DE RECHTSVORM VAN HET ACCOUNTANTSKANTOOR¹)

door J. A. Burggraaff

1 In 1947 werd in de Ereregelen van het N.I.v.A. een bepaling opgenomen, inhoudende dat de accountantspraktijk slechts mag worden uitgeoefend in een van de volgende vormen:

- voor eigen rekening als zelfstandig gevestigd accountant;
- voor gemene rekening, in maatschap met een ander lid;
- in dienstbetrekking tot een ander lid.

Deze bepaling had tot strekking dat voortaan verboden zou zijn het beroep uit te oefenen in de vorm van een N.V., dan wel in maatschap met of in dienstbetrekking van niet-leden, hetzij natuurlijke, hetzij rechtspersonen. In overeenstemming met deze bepaling komt sindsdien alleen de burgerlijke maatschap als rechtsvorm voor het accountantskantoor voor.

Het onderhavige voorschrift is in de Regelen Beroepsuitoefening Register-accountants nagenoeg letterlijk overgenomen (art. 22).

2 Onder invloed van factoren die buiten het kader van dit opstel vallen, is de schaal der accountantskantoren sinds 1947 sterk gegroeid. Terwijl de ledenlijst-1947 slechts 2 kantoren vermeldt met 10 of meer partners, aan welke kantoren in totaal 30 accountants (leden N.I.v.A.) waren verbonden, maakt de ledenlijst-1970 van het N.I.v.R.A. melding van 13 kantoren met meer dan 10 partners, welke kantoren tezamen 915 registeraccountants omvatten, ofwel 63% der in de openbare beroepsuitoefening werkzame register-accountants.

Is, mede gezien deze schaalvergroting, de burgerlijke maatschap nog steeds als rechtsvorm te prefereren? Of zouden onder de huidige omstandigheden andere rechtsvormen de voorkeur moeten verdienen? Het zijn deze vragen waarop dit opstel wil ingaan.

3 De burgerlijke maatschap wordt in onze wetgeving vrij summier geregeld, en wel in artt. 1655-1689 B.W. Ofschoon ik de rechtsgeleerdheid niet tot mijn terrein mag rekenen, zal ik in dit opstel niet geheel aan de juridische aspecten kunnen voorbijgaan. Als bron is daarbij gehanteerd: Vennootschappen, Verenigingen en Stichtingen, uitgave AE. E. Kluwer.

Art. 1655 B.W. geeft een definitie van maatschap, n.l.: „een overeenkomst, waarbij twee of meer personen zich verbinden om iets in gemeenschap te brengen met het oogmerk om het daaruit ontstaande voordeel met elkander te delen”. In de litteratuur wordt een omschrijving gehanteerd, die duidelijker weergeeft wat de essentie van een maatschap is, n.l.: „maatschap is een overeenkomst gericht op de doorgaans duurzame samenwerking tussen twee of meer personen, teneinde een gemeenschappelijk vermogensrechtelijk

¹) In dit opstel wordt verstaan onder accountantskantoor: een collectiviteit van samenwerkende accountants, ongeacht de rechtsvorm welke aan die samenwerking is gegeven; onder partner: een accountant die deel uitmaakt van een dergelijke samenwerking; maatschap: rechtsvorm der burgerlijke maatschap; vennoot: lid ener burgerlijke maatschap.

voordeel te behalen, ter bereiking van welk doel de partijen zich jegens elkaar verbinden om geld, goederen, arbeid, goodwill en/of rechten in gemeenschap te brengen". Elementen in deze omschrijving zijn: overeenkomst - samenwerking - gemeenschappelijk voordeel - inbreng.

Indien de maatschap:

a. wordt uitgeoefend onder een gemeenschappelijke naam;

b. ten doel heeft de uitoefening van een bedrijf;

is zij een vennootschap onder firma. Is aan een van deze, of beide, voorwaarden niet voldaan, dan is er een maatschap, die ter onderscheiding van de v.o.f. gewoonlijk als „burgerlijke maatschap" wordt aangeduid.

Een accountantskantoor voldoet niet aan de tweede voorwaarde, zodat de regels der burgerlijke maatschap op hem van toepassing zijn, en niet die van de vennootschap onder firma.

De hiervóór gegeven omschrijving noemt „samenwerking" als een der karaktertrekken van de maatschap. Zelfs bestaat onder de rechtsgeleerde schrijvers een tendens om ten aanzien van een maatschap als eis te stellen, dat althans *enige* arbeid door *elk* der vennoten in de maatschap wordt gebracht. Wat dit betreft, lijkt de maatschapsvorm uitstekend te passen bij de aard van een accountantskantoor: een collectiviteit van *samenwerkende* accountants.

