

„UIT HET BUITENLAND”

HET ACCOUNTANTSBEROEP IN FRANKRIJK (I)

door Drs. Jac. Krikke

Het accountantsberoep in Frankrijk heeft zich eerst na de wereldoorlog 1914-1918 sterk ontwikkeld. Dit neemt niet weg dat reeds in 1881 een „Société de Comptabilité de France” werd opgericht die veel tot de opkomst en de groei van het beroep *) heeft bijgedragen. In 1912 is verder - om slechts één vereniging te noemen - de „Compagnie des Experts Comptables de Paris” gevormd. Vóór 1927 heeft de overheid zich nimmer bemoeid met de ordening van het beroep, ondanks aandrang van vele zijden daartoe. Het heeft trouwens tot 1942 geduurd voordat ingrijpende maatregelen tot stand kwamen. Bij decreet van 25 Mei 1927 werd ingesteld het brevet „expert-comptable”, dat alleen de qualificatie van het beroep aangaf, maar dit beroep zelf geheel vrij liet. Dit brevet kon alleen worden verkregen na het afleggen van een staatsexamen voor expert-comptable. Daarnaast traden op de „experts-comptables assermentés”, d.i. beëdigde experts-comptables, die als deskundigen aan de rechterlijke colleges verbonden waren.

In 1942 werd van staatswege het accountantswezen geregeld. Bij wet van 2 april 1942 werd de „*Ordre National des Experts Comptables et des Comptables Agréés*” ingesteld. Deze Ordre stelt zich ten doel de eer en de onafhankelijkheid van het beroep te beschermen en regelingen te treffen welke zij in het belang van het beroep acht. De particuliere verenigingen bleven naast de Ordre bestaan. De regeling van deze organisatie werd bij *Ordonnantie van 19 september 1945* vervangen, maar de Ordre zelf bleef gehandhaafd.

In het beroep onderscheidt men twee groepen: de „*experts-comptables*” en de „*comptables agréés*”. Het verschil tussen beider functies blijkt uit de definities die in de Ordonnantie van beide beroepen wordt gegeven.

De expert-comptable is de „technicien qui, en son propre nom et sous sa responsabilité, fait profession habituelle d'organiser, vérifier, apprécier et redresser les comptabilités et les comptes de toute nature.”

L'expert comptable peut aussi analyser par les procédés de la technique comptable, la situation et le fonctionnement des entreprises sous leurs différents aspects économiques, juridiques et financiers”.

De comptable agréé is de „technicien qui, en son propre nom et sous sa responsabilité, fait profession habituelle de tenir, centraliser, ouvrir, arrêter, surveiller les comptabilités et les comptes de toute nature”.

Beide genoemde kwalificaties zijn wettelijk beschermd. De Ordre houdt van beide groepen een register bij. Inschrijving in het register geschiedt op de volgende voorwaarden: 1. Frans staatsburger- of onderdaanschap; 2. Genot van burgerlijke rechten; 3. Geen strafrechtelijke veroordeling; 4. Leeftijd van tenminste 25 jaar voor expert-comptable, resp. 22 jaar voor comptable agréé; 5. Bewijs van goed zedelijk gedrag; 6. (Voor de expert-comptable) Het bezit van een staatsdiploma voor expert-comptable; 7. (Voor de comptable agréé) Het bezit van het „brevet professionnel de comptable” dat bij decreet van 1 maart 1931 is ingesteld of het afleggen van het voorbereidend examen voor de stage van expert-comptable met daarnaast praktijkervaring van drie jaren.

*) De naam Reymondin moet in dit verband worden genoemd.

Naar de bedoeling van de wetgever kan de kwalificatie „expert comptable” alleen toegepast worden op onafhankelijke beroepsgenoten, zodat de expert comptable zijn plaats heeft in de rij van beoefenaren van een vrij beroep. Hun functie is daarom onverenigbaar met iedere dienstverhouding, zelfs bij een ander lid van de Ordre. De persoonlijke verantwoordelijkheid voor al zijn beroepshandelingen is een belangrijk punt in de Ordonnantie.

Wat betreft de beroepsuitoefening is het zo dat het monopolie van de uitoefening van het beroep van expert comptable blijkens artikel 20 van de Ordonnantie slechts betrekking heeft op een deel van de werkzaamheden van de expert comptable. De verificatie, beoordeling en verbetering van administraties en verslagleggingen van iedere aard is exclusief aan hen voorbehouden. Vele andere activiteiten als het verzorgen van de boekhouding en de inrichting van de administratieve organisatie, het adviseren aan bedrijven op economisch, juridisch en financieel gebied, fiscale werkzaamheden kunnen zowel door experts comptables als door comptables agréés verricht worden. Er is wel eens gezegd dat „het verschil tussen de expert comptable en de comptable agréé niet zo zeer ligt in hun werkzaamheden als wel in hun deskundigheid” (L. Perridon in M.A.B. 1954).

