

HET ACCOUNTANTSBEROEP IN GRIEKENLAND

door W. G. Brugge

0 Inleiding

Bij de wet No. 3329 van februari 1955 werd het „Institute of Sworn-in-accountants” opgericht, dat ingevolge artikel 1 van genoemde wet tot doel heeft „het leiding geven aan controles van Griekse financiële organisaties van welke aard ook”.

In het hiernavolgende zal aandacht worden besteed aan de omstandigheden welke tot de totstandkoming van deze wet aanleiding hebben gegeven, alsmede aan haar betekenis voor het economische leven van Griekenland nu en in de toekomst.

De indeling luidt als volgt:

1. De „Companies' Act” van 5 juni 1920 (wet no. 2190).
2. De omstandigheden, welke leidden tot de wet op het „Institute of Sworn-in-accountants” (hierna te noemen het Instituut).
3. De belangrijkste bepalingen van de wet op het Instituut.
4. De praktische betekenis van de wet op het Instituut.
5. De toekomst van het Instituut.

1 *De Companies' Act van 5 juni 1920 (No. 2190)*

10 *Belangrijkste bepalingen van de wet van 1920*

101 *Met betrekking tot de jaarrekening-controle*

Ingevolge deze wet zijn de naamloze vennootschappen verplicht hun jaarrekening te laten controleren.

Artikel 37 lid 1 schrijft voor, dat de Algemene Vergadering van Aandeelhouders alleen een wettig besluit kan nemen met betrekking tot de jaarrekening, als deze laatste door *minstens* twee controleurs is geverifieerd.

Artikel 37 lid 2 vermeldt, dat deze controleurs door de Algemene Vergadering van Aandeelhouders moeten worden benoemd.

Hoe de controle moet geschieden dan wel wie die controleurs moeten zijn, wordt niet in de wet vermeld.

Wel staat er, dat zij alle boeken en bescheiden mogen inzien en na afloop van het boekjaar de balans moeten onderzoeken en moeten rapporteren aan de Algemene Vergadering van Aandeelhouders. Op deze vergadering *moeten* zij aanwezig zijn ter toelichting van hun rapporten en ter beantwoording van eventuele vragen.

Voorts hebben de „controleurs” het recht om de voorzitter van het bestuur te verzoeken een buitengewone Algemene Vergadering van Aandeelhouders bijeen te roepen.

102 *Met betrekking tot bijzondere controles*

Artikel 57 geeft aan de volgende instanties het recht om controle te verzoeken:

- De aandeelhouders, indien zij $\frac{1}{20}$ deel van de geplaatste aandelen vertegenwoordigen.

- De Beurscommissie, indien $\frac{2}{3}$ deel van deze commissie hiermede akkoord gaat.
- De Minister van Economische Zaken, indien hij daartoe aanleiding vindt.

Artikel 59 regelt meer specifiek dan in artikel 37 wie er, indien er om controle wordt gevraagd, tot controleurs kunnen worden benoemd.

Dit zijn hoge bankambtenaren of staatsambtenaren. Zij mogen in functie dan wel gepensioneerd zijn. Uit een door de diverse Ministeries opgemaakte lijst doet de Minister van Economische Zaken een keuze. De aldus aangewezen controleurs moeten de eed afleggen. Tijdens het onderzoek worden zij als staatsambtenaren gezien. De hoogte van hun beloning wordt eveneens door de Minister van Economische Zaken bepaald, ná afloop van de controle.

11 *Praktische toepassing van de wet van 1920*

Eén en ander betekende, dat na 1920 voor de normale jaarrekeningcontrole twee hoge ambtenaren, die te goeder naam en faam bekend stonden, werden aangezocht door de Algemene Vergadering om als „controleur” te fungeren. Hoewel vaak bankambtenaren voor deze functie werden aangezocht, „daar zij het meest met jaarrekeningen bekend waren”, kwam het veelvuldig voor, dat gepensioneerde generaals of admiraals controleur van de vennootschap waren. In feite werd door hen de jaarrekening, zoals die uit de boeken was opgemaakt, vergeleken met de gepubliceerde, waarna ondertekening volgde. Aan controle in de zin van accountantscontrole kwam men niet toe.

