. een belangrijke vernieuwing waardoor voldaan wordt aan de eisen van de tijd. Accountants werken reeds lang samen met belastingconsulenten, doch mochten met hen geen maatschap aangaan. Wat wel mocht was soms een kwestie van ingewikkelde interpretatie van bestaande bepalingen. Thans is de kogel door de kerk en mogen zij onder gemeenschappelijke naam met andere vrije beroepsbeoefenaren optreden, met dien verstande dat het bestuur van het N.I.v.R.A. het laatste woord heeft (artikel 24). Wel moet het bestuur nagaan of de medeverantwoordelijkheid, die voor de registeraccountant voortvloeit uit het optreden onder gemeenschappelijke naam - wat die medeverantwoordelijkheid in het geval van samenwerking met andere disciplines ook moge zijn - door hem kan worden gedragen. Samenwerking met advocaten, belastingconsulenten, notarissen en organisatie-adviseurs (in willekeurige volgorde genoemd!) is thans, wat de registeraccountants betreft, mogelijk. Of zij geëffectueerd kan worden hangt mede af van de betreffende regeling in het andere beroep.

In dit verband is een korte vergelijking met de regeling van de multidisciplinaire samenwerking in het advocatenberoep interessant. De advocaten zijn een andere weg ingeslagen. Ik moge wijzen op de Samenwerkingsverordening van de Nederlandse Orde van Advocaten van 24 november 1972, in werking getreden op 1 januari 1973<sup>3</sup>). Daar wordt niet de samenwerking slechts toegestaan als enig orgaan van de balie daaraan goedkeuring hecht, doch is het systeem gekozen van een aantal algemene voorwaarden waaraan een multidisciplinaire samenwerking moet voldoen om toegelaten te zijn. Deze algemene voorwaarden zijn dat de beoefenaren van andere vrije beroepen een academische of daarmee gelijk te stellen opleiding hebben en lid zijn van een Nederlandse orde of vereniging waarvan de leden aan tuchtrecht zijn onderworpen, vergelijkbaar met dat ingevolge de Advocatenwet toegepast. Voorts wordt nog de voorwaarde gesteld dat het aandeel van de deelnemende advocaten in en de betekenis van hun bijdrage voor het samenwerkingsverband, zowel wat de onderlinge verhouding van de deelnemers als het optreden van derden betreft, tenminste gelijkwaardig zijn aan het aandeel en de betekenis van daaraan deelnemende beoefenaren van andere beroepen (artikel 2.1 van de Samenwerkingsverordening). Van de zijde van de advocaten wordt dan de eis van gelijkwaardigheid, niet van de gelijkheid gesteld (wie is gelijk? wat is

<sup>3</sup>) Nederlandse Staatscourant 28 december 1972, nr. 252, Advocatenblad 53e jaargang januari 1973.

gelijk? wie is gelijk aan wat? ). Een dergelijke eis wordt niet in de G.B.R. gesteld. Het is geheel aan de prudentie van het bestuur van het N.I.v.R.A. overgelaten of het aan een registeraccountant wordt toegestaan met andere vrije beroepsbeoefenaren onder een gemeenschappelijke naam samen te werken. Wat daarbij de criteria zullen zijn is nog niet bekend.

In zoverre bestrijkt de Samenwerkingsverordening van de advocaten een ruimer terrein dan de G.B.R. dat de eerste betrekking heeft op elk samenwerkingsverband (vergelijk artikel 1: iedere vorm van samenwerking van duurzame aard, waaraan een advocaat deelneemt en die een overwegend deel van zijn praktijk betreft) en de G.B.R. slechts de samenwerking onder gemeenschappelijke naam regelen.

