HET RAPPORT VAN DE COMMISSIE VAN ADVIES INZAKE WETTELIJKE REGELING VAN HET ACCOUNTANTSWEZEN

door L. van Essen Lzn.

Het „Rapport van de Commissie van Advies inzake wettelijke regeling van het accountantswezen, ingesteld bij beschikking van de Staatssecretaris van Economische Zaken van 5 april 1954" ligt thans voor ons. Het rapport is gedateerd 31 mei 1956; de commissie heeft dus haar arbeid verricht in ruim twee jaar. Zij heeft in die tijd een gedegen stuk werk geleverd, waarvoor zij de waardering verdient van allen die bij het accountantswezen betrokken zijn, zowel van de accountants als van hen, die van de diensten van accountants gebruik maken.

De commissie bestond uit 14 leden, w.o. 5 openbare en 2 overheidsaccountants. Haar voorzitter was Prof. Mr. W.C.L. van der Grinten, hoogleraar aan de Katholieke Economische Hogeschool. Haar opdracht luidde de Staatssecretaris van Economische Zaken van advies te dienen omtrent de vragen of een wettelijke regeling van het accountantswezen gewenst is en zo ja, welke inhoud aan zodanige regeling ware te geven.

De commissie heeft zich, blijkens haar rapport, voor zover daartoe de mogelijkheid aanwezig was, op de hoogte gesteld, zowel van de aard en de omvang der werkzaamheden van degenen die zich op het gebied van de accountancy bewegen, als van de opvattingen, die in de kringen van genoemde personen leven ten aanzien van het vraagstuk van de wettelijke regeling van het accountantsberoep. Daartoe zijn de besturen van alle de commissie bekende accountantsorganisaties, alsmede die van de Nationale Coöperatieve Raad, van het Economisch Instituut voor de Middenstand en van de Vereniging van Landbouwboekhoudbureaux in de gelegenheid gesteld ten overstaan van de commissie hun zienswijze en wensen kenbaar te maken en uitvoerig toe te lichten. Van de 14 uitgenodigde accountantsorganisaties heeft slechts een tweetal van het deelnemen aan bedoelde hearings afgezien.

De commissie is tot het oordeel gekomen, dat de haar gestelde vraag of een wettelijke regeling van het accountantswezen gewenst is, bevestigend moet worden beantwoord; voor de inhoud die naar haar mening aan de wettelijke regeling ware te geven, verwijst zij naar het bij haar rapport gevoegde ontwerp voor een Wet op de Registeraccountants met bijbehorende Memorie van Toelichting. Voorts voegt zij toe ontwerpen voor een tweetal ter uitvoering van de voorgestelde wet vereiste regelingen t.w. een algemene maatregel van bestuur betreffende het in te stellen accountantsexamen en een ministeriële beschikking, houdende voorlopige regelen aangaande de beroepsuitoefening door de registeraccountants. Dit laatste stuk is vergezeld van een toelichting. Een en ander omvat 54 bladzijden druks.

— . — . —

De poging van de Commissie-Van der Grinten, teneinde te komen tot een wettelijke regeling van het accountantsberoep, is niet de eerste; in het volgende worden enkele pogingen, die in de loop der jaren zijn gedaan, genoemd.

Daar is dan geweest het wetsontwerp dat in 1900 door de oudste beroepsorganisatie, het Nederlands Instituut van Accountants, aan H.M. de Koningin werd aangeboden.

Vervolgens het rapport van de Commissie-Van Nierop, welke commis-

sie werd ingesteld in 1918 door de Minister van Onderwijs, Kunsten en Wetenschappen; haar rapport werd in 1920 uitgebracht. Bij dit rapport was een voorontwerp van wet gevoegd. De regeling volgens dit voorontwerp betekende een vrij ingrijpende overheidsinmenging; daardoor zou de Staat zich voor niet onbelangrijke uitgaven hebben zien geplaatst. Dientengevolge heeft de regering destijds gemeend aan het voorstel der Commissie-Van Nierop geen uitvoering te moeten geven.

Daarna kwam het ontwerp van de drie oudste accountantsverenigingen, t.w. het Nederlandsch Instituut van Accountants, de Nederlandsche Bond van Accountants en de Nederlandsche Organisatie van Accountants (thans gefusioneerd in het Nederlands Instituut van Accountants), samengesteld op verzoek, in 1925, van de toenmalige Minister van Financiën en aan die Minister in 1926 aangeboden.

Dit ontwerp werd gevolgd door het rapport van de Commissie-Bijleveld, welke commissie werd ingesteld in 1928 door de Minister van Arbeid, Handel en Nijverheid; haar rapport verscheen in 1930.

De Commissie-Bijleveld had als opdracht het ontwerp van de drie accountantsverenigingen te toetsen aan de beginselen, waarvan de regering bij haar streven naar een bevredigende oplossing van het accountantsvraagstuk wilde uitgaan, nl. dat zoveel mogelijk aansluiting moest worden gezocht aan het tot dusver in het maatschappelijk leven gegroeide, met behoud, voor zover mogelijk, van de corporatieve zelfstandigheid der in het maatschappelijk leven opgekomen organisaties. Ook bij het rapport van de Commissie-Bijleveld was een ontwerp van wet gevoegd, dat in een aantal hoofdtrekken met de door de drie verenigingen voorgestelde regeling overeenstemde. Krachtens de artikelen 17 en 18 van dit ontwerp van wet zouden in het in te stellen accountantsregister kunnen worden ingeschreven zij, die, hetzij lid waren van een der drie genoemde verenigingen, hetzij in het bezit waren van het accountantsdiploma van de Universiteit van Amsterdam of het diploma rekeningwetenschap van de Nederlandse Handelshogeschool te Rotterdam, hetzij het accountantsdiploma van het op te richten Nederlands Instituut van Registeraccountants zouden hebben verkregen. Bovendien zouden, ingevolge de overgangsbepalingen, kunnen worden ingeschreven zij, die

a. hetzij krachtens afgelegd examen benoembaar waren tot accountant bij de dienst der directe belastingen;
b. hetzij een accountantsdiploma hadden verkregen na aflegging van een accountantsexamen, dat voldoende bekwaamheid en vakkennis waarborgde;
c. hetzij de veertigjarige leeftijd hadden bereikt en gedurende tenminste tien jaren het beroep van accountant zelfstandig hadden uitgeoefend in een omvang en op een wijze welke voldoende bekwaamheid en vakkennis zouden waarborgen.

