

# ONTWIKKELING IN DE REGELINGEN VOOR HET ACCOUNTANTSBEROEP IN FRANKRIJK

*door W. Troost*

## **1 Inleiding**

Belangrijke ontwikkelingen met betrekking tot het Nederlandse accountantsberoep zijn de wetgevingen inzake de registeraccountant en de jaarrekening van ondernemingen. De aanleiding tot de keuze van het onderwerp van de Accountantsdag 1966 (De accountantscontrole in het Nederlandse bedrijfsleven anno 1966), zegt prof. van Rietschoten, „heb ik gevonden in een tweetal omstandigheden: de in de naaste toekomst te verwachten gebeurtenissen van het in werking treden van de wet op de registeraccountants . . . en het tot stand komen van een wet op de jaarrekening van ondernemingen, waarin voor sommige - de grootste - ondernemingen accountantscontrole van de jaarrekening zal worden voorgeschreven”.<sup>1</sup>)

In het preadvies wordt deze ontwikkeling als volgt gekenschetst: „Beide wettelijke voorzieningen vormen een consolidatie van hetgeen zich zonder overheidsinmenging reeds in ruime mate in het verkeer als doelmatig had doen kennen. . . . Het accountantsberoep krijgt door de Wet op de Registeraccountants een formele maatschappelijke status in de eerste plaats omwille van de accountantscontrole”.<sup>2</sup>)

Voor het onderwerp van dit artikel, een vergelijking met Frankrijk, is met name van belang, dat in een voetnoot bij het preadvies enkele opmerkingen over andere landen worden gemaakt: „In het Verenigd Koninkrijk kent het vennootschapsrecht de verplichte accountantscontrole reeds sinds 1900. Zij vond haar oorsprong volgens Spicer en Pegler in de delegatie van het bestuur door de aandeelhouders aan de directors. De tot controleplicht in de Verenigde Staten van Amerika voerende voorschriften van de Security and Exchange Commission, in 1933 bij de wet ingesteld, vonden goeddeels haar oorzaak in misbruiken op de vermogensmarkt, gepaard gaande met misleidende jaarstukken en prospectussen. De controleplicht der Duitse Aktien Gesellschaft sinds 1933 vond m.i. ook haar oorzaak in déconfitures in de voorafgaande jaren. In Nederland worden deze laatste argumenten terecht niet aangevoerd, omdat de feiten daartoe geen aanleiding geven”.<sup>3</sup>)

Aan dit overzicht kan worden toegevoegd, dat in Frankrijk het commissariat aux comptes reeds in 1867 met betrekking tot de sociétés par actions werd ingevoerd. Het voorbeeld is evenwel in zoverre niet relevant, waar volgens de wet van 1867 „par crainte que ce contrôle ne dégénérait en un inquisition plus fâcheuse qu'utile à la société” slechts kort voor het indienen van de jaarstukken controle mocht worden uitgeoefend, terwijl geen enkele regel werd gesteld ten aanzien van competentie en onafhankelijkheid van de commissaire.<sup>4</sup>) Desondanks was hier wel degelijk in opzet van een accountantsfunctie sprake. Volgens art. 32 van de wet van 24 juli 1867 moesten de commissaires aux comptes „contrôler la régularité et la sincérité des inventaires et des bilans . . .”, terwijl zij volgens art. 34 moesten „signaler les irrégularités et les inexactitudes qu'ils auraient relevées”.

De wet van 24 juli 1966 betekende een ingrijpende verandering van het Franse vennootschapsrecht. Met deze wetswijziging wordt ondermeer ook een grondige verbetering nagestreefd met het oog op de bezwaren, welke tegen het commissariat aux comptes waren blijven bestaan. In een samenvatting van André Henrot worden als de belangrijkste hiervan genoemd, dat door aandeelhouders maar al te vaak de commissaires aux comptes niet voldoende vakbekwaam en onafhankelijk worden geacht door het bij voorkeur recruterende uit overweging van vriendschap of erkentelijkheid, terwijl anderzijds vaak door het bestuur ook een geringe waarde wordt toegekend aan de één maal per jaar geëffectueerde controle van de commissaire in vergelijking tot de veelal met betrekking tot de onderneming uit anderen hoofde reeds uitgevoerde interne of externe controles.<sup>5</sup>)

Intussen waren reeds eerder verbeteringen aangebracht, zoals met décret-loi van 8 augustus 1935, waarmede werd voorgeschreven, dat voor die naamloze vennootschappen, welke een beroep op de vermogensmarkt doen, de keuze van een commissaire aux comptes moest worden gedaan uit de personen op lijsten, welke voor dit doel door commissies zetelend bij elk cour d'appel werden samengesteld. Aldus bleef evenwel de verplichte keuze van een commissaire aux comptes voor een groot deel der vennootschappen geheel vrij, hetgeen één van de redenen is geweest, dat niet over de commissaires aux comptes als een duidelijk en welomschreven beroep kon worden gesproken.

Het instellen en handhaven van twee groepen van commissaires aux comptes, onderscheiden door het al dan niet op de lijsten bij de cours d'appel toegelaten zijn, is volgens Jean Trial ook de oorzaak geweest, dat de door de wetgever van 1935 beoogde organisatie van het beroep niet tot stand is gekomen.<sup>6</sup>)

Naast deze regelingen in het kader van het vennootschapsrecht kent Frankrijk sinds de wet van 2 april 1942 een beroepsorganisatie van accountants, de „Ordre (National) des Experts Comptables et des Comptables Agréés”. Na de oorlog werd deze wettelijke regeling met ordonnantie van 19 september 1945 voor het grootste deel gehandhaafd<sup>7</sup>) en in art. 2 hiervan werd de functie van expert comptable omschreven als de deskundige, die onder eigen naam en op eigen verantwoordelijkheid zijn beroep maakt van het organiseren, verifiëren, beoordelen en verbeteren van alle soorten van boekhoudingen.

De titel expert comptable werd wettelijk beschermd en de instelling van een staatsdiploma, dat slechts recht geeft op deze kwalificatie, betekende een zekere waarborg voor een bepaald beroepsniveau.