Of dergelijke samenwerkingen tot stand zullen komen is een vraag van de toekomst. Tussen accountants en belastingconsulenten bestaan in dit opzicht al zekere vormen van samenwerking. Tussen advocaten en belastingconsulenten liggen zij - in wat voor vorm ook - voor de hand. Tussen advocaten en notarissen bestaan zij al. Komen wij tot multidisciplinaire service-kantoren, waarin vrije beroepen zijn verenigd? Het zou wel eens kunnen zijn dat het feit dat cliënten hun eigen adviseur op elk apart gebied willen kiezen tezamen met het feit dat vrije beroepsbeoefenaren liever geen cliënten verliezen een zodanige ontwikkeling in de weg staat, althans vertraagt. Het kan ook zijn dat de roep om dienstverlening en de wens om aan deze roep gehoor te geven dit in de weg staan of deze vertraging overwinnen. Nog een verdere vraag: gaan wij naar „multinationals” (of liever gezegd: „multinationaltjes”) in de dienstverlening toe? De vraag stellen is haar nog niet beantwoorden.

Ik dreig af te dwalen; terug tot de G.B.R.

## 9 Rechtspersoonsvorm

Artikel 23 van de verordening opent de mogelijkheid het beroep uit te oefenen in de vorm van een rechtspersoon. Te dezer zake is door de verordening de figuur gevolgd dat ontheffing kan worden verkregen, mits aan algemene voorwaarden wordt voldaan, zomede aan de van geval tot geval te stellen bijzondere voorwaarden. Deze algemene voorwaarden, die inmiddels reeds zijn vastgesteld, bevatten nauwkeurige voorschriften terzake van de inhoud van de statuten en de doelstelling van de rechtspersoon, benevens uitvoerige waarborgen voor een beperking van de kring van aandeelhouders en leden van toezicht houdende en besturende organen tot registeraccountants en de met hen samenwerkende vrije beroepsbeoefenaren, voorts waarborgen voor het behoud van de tuchtrechtelijke verantwoordelijkheid en de instandhouding van het aansprakelijk vermogen.

De advocaten is sinds kort ook toegestaan hun praktijk uit te oefenen in vennootschapsvorm. In de Verordening op de praktijkvennootschap komen soortgelijke waarborgen als in evengenoemde algemene voorwaarden voor<sup>4</sup>). Ook op dit punt is een vernieuwing in de beroepsreglementering tot stand gekomen. De drang om het beroep in B.V.-vorm te kunnen uitoefenen is

<sup>4</sup>) Nederlandse Staatscourant 28 december 1972, nr. 252, Advocatenblad 53e jaargang januari 1973.

door het discriminerend optreden van de Nederlandse wetgever ten aanzien van de zelfstandigen vergeleken met hen die in loondienst werken (waaronder begrepen degenen die het minimumloon „genieten” tot de hoogst betaalde directeuren) groot geworden. Een door velen wellicht niet gewenste maatschappelijke ontwikkeling om het vrije beroep in B.V.-vorm uit te oefenen kan niet worden tegengehouden als de wetgever op het terrein van de belastingen en van de sociale verzekeringen zo grote verschillen laat bestaan tussen zogenaamde zelfstandigen en zogenaamde niet-zelfstandigen. Kleine stapjes voor een - voorshands - belastingvrije oudedagsreserve helpen daar niet bij.

Bij het uitoefenen van de praktijk in B.V.-vorm worden dikwijls gekunstelde vormen gezocht en gevonden. Of zij het beroep, ook dat van de registeraccountants, ten goede komen is de vraag. Mijns inziens kan slechts een totaal ander denken van de wetgever ten opzichte van de zelfstandigen soulaas brengen.

Nu zeer onlangs de redactie van het tijdschrift „De Naamlooze Vennootschap”<sup>5</sup>) een apart nummer heeft gewijd aan de praktijk- en zelfs aan de filmstervenootschappen (met bijdragen van onder anderen Prof. Luijten, D. A. M. Meeles, Mr. Westbroek en Prof. de Leede) waarin na het intrigerende redactionele kopje „De vrijheid in een kooi” een uitstekend overzicht wordt gegeven van de problematiek van het uitoefenen van een vrij beroep in de B.V.-vorm, voel ik mij ontslagen dieper op dit onderwerp in te gaan. Het N.I.v.R.A. heeft in ieder geval zijn tijd verstaan door in artikel 23 lid 1 sub d de registeraccountant de vrijheid te geven zijn praktijk in het verband van een rechtspersoon uit te oefenen.