2 *De omstandigheden, welke leidden tot de wet op het „Institute of Sworn-in-accountants”*

Na de tweede wereldoorlog had de in Griekenland geïnstalleerde British Economic Mission behoefte aan goede informatie betreffende de financieel-economische situatie. Noch van de regeringszijde noch van het particuliere bedrijfsleven kon deze worden verkregen. In deze situatie kreeg the Costing Section van the British Economic Mission als eerste opdracht om een prijsregeling uit te werken. Leden van the Costing Section waren Engelse accountants, aangesloten bij the Institute of cost and work Accountants.

In 1947/48 verzocht de inmiddels in Griekenland ingestelde American Economic Mission de Britten om de genoemde accountantsafdeling voorlopig te handhaven. Hieruit werd in 1949 „the British accounting advisors to Greece” geboren, geleid door twee, later zes, in Londen gevestigde accountants. De kosten werden bestreden uit Amerikaanse hulpfondsen.

Hun voornaamste taak was:

- behulpzaam te zijn bij het verstrekken van leningen door de regering aan het bedrijfsleven
- de administratie van de regering in te richten
- een Grieks instituut van accountants op te richten.

Dit laatste kwam ten slotte na heel veel discussie in 1955 tot stand. In hetzelfde jaar liep het contract met de Engelse adviseurs af, doch de Griekse regering verzocht twee leden te blijven, om het Instituut te adviseren.

3 De belangrijkste bepalingen van de wet op het Instituut

3C Taak van de accountant

In de artikelen 2 en 3 van deze wet worden resp. de verplichte en facultatieve taak van de „Sworn-in-accountant” als volgt omschreven.

Verplicht (art. 2)

„a. Te rapporteren over onderwerpen van financiële en administratieve aard, die accountantskennis vereisen.

b. Een regelmatige controle te leiden van publiek-rechtelijke instellingen andere dan gemeenten.

c. Daar waar de administratie tot bewijs kan strekken, kan de rechter een onderzoek door een lid van het Instituut eisen, wiens verklaring als volledig bewijs geldt.

d. Naamloze vennootschappen, die aan de beurs zijn genoteerd, of waarin door de staat is deelgenomen, kunnen door de Minister van Handel aan een onderzoek worden onderworpen.

e. Verzekeringsmaatschappijen kunnen door de Minister van Handel voor accountantscontrole worden aangewezen.”

Facultatief (art. 3)

„a. Griekse naamloze vennootschappen hebben het *recht* om als controleurs, zoals bepaald in „the Companies’ Act” van 1920 een lid van het Instituut aan te wijzen. Indien de vennootschap dit doet, kan worden volstaan met één controleur in plaats van het minimaal voorgeschreven aantal van twee.

b. The Currency Committee van de Nationale Bank van Griekenland kan voor speciale onderzoeken leden van het Instituut benoemen.

c. Banken of andere financiële instellingen kunnen bij het verlenen van krediet boven Drs. 200.000,— (\pm f 25.000,—) aan naamloze vennootschappen als voorwaarde stellen, dat een lid van het Instituut een onderzoek instelt.”

31 Voordelen voor naamloze vennootschappen

Voorts genieten de naamloze vennootschappen, die gebruik maken van de diensten van de leden van het Instituut, de volgende voordelen.

- Controle door een lid van het Instituut ontheft de cliënt van de controle door verzekeringsmaatschappijen m.b.t. de hoogte van de uitbetaalde lonen en salarissen.
- De inspecteur der belastingen *kan* t.b.v. zijn controle volstaan met de verklaring van een lid van het Instituut.