Verder zijn eisen gesteld met betrekking tot de onverenigbaarheid van de beroepen van expert-comptable en comptable agréé met verschillende andere beroepen en activiteiten; b.v. is het verboden op te treden als agent of tussenpersoon en werkzaamheid in bedrijven waarbij men zelf, zijn echtgenote of ondergeschikte financieel geïnteresseerd is. Toegestaan is wel het geven van juridische, belasting- en boekhoudkundige adviezen en het uitoefenen van de functie van arbiter, liquidateur of curator.

Ten aanzien van de beroepsuitoefening is het voorts geoorloofd in een „société à nom collectif” ($\pm$ maatschapsvorm) samen te werken indien de leden allen lid van de Ordre zijn. Het is eveneens toegestaan in N.V.-vorm of in de vorm van een vennootschap met beperkte aansprakelijkheid samen te werken, maar de Ordonnantie verbindt daaraan strenge voorwaarden. Samenwerking tussen comptables agréés en experts comptables is evenzeer geoorloofd. De leden blijven bij samenwerking persoonlijk aansprakelijk *). Een expert-comptable mag niet meer dan 5 assistenten aanstellen, een comptable agréé mag ten hoogste 10 boekhouders in dienst hebben.

De Ordre wordt bestuurd door een „Conseil Supérieur” die is samengesteld uit 30 leden waarvan 20 experts-comptables en 10 comptables agréés.

De opleiding.

De examens welke vereist zijn voor het diploma van expert-comptable, zijn de volgende:

Het Voorbereidend examen dat een algemeen karakter heeft; het eerste deel bestaat voor circa 35 % uit recht en omvat verder economie, boekhouden en wiskunde; het tweede deel heeft een ongeveer gelijke inhoud en bouwt voort op het eerste deel.

Het Slotexamen. Voor het schriftelijk gedeelte moet een werkstuk gemaakt worden, het mondeling gedeelte betreft administratieve organisatie, controle, statis-

*) Zie over de samenwerkingsvormen in Frankrijk het artikel van A. L. de Bruyne „Samenwerking in het accountantsberoep” in het „Tijdschrift voor Vennootschappen, Verenigingen en Stichtingen” van juli 1960.

tiek, kennis van de reglementering van het beroep etc. Voor het examen moet eveneens een „mémoire” (een soort scriptie) worden gemaakt.

Tot het slotexamen wordt men slechts toegelaten na vervulling van een driejarige stage bij een expert comptable (het eerste jaar mag men bij een comptable agréé werkzaam zijn).

Uit het bovenstaande blijkt dat de Franse experts comptables in mindere mate bedrijfseconomisch geschoold zijn dan de Nederlandse accountants. In zijn eerder genoemde artikel „Accountant of expert-comptable” zegt L. Perridon, dat dit inderdaad het geval is; hij verklaart dit door de anders genuanceerde behoeften van het Franse bedrijfsleven t.a.v. de accountants: hun taak beperkt zich in vele gevallen hoofdzakelijk tot de juridische en fiscale aspecten van het bedrijfsgebeuren, hoewel de laatste jaren de bedrijfseconomie een grotere invloed heeft gekregen, ook voor de accountants.

Verdere ontwikkeling.

Meende men, dat het beroep met bovenstaande Ordonnantie bevredigend was geregeld, dit bleek niet het geval te zijn. De regeling was een belangrijke vooruitgang gezien de verwarde situatie daarvóór toen gekwalificeerde en niet-gekwalificeerde accountants naast elkaar optraden, maar zij had een grote deining in de beide groepen leden van de Ordre ten gevolge. De Ordonnantie bracht twee groepen deskundigen op een bepaalde wijze in één organisatie bijeen en dit had een voortgaande activiteit van bestaande verenigingen resp. de oprichting van nieuwe ten gevolge.

De beroepsverenigingen.

Wat was nu de ratio van deze activiteiten?