## 10 Verklaringen

Belangrijk zijn de nieuwe bepalingen omtrent verklaringen (artikel 12-16). Vooropgesteld dient te worden dat het begrip „verklaringen” beperkter is dan in de R.B.R. Artikel 1 G.B.R. omschrijft de verklaring als: „een schriftelijke mededeling van een accountant inhoudende de uitkomst van een onderzoek naar de getrouwheid van een verantwoording”. Artikel 1 R.B.R. omschreef de verklaring als volgt: „een mondelinge of schriftelijke mededeling van een accountant, welke een door hem gegeven oordeel inhoudt.” Twee beperkingen dus thans ten opzichte van het verleden. De verklaring heeft slechts betrekking op een mededeling betreffende de inhoud van de getrouwheid van een verantwoording. Oordelen over tal van andere zaken - en welke accountant heeft die niet of geeft die niet? - vallen er niet onder. Dit wil niet zeggen dat op die gebieden de accountant maar raak kan verklaren. Hij blijft immers onder de algemene bepaling van het niet in strijd met de eer van de stand mogen handelen vallen en onder andere bepalingen. Het wil slechts zeggen dat de bepalingen van artikelen 12-16 over de verklaringen slechts op het in de definitie omschreven begrip betrekking hebben.

Een tweede verschil is dat de mondelinge verklaring niet meer is vermeld.

---

<sup>5</sup>) 52e jaargang nr. 2, februari/maart 1974.

Ik acht dit winst. Zou men de registeraccountant in het verleden aan de letter van de R.B.R. hebben gehouden dan zou menigeen in strijd daarmee hebben gehandeld. Menigeen zal bijvoorbeeld immers wel eens mondeling een oordeel hebben uitgesproken dat nog niet direct een juist beeld van de uitkomst van zijn werkzaamheden gaf (artikel 6 R.B.R.). In de R.B.R. werd het ruimere begrip „verklaring” gebruikt, terwijl het merendeel van de desbetreffende bepalingen slechts op de schriftelijke verklaring sloeg (zie artikelen 4, 5, 8, 9, 10, 11, en 13 R.B.R.). Het terugbrengen van het begrip verklaring tot schriftelijke mededelingen getuigt van werkelijkheidszin. Dat daardoor behoefte ontstond aan een bepaling over „mededelingen”, waaronder dus ook mondelinge mededelingen zijn begrepen, is vanzelfsprekend.

Artikel 11 G.B.R. schrijft voor dat de registeraccountant slechts mededelingen (dus: mondelinge *en* schriftelijke) doet omtrent de uitkomst van zijn arbeid voorzover zijn deskundigheid en de door hem verrichte werkzaamheden daarvoor een deugdelijke grondslag vormen (vergelijk artikel 3 R.B.R. waar was bepaald dat de accountant zijn werkzaamheden zodanig moet verrichten dat zij een deugdelijke grondslag voor zijn verklaring vormen). De aanvulling van de bepaling dat de accountant slechts mededeling mag doen voorzover zijn deskundigheid daarvoor een deugdelijke grondslag vormt is wederom winst. Zij waarschuwt de zwakke broeder: schoenmaker-accountant houdt U bij Uw leest!

Een belangrijke vernieuwing vormen ook de artikelen 12-14. Zij zijn niet zo zeer nieuw dat zij de accountantspraktijk een geheel nieuwe impuls geven ten aanzien van het afgeven van verklaringen. Zij beschrijven de bestaande praktijk; maar zij zijn beter geformuleerd dan in het verleden en geven de binnen- en vooral de buitenstaander een beter beeld van wat een accountantsverklaring is, wat zij kan inhouden en welke verklaring in welke omstandigheden mag worden afgegeven.