Ook om op de eerdergenoemde lijsten bij de cours d'appel als commissaire aux comptes te worden ingeschreven moest een examen worden afgelegd, in verhouding tot de opleiding voor expert comptable evenwel zeer eenvoudig, en in de jaren 60 was het een normale zaak geworden, dat ondermeer ook alle experts comptables op de lijsten van alle cours d'appel waren ingeschreven.<sup>8</sup>)

In 1958 werd door ruim 2000 experts comptables in Frankrijk het beroep uitgeoefend. Krikke merkt naar aanleiding hiervan op: „Uit het aantal

experts comptables blijkt, dat het beroep in Frankrijk nog niet zo sterk ontwikkeld is als b.v. in Nederland en de Angelsaksische landen.”<sup>9</sup>) Deze mening wordt gedeeld door de in 1968 in Frankrijk ingestelde „Commission des Opérations de bourse”, welke in haar verslag over 1968 opmerkt, dat in vergelijking tot de 40.000 accountants in het Verenigd Koninkrijk de aantallen van 2.400 experts comptables en 7.000 comptables agréés in Frankrijk zeer duidelijk onvoldoende zijn.<sup>10</sup>)

Alvorens nader in te gaan op de liberalisering van het accountantsberoep in het kader van de EEG, dus op een onderlinge verbondenheid van het accountantsberoep in Frankrijk en Nederland, zal ter ondersteuning hiervan in een hiernavolgende paragraaf eerst een gedocumenteerde beschouwing worden gewijd aan de relatie tussen expert comptable en commissaire aux comptes en met name ook aan recente ontwikkelingen hierin.

## 2 Expert Comptable en Commissaire aux Comptes

De parlementaire behandeling van de wetswijziging van 1966 zou een gemiste gelegenheid genoemd kunnen worden, de verplichte controle van zekere vennootschappen voor de deskundige bij uitstek op dit gebied, de expert comptable, te reserveren. De rapporteur van de betreffende commissie van de Nationale Vergadering had tijdens deze behandeling in 1965 de minister van justitie gevraagd: „La Commission souhaiterait d'abord que M. le Garde des Sceaux nous dise - il ne manquera pas de le faire - dans quel esprit la chancellerie envisage de publier le décret d'application sur l'organisation professionnelle des commissaires aux comptes”. Doch de minister had zich bij zijn antwoord beperkt tot de opmerking: „Il serait prématuré que je fournisse tous ces détails à l'Assemblée”.

In „Economie et Comptabilité”, uitgegeven door l'Institut Français des Experts Comptables en la Société des Experts Comptables Français, de organisaties, waarin in tegenstelling tot de „Ordre” de experts comptables zonder de lager gekwalificeerde comptables agréés zijn verenigd, wordt door Maurice Moine naar aanleiding van deze ministeriële reactie een pleidooi gehouden voor het toekennen van een verplichte accountantscontrole aan de expert comptable met een verwijzing naar het instellen en de functie-omschrijving van diens beroep met eerdergenoemde ordonnantie van 19 september 1945.<sup>11</sup>)

Anders dan met zijn wettelijke definitie kan het beroep van de expert comptable worden gekenschetst met een systematische opsomming van de activiteiten van degenen, die dit beroep beoefenen, en wel:<sup>12</sup>)

- 1 het voeren van administraties.
- 2 het vervullen van commissariats aux comptes.
- 3 het organiseren van administraties.
- 4 het adviseren op juridisch, fiscaal, financieel en bestuurlijk gebied.
- 5 het gerechtelijk onderzoek.

Uit dit overzicht blijkt, dat het vervullen van een commissariat aux comptes slechts één van de activiteiten is van de expert comptable. Anderzijds werden een tiental jaren geleden de commissariats aux comptes voor

minder dan de helft door experts comptables uitgeoefend, terwijl uit recruteringsgegevens kan worden opgemaakt, dat dit aantal absoluut en relatief gestadig toeneemt.<sup>13)</sup>

Een bijzonderheid van de beroepsuitoefening van de expert comptable bij het vervullen van een commissariat aux comptes was, dat het volgens art. 22 van de ordonnantie van 19 september 1945 verboden was, het beroep van expert comptable en commissaire aux comptes bij één en dezelfde onderneming gelijktijdig uit te oefenen. Deze opvatting werd ondersteund met de argumentatie<sup>14)</sup>, dat de „cumul des fonctions de Commissaire et de contrôleur ou conseil de la société” een gevaar betekende voor de noodzakelijk geachte „indépendance absolue” van de commissaire aux comptes (welke overigens uit anderen hoofde, zie inleiding, toch al niet bestond).

Deze incompatibiliteit van expert comptable en commissaire aux comptes werd door eerstgenoemden soms wel ondersteund, waar bijvoorbeeld op een congres van experts comptables in 1953 werd voorgescreven, dat men geen administratie kan controleren, welke men zelf heeft gevoerd of waaraan men heeft medegewerkt, omdat men niet objectief kan staan tegenover eigen werk.<sup>15)</sup> Deze uitspraak heeft veel weg van hetgeen te onzent in art. 19 RBR is voorgescreven, namelijk dat het de accountant verboden is, een verklaring af te geven omtrent een verantwoording, welke door of mede door hemzelf wordt afgelegd. Het gaat bij deze verbodsbepaling evenwel niet zozeer om de soort der werkzaamheden, welke de accountant verricht dan wel om de functionele onafhankelijkheid of, zoals Wesselius het uitdrukt, „om de waarborg, dat iedere verklaring van een accountant een oordeel inhoudt, dat door hem als een deskundige (en onzijdige) derde is gegeven”.<sup>16)</sup>

