

Over de door ons verdedigde opvatting, dat onder „rechten” in art. 1885 B.W. niet valt het verhaalsrecht, dat den crediteur in art. 1177 B.W. wordt toegekend, vonden wij in de rechtsliteratuur ten onzent geeneerlei opmerking gemaakt, wel echter bij de Fransche schrijvers. Eenstemmig wijzen zij erop in hun bespreking van het met ons art. 1885 B.W. overeenstemmende art. 2037 van den Code Civil, dat het hier uitsluitend gaat om allerlei bijzondere rechten, waardoor het vorderingsrecht van den crediteur wordt versterkt. Het zijn deze rechten, die de crediteur moet bewaren, teneinde hen straks op den betalenden borg te kunnen doen overgaan. Zoo schrijft Planiol⁷⁾: „L’art. 2037 parle évidemment de *sûretés exceptionnelles*, telles que *gages, hypothèques, privilèges, droits de rétention, etc.*” En voorts:⁸⁾ „Le créancier est donc tenu de „conserver ses *sûretés*” pour les transmettre à la caution, le „jour où celle-ci le paiera, car la caution a compté sur elles „pour obtenir son remboursement.” En Baudry Lacantinerie¹⁰⁾ betoogt: „L’application de l’art. 2037 est subordonné à diverses conditions. Il faut: 1°. que le créancier jouisse de *sûretés spéciales*”¹¹⁾, quelle qu’en d’ailleurs la nature.” Terwijl tenslotte in een der nieuwste handboeken, nl. dat van Planiol en Ripert, wordt gezegd: „La subrogation suppose, de la part de „la caution, un paiement effectif à l’aide de ses biens personnels. Elle s’opère dans toutes les *sûretés garantissantes* la „dette.”

CHR. ZEVENBERGEN

DE REGELING VAN HET ACCOUNTANTSBEROEP IN DENEMARKE

In het M.A.B. van 1930, pagina 153/7, zijn de voornaamste bepalingen dezer regeling afgedrukt, vertaald in de Engelsche taal. In 1937 heeft de „Foreningen af Statsautoriserede Revisorer” een boekje uitgegeven eveneens in het Engelsch, waarin de regeling wat vollediger te vinden is.

De grondslag van de regeling is vervat in de paragrafen 65 tot 73 van het handelswetboek. Twee Ministerieele Besluiten (de Engelsche vertaling heeft „Proclamation”) bevatten resp. de examenregeling en het reglement van arbeid. Paragrafen 52, 53, 54 en 90 van de wet op de vennootschappen en paragraaf 14 van de bankwet, die regelingen bevatten over verplicht accountantsonderzoek, zijn mede afgedrukt, evenals de statuten der bovengenoemde vereeniging en medegedeeld wordt dat bij wetten, dateerende van 1933 tot 1937, voorschriften, gelijk of gelijksoortig aan die voor de banken, gegeven zijn voor verschillende instellingen als de Nationale Bank, Spaarbanken, Pensioenfondsen, Ziektefondsen, Credietvereeningen, Provinciale Hypotheekbanken e.a.

Deze regeling

- a. beschermt den titel;
- b. stelt in sommige gevallen controle door titeldragers verplichtend;
- c. kent bewijskracht toe aan verklaringen van titeldragers;

daartegenover

- d. stelt voorwaarden voor de toekenning van den titel;
- e. stelt eischen voor den arbeid voor de mededeelingen en voor de standshouding;
- f. stelt een tuchtrecht in.

a. De titel luidt: „Statsautoriseret Revisor”; in de Engelsche vertaling staat „State-Authorised Accountant”. Ik vertaal „toegelaten accountant”.

De bescherming van den titel is opgenomen in Paragraaf 65 der handelswet. Het gebruik voor acquisitie-doeleinden van uitdrukkingen, bedoeld om verwarring met toegelaten accountants te veroorzaken, in het bijzonder het gezamenlijk gebruik van het woord Revisor met „autoriseret” of „Statsautoriseret” is verboden.

b. Paragraaf 52 van de Lov om Aktieselskaber schrijft aan alle naamlooze vennootschappen voor, hun jaarrekeningen te doen controleren door accountants, die door de algemeene vergaderingen benoemd worden. Indien de aandeelen eener N.V. aan de beurs genoteerd worden, dan moet de controleur titeldrager zijn. Dit is eveneens het geval in een besloten N.V., indien dit verlangd wordt door houders van één derde deel van het kapitaal, dat op een algemeene vergadering vertegenwoordigd is. Een overgangsmaatregel (par. 90) laat de herbenoeming toe van accountants, die den titel niet mogen voeren, maar vóór de invoering der wet met de controle belast waren. De jaarrekening eener bank moet gecontroleerd worden door minstens twee tieldraggers (Bankwet par. 14).

c. De verklaring van een titeldrager geldt in rechten als authentieke acte, behoudens tegenbewijs (par. 69 der handelswet). Indien een deskundige op comptabel gebied benoemd moet worden, dan komt bij voorkeur de titeldrager in aanmerking.

d. Ter verkrijging van den titel moet de accountant Deen zijn, in Denemarken wonen, 25 jaar oud zijn en niet onder curatele gesteld, bewijs van goed gedrag kunnen bijbrengen, en een bewijs van bekwaamheid dat door een examen verkregen wordt (§ 65).