De vrijheid voor de leden van de Ordre om zich tot particuliere verenigingen aaneen te sluiten, is uitdrukkelijk in de Ordonnantie neergelegd. De activiteiten van deze - meestal in regionale secties verdeelde - verenigingen lag in de jaren na 1945 op het terrein waar de Ordre toen nog slechts weinig kon doen of op gebieden waar het haar verboden was op te treden. De activiteit van de Ordre was in het begin - hoe belangrijk ook - enigermate formeel en deed naar het oordeel van velen te weinig aan de belangen van de beroepsgenoten, de verdediging van de rechten van verschillende groepen, de verdediging van de waarde van het diploma van expert comptable en de bestudering van vakproblemen. De accenten liepen bij de verschillende verenigingen van experts comptables wel uiteen. De *Compagnie Nationale des Experts Comptables* bestaat in zijn huidige vorm sedert 1945. Het karakter van deze vereniging toont overeenstemming met dat van Engelse accountantsverenigingen (n.b. De Compagnie heeft regelmatig contact met het Institute of Cost and Works Accountants). De Compagnie trok vele experts comptables tot zich die krachtens het decreet van 1927 expert comptable werden en ook wel van hen die in de periode na 1927 d.m.v. het staatsexamen deze titel mochten voeren. De eerste categorie neemt uiteraard geleidelijk af, de laatste neemt langzaam maar geleidelijk toe. De Compagnie telt thans ongeveer 1130 leden. Velen van de staatsgediplomeerden gingen echter ook naar andere verenigingen als de Société en de Chambre (zie verder).

De Compagnie, die een voortzetting is van bestaande groepen van experts

comptables heeft veel voor het beroep gedaan en doet dat nog. Zij heeft b.v. vele rapporten gepubliceerd; in 1958 nog deed zij een uitgebreid rapport over de opleiding van de expert comptable en de hervorming die zij nodig achtte, het licht zien.

De doelstelling van de Compagnie Nationale is

- het verstevigen van het contact tussen de leden;
- het bijdragen tot de ontwikkeling van het beroep van expert comptable door middel van het bestuderen van comptable, juridische, economische en financiële problemen;
- het ontwikkelen en formuleren van opvattingen die onder haar leden leven en het realiseren van deze opvattingen op een wijze en in een mate die verenigbaar zijn met de grondslag en de eenheid van het beroep;
- het beheren van een fonds dat de ondersteuning van de betrekkingen van overleden leden verzorgt.

Op de voorgrond tredende leden van de Compagnie waren resp. zijn b.v. de heren Alexandre (die zich later uit deze vereniging heeft teruggetrokken. Hij is thans voorzitter van de Société), Veyrenc en Richard.

Men moet verder noemen de *Société des Experts Comptables Français*.

De doelstelling van deze vereniging is

het totstandbrengen, in een geest van vriendschappelijke gedachtenwisseling, van publicaties met betrekking tot de techniek, de organisatie en de controle van overheids- en particuliere administraties; het bevorderen - in dezelfde geest - van onderzoekingen, die tot onderwerp hebben het verbeteren van de productiviteit, de vaststelling van prijzen, de bepaling, verdeling en gebruik van het nationaal inkomen en, meer in het algemeen, al die initiatieven te nemen, die het wetenschappelijk niveau en de perfectionnering van de comptabele werkzaamheden bevorderen.

Hebben de Compagnie en de Chambre boven alles ten doel de bescherming en de bevordering van de materiële en beroepsbelangen van hun leden, de Société, opgericht in 1951, is een vereniging met een sterker cultureel karakter dan de beide andere. De redenen dat de Société is ingesteld, liggen in de interne verhoudingen op accountantsgebied in Frankrijk en op internationaal plan. T.a.v. de eerste reden: verscheidene accountants meenden dat er een vereniging moest komen die meer dan de bestaande verenigingen, systematisch en wetenschappelijk vakproblemen bestudeert. Wat het laatste betreft: de Union Européenne des Experts Comptables économiques et financiers (U.E.C.) stond in 1951 op het punt opgericht te worden en de Franse regering had uitgesproken dat de Ordre National niet aan een internationale organisatie zou kunnen deelnemen. Een aantal experts comptables heeft toen de Société opgericht. Het is te begrijpen dat de Société van het begin af in sterke mate deelneemt aan de activiteit van de U.E.C. Ook de Chambre doet dit.

Op de voorgrond tredende leden van de Société waren resp. zijn b.v. de heren Caujolle (o.m. stond het Congrès International de Comptabilité in 1948 in

Parijs gehouden, onder zijn leiding en is hij de stichter van de U.E.C.), Bolo, Defosse, Wismer en Moine (laatstgenoemde speelt ook een rol in de Chambre). Voorzitter is de heer Alexandre, die evenals de heren Caujolle en Defosse, voorzitter van de Ordre National is geweest.