Uiteraard hangt dit alles nauw samen met de adviesfunctie van de accountant, inzake welke door Pon recent nog eens werd gepreciseerd: „de controle-functie is een publieke functie en zodra (de accountant) een oordeel over de organisatie van zijn client publiek gaat maken brengt hij zijn onafhankelijkheid in gevaar, tenzij hij van de adviesfunctie zou afzien. . . de organisatie-adviesfunctie mag zich ontwikkelen tot een belangrijke dienstverlening aan de bedrijfsleiding, teneinde deze in staat te stellen zelfstandig te beslissen wat zij willen, maar niet verder dan dat.”<sup>17)</sup> Op de betekenis van een ruimere taakopvatting voor het beroep, waarbij aan het adviserende element een grotere plaats wordt ingeruimd, werd met name ook door prof. van Rietschoten gewezen: „De directie heeft behoefte aan verantwoordingscontrole van de door haar naar lagere leiding gedelegeerde taken. Maar daarnaast kan zij gebruik maken van de accountantscontrole ten dienste van de in haar hand gelegen doelmatigheidscontrole. . . Zij zal de accountant in kennis brengen of doen brengen van al datgene, dat zij bevordelijk acht voor het doelmatig versterken van het controlerend element in de leiding, dat zij van de accountant verwacht. Hier ligt een bijzonder belangrijk gevolg van de combinatie van doelstellingen van de accountantscontrole. Enerzijds wordt de doelmatigheid van de controle ten dienste van derden, belanghebbenden bij de jaarrekening er aanmerkelijk door vergroot. De niet weg te nemen onzekerheid of bij het geven van het oordeel over de jaarrekening de accountant alle relevante feiten bekend waren, wordt er aanzienlijk door ver-

minderd. Anderzijds mag naar mijn oordeel de grote waardering, welke het accountantsberoep in Nederland o.m. van de zijde van het bedrijfsleven ondervindt, in belangrijke mate worden toegeschreven aan zijn doelmatig functioneren in de controle ten behoeve van de directie en commissarissen".<sup>18)</sup>

Hoe is nu de situatie in Frankrijk geworden, met name ook in het licht van deze laatste opmerkingen?

In art. 219 van de wet van 24 juli 1966 wordt het vervullen van een commissariat aux comptes integraal aan bepaalde voorwaarden verbonden. Niemand zal de functie van commissaire aux comptes mogen vervullen zonder op de desbetreffende lijsten ingeschreven te zijn, terwijl een règlement d'administration publique de te vormen beroepsorganisatie zal preciseren, alsmede de voorwaarden voor de toelating.

Het bedoelde règlement is met décret van 12 augustus 1969 inmiddels verschenen en, hoewel de functie van commissaire aux comptes niet voor de expert comptable werd gereserveerd, is in art. 3 ondermeer bepaald, dat de experts comptables zonder verdere plichtplegingen op de lijsten bij de cours d'appel kunnen worden ingeschreven.

In het kader van de zojuist omschreven opvatting inzake een uitgebreide accountantsfunctie in Nederland is van belang, dat in de tweede alinea van art. 228 van de wet van 24 juli 1966 wordt gepreciseerd, dat de commissaires aux comptes „ont pour mission permanente à l'exclusion de toute immixtion dans la gestion, de vérifier les livres et les valeurs de la société et de contrôler la régularité et la sincérité des comptes sociaux." Bovendien wordt controle van het directieverslag en andere informatie aan aandeelhouders inzake de financiële situatie voorgeschreven, echter alleen voor zover betreft de „sincérité" (oprechtheid).

Over de mate waarin en de wijze waarop de commissaire aux comptes zich met het bestuur moet en mag inlaten bestaat uiteraard niet zo veel ervaring en jurisprudentie, doch de gegeven omschrijving in dit wetsartikel betekent zeker een verruiming van de functie. Volgens Jean Trial kan bij een ten principale zich onthouden van een beoordeling van zelfs het financiële beleid de laatstgenoemde bepaling niet anders betekenen dan een „débordement", een buiten zijn begrenzingen treden van het commissariat aux comptes volgens het oude régime, omdat de oprechtheid (la sincérité) van vrijwel alle informatie aan aandeelhouders geverifieerd zal moeten worden.<sup>19)</sup>

Met name vermeldenswaard in dit verband is, dat met de wet van 31 oktober 1968 de eerdergenoemde incompatibiliteit van expert comptable en commissaire aux comptes van art. 22 van de ordonnantie van 19 september 1945 is vervallen en vervangen door de bepaling, dat de experts comptables onder andere met name ook de functie van commissaire aux comptes kunnen vervullen.<sup>20)</sup> Tegelijk met deze laatstgenoemde wetswijziging werd in afwijking tot de voorgaand genoemde definitie bepaald, dat de expert comptable er zijn beroep van maakt, boekhoudingen na te zien en te beoordelen van ondernemingen en organen, tot welke hij niet in dienstbetrekking staat. Met name de volgende toevoeging is ook van belang: „Il est également habilité à attester la régularité et la sincérité des bilans et des comptes de résultats."

Het is met deze definitie, dat de expert comptable ook wettelijk ondermeer de met name aangewezen deskundige wordt om als commissaire aux comptes op te treden. In overeenstemming hiermede is in de eerste alinea van art. 228 van de wet van 24 juli 1966 immers bepaald: „Les commissaires aux comptes certifient la régularité et la sincérité de l'inventaire, du compte de l'exploitation générale, du compte de pertes et profits et du bilan”.

### **3 Liberalisering van het accountantsberoep**

Reeds in het verenigingsjaar 1958/59 heeft het bestuur van het NIVa een memorandum opgesteld met haar mening inzake de uitvoering van het verdrag van Rome met betrekking tot de liberalisering van het accountantsberoep.<sup>21</sup>) Als laatste fase werd door het bestuur het overleg over de onderlinge erkenning van diploma's voorgesteld. Hieraan voorafgaand zullen beperkende bepalingen voor vreemdelingen in verschillende staten moeten worden opgeheven, met name ook inzake toelating tot examens en de beroepsuitoefening na het behalen van de betreffende diploma's, resp. het vervullen van de eventueel verplichte stage. Ter toelichting hiervan wordt opgemerkt: „Indien deze gedachte wordt verwezenlijkt zou dus bijvoorbeeld een niet-Fransman, die de kwalificatie Expert-Comptable verkrijgt, kunnen worden ingeschreven op het tableau van de Ordre des Experts-Comptables et des Comptables Agréés in Frankrijk en mitsdien ook op de lijsten van de Experts van bijvoorbeeld de Cours d'appel in Frankrijk”.