De - ondubbelzinnige - strekking mag slechts zijn: goedkeurend (al dan niet onder voorbehoud), afkeurend of oordeelsonthouding (artikel 12 lid 2). Nieuw is dat in een afkeurende verklaring de woorden „niet getrouw” of „niet juist” moeten worden gebruikt, terwijl de aard en de betekenis van de bedenkingen moeten worden vermeld (artikel 14 lid 2). De R.B.R. bevatten geen bepalingen omtrent de afkeurende verklaring. Ook de verklaring van oordeelsonthouding (de „non opinion” zoals zij in de praktijk veelal - nog - heet) is nieuw in de beroepsreglementering. Zij houdt in dat bij de accountant onzekerheden zijn blijven bestaan van zodanige aard en omvang dat hij geen goedkeurend of afkeurend oordeel omtrent de verantwoording als geheel kan uitspreken. De accountant mag een dergelijke verklaring niet afgeven indien hij andere beperkingen bij zijn onderzoek heeft aanvaard of aangebracht dan die voortvloeiende uit zogenaamde objectieve verhinderingen of indien zijn onderzoek heeft uitgewezen dat de verantwoording niet voldoet aan de eraan te stellen eisen (artikel 13 lid 4). In dit laatste geval is een afkeurende verklaring geboden.

Ook de verklaring van oordeelsonthouding moet een bepaalde terminologie bevatten. Het risico van het voorschrijven van solemnele woorden heeft men bewust gelopen. Per slot van rekening is de verordening voor een betrek-

kelijk kleine - en geletterde - groep geschreven. De leden van de groep zullen geleerd door de praktijk er wel voor zorgen de specifiek voorgeschreven woorden te gebruiken. De opleiding kan daartoe bijdragen. De solemnele woorden zijn dit maal „geen oordeel omtrent de getrouwheid van . . . als geheel”. Ook moet worden vermeld omtrent welke aangelegenheden onzekerheid bestond (artikel 14 lid 3).

#### **11 Gebruik maken van verklaring van andere accountants**

Artikel 15 van de G.B.R. handelt over het gebruikmaken van de verklaring van een andere accountant. Over de vraag of de vermelding in de verklaring van het gebruikmaken van de verklaring van een andere accountant over een deelverantwoording al dan niet betekenis heeft voor de verantwoordelijkheid, en zelfs voor de aansprakelijkheid, van de (concern)accountant is tijdens de buitengewone ledenvergadering uitvoering van gedachten gewisseld.

De registeraccountant, die gebruik maakt van een verklaring van een andere openbaar accountant over een deelverantwoording (bijvoorbeeld een buitenlandse dochtermaatschappij van een internationaal concern), is verplicht de arbeid van de andere accountant te beoordelen. Dit is de hoofdverplichting. Kan hij op geen enkele wijze de arbeid van die andere accountant beoordelen dan zal hij wel een voorbehoud moeten maken (mits de bedenkingen of onzekerheden niet zodanig zijn dat zij aan de goedkeurende verklaring wezenlijk afbreuk doen, zie artikel 13 lid 2) of desnoods zijn goedkeurende verklaring op de concernjaarrekening moeten onthouden. Als hij aan de hoofdverplichting heeft voldaan dan kunnen zich volgens artikel 15 lid 3 twee gevallen voordoen. Het eerste geval is dat zijn beoordeling zich niet verder uitstrekt dan tot de grondslagen, die de andere accountant in zijn werk heeft gehanteerd. Dan moet de registeraccountant in zijn verklaring vermelden dat hij mede gebruik heeft gemaakt van de verklaring van de andere accountant. Hij mag daarbij kwantificeren, met andere woorden zeggen op welk kwantitatief deel van de jaarrekening de verklaring van de andere accountant betrekking heeft. Hij behoeft dit niet te doen. De gedachte om een verplichting tot kwantificering te creëren heeft het niet gehaald.