32 Raad van Toezicht

Een belangrijk lichaam in het Instituut is de Raad van Toezicht.

Artikel 6 van de wet bepaalt, dat deze raad naast de voorzitter uit 8 leden moet bestaan, te weten:

- Een professor van de Handels- en Economische Hogeschool
- Een lid van de rechtbank
- Een lid van het Instituut; (een British Chartered Accountant kan voor de eerste twee jaar worden benoemd)

- Vijf hoge regerings-ambtenaren of officieren.

De functies van de Raad van Toezicht zijn:

- Benoemen van leden, assistenten, en „articled clerks”
- Regeling van de examens
- Opstelling van werkinstructies en controleprogramma's, een en ander na ingewonnen advies van de British Chartered Accountant
- Bepalen van de hoogte van de door het lid in te dienen declaraties
- Handhaving van het tuchtrecht.

33 *Aantal leden van het Instituut*

In artikel 9 wordt bepaald, dat voor het eerste jaar het aantal leden wordt vastgesteld op 10. Na een jaar kan het, bij besluit van de Raad van Toezicht, worden gebracht op maximaal 20, na twee jaar op maximaal 25 en daarna is het aantal afhankelijk van een koninklijk besluit.

Elk lid mag maximaal 3 assistenten en 4 articled clerks in dienst hebben.

34 *Afleggen van de eed*

Voorts moet, volgens artikel 11, elk lid, assistent en articled clerk de volgende eed afleggen tegenover de voorzitter van de Raad van Toezicht.

„Ik zweer trouw aan mijn land, aan de koning van Griekenland, aan de grondwet en alle wetten van het land en zal eerlijk en consciëntieus mijn plicht vervullen.”

35 *Incomptabiliteiten*

T.a.v. de incomptabiliteiten bepaalt artikel 13, dat het beroep niet verenigbaar is met de functie van

- Koopman
- Ambtenaar, rechter of notaris
- Dienstbetrekking (betaald of niet), enige onderneming (privaat of publiek)
- Administratief directeur of boekhouder van naamloze vennootschappen
- De uitoefening van enig ander beroep.

Ten slotte bevat de wet nog enkele bepalingen betreffende de financiering van het Instituut, ontheffing van het lidmaatschap, examens en benoemingsvoorwaarden.

T.a.v. de examenregeling en de declaraties van de leden is de wet op enkele punten aangevuld door een wet van september 1960 en door een koninklijk besluit van augustus 1961. De aanvullingen zijn niet van essentiële betekenis.

4 *De praktische betekenis van de wet op het Instituut*

Na de totstandkoming van de wet zijn, met behulp van de Engelse accountant die door de Griekse regering als adviseur is aangesteld van het Instituut, 10 leden benoemd, die zoveel mogelijk aan de wettelijke eisen voldeden.

De leden zijn *in dienst* van het Instituut tegen een vaste vergoeding.

De praktische betekenis van de Raad van Toezicht is voornamelijk:

- Te zorgen, dat de wettelijk benoemde 10 leden de noodzakelijke uitbreiding van het ledental niet tegenhouden. Dit ter voorkoming van een monopolievorming door de thans benoemde leden.

- Vaststelling van de declaraties. In verband met het gebrek aan controle-ervaring van de benoemde leden, zal geval voor geval moeten worden bekeken, in hoeverre de aan een controle verwerkte tijd ten volle dan wel slechts ten dele kan worden doorberekend.
- Trainen en vormen van de reeds benoemde en nog te benoemen leden.

Met betrekking tot bovengenoemde punten laat de Raad van Toezicht zich praktisch ten volle leiden door de toegevoegde adviseur. Hij geeft de dagelijkse leiding aan de tien accountants, stelt hun controle-programma's op, loopt hun checklists door, leest en corrigeert hun rapporten enz. Bovendien zijn door hem thans „general accepted auditing principles” samengesteld, welke echter nog niet zijn gepubliceerd. Wel is in gebruik een standaard short form report, dat als volgt luidt.