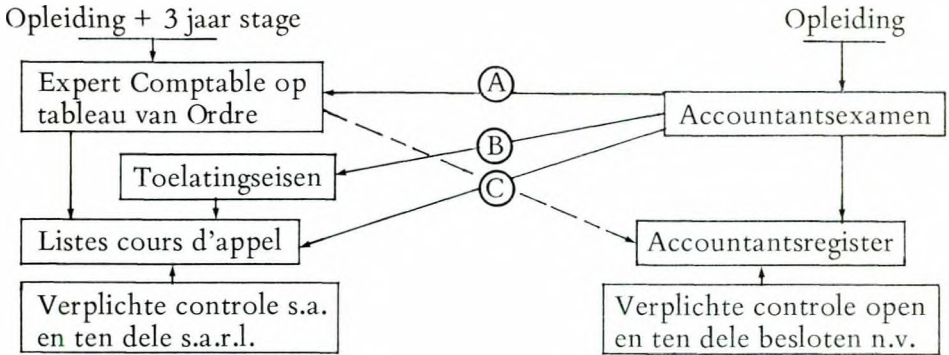
Intussen heeft men in Frankrijk reeds een enkele stap tot liberalisering gezet, waar in art. 5 van het decreet van 12 augustus 1969 met betrekking tot de organisatie van het beroep van commissaire aux comptes is bepaald, dat ook iedere niet-Fransman met een nationaliteit van een lidstaat van de EEG op de lijsten van de cours d'appel kan worden toegelaten, wanneer deze naar het oordeel van de commissies van inschrijving aan de eisen van artikel 3 gelijkwaardige diploma's of beroepservaring heeft verworven.

De in art. 3 genoemde eisen zijn in hoofdlijn:

1 Een nog nader te formuleren examen en 15 jaar adequate praktische ervaring (verkort tot 10 jaar voor afgestudeerden van nog nader te bepalen opleidingen van hoger onderwijs).

2 Op het tableau van de Ordre des Experts Comptables et des Comptables Agréés ingeschreven zijn als Expert Comptable (te bereiken via verschillende examens en een stage van 3 jaar).

Naast het genoemde bestuursvoorstel van het NIVa uit 1959, in het onderstaande schema met de letter A aangegeven, en de genereuze bepaling in het decreet van 12 augustus 1969, aangegeven met de letter B, is er nog een derde methode denkbaar, welke vanuit Nederlands standpunt alleen aan de uiteindelijke doelstelling van de liberalisering voldoet, namelijk dat men op grond van het accountantsexamen, dat recht geeft tot inschrijving in het accountantsregister, tevens op de listes van de cours d'appel kan worden ingeschreven (in schema letter C).



In dit laatste geval (letter C) is namelijk de n.v., voor welke accountantscontrole verplicht is gesteld, er van verzekerd, dat zijn accountant ook de bevoegdheid heeft, een dochteronderneming in de vorm van een s.a. te controleren.

Een verschil met Frankrijk uit een oogpunt van wederkerigheid (zie stippe lijn) komt in dit schema ook duidelijk tot uitdrukking, namelijk dat aldaar de verplichte accountantscontrole niet wordt gereserveerd voor degenen, die het beroep op het hoogste niveau van vakbekwaamheid uitoefenen, de Experts Comptables.

Bij dit alles komt nog het verschil in vorming van register-accountant, wel gekenschetst als deskundige op het gebied van de controle, de administratieve organisatie en de bedrijfseconomie, en de Expert Comptable, wel gekarakteriseerd door zijn „triple formation comptable, juridique et économique”.

Met name mag in dit verband wel Boertien worden geciteerd, waar het ook bij de liberalisering van het accountantsberoep een opdracht is voor de Europese organen, „te zoeken naar een soort steen der wijzen, waarbij er een regelmatig terugkerend gevaar dreigt, n.l. de tendens bij vele burgers om te menen, dat men in Europa te hoog mikt als men het academische niveau als uitgangspunt van de liberalisatie neemt. Ik geloof dat het toch verstandiger is om bij de liberalisatie van de vrije beroepen te zoeken naar een niveau dat niet het gemiddelde niveau van een bepaald beroep in Europa naar beneden brengt, maar liever de tendens in zich houdt het beroep op een hoger gemiddeld niveau te brengen.”<sup>2 2</sup>)

Intussen laten zich niet alleen via de organen van de EEG reeds vele invloeden op nationale wetgevingen en opvattingen gelden, ook reeds vóór op grond van het verdrag van Rome bepaalde richtlijnen moeten worden opgevolgd en volgens Lacan en Sinay is het hierbij zeker niet denkbeeldig, dat bij de hervormingen soms ook de bedoeling meespeelt, de Europese rechtsvorming in voor het eigen land gunstige zin te beïnvloeden.<sup>2 3</sup>)

In dit kader is het voor het Nederlandse accountantsberoep terdege van belang, ondermeer ook de ontwikkelingen in het Franse vennootschapsrecht

en met name ook met betrekking tot de condities, waaronder het beroep van commissaire aux comptes zal worden uitgeoefend, attent te blijven.

#### 4 Het beroep van commissaire aux comptes

Met het decreet van 12 augustus 1969 wordt beoogd, een beroepsorganisatie van commissaires aux comptes in het leven te roepen. De betekenis van het decreet kan het best worden verduidelijkt door een vergelijking met de Wet op de Registeraccountants. In het hiernavolgende schema zijn de soortgelijke titels van de beide wettelijke regelingen met het betreffende aantal wetsartikels naast elkaar gezet.

Décret no 69-810 du 12 août 1969 portant règlement d'administration publique et relatif à l'organisation de la profession et au statut des commissaires aux comptes de sociétés.	Wet van 28 juni 1962 (Stb 258) houdende regelen betreffende het accountantswezen.
I Etablissement de la liste des commissaires aux comptes. 2-24 (art. 3 alinéa 3: Le programme de l'examen d'aptitude . . . aux fonctions de commissaire aux comptes sont fixés par arrêté.)	III Het accountantsregister 55-70 IV Het accountantsexamen 71-80
II Organisation professionnelle 25-63	I De orde van register-accountants 1-32
III Droits et obligations des commissaires aux comptes 64-87	
IV Discipline 88-118	II Tuchtrechtspraak 33-54
V Honoraires et tarifs 119-126	
VI Sociétés civiles professionnelles de commissaires aux comptes 127-178	
VII Dispositions transitoires et divers 179-190	V Overgangs- en slotbepalingen 81-109

Uit dit schema blijkt, dat in vergelijking tot de wet op de registeraccountants in het decreet van 12 augustus 1969 méér wordt geregeld, met name met de titels III, V en VI. Hier komt nog bij, dat in de wet van 24 juli 1966 sur les sociétés commerciales, waaraan dit decreet zijn wettelijke status ontleent, regelingen worden aangetroffen (zoals bijvoorbeeld met betrekking tot de onzijdigheid in art. 220), welke in Nederland in de Regelen Beroepsuitoefening Registeraccountants zijn te vinden.