Tegen de door de Commissie-Bijleveld ontworpen wettelijke regeling rezen van verschillende zijden bezwaren; ook het lid der commissie J. H. Brandes kon zich er niet volledig mede verenigen en in een minderheidsnota gaf hij aan zijn bezwaren, die hoofdzakelijk betroffen het „en bloc" tot de inschrijving toelaten van de leden der drie verenigingen, uiting. Dientengevolge legde de regering de zaak opnieuw aan de commissie voor, die een aantal wijzigingen aanbracht; de voornaamste wijziging was dat het „en bloc" toelaten van de leden der drie verenigingen werd prijsgegeven.

Toen kwam het ontwerp van een „Wet op de Registeraccountants", door de Minister van Economische Zaken in 1939 aan de Tweede Kamer der Staten Generaal aangeboden. In dit ontwerp zijn de herziene voorstellen van de Commissie-Bijleveld grotendeels overgenomen; het is door de Tweede Kamer in behandeling genomen: er zijn verschenen een Voorlopig Verslag, een Memorie van Antwoord, een Nota van Wijziging en een gewijzigd Ontwerp van Wet.

Het wetsontwerp 1939 had nl. in de Kamer, naast waardering voor de wijze waarop de regering dit moeilijke onderwerp wilde regelen, ook kritiek ontmoet. Deze kritiek was voor een groot deel gericht op het feit, dat het ontwerp geen regeling gaf van het accountantsberoep in zijn geheel en geen minimumeisen van bekwaamheid en betrouwbaarheid bevatte, welke voor alle accountants zouden moeten gelden. Men meende dat hier geen al te grote moeilijkheden zouden liggen, „indien men de eisen van bekwaamheid alleen stelt voor hen, die in de toekomst het beroep willen gaan uitoefenen, en ten aanzien van hen, die reeds als accountant werkzaam zijn, met toetsing op hun betrouwbaarheid genoegen neemt." (pag. 2 Voorlopig Verslag). Ook werden bezwaren geuit tegen de in het ontwerp vervatte overgangsregeling betreffende de toelating tot het accountantsregister van personen, die bij het inwerkingtreden van de wet als accountant optraden. Gevreesd werd, dat de in het leven te roepen commissie voor de toelating voor hun inschrijving te hoge eisen zou stellen, bij gebreke van wettelijke normen ten aanzien van de vakbekwaamheid.

Bij de Memorie van Antwoord werd aan sommige bezwaren tegemoet gekomen, doch de principiële grondslagen van de regeling ondergingen hierdoor geen wijziging. Ingevolge het ontwerp zou worden ingesteld een accountantsregister, waarin zouden worden ingeschreven zij, die voldeden aan bepaalde eisen van vakbekwaamheid en betrouwbaarheid en die zich onderwierpen aan regelen van toezicht en tucht. De vakbekwaamheid moest blijken òf uit het bezit van een academisch accountantsdiploma, òf uit het bezit van het N.I.v.R.A.-diploma. De inschrijving zou recht geven op het voeren van de titel „registeraccountant"; de uitoefening van het accountantsberoep als zodanig zou vrij blijven.

De Duitse bezetting die daarna kwam, maakte een eind aan de Nederlandse wetgevende arbeid.

In november 1946 heeft de toenmalige Secretaris-Generaal van het Ministerie van Economische Zaken, Prof. Dr. P. Kuin, de wens geuit het standpunt van de besturen van het Nederlands Instituut van Accountants en van de Vereniging van Academisch Gevormde Accountants ten aanzien van het Wetsontwerp 1939 te vernemen, alsmede de zienswijze van deze besturen ten aanzien van een eventuele aanvullende regeling van een z.g. tweede groep accountants.

En tenslotte werd in 1954 de Commissie-Van der Grinten benoemd.

— . — . —

Zoals in de aanvang reeds gezegd, is de Commissie-Van der Grinten tot de conclusie gekomen dat een wettelijke regeling van het accountantswezen [1]) gewenst is. In de Memorie van Toelichting gevoegd bij haar

---

[1]) Waarom accountantswezen en niet accountantsberoep? Met instemming citeer ik hier een zinsnede uit het Voorlopig Verslag met betrekking tot het wetsontwerp 1939: „Enige leden hadden bovendien in het wetsontwerp niet tot hun genoegen het woord „accountantswezen" ontmoet. Zij hielden dit „wezen" voor een binnen onze landspalen geslopen, doch in Duitsland thuishorend schepsel".

ontwerp voor een Wet op de Registeraccountants, geeft de commissie voor die wenselijkheid een motivering.