Het examen is verdeeld in een theoretisch en een praktisch gedeelte.

Het theoretisch deel omvat

1. Techniek van den Handel, waaronder begrepen economische geschiedenis, de belangrijkheid der verschillende takken van koophandel, factoren van de prijsvorming, sociale wetgeving, handelstractaten en openbare financiën, vooral wat betreft belastingwetgeving;
2. Handels- en Scheepvaartrecht, Burgerlijk Recht en Strafrecht;
3. Boekhouding (algemeen gebruikelijke methoden en vormen);
4. Contrôle-techniek (cijferbeoordeeling, controle der boekhouding, balanscontrole).

Het praktische deel bestaat uit de uitwerking van vier vraagstukken (blijkbaar thuiswerk), dan wel, ter keuze van den candidaat, uit de uitwerking van twee vraagstukken en de inlevering van twee rapporten over door den candidaat verrichte boekhoud- of controlewerkzaamheden.

De vraagstukken resp. rapporten moeten de volgende onderwerpen betreffen:

Inrichting of kritiek daarop;

Liquidatie of Aanbieding van Accoord;

Belastingaangifte;

Controle van boekhouding of balans of kritiek daarop.

Bewijs moet geleverd worden, dat de uitwerking en rapporten eigen werk zijn; de examinatoren kunnen voor iedere uitwerking verder schriftelijke uiteenzettingen verlangen.

Hierop volgt een mondeling examen waarvoor geen programma is vastgesteld.

Om te examen moet de candidaat 62½ % van de punten halen voor het theoretisch examen, met een minimum van 33⅓ % voor ieder vak afzonderlijk, van het praktisch examen 72 %

⁷⁾ *Traité élémentaire de droit civil*, dl II (8e dr. 1921), nr 2385.

⁸⁾ *T.a.p.*, nr 2382.

⁹⁾ Cursiveering van ons.

¹⁰⁾ *Précis de droit civil*, dl II (13de dr. 1925), nr 1306.

¹¹⁾ Cursiveering van ons.

¹²⁾ *Traité pratique de droit civil français*, dl XI (1932), nr 1541.

met hetzelfde minimum voor ieder vraagstuk en voor het mondelinge deel.

Tusschen theoretisch en praktisch deel mag niet meer dan 5 jaar verlopen, behoudens uitzonderingen, toe te staan door den Minister. Wie voor het praktisch examen zakt, heeft in normale omstandigheden twee jaren te wachten voor hij opnieuw examen mag doen.

Aan het examen moet drie jaar arbeid als assistent voorafgaan, met uitzondering voor hen die aantoonen dat zij praktische opleiding genoten hebben in het bankbedrijf enz.

c. Bij het ontvangen van de toelating legt de accountant de verklaring af:

dat hij ijverig en getrouw de plichten zal nakomen die hem opgelegd zijn;

dat hij bij de uitvoering van zijne opdrachten gebruik zal maken van assistenten op zoodanige wijze dat deze opgeleid worden voor het accountantsexamen;

en dat hij, indien hij eenig ander beroep zou opnemen, den Minister dat zal mededeelen.

De toegelaten accountant mag, behoudens dispensatie, slechts in één plaats gevestigd zijn (par. 68 II, W.). Hij mag geen openbare betrekking of openbaar ambt waarnemen waaraan een vaste belooning verbonden is (par. 71 H.W.). Hij mag geen handel drijven (het woord handel zeer ruim opgevat), geen commissaris, directeur of bediende van een handelsbedrijf zijn en zich niet met de liquidatie van zulk een bedrijf belasten behoudens toestemming van den Minister.

Voorts is de Minister bevoegd andere combinaties incompatibel te verklaren (par. 1).

De accountancy mag uitgeoefend worden in combinatie; ook in den vorm van een naamlooze vennootschap, mits de meerderheid van het bestuur der vennootschap titeldragers zijn (par. 2—3).

De titeldrager mag geen associatie aangaan met een niet-titeldrager, hij mag wel in dienst treden van een collega.

De titeldrager is verplicht een register bij te houden van de uitgevoerde opdrachten met vermelding van de ontvangen belooningen en jaarlijks een aangifte in te zenden, vermeldende het aantal der titeldragers en der assistenten dat bij het kantoor werkzaam is (par. 5).