Een bijzonderheid in deze vergelijking is ook de volgorde. In de Wet op de Registeraccountants wordt in titel I de beroepsorganisatie behandeld en in



het decreet het register, waarmee nog eens tot uitdrukking komt, dat het beroep van commissaire aux comptes nog gevormd moet worden.

Geeft inzake het tuchtrecht de Wet op de Registeraccountants slechts „minimum voorschriften ter waarborging van een voldoende rechtsbescherming van de betrokkenen”<sup>24</sup>) en wordt verder zo veel mogelijk aan de orde van registeraccountants overgelaten, in het decreet is bepaald, dat zowel commissie van inschrijving als tuchtcollege is samengesteld uit de volgende vijf functionarissen (art. 99 jo 8): drie leden van verschillende rechterlijke colleges, namelijk „cour d'appel”, „tribunal de grande instance” en „tribunal de commerce”, alsmede „directeur régional des impôts” en tenslotte ook de „président de la compagnie régionale des commissaires aux comptes”.

De op zijn minst nog gedurende geruime tijd te verwachten heterogeniteit van het beroep is waarschijnlijk de reden, dat in afwijking tot de „misslagen van registeraccountants in de uitoefening van hun beroep” (art. 33 WR) in het decreet is bepaald, dat slechts „toute négligence grave” tot disciplinaire maatregelen aanleiding kan geven (art. 88).

Onder Franse verhoudingen en met name ook in verband met de omstandigheid, dat een decreet wettelijke status verkrijgt door goedkeuring in de ministerraad, is het niet zonder belang, dat met betrekking tot de taak van de „conseil national des commissaires aux comptes” ondermeer werd bepaald: „Il soumet aux pouvoirs publics toutes propositions utiles relatives à l'organisation professionnelle et à la mission des commissaires aux comptes” (art. 59).

## 5 De commission des opérations de bourse (de Franse SEC)

Hetgeen met name opvalt in titel III van het genoemde decreet is de rol, welke aan een bij decreet van 28 september 1967 ingestelde „Commission des opérations de bourse”, in 1968 in functie getreden, werd toegekend. De taken van deze commissie zijn onder andere voorlichting van aandeelhouders en regering, controle op wettelijk voorgeschreven publicaties en het aanbrengen van correcties, wanneer deze onvoldoende zijn, controle op vennootschappen vanaf het moment, dat deze min of meer direct betrokken zijn bij de vermogensmarkt. De voorzitter wordt door de ministerraad benoemd voor vijf jaar, de overige vier leden door de minister van financiën.<sup>25</sup>)

Vóór het verschijnen van het decreet van 12 augustus 1969 werd de betekenis van de commissaire aux comptes vanuit het gezichtspunt van deze commissie door een lid hiervan als volgt gepreciseerd. Uit de voor haar gestelde regels kan worden afgeleid, dat de beurscommissie geen stelselmatige controles zal behoeven te verrichten en het wordt daarom beslist noodzakelijk geacht, dat de beurscommissie op de door de commissaires aux comptes gecertificeerde financiële verslagen zal moeten kunnen vertrouwen zonder een herhaling van de controles.<sup>26</sup>)

De verwachtingen van de beurscommissie op dat moment met betrekking tot de verklaringen van de commissaires aux comptes lijken in zoverre wat overspannen, waar nog niet over deze als een bepaald beroep kon worden gesproken en de betrouwbaarheid van hun verklaringen na het verschijnen

van het decreet van 12 augustus 1969 voornamelijk moet worden ontleend aan de verwachting, dat een groot aantal experts comptables bereid zullen zijn, in dit kader de commissariats aux comptes te vervullen. Alleen met betrekking tot de leden van een strijdbare organisatie als de „Ordre” mag een beroepsuitoefening van niveau worden verwacht, waar ook bezinning en overleg in deze reeds tot uitdrukking is gekomen in een aantal „Recommandations en matière de diligences normales”.

Ook van de organisatie van commissaires aux comptes, met name van de compagnie nationale en de compagnies régionales worden in dit opzicht activiteiten verwacht: „Elles contribuent au perfectionnement professionnel de leurs membres ainsi qu'à la formation des candidats aux fonctions de commissaires aux comptes”. (art. 28)

Het is opvallend, dat niet wordt gesproken over „diligences normales”, in zijn betekenis voor de expert comptable enigszins vergelijkbaar met de deugdelijke grondslag van art. 3 RBR: „être normalement diligent, c'est faire ce que doit être fait, au moment où cela doit être fait, dans les limites de la mission qui a été confié et des moyens qui sont données”.<sup>27</sup>) Het decreet gebruikt de term „diligences professionnelles”: „Le commissaire aux comptes constitue pour chaque société qu'il contrôle un dossier . . . tient registre de ses diligences professionnelles.” (art. 66)

Het is niet onmogelijk, dat ook hier de nog voor geruime tijd te verwachten heterogene samenstelling van het beroep van commissaire aux comptes een reden is, dat aan de Commission des opérations de bourse een min of meer toezichthoudende taak is toegekend. In art. 67 van het decreet van 12 augustus 1969 is namelijk bepaald, dat de agenten van deze commissie aan de commissaires aux comptes alle gewenste inlichtingen kunnen vragen en bovendien, dat deze zich het genoemde dossier en register kunnen doen overleggen, terwijl uiteindelijk ook de beurscommissie disciplinaire maatregelen via het tuchtrecht kan bewerkstelligen.

Hoewel niet mag worden aangenomen, dat de Franse beroepsgenoten met deze verplichting, de dossiers ter inzage van de agenten van de beurscommissie te geven, erg gelukkig zullen zijn, is met name ook onder Nederlandse verhoudingen een dergelijke bepaling een onbekend verschijnsel en wellicht zal veelal een eerste reactie bij kennisneming hiervan zijn, dat een dergelijke regeling met een verwijzing naar het beroepsgeheim van de accountant moet worden afgewezen.