De commissie erkent dat Nederland in het bezit is van een hoog ontwikkelde accountantsstand, te danken aan het omvangrijke en deskundige werk, dat door de Nederlandse accountants zelf aan de groei van hun beroep is ten koste gelegd. Door de oudste accountantsorganisatie, het Nederlands Instituut van Accountants, is zonder rechtstreekse steun van de overheid een beroepsopleiding op hoog niveau tot stand gebracht, die de vergelijking met de opleiding tot accountant vanwege het hoger onderwijs met ere kan doorstaan. Ook zijn de voor een vertrouwensberoep onmisbare beroepsregelen, alsmede tuchtrechtelijk toezicht op de naleving daarvan, op zeer te waarderen wijze tot stand gebracht en in stand gehouden. Evenwel mag een ieder, ongeacht zijn bekwaamheden of zijn betrouwbaarheid, zich accountant noemen en zich als zodanig aandienen. Weliswaar wordt in het verkeer als kwalitatieve onderscheiding naast de beroepsaanduiding melding gemaakt van het lidmaatschap van de beroepsorganisatie, waarvan men deel uitmaakt en aan welker normen men zich dus gebonden heeft, maar daarmede kan slechts bij diegenen, die over de bestaande situatie in voldoende mate kunnen oordelen, het gevaar van misvatting worden weggenomen. Daar komt bij, dat er thans veertien verenigingen zijn, die zich als beroepsorganisaties opwerpen; hiervan zijn er vier opgericht in 1945 of later. Al deze verenigingen zijn niet van gelijk niveau; verschillende van hen zijn opgericht nadat beroepsbeoefenaren, die niet voldeden aan de eisen die door de bestaande verenigingen aan nieuwe leden werden gesteld, het niettemin om bepaalde redenen nuttig oordeelden georganiseerd op te treden. Zij richtten dan een nieuwe vereniging op, die in het eerste stadium van haar ontwikkeling slechts zeer matige eisen voor toetreding stelde. In sommige gevallen nam zo'n vereniging daarna opleiding en examens ter hand, tengevolge waarvan bij nieuw toetredende leden een zeker niveau van vakkennis werd gewaarborgd; andere verenigingen gingen daartoe evenwel niet over. De vermelding van het lidmaatschap van een beroepsorganisatie is dus een ondeugdelijk middel ter beoordeling van het niveau der beroepsuitoefening; deze vermelding sticht integendeel bij hen die niet volledig op dit terrein zijn georiënteerd, verwarring.

Maar ook de overheid ondervindt moeilijkheden bij de kwalitatieve onderscheiding op accountantsgebied, zodra zij anderen het gebruik van een deskundige op dit gebied voorschrijft; dit is herhaaldelijk gebleken.

Teneinde nu de moeilijkheden, die zowel het publiek als de overheid ondervindt, te voorkomen, is een wettelijke regeling van het accountantsberoep gewenst.

— . — . —

De commissie is voorts tot de conclusie gekomen, en dit betreft de inhoud van de regeling, dat er ware in te stellen een accountantsregister, waarin zullen worden ingeschreven zij die voldoen aan bepaalde eisen van vakbekwaamheid en betrouwbaarheid; de ingeschreven accountants zullen lid zijn van het Nederlands Instituut van Registeraccountants. De commissie neemt hier over de beginselen van het wetsontwerp 1939. Haar voorstellen regelen dus niet het accountantsberoep in zijn geheel; de titel van accountant wordt niet beschermd; de uitoefening van het accountantsberoep blijft vrij. In de paragrafen 2 en 3 van de door haar ontworpen Memorie van Toelichting heeft de commissie haar keuze uitvoerig gemotiveerd; ik meen haar betoog als volgt te mogen samenvatten:

De voor het accountantsberoep karakteristieke functies zijn drieërlei:

1. De administratieve contrôle, omvattende de contrôle van de administratie en van de daaraan ontleende verantwoordingsstukken, alsmede de contrôle op de bedrijfshuishouding door middel van de administratie;
2. De contrôle van de administratie met bijzondere doelstellingen, met name o.a. kredietonderzoeken en schade-onderzoeken en voorts onderzoeken in verband met de bepaling van de goodwill, de overdracht of fusie van ondernemingen, surséance van betaling en faillissement, fraudes, ondernemersovereenkomsten en overheidsvoorschriften;
3. Het adviseren op het gebied van de administratieve organisatie en het geven van fiscaal-technische en van bedrijfs-economische adviezen, de laatste betrekking hebbende op de financiering, de kostprijsberekening, de prijsvaststelling enz.

De commissie ziet, m.i. terecht, de controlerende functie als primair; daarom zal een wettelijke regeling in de eerste plaats bevorderlijk dienen te zijn voor een goede vervulling van deze functie. Hierbij is te denken aan drie categorieën van personen, die bij een goede vervulling belanghebbenden zijn:

1. Het samenstel van grote en uiteenlopende groepen, die door middel van de kapitaal- en geldmarkt belanghebbenden zijn: aandeelhouders, obligatie- en pandbriefhouders, polishouders, pensioentrekkers, banken, spaarders enz. Dit is de meest uitgebreide en tevens minst concreet bepaalbare categorie.
2. De overheid. Bij de belangen van de overheid zijn zeer verschillende aspecten te onderscheiden: men denke aan het toezicht van de overheid op de naleving van fiscale en economische voorschriften, aan de overheid die subsidies geeft, bedrijven exploiteert of op andere wijze bijzondere belangen heeft en tenslotte aan de verantwoording van de eigen of aan de overheid ondergeschikte organen.
3. De bestuurders van ondernemingen, instellingen en diensten van allerlei aard.