„To the Shareholders of XYZ Company, S.A.:

In my opinion, based upon my examination, the accompanying financial statements (with their notes), present fairly the financial position of XYZ Company S.A. at 31st December, 196 , and the results of its operations for the year then ended, in conformity with accepted accounting principles applied on a basis consistent with that of the previous year.

My examination was made in conformity with the Standards of Auditing accepted by the Institute of Sworn-in-Accountants of Greece and accordingly included such tests of accounting records and other auditing procedures as I considered to be necessary in the circumstances. I obtained all the information and explanations which I needed for the purposes of my audit.

I have found that the books of account as required by existing laws have been kept by your Company, and that the accompanying financial statements are in agreement therewith.”

Controle-opdrachten komen binnen bij het Instituut. De adviseur wijst dan een lid aan, dat hij het meest geschikt acht voor deze opdracht. Het rapport wordt getekend door het desbetreffende lid en met een begeleidende brief van het Instituut, getekend door de voorzitter, aan de cliënt gezonden. Ook de declaratie wordt door het Instituut opgesteld en verzonden.

De eerste cliënten van het Instituut waren sociale verzekeringsinstellingen. Bij regeringsbesluit werden zij aan de controle door leden van het Instituut onderworpen.

De rechtbank kwam vervolgens met diverse opdrachten, welke echter meestal verliesgevend zijn, daar de declaratie door de rechter wordt bepaald en vaak in geen verhouding staat tot de noodzakelijk verrichte werkzaamheden.

Voorts zijn in 1959 bij ministerieel besluit de aan de beurs genoteerde naamloze vennootschappen verplicht tot controle door leden van het Instituut.

Naast deze „verplichte” opdrachten komen er thans reeds regelmatig vrijwillige verzoeken tot controle, alsmede vragen betreffende organisatie en belastingproblemen bij het Instituut binnen.

Van belang is nog te vermelden, dat op het moment, dat de aan de beurs genoteerde naamloze vennootschappen verplicht werden tot controle door een lid van het Instituut, er ruim 100 vennootschappen aan de beurs waren ge-

noteerd. Na het bekend worden van dit ministerieel besluit hebben circa 40 vennootschappen hun notering gestaakt. Na overleg met de beurscommissie bleek, dat deze bijzonder ingenomen was met dit resultaat, daar ook deze commissie de desbetreffende vennootschappen (waarvan de aandelen praktisch in één hand zaten) om beurstechnische redenen gaarne zag verdwijnen.

5 *De toekomst van het Instituut*

Uit het voorgaande is duidelijk gebleken, dat het accountantsberoep in Griekenland met behulp van de wetgever tot leven is geroepen. Het beroep is niet, zoals in andere landen, gegroeid en tot wasdom gekomen middels de door het bedrijfsleven gevoelde behoefte hieraan. Er is dan ook geen sprake van een zelfstandig uitgeoefende accountantsfunctie en de moeilijkheden van dit Instituut en met name van haar adviseurs, liggen dan ook in dit vlak.

Hoewel men een plan heeft opgesteld om binnen een afzienbaar aantal jaren de leden onafhankelijk van het Instituut te maken, is tot op heden hiervan nog niets verwezenlijkt. Men hoopt middels de gestadige groei van de cliëntenkring tot een oplossing van dit vraagstuk te geraken.

Daar de economie van Griekenland zich thans snel ontwikkelt, mede dank zij de reeds geruime tijd heersende politieke rust, is een alleszins gunstige ontwikkeling van het accountantsberoep te verwachten.

Mede gezien de betrekkingen, welke thans door dit land in E.E.G.-verband zijn aangeknoopt en welke wellicht tot lidmaatschap zullen leiden, is het van betekenis de ontwikkeling van het accountantsberoep in Griekenland met aandacht te volgen.