In de eerste plaats zou evenwel hiertegenover kunnen worden aangevoerd, dat een dergelijk argument in het kader van de Franse regelingen niet opgaat, daar naast de genoemde bepalingen onder andere ook de commissaire aux comptes volgens art. 378 van de Code pénal strafbaar is bij schending van het „secret professionnel”.<sup>28</sup>) Doch ook voor de Nederlandse accountant mag een verwijzing naar het beroepsgeheim geen afdoende argument worden genoemd, daar door het publieke karakter van zijn werkzaamheden het beroepsgeheim van de accountant in afwijking tot bijvoorbeeld dat van de arts bijzondere kenmerken vertoont.

Het bijzondere karakter van het beroepsgeheim van de accountant komt duidelijk tot uitdrukking in het voorschrift van zijn zwijgplicht volgens art.

17 RBR, waar dit in één adem wordt genoemd met het uitvoeren van de opdracht, in het algemeen het publiekelijk kennisgeven van een oordeel over meestal de jaarrekening. Dit spreekt ook voor zichzelf. Een geheim is het tegengestelde van openbaar en het gaat daarom bij deze bepaling niet zozeer om de vraag, of men geheimen prijs mag geven (dit is op zichzelf in het algemeen niet zo'n probleem), dan wel om de scheidslijn van de onderwerpen en wederwaardigheden, welke als geheimen moeten worden beschouwd, en die, waarop (groepen in) het maatschappelijk verkeer gerechtvaardigde (waaronder wettelijk voorgeschreven) aanspraken tot (door de accountant gecertificeerde) voorlichting kunnen doen gelden.

Naast het belang van de overheid en het belang van openheid voor een publiek in het algemeen is er het algemeen erkende belang van de onderneming tot geheimhouding van bepaalde zaken. De accountant bevindt zich op het kruispunt van deze belangen.

Het is in dit verband opmerkelijk, dat met de wetwijziging van 24 juli 1966 naast het voorschrift aan de commissaires aux comptes tot verantwoording aan de vergadering van aandeelhouders tevens aan een nauwer contact met de directie werd gedacht; zoals voorgaand werd uiteengezet betekent dit een versterking van de controle. Volgens artikel 230 van de wet van 1966 moeten de commissaires aux comptes de door hen uitgevoerde controles, de noodzakelijke veranderingen en de invloed hiervan op het verslag ter kennis brengen van de directie.

Zelfs van juridische zijde wordt er overigens op gewezen, dat dit niet al te stringent moet worden opgevat, omdat bij een harmonieus functioneren de noodzakelijke correcties reeds vóór het afsluiten van de jaarrekening zullen zijn doorgevoerd.<sup>29</sup>)

Hiermede treedt binnen het omschreven kader toch een duidelijk verschil in functionele plaats van de genoemde beurscommissie en van de commissaire aux comptes naar voren. De activiteiten van de beurscommissie zijn meer gericht op een juiste voorlichting vanuit het gezichtspunt van een publiek in het algemeen en de commissaires aux comptes zullen door hun nauwere contacten met de onderneming eerder geneigd zijn een juiste voorlichting vanuit het standpunt van hun cliënten in aanmerking te nemen. Op objectieve gronden behoeft hier geen verschil van mening te bestaan, doch dergelijke gronden zullen uiteraard niet steeds aanwezig zijn.

De betekenis van het dossier kan wellicht het best worden gekenschetst door de bepalingen, dat de accountant gehouden is, „een goed beeld” van de uitvoering van de opdracht (art. 16 RBR) en „een juist beeld” van de uitkomst van zijn werkzaamheden (art. 6 RBR) te geven. Het eindpunt van de werkzaamheden van de accountant is de verklaring en hij heeft ten principale slechts gefaald, wanneer de onjuistheid hiervan is gebleken. Eerst tegen deze achtergrond kan in dit kader aan de dossiers betekenis worden toegekend.

Bij een doelmatige controle zullen in het algemeen alle gegevens in de dossiers van de accountant met betrekking tot een door hem gecontroleerde onderneming ook en uitvoeriger bij die onderneming zelf zijn te vinden, terwijl anderzijds alle relevante onjuistheden in de jaarrekening in verklaring of rapport moeten zijn vermeld.

Op grond van deze overwegingen moet de bevoegdheid van de *commission des opérations de bourse* tot inzage van de dossiers van de *commissaire aux comptes* ondoelmatig worden geacht en naast de te waarderen voorschriften bij de recente wetswijzigingen inzake een nauwer contact en overleg van de *commissaire aux comptes* met de directie ware ook aan de *commission des opérations de bourse* alleen een soortgelijk rechtstreeks contact met de onderneming voor te schrijven. Hooguit verdient dan vervolgens overweging, een zekere bundeling van de functies van *commissaire aux comptes* en *commission des opérations de bourse*, doch evenwel niet verder gaand dan een samenwerking van naast elkaar geordende activiteiten.

Een ieder kan bij een onvoldoende geachte voorlichting zijn beklag doen bij de *commission des opérations de bourse* en eventueel een gerechtelijk vonnis uitlokken. In Nederland zal in verband met het ontwerp van wet met betrekking tot de jaarrekening van ondernemingen naar alle waarschijnlijkheid binnen afzienbare tijd „iedere belanghebbende, die van oordeel is, dat de jaarrekening van een onderneming niet beantwoordt aan hetgeen daaromtrent in (de) wet is bepaald” de betreffende onderneming voor de ondernemingskamer van het Gerechtshof van Amsterdam kunnen dagvaarden. Zeer terecht is ook bepaald, dat deze kamer niet beslist „dan nadat zij de deskundige die met het onderzoek der jaarrekening is belast geweest, heeft gehoord, althans ten verhoor heeft opgeroepen” (art. 33, lid 5). De betrouwbaarheid en volledigheid van de informatie zijn hierbij in zoverre beter gewaarborgd, dat een zekere functiescheiding tot voor de rechter in een behandeling „met gesloten deuren” (art. 33, lid 4) wordt doorgetrokken, waarna deze met een „in het openbaar uitgesproken” vonnis ondermeer ook de scheidslijn tussen al dan niet geheime zaken (nader) bepaalt.