Deze onderscheiden groepen van belanghebbenden zijn zeer verschillend geplaatst ten opzichte van de controleur en het te controleren object. Maar hoe verder de belanghebbenden verwijderd zijn van de controleur en het te controleren object, hoe groter de behoefte wordt aan formele waarborgen voor een juiste vervulling van de controleursfunctie. Het maakt immers een groot verschil of de accountant fungeert ten behoeve van de leiding van het onderzochte object, dan wel ten behoeve van anderen. In het eerste geval maakt een eigen ervaring met het werk van de controlerende accountant een gefundeerd oordeel over de kwaliteit van de genoten dienst mogelijk, hetgeen de behoefte aan formele waarborgen sterk kan verminderen. In het laatste geval kennen de belanghebbenden in het algemeen noch de accountant noch de te onderzoeken bedrijfshuishouding. Daarenboven is de leiding van het onderzochte object in een of andere vorm verantwoordingsplichtig jegens die belanghebbenden en dus strekt de accountantscontrôle zich mede uit over de verantwoording van die leiding als zodanig. In beginsel is er dan een, min of meer latente, tegenstelling tussen de leiding van het onderzochte object en de accountant; voorts beschikt deze leiding over de deskundigheid bij uitstek op het gebied van de gebeurtenissen in het onderzochte object. Dientengevolge moeten de waarborgen voor een juiste vervulling van de

controleursfunctie wel zeer deugdelijk zijn. De behoefte aan formele waarborgen is dus niet onder alle omstandigheden dezelfde; zij doet zich het sterkst gevoelen wanneer de belangen van het openbaar verkeer of van de overheid in het geding zijn.

De bedoelde waarborgen moeten betrekking hebben op de deskundigheid en de betrouwbaarheid van de accountant. De deskundigheid, te verkrijgen door opleiding en te toetsen door examens, de betrouwbaarheid te waarborgen door tuchtrechtelijk toezicht. De commissie is van oordeel dat voor de uitoefening van het accountantsberoep in volle omvang de eisen van deskundigheid niet lager mogen worden gesteld dan het niveau van de accountantsexamens afgenomen door het hoger onderwijs en van de verenigingsexamens voor zover die daarmede gelijk staan. Vrijwel alle verenigingen die door haar werden gehoord, hebben betoogd dat bij een wettelijke regeling niet een lager niveau van kennis als maatstaf moet worden genomen.

De commissie heeft zich afgevraagd of het aanbeveling zou verdienen ook in een wettelijke regeling te omvatten hen, die in zelfstandig beroep het bedrijfsleven, en met name de kleine ondernemingen, bijstaan in administratieve arbeid en die ook veelal bijstand verlenen in fiscale aangelegenheden. Zij stelt vast dat het bedrijfsleven behoefte heeft aan hulp op dat gebied en dit op verschillende niveau's van bekwaamheid en zij ziet het reële belang van een wettelijke regeling ook voor deze personen. Er liggen hier evenwel ernstige moeilijkheden:

wat de deskundigheid betreft lopen de behoeften van het bedrijfsleven nogal uiteen;

wat de betrouwbaarheid betreft zou de oplossing moeten worden gezocht in het stellen van normen voor de beroepsuitoefening en toezicht op de naleving daarvan. Tot dusver zijn in het maatschappelijk verkeer dergelijke normen en een zodanig toezicht niet tot ontwikkeling gekomen; het overgrote deel van de bedoelde personen is immers niet georganiseerd.

Daarom is de commissie van oordeel dat de onderhavige wettelijke regeling zich dient te beperken tot die personen wier kardinale functie in de administratieve contrôle is gelegen en die over volledige deskundigheid op dit gebied beschikken.

De meest radicale manier om een juiste uitoefening van het accountantsberoep te verzekeren zou nu deze zijn, dat men het beroep sloot voor allen die niet tot deze laatstbedoelde groep behoren. Dan zou evenwel nauwkeurig dienen te worden omschreven welke werkzaamheden tot het accountantsberoep behoren, en men zou die werkzaamheden dan voor deze groep moeten reserveren en de uitvoering daarvan aan de overige beroepsgenoten verbieden. Zo'n nauwkeurige omschrijving is evenwel niet mogelijk: het accountantsberoep heeft geen precies afgebakende grenzen. Bovendien zou inbreuk worden gemaakt op de thans bestaande vrijheid accountantsarbeid te verrichten en op de vrijheid van het bedrijfsleven accountantswerk op te dragen aan de persoon die men daartoe verkiest.

Men zou, iets minder ver gaande, de uitoefening van het accountantsberoep kunnen vrij laten, doch de accountantstitel reserveren voor hen die voldoen aan de bij de wet te stellen eisen van bekwaamheid. Doch ook dan zouden de belangen geschaad worden van hen, die thans van deze beroepsaanduiding gebruik maken en die niet onder de regeling zouden vallen.

Op grond van dit een en ander is de commissie tot de slotsom gekomen, dat het beroep niet moet worden gesloten, dat de accountantstitel niet

moet worden beschermd, doch dat moet worden volstaan met een regeling voor hen, die voldoen aan bij de wet te stellen eisen van bekwaamheid en dat voor dezen de titel „registeraccountant" moet worden ingevoerd.

Aan dit betoog van de commissie zou ik nog willen toevoegen dat een wettelijke regeling van een of meer groepen van accountants, werkende op lager niveau van vakbekwaamheid, zou medebrengen dat ook deze in registers zouden dienen te worden ingeschreven. Met die inschrijving zou de Staat de indruk kunnen wekken zekere waarborgen toe te zeggen aan hen die van de diensten van de leden dier groepen zouden gebruik wensen te maken, welke waarborgen de Staat hier niet kan geven. De verwarring bij het publiek zou dus worden vergroot en een averechtse werking met betrekking tot de sanering van het accountantsberoep zou het gevolg zijn.

— . — . —

Het wetsontwerp van de commissie voorziet in de instelling van een Orde van Registeraccountants, welke alle in het accountantsregister ingeschreven accountants omvat. Aan die Orde dient, naar het oordeel der commissie, de status van publiekrechtelijk lichaam te worden gegeven; zij is genaamd Nederlands Instituut van Registeraccountants. Ik zie hier een gelukkige trouvaille: hoewel een Orde in het leven wordt geroepen, wordt de naam „Instituut" behouden. Die naam immers heeft niet alleen in Nederland burgerrecht gekregen, doch ook de leidinggevende beroepsorganisaties in Engeland, de Verenigde Staten van Amerika, Canada, Duitsland, België, Australië en India dienen zich als zodanig aan. Er was dus alles aan gelegen die naam te behouden.