Met een ten dele ander doel dan het verhogen van het beroepsniveau is in 1947 opgericht de *Chambre Syndicale Nationale des Experts Comptables diplômés par l'Etat* (later is het woord „syndicale” uit de naam weggelaten). Deze vereniging heeft vier doelstellingen; de eerste beide betreffen de verdediging van de belangen der experts comptables.

Haar doelstellingen zijn herhaaldelijk als volgt omschreven:

1. verdedigen van de rechten en prerogatieven verbonden aan het staatsdiploma van expert-comptable;
2. oppositie tegen iedere vorm van nieuwe overgangsbepalingen (n.b. een voorstel daartoe was n.l. in 1947 bij de volksvertegenwoordiging ingediend);
3. het organiseren van bijeenkomsten waarin het standpunt van de „Chambre” en alles wat daarmee samenhangt, wordt behandeld;
4. zo sterk mogelijk bevorderen van de ontwikkeling van het beroep en behartigen van de belangen der leden.

Enkele op de voorgrond tredende leden van de Chambre zijn de heren Paquet en Hautdidier. De vereniging telt ruim 700 leden.

Deze vereniging is ontstaan in de sfeer van de scherpe tegenstellingen na 1945 tussen de experts comptables en de comptables agréés. Onder de leuze „l'Union fait la force” heeft zij zich tot de staatsgediplomeerden gewend ter verdediging van de waarde van hun diploma en van hun rechten. De Chambre die de enige vereniging is, welke uitsluitend uit bezitters van het staatsdiploma bestaat, heeft zich in latere jaren tevens meer gewijd aan de behandeling van zeer uiteenlopende administratieve, fiscale en economische vraagstukken.

De Chambre is één der verenigingen, die zich bij herhaling heeft geuit over de beroepsregeling van 1945. Zij vroeg zich af of deze voldoende was en beantwoordde deze vraag ontkennend. De verhoudingen in de Ordre acht zij scheef, de toelating van experts comptables en comptables agréés moet anders geregeld worden. Het is toch niet juist - zo stelde zij strijdvaardig - dat een comptable agréé van 22 jaar (de wettelijke leeftijd) - alleen in het bezit van een „brevet professionnel de comptabilité” - voorrechten deelachtig wordt, die bijna gelijk zijn aan die van een expert comptable, die zich er vele jaren via zware studie en moeilijke examens voor heeft moeten inspannen. Welke stimulans ligt er nog voor jonge mensen die aan het begin van een dergelijke opleidingsperiode staan, om deze te voltooien als zij als comptable agréé - aldus „l'Expert Comptable diplômé” van april 1948 - zoals de praktijk leert, uit hun administratieve arbeid belangrijk meer inkomsten verkrijgen dan de experts comptables wanneer zij zich zouden beperken tot de controle en wat daarmee samenhangt.

De experts comptables hebben een te klein arbeidsterrein waardoor hun inkomsten te laag zijn. De Overheid - aldus de Chambre - beseft dit te weinig. Als bewijs hiervan hoeft alleen maar gewezen te worden op de aarzeling in regeringskringen om de ondernemingen te verplichten hun jaarrekening door een expert

comptable te doen controleren. De Overheid „kan ons alleen maar vinden als er fraudes of financiële moeilijkheden met onze cliënten zijn”.

Niet alleen de Chambre maar ook andere verenigingen hebben zich verzet tegen de beroepsregeling van 1945; de Compagnie Nationale b.v. wilde het stopzetten van de aanneming van comptables agréés en het doen bestaan van de Ordre uitsluitend uit beroepsgenoten die niet in dienstverband werken en die als onafhankelijk accountant de praktijk uitoefenen.

Ligt in deze bezwaren en de regeling van de beroepsuitoefening zoals eerder gememoreerd, wellicht de reden van het niet zo snel toenemen van het aantal experts comptables? En zou men hier misschien een parallel kunnen zien met België waar de laatste tijd het aantal bedrijfsrevisoren niet toeneemt in de mate als gedacht was (in feite b.v. hebben in 1958 van de 332 leden meer dan 60 bedankt) o.m. omdat het werkterrein van de bedrijfsrevisoren door de wetgever veel beperkter gehouden is dan de taken welke de expert comptable krachtens de statuten van het Collège National des Experts Comptables de Belgique kan verrichten.