## 6 Samenwerking

De gebruikelijke Nederlandse samenwerkingsvorm in juridische zin is de maatschap. Voor een publiek beroep als dat van accountant doet deze vorm geen afbreuk aan de persoonlijke verantwoordelijkheid. Volgens de MvT van de wet van 2 juli 1934 werkt de maatschap „slechts intern en kan dus onmogelijk een naam hebben, waaronder zij als zoodanig, dat is als een gemeenschap met afgescheiden vermogen, zou kunnen dagvaarden of gedagvaard worden. Omdat de maatschap geen externe werking bezit kunnen hare leden niet dan *persoonlijk* in rechte staan. Dat zij onder een gemeenschappelijke naam handelen, brengt daarin geen verandering. . . Met zulk een gemeenschappelijke naam worden de *personen* der vennoten collectief aangeduid. . . Nooit verschijnen dezen daarom anders dan *persoonlijk* in rechte, op welke wijze zij ook gedagvaard zijn.”<sup>30</sup>)

Deze nog van kracht zijnde overwegingen (zie vonnis arrondissementsrechtbank Amsterdam dd 3 maart 1964, N.J. 1964 no 299) waren aanvankelijk niet bedoeld als van toepassing op de accountantsmaatschap, daar in het ontwerp van wet ook voor maatschappen tot uitoefening onder een gemeenschappelijke naam van een beroep de vorm van de vennootschap onder firma was voorgeschreven. Door de volgende overwegingen in het VV werd dit

evenwel weer ongedaan gemaakt. De betreffende commissie uit de tweede kamer achtte het niet juist, „den rechtsvorm van de vennootschap onder firma uit te breiden tot iedere maatschap, aangegaan ter uitoefening van een beroep onder een gemeenschappelijken naam . . . De praktijk gevoelt, naar de meening der Commissie aan de voorgestelde verruiming van het terrein der vennootschap onder firma geen behoefte. Voor zoover haar bekend is, zijn nimmer stemmen opgegaan om de invoering te bepleiten van hoofdelijke aansprakelijkheid van personen, die te zamen een beroep uitoefenend. Blijkbaar gevoelt men, dat bij deze beroepsuitoefening steeds het persoonlijk element de verhouding tusschen partijen beheerscht, zoodat de gedachte aan mede-aansprakelijkheid van den compagnon van dengene, met wien men in relatie getreden is, geenszins voor de hand ligt. Het schijnt daarom weinig redelijk, van het al of niet voeren van een gemeenschappelijken naam de rechtsgevolgen dezer samenwerking afhankelijk te stellen.”<sup>31</sup>)

Intussen zijn deze beschouwingen in zoverre achterhaald, dat samenwerking van accountants onder een gemeenschappelijke naam wel rechtsgevolgen, zij het tuchtrechtelijke, met zich mee kan brengen, waar immers volgens art. 15 RBR de registeraccountant met betrekking tot zijn compagnon verplicht is, „zodanige voorzieningen te treffen, dat hij mag aannemen, dat deze accountant zijn werkzaamheden verricht en zijn verklaringen geeft” in overeenstemming met de beroepsregelen, zij het, dat wordt bepleit, deze verplichting niet verder te doen uitstrekken „dan tot de beginselen, volgens welke deze accountant zijn werkzaamheden verricht en zijn verklaringen geeft.”<sup>32</sup>)

Het is in vergelijking hiermede een belangwekkend gegeven, dat in Frankrijk voor de vrije beroepen met de wet van 29 november 1966 een afzonderlijke vennootschapsvorm in het leven is geroepen, de „société civile professionnelle”. Deze is rechtspersoon, terwijl dit geen belemmering bedoelt te vormen voor de wettelijke en reglementaire bepalingen inzake de beroepsuitoefening van de natuurlijke personen, die van deze vennootschap deel uitmaken (art. 1).

Volgens art. 218 van de wet van 24 juli 1966 sur les sociétés commerciales is de zojuist genoemde vennootschap, afgezien van overgangsregelingen, de enige samenwerkingsvorm, welke voor de commissaires aux comptes is toegestaan, en een belangrijke vraag hierbij is dus, in hoeverre een doelmatige organisatie, zoals deze zich rond het begrip van de collectieve verantwoordelijkheid in Nederland heeft gekristalliseerd, in de regelingen met betrekking tot de sociétés civiles professionnelles gestalte heeft gekregen of hiermede in strijd is.

Een bepaald raamwerk van bestuur is ontworpen, waar de statuten één of meerdere vennoten als bestuurders kunnen aanwijzen (art. 11), terwijl de beslissingen, welke de bevoegdheden van de bestuurders te boven gaan, worden genomen door alle vennoten (art. 13). Bovendien is dit van publieke aard, omdat de vennootschap bij de compagnie régionale des commissaires aux comptes moet worden ingeschreven en in art. 137 van het decreet van 12 augustus 1969 ondermeer ook is bepaald, dat iedere belanghebbende bij de conseil régional inlichtingen kan verkrijgen over de clausules met betrekking

tot de bevoegdheden en verantwoordelijkheden van de vennoten.

Inzake het persoonlijk karakter van de beroepsuitoefening is voorgeschreven, dat de bevoegdheden van de bestuurders in geen geval tot gevolg kunnen hebben, dat er met betrekking tot de beroepsuitoefening een ondergeschiktheid ontstaat van de vennoten aan de vennootschap (art. 11), dat verder iedere vennoot met zijn gehele vermogen aansprakelijk is voor de gevolgen van zijn beroepsuitoefening, terwijl anderzijds de vennootschap „solidairement responsable” is met de vennoot, wanneer deze uit hoofde van zijn beroepsuitoefening schade berokkent (art. 16).

Deze „responsabilité solidaire” moet uiteraard als achtergrond in aanmerking worden genomen bij de bepaling met betrekking tot de vaktechnische samenwerking in het decreet van 12 augustus 1969 (art. 161), namelijk dat de vennoten hun beroepsactiviteiten ten volle aan de vennootschap moeten wijden en „s’informer mutuellement de cette activité. ”.

Een beperking van de samenwerking zoals in het kader van de collectieve verantwoordelijkheid is met deze bepalingen niet tot uitdrukking gebracht en het is uiteraard zeer de vraag, of deze geacht zou worden met de gegeven formuleringen in strijd te zijn. Mocht dit evenwel niet het geval zijn, dan zijn er voorshands geen redenen aanwezig om te veronderstellen, dat er tegen deze vennootschapsvorm uit een oogpunt van Nederlandse beroepsuitoefening bezwaren zouden kunnen worden gemaakt.