De commissie meent dat de publiekrechtelijke status de voorkeur verdient boven de privaatrechtelijke structuur die het wetsontwerp 1939 aan het beroepslichaam dacht te geven. De grondidee toch is dat van rechtswege alle in het register ingeschreven accountants lid van de orde zullen zijn, welke voor hen bindende regels kan stellen. In deze aansluiting van rechtswege ligt reeds een publiekrechtelijk element dat kwalijk te rijmen is met een privaatrechtelijke vereniging. Bovendien zijn aan de publiekrechtelijke status als voordelen verbonden de eenvoudige wijze waarop de sanctie op overtreding van regelingen van het lichaam kan worden geregeld en het voorzien in het toezicht door de centrale overheid op een wijze die in ons staatsbestel gebruikelijk en voor de werkzaamheden en de eigen verantwoordelijkheid van het lichaam niet bezwaarlijk is.

Volgens het wetsontwerp van de commissie zal de Orde een democratische structuur hebben: de ledenvergadering heeft de hoogste macht. Zij zal de verordeningen kunnen maken die zij nodig acht opdat de Orde haar taak, de bevordering van een goede beroepsuitoefening door de registeraccountants en de behartiging van hun gemeenschappelijk belang, mede omvattende de zorg voor de eer van de stand dier accountants en het verzorgen van een opleiding tot registeraccountant, kan vervullen.

In deze democratische structuur ligt de voornaamste waarborg voor een juiste taakvervulling van de Orde. Doch daarnaast is een waarborg gezocht in een zekere mate van openbaarheid. Zo moeten alle ontwerpen van verordeningen worden bekend gemaakt in de Staatscourant en kan een ieder daartegen bezwaren maken. Vervolgens moet ieder jaar een verslag omtrent de werkzaamheden van de Orde worden uitgebracht aan de Minister van Economische Zaken en algemeen verkrijgbaar gesteld. En tenslotte is voorzien in toezicht van de centrale overheid in dien zin dat verschillende verordeningen zijn gebonden aan ministeriële goedkeuring en dus onderworpen aan preventieve overheidscontrôle; goedkeuring kan

slechts worden geweigerd op grond van strijd met de wet of het algemeen belang. Op zeven plaatsen in het wetsontwerp wordt deze preventieve overheidscontrôle voorgeschreven (art. 35, lid 3; art. 37, lid 2; art. 43, lid 3; art. 53, lid 2; art. 58, lid 2; art. 71, lid 2; art. 74, lid 2). Doch het wetsontwerp kent ook een repressieve overheidscontrôle: vernietiging of schorsing van verordeningen of andere besluiten der Orde door de Kroon; ook hiervoor geldt de restrictie van strijd met de wet of het algemeen belang.

De commissie meent, m.i. terecht, dat op deze wijze de autonomie van de Orde is gewaarborgd, maar dat anderzijds wordt voorkomen dat zij van haar bevoegdheden een ontoelaatbaar gebruik zou maken.

— . — . —

Titel III van het wetsontwerp is gewijd aan de tuchtrechtspraak.

Er worden ingesteld raden van tucht en een raad van beroep. De maatregelen die de berechtende colleges kunnen nemen, zijn:

schriftelijke waarschuwing
schriftelijke berisping
schorsing voor ten hoogste zes maanden
ontzetting voor ten hoogste vijf jaren.

Het berechtende college kan bij zijn beslissing bepalen, dat deze, al dan niet met de gronden waarop zij berust, geheel of gedeeltelijk zal worden openbaar gemaakt. Het bepaalt daarbij tevens de wijze, waarop aan die last uitvoering wordt gegeven (art. 34, lid 4). Het vierde lid geldt niet, voor zover de beslissing strekt tot het opleggen van een schriftelijke waarschuwing (art. 34, lid 5). Een imperatief voorschrift, zoals art. 38 van het Reglement op de Tuchtrechtspraak van het N.I.v.A. dit kent, inhoudende dat elke beslissing van een tuchtcollege, welke kracht van gewijsde heeft verkregen, verkort in het orgaan van het Instituut wordt opgenomen, met het doel bekendheid te geven aan de jurisprudentie ten aanzien van de opvattingen omtrent beroeps- en vakvraagstukken, ontbreekt, hetgeen ik betreur.

Art. 35 van het wetsontwerp bepaalt dat de ledenvergadering bij verordening voorziet in de instelling van een of meer raden van tucht en daarbij hun samenstelling regelt; art. 36 schrijft voor dat de leden van de raden van tucht niet tevens deel kunnen uitmaken van het bestuur. De voorzitter en de plaatsvervangende voorzitter van elke raad van tucht moeten voldoen aan de vereisten voor benoembaarheid tot rechter in een arrondissementsrechtbank en aan enige bij de wet ingestelde rechtspraak medewerken of hebben medegewerkt. Niet voorgeschreven is dat de overige leden registeraccountant moeten zijn, hetgeen blijkbaar wel de bedoeling is; de Memorie van Toelichting althans karakteriseert de tuchtrechtspraak als „rechtspraak in eigen kring", aansluitende aan hetgeen in de betrokken beroepstak reeds op civielrechtelijke basis is gegroeid. „De wettelijke regeling zelf is zo soepel mogelijk gehouden" zegt de Memorie van Toelichting. M.i. ten aanzien van dit punt iets te soepel; een wettelijk voorschrift dat de leden van de raden van tucht registeraccountant moeten zijn, zou naar mijn mening de voorkeur verdienen.