Het tweede geval is dat het onderzoek verder is gegaan dan tot de grondslagen van de arbeid van de andere accountant. De vermelding van het gebruik van de verklaring van de andere accountant dient namelijk achterwege te blijven, indien de beoordeling van de arbeid van de andere accountant en van de uitkomst van die arbeid (zonodig aangevuld met eigen onderzoek) de registeraccountant in staat stelt de verantwoordelijkheid voor de totaalverantwoording ongedeeld te aanvaarden (artikel 15 lid 3). Zie voor deze problematiek J. Uiterlinden „De relatie van de accountant van een moeder-vennootschap en die van de dochtervennootschap” M.A.B. no. 7, 1973, bladzijde 325.

In artikel 15 lid 3 liggen derhalve twee gedachten besloten. De eerste is wanneer wel en wanneer niet vermelding van het gebruik maken van een verklaring van een andere accountant noodzakelijk is. De tweede dat er



sprake kan zijn van een gedeelde verantwoordelijkheid en van een ongedeelde verantwoordelijkheid. Het criterium van de slotzin is dat de registeraccountant in staat moet zijn de verantwoordelijkheid voor de totaalverantwoording ongedeeld te dragen. Dan geen vermelding van de verklaring van de andere accountant. Het andere geval is dat deze melding wel noodzakelijk is. Hoezeer de a contrario-redenering somtijds gevaarlijk is, hier dringt zij zich op. Doet zich het geval voor dat wel melding moet worden gemaakt dan is er een gedeelde verantwoordelijkheid. Dit begrip neemt niet de totale verantwoordelijkheid van de betreffende registeraccountant weg. Hij blijft verantwoordelijk voor het nakomen van de hoofdverplichting, het beoordelen van de arbeid van de andere accountant. Heeft hij dit slechts in beperkte mate gedaan (beoordeling van de grondslagen) dan is hij voor dit deel van de jaarrekening wel verantwoordelijk, maar in mindere mate. Een deel van de verantwoordelijkheid berust bij de „andere” accountant. Doet zich het geval voor dat hij geen melding maakt - en niet mag maken - dan heeft hij de volle verantwoordelijkheid. Het lijkt een goed systeem dat aan de eisen van de praktijk is aangepast.

## 12 Geheimhoudingsplicht

De geheimhoudingsplicht is geregeld in artikel 10 G.B.R. Voorop staat dat de accountant geheim houdt al hetgeen hem in de uitoefening van zijn beroep als geheim is toevertrouwd of wat daarbij als vertrouwelijke aangelegenheid is ter kennis gekomen. Hij mag aan vertrouwelijke gegevens geen bekendheid geven anders dan voor de vervulling van zijn taak is vereist. Volgens de regeling in de R.B.R. mocht de accountant slechts mededeling van vertrouwelijke gegevens bekend maken als de uitvoering van de opdracht dit vereiste (artikel 17 R.B.R.). Was het „spreekrecht” eerder slechts mogelijk als de *opdracht* dit vereiste, thans is de vervulling van de taak ten deze beslissend. Deze taak vloeit niet alleen voort uit de verstrekte opdracht maar ook uit hetgeen bij of krachtens de wet of op grond van gebruik daartoe moet worden gerekend, zoals de toelichting het formuleert.

Ook nieuw is de bepaling dat ingeval van ontslag van de plicht tot geheimhouding de accountant verplicht is de belangen van alle betrokkenen en van de stand der registeraccountants zorgvuldig af te wegen alvorens tot bekendmaking over te gaan (artikel 10 lid 3). Hieruit blijkt dat de geheimhoudingsplicht niet absoluut is. Aan de andere kant volgt eruit dat degene ten behoeve van wie in de eerste plaats op grond van de vertrouwensrelatie de geheimhouding is voorgeschreven, namelijk de opdrachtgever, ook niet vrijelijk kan beschikken over het al of niet zwijgen van de accountant. Deze zal zelf moeten beslissen of hij spreekt of zwijgt als de cliënt hem ontslaat van de zwijgplicht. Er zijn ook andere belangen te behartigen dan die van de cliënt. Gemakkelijk zal de keuze niet altijd zijn.