Zoals verwacht mag worden is inzake de samenwerking met buitenlandse accountants, respectievelijk het gebruik maken van hun verklaringen, nog nauwelijks enige meningsvorming in Frankrijk ontstaan. Gebrek aan eenstemmigheid over begrip en betekenis van de verklaring is hieraan waarschijnlijk niet vreemd. Bij een onderzoek van 300 Franse jaarverslagen een tiental jaren geleden werd niet één korte verklaring van een commissaire aux comptes aangetroffen.<sup>3 3</sup>) Door de experts comptables wordt deze in het kader van de wetwijziging 1966 intussen wel geoorloofd geacht en bepleit.<sup>3 4</sup>)

#### Literatuurverwijzingen

- 1 De Accountantscontrole in het Nederlandse Bedrijfsleven anno 1966, verslag middagvergadering Accountantsdag, de Accountant, dec. 1966, pag. 181.
- 2 Prof. A. M. van Rietschoten, Preadvies De Accountantscontrole in het Nederlandse Bedrijfsleven anno 1966, de Accountant, sept. 1966, pag. 5/6.
- 3 Als nr. 2, voetnoot 5, pag. 19.
- 4 Jean Sigaut, Le contrôle des sociétés commerciales françaises, Economie et Comptabilité, dec. 1967, pag. 4637.
- 5 André Henrot, La réforme du commissariat aux comptes, Economie et Comptabilité, dec. 1966, pag. 4272.
- 6 Jean Trial, Avant - propos in Guide des commissaires aux comptes, Uitg. Fédération des associations de commissaires de sociétés, 1968.
- 7 Drs. Jac. Krikke, Het accountantsberoep in Frankrijk, MAB, okt. 1960, pag. 365.
- 8 Le commissaire aux comptes dans les sociétés françaises, Uitg. Ordre des Experts Comptables et des Comptables Agréés, Parijs 1962, pag. 331.
- 9 Als nr. 7, pag. 371.
- 10 Overgenomen uit het rapport van de Commission des opérations de bourse, bijlage interne mededeling bibliotheek NivRA inzake Frankrijk, januari 1970, pag. 3.
- 11 Maurice Moine, La réforme du contrôle des sociétés commerciales, Economie et Comptabilité, sept. 1965, pag. 3886.

- 12 Als nr. 8, pag. 333.
- 13 Als nr. 8, pag. 335/336 en 239.
- 14 Als nr. 8, pag. 252.
- 15 Als nr. 8, pag. 251/252.
- 16 Ch. J. Wesselius, De onzijdigheid en de onafhankelijkheid van de accountant, Stramien, 1967, pag. 302.
- 17 J. W. Pon, Public accountants als organisatie-adviseur, MAB, nov./dec. 1968, pag. 561.
- 18 Als nr. 2, pag. 12/13.
- 19 Jean Trial, Les statuts et les tâches des commissaires aux comptes. Revue française de comptabilité, aug./sept. 1967, pag. 277.
- 20 La réforme de l'Ordre des Experts Comptables et des Comptables Agréés, Documentation professionnelle, Texte de la loi nr. 68-946 du 31 octobre 1968. Revue française de comptabilité, jan. 1969, pag. 27 e.v.
- 21 Memorandum van het Nederlands Instituut van Accountants inzake een tijdschema voor de liberalisering van het accountantsberoep ter uitvoering van het Verdrag van Rome, de Accountant, november 1959, pag. 34 e.v.
- 22 Dr. C. Boertien, De vrije beroepen en de E.E.G., de Accountant, oktober 1969, pag. 83 e.v. De opleiding van expert comptable kan als volgt worden geschematiseerd:
- 1 het theoretische gedeelte van de eisen voor de comptable agréée.
  - 2 drie jaar stage.
  - 3 het certificat supérieur de révision comptable.
  - 4 één keuzevak uit de certificats supérieurs a) juridique et fiscal, b) d'organisation et de gestion des entreprises, c) de relations économiques européennes et internationales.
  - 5 een scriptie over een keuzeonderwerp.
- Naast de in de tekst genoemde mogelijkheden kan men volgens het decreet van 12 augustus 1969 ook als commissaire aux comptes worden ingeschreven, wanneer men voldoet aan de hierboven 1 t/m 3 genoemde eisen. Vgl. ook Jean Wisner, La réforme du contrôle légal des Sociétés en France, Journal UEC, 1 juli 1970, pag. 138 e.v.
- 23 Roger Adolphe LACAN et Robert SINAY, La nouvelle législation française devant les perspectives du droit européen des sociétés, Revue française de comptabilité, augustus-september 1967, pag. 289 e.v.
- 24 Wet op de Registeraccountants, Memorie van Toelichting, blz. 17. Schuurman en Jordens, 1964, pag. 145.
- 25 Robert Plaisant et Pierre Delaisi, Droit des sociétés, La Commission des opérations de bourse, Revue française de comptabilité, januari 1968, pag. 27.
- 26 Jean Burgard, Les activités de la commission des opérations de bourse dans le domaine de l'information des actionnaires et du public, Revue française de comptabilité, december 1968, pag. 419 e.v.
- 27 Congres van de Franse „Ordre” te Parijs. Rubriek buitenlands nieuws, de Accountant, januari 1964, pag. 319 e.v.
- 28 Henri Launais et R. Escaich, Le nouveau droit pénal des sociétés, Revue française de comptabilité, augustus-september 1967, pag. 301 e.v.
- 29 Léon JULLIOT DE LA MORANDIERE, e.a. Droit commercial, Tome I, Précis Dalloz, Parijs 1968, pag. 477.
- 30 Wet van 2 juli 1934, S. 347, tot opheffing van de onderscheiding tusschen handeldaden en niet-handeldaden en kooplieden en niet-kooplieden, Memorie van toelichting pag. 9.
- 31 Als nr. 30, Voorlopig verslag, Algemene beschouwingen, § 3. pag. 2.
- 32 De collectieve verantwoordelijkheid, rapport van CAB, de Accountant, augustus 1969, pag. 441 e.v.
- 33 Als nr. 8, pag. 261.
- 34 Henrot e.a., Le rapport général du commissaire aux comptes, Economie et Comptabilité, september 1968, pag. 4898 e.v.