De beroepsinstantie moet een ander karakter hebben dan de eerste instantie: zij moet losser staan van het beroepslichaam teneinde iedere schijn van partijdigheid en vooringenomenheid te vermijden. Daarom wordt een raad van beroep ingesteld, die zal recht doen met vijf leden, waarvan drie — waaronder de voorzitter — worden benoemd door de Minister van Justitie uit de met rechtspraak belaste leden van de rechter-

lijke macht, terwijl de beide andere leden door de voorzitter worden aangewezen uit acht registeraccountants, die door de ledenvergadering van de Orde zijn benoemd. In de raden van tucht heeft het beroepselement dus de meerderheid: slechts de voorzitter is buitenstaander; in de raad van beroep is de verhouding 3 buitenstaanders tegen 2 beroepsgenoten.

Tot de taak van de raad van beroep behoort o.a. het waken tegen nodeloze vertraging van het onderzoek door de raden van tucht; de raad van beroep kan zich de stukken doen overleggen en een termijn stellen binnen welke de beslissing moet zijn genomen. Indien een raad van tucht hieraan niet voldoet, kan de raad van beroep de behandeling van de zaak aan zich trekken en in hoogste ressort beslissen (art. 49). In een zodanig geval mist dan de beklaagde het beroepsrecht, waardoor hij m.i. in zijn rechten wordt verkort.

Artikel 51 bepaalt in lid 4 o.a. dat alleen indien de betrokken registeraccountant beroep heeft ingesteld de raad van beroep slechts met eenparigheid van stemmen een bezwaar gegrond kan verklaren, voorzover dit in eerste aanleg ongegrond was verklaard. Het ontgaat mij om welke reden een registeraccountant beroep zal instellen tegen een beslissing waarbij een tegen hem gerezen bezwaar ongegrond is verklaard. Maar bovendien: de betrokken registeraccountant kan alleen beroep instellen indien een tuchtrechtelijke maatregel is opgelegd (art. 50, lid 1, sub a) en dat zal niet het geval zijn als het bezwaar ongegrond is verklaard.

Opmerking verdient dat ook de overheidsaccountants onderworpen zijn aan het tuchtrecht van het beroepslichaam. Anders dan het wetsontwerp 1939 deed, wordt voor hen geen uitzondering gemaakt.

— . — . —

Titel IV handelt over het accountantsregister. Deze titel bevat de vereisten waaraan moet worden voldaan teneinde te kunnen worden ingeschreven, de procedure die moet worden gevolgd bij de aanvrage tot inschrijving, het beroep dat kan worden ingesteld bij weigering van inschrijving, enz. Inschrijving wordt o.a. geweigerd, indien de aanvrager noch Nederlander is noch in Nederland woonplaats heeft.

— . — . —

Door het Nederlands Instituut van Registeraccountants wordt tenminste eenmaal per jaar een accountantsexamen afgenomen. De omvang van dit examen wordt vastgesteld bij algemene maatregel van bestuur, waarvoor een ontwerp bij het rapport der commissie is gevoegd; de inhoud van dit ontwerp is ontleend aan het Reglement van het examen bij het N.I.v.A.

Er is een examenbureau, waarvan de leden worden benoemd door de Minister van Economische Zaken uit de registeraccountants. Voorts is er een curatorium, eveneens benoemd door de Minister van Economische Zaken; de leden van dit curatorium behoeven geen lid van de Orde te zijn. Op deze wijze verkrijgt de overheid een taak bij dit examen.

Het curatorium brengt jaarlijks verslag van zijn werkzaamheden uit aan de Minister van Economische Zaken. Voor het examenbureau is een dergelijk voorschrift niet gegeven. Het ware m.i. wenselijk voor te schrijven dat het examenbureau jaarlijks verslag van zijn werkzaamheden uitbrengt aan de ledenvergadering der Orde, opdat de belangstelling der leden in de ontwikkeling van het examen levendig blijve.

De Orde zal, ingevolge het bepaalde in art. 1, lid 3 van het wetsontwerp, ook tot taak hebben een accountantsopleiding te verzorgen. De regeling daarvan wordt aan de Orde overgelaten.

Het stemt tot voldoening dat in het wetsontwerp der commissie een beroepsopleiding door de Orde en door haar af te nemen examens zijn voorzien. Deze opleiding en examens blijven momenteel en waarschijnlijk tot in lengte van jaren noodzakelijk. Het is immers niet voor een ieder, die accountant wil worden, mogelijk de academische opleiding te volgen en het aantal accountants dat door universiteiten en hogescholen wordt afgeleverd, is onvoldoende om te voldoen aan de behoefte aan nieuwe vakgenoten. Daarom is het m.i. toe te juichen dat de niet-academische opleiding blijft gehandhaafd, dit te meer omdat uit een ervaring van jaren is gebleken dat de verenigingsopleiding, met name die van het Nederlands Instituut van Accountants, in staat is accountants te vormen, die aan zeer hoge eisen van vakbekwaamheid beantwoorden [2]).

— . — . —

Bij het ontwerpen van een wettelijke regeling van een beroep dat tot dusver was vrij gelaten, vormen de overgangsbepalingen een moeilijk punt. Immers mag enerzijds de deur voor hen die onder de regeling zullen vallen, niet te wijd worden opengezet, want dan zou het niveau van de beroepsuitoefening naar beneden worden gedrukt. Maar anderzijds moet er tegen worden gewaakt dat de belangen van de beroepsgenoten meer dan strikt nodig is worden geschaad.