Een toegelaten accountant mag een onbepaald aantal assistenten in dienst hebben die drie jaren praktijk in boekhoudwerk hebben gehad in het kantoor van een toegelaten accountant, benevens drie assistenten die aan dien eisch niet beantwoorden, maar ouder zijn dan 18 jaar (par. 15).

Assistenten moeten in dienst genomen worden voor het algemeene werk dat zich in de accountantspraktijk voordoet, en, voorzoover het werk het toelaat, gelegenheid ontvangen zich voor het accountantsexamen te bekwamen.

Personeelsleden, die alleen typen of boekhoudingen voor cliënten bijhouden, worden niet als assistenten beschouwd (par. 16).

Het is den toegelaten accountants verboden verklaringen af te geven voor eenig stuk dat uitgaat van een bedrijf welks directeur, commissaris, boekhouder of kassier aan hem verbonden is door zwagerschap, verwantschap in rechte lijn of in den tweeden graad, of door dienstverhouding (par. 7).

Indien ingevolge wet, besluit of statuten ergens twee toegelaten accountants benoemd moeten worden voor één onderzoek, kunnen dit niet zijn twee accountants verbonden aan hetzelfde kantoor (par. 7).

De toegelaten accountant is tot geheimhouding verplicht (par. 6) behalve tegenover zijn opvolger, aan wien hij inlichtingen verschuldigd is (par. 10).

De toegelaten accountant moet het hem opgedragen werk

met zorg verrichten en met den spoed die de aard van het werk toelaat, en hij mag slechts een redelijke belooning vergen.

De enkele onderteekening van eenig stuk geldt als goedkeurende verklaring, tenzij een reserve gemaakt is of verwezen is naar een rapport (par. 8).

Het is verboden eenige verklaring af te geven tenzij het geval zoodanig onderzocht is, dat een welgefundeerde overtuiging daarover verkregen is (par. 11).

Ingeval dit door de statuten van eenige onderneming voorgeschreven is, of indien dit door het bestuur der onderneming verlangd wordt, moet de accountant een register bijhouden van zijn arbeid bij die onderneming.

In dat register wordt opgenomen (par. 12):

een inschrijving bij ieder bezoek, houdende welk werk gedaan is en welke periode onderzocht is;

een inschrijving bij het onderzoek der jaarrekening;

deze inschrijving zal o.a. vermelden:

in hoeverre de verlangde inlichtingen verstrekt zijn;

in hoeverre de rekening in overeenstemming is met de statuten.

Ingeval de opdracht een contrôle tot in bijzonderheden voorschrijft, zal dit in het register aangeteekend worden (13).

Uit deze bepalingen, tezamen met die van par. 52 van de Vennootschapswet, blijkt, dat de verplichte contrôle een balanscontrôle is, van den aard als in Duitschland voorgeschreven. In tegenstelling met de Duitse regeling is het accountantskantoor veelal tevens een boekhoudkantoor.

f. Overtredingen door toegelaten accountants vallen onder de strafwet.

In een aantal gevallen wordt de toelating ingetrokken. Daarnaast bestaat de mogelijkheid, dat het bevoegde Ministerie een klacht inbrengt voor den gewonen rechter. Deze kan schorsing of doorhaling opleggen.

Het doel der vereeniging van toegelaten accountants wordt door de statuten als volgt bepaald:

De Statsautoriserede Revisorer te vereenigen in samenwerking voor gemeenschappelijke beroepsbelangen;

De beroeps- en algemeene belangen van den accountantsstand zoowel naar buiten als naar binnen te beschermen;

Te bevorderen het vervullen der algemeene en bijzondere accountantsplichten en daardoor, zoowel als op andere wijze, de reputatie en de bekwaamheid van het beroep te verhoogen.

Wegens de geografische gesteldheid van Denemarken is de vereeniging in twee districten verdeeld, resp. ten oosten en ten westen van de Grootte Belt.

Deze districten hebben ten doel:

De bijzondere beroepsbelangen te bevorderen;

Vergaderingen en lezingen te organiseeren;

Den goeden omgang tusschen collega's te bevorderen;

De belangen der geheele vereeniging te ondersteunen;

Te werken voor de best mogelijke beroepsopleiding.

Een permanente Commissie verstrekt advies in beroepsaangelegenheden op eigen gezag of op verzoek van de wetgevende macht, van de uitvoerende macht of van de rechterlijke autoriteiten, benevens, indien het dit gewenscht oordeelt, over van andere zijde voorgelegde gevallen.

In het algemeen worden de adviezen van deze commissie gepubliceerd; uitzonderingen zijn ter beoordeeling van de commissie.

Overigens zijn de statuten van weinig belang, hetgeen bij het bestaan der uitvoerige wettelijke regeling, te begrijpen is.

L. VAN KAMPEN