Voorts zij nog gewezen op de bepaling van artikel 10 lid 4. Indien de vervulling van de taak openbaarmaking van een mededeling vereist en degene wie het betreft daaraan niet medewerkt, dan moet de wijze van openbaarmaking geschieden met inachtneming van de belangen van alle betrokkenen

en van de stand der registeraccountants. Hier is gedacht aan het geval dat een plicht tot openbaarmaking bestaat en - het spiegelbeeld van het hiervoor beschreven geval - bijvoorbeeld de opdrachtgever niet meewerkt. Ook dan weer de keuze aan de registeraccountant, doch een keuze, die gericht moet zijn op de *wijze* van openbaarmaking.

Tenslotte hangt de tuchtrechtelijke geheimhoudingsplicht nauw samen met het verschoningsrecht dat uit het burgerlijk recht c.q. het strafrecht voortvloeit. De in de beroepsregels opgelegde geheimhouding is één van de argumenten vóór het toekennen van een verschoningsrecht aan de registeraccountant, die mijns inziens ook zonder uitdrukkelijke regeling zou bestaan. De verhouding tussen de tuchtrechtelijke geheimhoudingsplicht en het civielrechtelijke verschoningsrecht is echter een gecompliceerde materie die buiten het bestek van dit artikel ligt.

### **13 Openbaar maken van een deel van een jaarrekening**

Het N.I.v.R.A. heeft onderkend, dat het gevaarlijk kan zijn als delen van een jaarrekening of een verkorte jaarrekening met een accountantsverklaring worden gepubliceerd. Tegenover delen van een jaarrekening staat men op zichzelf al enigszins wantrouwend, aangezien zij veelal slechts een beperkt of onvoldoende inzicht geven. De wetgever heeft hier echter het voorbeeld gegeven door in art. 57 $\nu$  W.v.K. de grote B.V. (balanstelling van f 8.000.000,— en 100 werknemers in dienst) de verplichting op te leggen de balans met toelichting met de daarbij behorende accountantsverklaring te publiceren (neerleggen bij Handelsregister), niet de winst- en verliesrekening.

Nieuw nu is de bepaling, dat een accountant in het geval van publicatie van een deel van de jaarrekening of van een verkorte jaarrekening slechts mag toestaan, dat daarbij enige mededeling van hem wordt openbaar gemaakt, als

a. hij tot het oordeel is gekomen, dat in de gegeven omstandigheden het desbetreffende stuk toereikend is of

b. op grond van wettelijke voorschriften met openbaarmaking van het desbetreffende stuk kan worden volstaan (art. 27 G.B.R.).

### **14 Oordeel van openbare accountants omtrent elkaars werk**

Nieuw is ook de bepaling van artikel 31 dat het de registeraccountant verboden is een oordeel omtrent de arbeid van een andere als accountant optredende registeraccountant te geven, voordat hij hem in de gelegenheid heeft gesteld inlichtingen te verstrekken. Een bepaling van deze aard, die wellicht als vanzelfsprekend behoort te gelden, kwam voordien in de Nederlandse beroepsregels niet voor, maar men treft haar wel aan in beroepsregels van sommige buitenlandse organisaties (bijvoorbeeld Rule 401 van de Amerikaanse Code of Professional Ethics).

### **15 Slot**

Naast de besproken onderdelen van de G.B.R. zijn er nog vele artikelen waarin tekstuele verbeteringen zijn aangebracht. Het zou te ver voeren deze

in dit artikel te bespreken. Wanneer wij in vogelvlucht de nieuwe G.B.R. overzien, dan kunnen wij constateren, dat op bepaalde punten belangrijke vernieuwingen zijn tot stand gekomen (zie bij voorbeeld hetgeen is gesteld omtrent de systematiek van de G.B.R. en omtrent samenwerkingsvormen, rechtspersonen en verklaringen). Op twee onderdelen (interne accountants en overheidsaccountants) zullen nog enige geestelijke worstelingen moeten plaats vinden, voordat ook te dien aanzien oplossingen zijn gevonden voor een nieuwe redactie van de Gedrags- en Beroepsregels Registeraccountants.