De commissie heeft nu een overgangsregeling ontworpen, die in het kort hierop neerkomt. Er zal worden gevormd een speciale commissie voor de toelating; haar leden, die op het gebied der accountancy deskundigen moeten zijn, zullen worden benoemd door de Minister van Economische Zaken. Zij, die in het in te stellen accountantsregister wensen te worden ingeschreven, dienen hun aanvrage bij deze commissie in. De commissie onderzoekt de ingediende aanvragen en beslist, hetzij tot weigering van de aanwijzing ter inschrijving, hetzij dat haar van bezwaren tegen inschrijving voorlopig niet is gebleken. In het laatste geval worden de namen, enz. van de aanvragers in de Staatscourant bekend gemaakt; een ieder kan binnen vier weken na die bekendmaking schriftelijk bezwaren tegen inschrijving indienen. Na afloop van die termijn van vier weken beslist de commissie hetzij tot aanwijzing ter inschrijving, hetzij tot weigering der aanwijzing. Indien de commissie voor de toelating heeft beslist tot weigering der aanwijzing ter inschrijving (hetzij onmiddellijk na het binnenkomen der aanvrage, hetzij nadat publicatie van de ingekomen aanvrage in de Staatscourant heeft plaatsgevonden) kan de betrokkene tegen die beslissing in beroep komen bij de commissie van beroep. Deze commissie, eveneens benoemd door de Minister van Economische Zaken, bestaat uit vijf leden en vijf plaatsvervangende leden, waarvan twee leden en hun plaatsvervangers op het gebied der accountancy deskundigen moeten zijn. De overige leden en hun plaatsvervangers moeten personen zijn, die het accountantsberoep niet uitoefenen [3]). Indien de commissie van beroep zich met de beslissing tot weigering niet kan verenigen, beslist zij, hetzij tot terug-

[2]) Ik moge hier verwijzen naar de artikelen „De opleiding tot accountant" door J. Kraayenhof en H. R. Reder, resp. in het M.A.B. van mei 1955 en november 1955, die een bestrijding geven van het artikel van Prof. Dr. J. L. Mey in het M.A.B. van april 1953, waarop laatstgenoemde gerepliceerd heeft in het M.A.B. van juli 1956.

[3]) Uit deze woorden van art. 86 blijkt niet duidelijk of deze „overige leden en hun plaatsvervangers" ook het accountantsberoep niet mogen *hebben* uitgeoefend. Het schijnt de bedoeling te wezen dat deze „overige leden en hun plaatsvervangers" buitenstaanders zullen zijn. De Memorie van Toelichting zegt dienaangaande: „Het lijkt de ondergetekenden van belang hierin mede — en zelfs in meerderheid — personen op te nemen, die het accountantsberoep niet uitoefenen, waaronder juristen" (pag. 35/36).

wijzing van de aanvrage naar de commissie voor de toelating (nl. indien deze commissie onmiddellijk tot weigering der aanwijzing had beslist), hetzij tot aanwijzing ter inschrijving (nl. indien de beslissing door de commissie voor de toelating tot weigering der aanwijzing was genomen na publicatie van de ingekomen aanvraag in de Staatscourant).

Spoedig nadat de overgangsregeling in werking is getreden, zal een groot deel van het te verwachten aanzienlijke aantal aanvragen door de commissie voor de toelating, resp. de commissie van beroep, zijn afgehandeld. Dan bepaalt de Minister van Economische Zaken het tijdstip na hetwelk met de inschrijving in het accountantsregister een aanvang kan worden gemaakt; binnen een week daarna worden zij, die ter inschrijving zijn aangewezen door de commissie voor de toelating in het register ingeschreven. Dan wijst de Minister een der ingeschrevenen aan teneinde de eerste ledenvergadering voor te bereiden; in deze ledenvergadering kan het eerste bestuur worden benoemd, kunnen de leden van de raad van beroep, voor zover uit de registeraccountants te kiezen, en kan de voorzitter en diens plaatsvervanger worden aangewezen.

Nadat bestuur en raad van beroep zijn benoemd worden de aanvragen tot inschrijving niet meer bij de commissie voor de toelating, doch bij het bestuur ingediend; beroep wordt niet meer ingesteld bij de commissie van beroep, doch bij de raad van beroep.

Welke zijn nu de criteria aan te leggen bij de beoordeling of een aanvrager voor aanwijzing ter inschrijving in aanmerking komt? Art. 80 leert dat voor aanwijzing ter inschrijving in aanmerking komen zij, die:

a. hetzij met goed gevolg het accountantsexamen aan een Rijksuniversiteit, aan de Universiteit van Amsterdam of aan een krachtens de Hoger-Onderwijswet aangewezen bijzondere universiteit of bijzondere hogeschool hebben afgelegd;

b. hetzij met goed gevolg een ander accountantsexamen, dat voldoende vakbekwaamheid waarborgt, hebben afgelegd vóór het tijdstip, waarop voor de eerste maal door de Orde het accountantsexamen wordt afgenomen;

c. hetzij in het tijdvak van vijftien jaren, onmiddellijk voorafgaande aan het in werking treden van titel VI van de Wet (d.i. de titel die de overgangsbepalingen bevat) gedurende ten minste tien jaren het beroep van accountant hebben uitgeoefend in een omvang en op een wijze, welke voldoende vakbekwaamheid waarborgen.

De eis gesteld onder *a* brengt geen moeilijkheden mede: objectief is bepaalbaar of een aanvrager aan deze eis voldoet.

Moeilijker ligt het met de eis onder *b* gesteld. Er zullen zeker accountantsdiploma's zijn waarvan de bezitters er zonder meer op mogen vertrouwen dat zij zullen worden aanvaard. Ik meen hier te mogen noemen het diploma van het Nederlands Instituut van Accountants en ik kan mij voorstellen dat er in de kringen van het N.I.v.A. een gevoel van teleurstelling heerst omdat het jarenlange werk dat men zich daar met grote opofferingen heeft getroost voor opleiding en examens naar het voorstel der Commissie-Van der Grinten niet zal worden gehonoreerd met wettelijke erkenning van het Instituutsdiploma. Maar naast het Instituutsdiploma zijn er andere accountantsdiploma's uitgereikt door later opgerichte verenigingen, op grond van examens waarvan niet vaststaat dat zij zijn afgenomen op gelijk niveau als die van het N.I.v.A. Het gaat hierbij immers niet alleen om de tekst van de examenprogramma's, maar ook om de toepassing daarvan en om de vak-

bekwaamheid van hen die deze examens, in het bijzonder die in de hoofdvakken, afnemen. Hier wacht hun, die straks met de weging van deze diploma's zullen worden belast, een moeizame arbeid.