De comptables agréés waren naar de andere zijde ontevreden. Met bitterheid hebben zij gezien dat krachtens de overgangsbepaling in 1945 niet-gediplomeerden (uiteraard indien zij voldeden aan verschillende eisen) als expert comptable konden worden ingeschreven, terwijl voor hen de weg naar het bereiken van deze kwalificatie via een examen liep. Zij hebben dus aangedrongen op nieuwe overgangsbepalingen. Zij eisten zelfs op ruime schaal de mogelijkheid van inschrijving in het register van de experts comptables voor zich op. Verschillende onderling variërende wetsontwerpen van die strekking werden via parlementsleden aan de Franse volksvertegenwoordiging voorgelegd. In dit verband moet b.v. worden genoemd het ontwerp-Rolland van 1958, dat nogal veel stof heeft doen opwaaien. Het ontwerp-Rolland (gedestilleerd uit verschillende andere concepten, o.m. een van de Ordre National) wil het verschillende categoriën mogelijk maken expert comptable te worden; het bepaalt dat „professionnels comptables” (comptables agréés en anderen) van 45 jaar en ouder die 10 jaar praktijk hebben, expert comptable kunnen worden door voor een nationale jury een „cas pratique” te behandelen en een „mémoire” te verdedigen.

De meningen over het ontwerp liepen uiteen. Met name ook de Chambre Nationale heeft zich er tegen verzet. Haar bezwaren - waarbij Caujolle geciteerd wordt die bij een eerder, overeenkomstig ontwerp, gezegd heeft dat dan „de sluizen geopend zouden worden” - lopen uit in de critiek dat de comptable agréé de bekwaamheid van de expert comptable mist en derhalve de kwalificatie „expert comptable” niet voor zich mag opeisen; het niveau van het beroep zou anders op gevaarlijke en onverantwoorde wijze dalen.

Mede door de bezwaren uit de kringen van de experts comptables is een verdere behandeling van het ontwerp-Rolland achterwege gebleven. Toch blijft de zaak van de hervorming van de Ordre de gemoederen sterk bezighouden, niet alleen van de beroepsverenigingen maar ook van de Ordre zelf. De laatste tijd verschijnen herhaaldelijk mededelingen over voorstellen van de zijde van de experts comptables, voorstellen welke de strekking hebben de Ordre te splitsen in een Ordre voor de experts comptables en een voor de comptables agréés. In begin 1960 is er overleg tussen de verschillende beroepsverenigingen geweest dat tot resultaat heeft gehad dat de gedachte van een splitsing van de Ordre door de drie verenigingen

is aanvaard. Besloten is er naar te streven een ontwerp-wet in die richting voor te bereiden.

(N.B. Er kan op gewezen worden dat het oorspronkelijk (1942-1945) de bedoeling was een *Ordre* alleen bestaande uit experts comptables in het leven te roepen).

Er is ook een andere ontwikkeling in de samenwerking tussen de verenigingen van experts comptables. In sterke mate uitgaande van de *Compagnie Nationale* is er eerst met de *Chambre Nationale* en later met de *Société* contact geweest om tot een samengaan van deze drie organisaties te komen. Hoewel vele leden voor een fusie pleiten, blijken er nog verschillende moeilijkheden te zijn. Niettemin gaat het streven voort:

- a. In 1959 hebben de *Chambre* en de *Société* besloten hun periodieken te combineren, met behoud overigens van hun zelfstandigheid overeenkomstig hun „vocation différente”;
- b. Begin 1960 is besloten de drie verenigingen in een federatie te doen samenwerken.

Deze federatie waarbij ook de „*Société des Fiduciaires d'Expertise Comptable*” zal zijn aangesloten, staat thans (zomer 1960) op het punt verwezenlijkt te worden).

Ter afsluiting van deze beschouwing nog een enkel feitelijk gegeven. Per ultimo 1958 werd - aldus gegevens van de *Compagnie Nationale* - het beroep in Frankrijk uitgeoefend door 2122 experts comptables. Bovendien waren in het register van de *Ordre* 131 vennootschappen op het gebied van de controle en de administratie ingeschreven.

Het aantal comptables agréés bedroeg volgens andere gegevens meer dan het viervoudige van dat der experts comptables.

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. Een illustratie hiervan vindt men in het feit dat alleen reeds in Engeland het *Institute of Chartered Accountants in England and Wales* meer dan 32.000 leden telt.

Met voorbijgaan van andere meningsuitingen uit het beroep en van vele feitelijke bijzonderheden - o.m. inzake de activiteiten van de *Ordre National des Experts Comptables et des Comptables Agréés*, welke in de latere jaren regelmatig belangrijke vakproblemen aan de orde stelt - moge thans gewezen worden op een rapport dat in april 1960 is gepubliceerd door de *Ordre*. Over dit rapport dat handelt over de *controle van jaarrekeningen*, zal in het volgende artikel het een en ander worden gezegd.