Maar wellicht nog moeilijker zal het zijn te beoordelen of een aanvrager voldoet aan de eis genoemd onder *c*. Objectieve criteria zullen hier wel zeer bezwaarlijk zijn te stellen en allerlei persoonlijke omstandigheden zullen gewicht in de schaal kunnen leggen.

Daarom is de keuze van hen, die over de ingekomen aanvragen zullen hebben te oordelen, van het hoogste belang; zij zullen niet alleen hebben te voorkomen een verlaging van het niveau der beroepsuitoefening door de registeraccountants, maar zij zullen ook de belangen van hen, die tot de groep der registeraccountants willen gaan behoren, in het oog hebben te vatten.

— . — . —

Zij, die in het accountantsregister wensen te worden ingeschreven, dienen van stonde af aan te weten aan welke voorschriften terzake van hun beroepsuitoefening zij zullen zijn gebonden. Daarom worden „Regelen voor de beroepsuitoefening" voor de eerste maal gesteld door de Minister van Economische Zaken. Deze regelen blijven, behoudens eerdere intrekking door de Minister, van kracht, totdat zij bij verordening (vast te stellen door de ledenvergadering der Orde) zijn ingetrokken. De commissie heeft een ontwerp voor een ministeriële beschikking, houdende zodanige regelen, met een toelichting, aan haar rapport toegevoegd.

Deze regelen vertonen grote overeenkomst met het Reglement van Arbeid en de Ereregelen, die gelden bij het Nederlands Instituut van Accountants, resp. de Voorschriften inzake de beroepsuitoefening van de Vereniging van Academisch Gevormde Accountants. Ik veroorloof mij enkele opmerkingen met betrekking tot de ontworpen „Regelen".

Art. 21 van het ontwerp der „Regelen" verbiedt de registeraccountant, die niet in vrij beroep werkzaam is, verklaringen af te geven anders dan aan zijn werkgever; hij heeft er voor zorg te dragen dat zijn verklaringen niet openbaar worden gemaakt. Dit voorschrift, dat in overeenstemming is met de algemeen geldende beroepsopvattingen in N.I.v.A.- en V.A.G.A.-kringen, is bij deze organisaties nog niet als zodanig gecodificeerd. Maatregelen zijn in voorbereiding om zowel bij het N.I.v.A. als bij de V.A.G.A. de reglementering te doen aansluiten bij art. 21 der ontworpen „Regelen".

Artikel 23 verbiedt de registeraccountant dienstaanbiedingen te doen, te laten doen of te gedogen, tenzij hij daartoe persoonlijk is uitgenodigd. Dientengevolge zou het een registeraccountant, werkzaam in interne functie, of als chef van een administratie, of als medewerker, verboden zijn te solliciteren. Dit gaat m.i. te ver; ik zou het verbod tot het doen van dienstaanbiedingen willen beperkt zien tot registeraccountants werkzaam in vrij beroep voor eigen rekening of in maatschap.

— . — . —

In haar rapport maakt de Commissie-Van der Grinten melding van een voorstel van de door de Staatssecretaris van Onderwijs, Kunsten en Wetenschappen benoemde commissie inzake de titulatuur van niet-academisch gevormde technici. Deze zouden worden ingeschreven in een register, zij zouden gerechtigd zijn de aanduiding „ing" te voeren en zij zouden, ter onderscheiding van de academisch gevormde ingenieurs, „register-ingenieur" worden genoemd.

De „register-ingenieur" zou dus, wat opleiding en vakbekwaamheid be-

treft, lager staan dan de ingenieur sec. Bij de accountants zou dit juist andersom liggen: de registeraccountant heeft een opleiding en een vakbekwaamheid op hoger niveau dan de accountant zonder meer. Het behoeft geen betoog, dat dientengevolge verwarring bij het publiek zou ontstaan, waarmede noch de hogere technici, noch de registeraccountants, noch zij die van hun diensten gebruik maken, gediend zijn.

De naam „registeraccountant" heeft reeds een min of meer vertrouwde klank gekregen; zij kwam reeds voor in het rapport van de Commissie-Bijleveld en in het Wetsontwerp 1939. Het is daarom te wensen, dat men voor de niet-academisch gevormde technici een andere naam zal weten te vinden dan „register-ingenieur".

— . — . —

De vraag kan nu worden gesteld of de voorstellen van de Commissie-Van der Grinten, met welke voorstellen alle leden der commissie zich hebben kunnen verenigen, een aanvaardbare regeling van het accountantsberoep bieden. Ik ben van oordeel, dat dit inderdaad het geval is. Weliswaar had ik op enkele punten de regeling graag iets anders gezien en in het voorgaande heb ik daarvan op enige plaatsen blijk gegeven, maar dat neemt niet weg dat naar mijn mening de voorstellen van de Commissie-Van der Grinten tot regeling van het accountantsberoep, een oplossing bieden die enerzijds waarborgen geeft dat het niveau van beroepsuitoefening dat noodzakelijk is bij een integrale vervulling der accountantsfunctie wordt gehandhaafd, anderzijds de belangen van hen die niet onder de regeling zouden vallen zoveel mogelijk ontziet. Ik wil daarom de hoop uitspreken dat de voorstellen van de commissie spoedig tot een wetsvoorstel mogen leiden; hoe langer gewacht wordt, hoe moeilijker de regeling wordt.