De omschrijving maakt geen gewag van een zelfstandig optreden van de maatschap naar buiten, los van de persoon der vennoten. Terwijl de gemeenschappelijke naam (en waar dient die anders toe dan voor het optreden naar buiten?) voor de maatschap van koophandel voorwaarde is om zich als vennootschap onder firma te kwalificeren, wordt dit vereiste aan de burgerlijke maatschap niet gesteld. Bij lezing der wettelijke bepalingen is het zelfs opvallend, dat de wetgever eigenlijk geheel voorbijgaat aan de mogelijkheid, dat de maatschap zich als zelfstandigheid aan de buitenwereld zou presenteren. Wel bevat de Wet enkele bepalingen omtrent maatschapsschulden en -vorderingen, wel spreekt zij met zoveel woorden van een maatschap ter uitoefening van een beroep (art. 1660 B.W.). Maar de Wet houdt zich in hoofdzaak bezig met de betrekkingen tussen de vennoten onderling, en staat niet of nauwelijks stil bij de betrekkingen tussen de maatschap enerzijds, het maatschappelijk verkeer anderzijds.

De burgerlijke maatschap heeft, aldus de Minister in 1934 bij de indiening van het Ontwerp van Wet waarbij het onderscheid tussen daden van koophandel en andere handelingen werd opgeheven (S 347), geen externe werking.

4 Het voorgaande doet reeds twijfel rijzen aan de doelmatigheid van de maatschap als rechtsvorm voor het accountantskantoor. Het is immers duidelijk, dat de accountantskantoren wel degelijk als een zelfstandigheid, met eigen identiteit willen optreden, en een externe werking aan hun bestaan als kantoor beogen te verbinden. Het feit dat de kantoren zich aan het verkeer presenteren onder een eigen naam, van welke naam zij zich bij hun professioneel handelen bedienen, vormt daarvoor reeds een aanwijzing. Die aanwijzing wordt nog versterkt door de omstandigheid, dat verschillende kantoren bij het afgeven van verklaringen uitsluitend de kantoor naam gebruiken, en de

naam van de verantwoordelijke partner(s) niet vermelden. Daarnaast valt te wijzen op de beroepsregelen, die aan de kantoren verplichtingen opleggen ter verzekering van de deugdelijkheid der beroepsuitoefening door de individuele partners (de z.g. collectieve verantwoordelijkheid), en op de regelen, die de kantoren ieder voor zich, los van de beroepsreglementering, stellen ter bevordering van de homogeniteit in opvattingen, gedragingen en uitingen. Regelen, die zinloos zouden zijn indien de kantoren niet als zelfstandige eenheden, los van de persoon der partners, in het verkeer zouden treden.

De ontwikkelingsgang van het accountantsberoep vertoont op dit punt een duidelijk verschil met die, welke andere vrije beroepen vertonen. In andere beroepen (artsen, advocaten, architecten, notarissen) ziet men eveneens collectiviteitsvorming, doch deze collectiviteiten zijn van veel geringer omvang dan bij accountants wordt aangetroffen, terwijl niet of nauwelijks de wens bestaat om het kantoor als zelfstandigheid naar buiten te doen optreden. Het enige wat de buitenwereld er van merkt, is dat het briefhoofd niet de naam van één doch van meerdere beroepsbeoefenaren bevat, en dat de deelnemers hun praktijk op hetzelfde adres uitoefenen. Uit die aanwijzingen kan men dan afleiden dat er „blijkbaar” een maatschap of iets dergelijks bestaat.

Men moet concluderen, dat de wetgever de rechtsvorm der burgerlijke maatschap niet gecreëerd heeft om te dienen als juridisch omhulsel voor accountantskantoren zoals zij zich heden ten dage en qua grootte en qua activiteit manifesteren. Het is dan ook geen wonder, dat aan de maatschapsvorm voor het accountantskantoor bezwaren verbonden zijn. Daar wil ik thans nader op ingaan.

5 Als eerste en meest ernstige bezwaar moet worden genoemd: het ontbreken van *rechtspersoonlijkheid*. Het accountantskantoor treedt in het verkeer niet alleen op in professionele zin, maar ook in vermogensrechtelijke zin: het bezit eigendommen, sluit arbeidsovereenkomsten af, is debiteur krachtens allerlei wettelijke bepalingen (b.v. wegens omzetbelasting of sociale verzekeringen), en stelt zich partij bij allerlei contractuele verbintenissen. Het kantoor heeft diensgevolge vermogensrechtelijke aanspraken en verplichtingen, doch - omdat de maatschap rechtspersoonlijkheid mist - komen die aanspraken toe aan resp. rusten die verplichtingen op de individuele partners en niet het kantoor. In het leven van alle dag schijnt deze situatie op weinig problemen te stuiten. Dit is echter geen aanwijzing dat de maatschapsvorm geen bezwaren zou opleveren, doch alleen een aanwijzing dat noch het accountantskantoor, noch de andere contractpartij zich realiseren in welke complicaties zij zouden belanden indien de uitvoering der overeenkomst in rechte zou moeten worden gevorderd. Complicaties die niet alleen voortvloeien uit de omstandigheid dat aan de zijde van het accountantskantoor niet één rechtspersoon, doch een aantal natuurlijke personen contractpartij zijn, doch mede uit de omstandigheid, dat het gezelschap vennoten door toegen uittrekking soms jaarlijks van samenstelling wisselt. Wie een procedure tegen een accountantskantoor wil aanspannen, moet dus beginnen met uit te zoeken, welke natuurlijke personen voor de op naam van het kantoor aangegane verplichting aansprakelijk zijn te stellen. Geen eenvoudige opgave, en

dit te minder nu de burgerlijke maatschap (in tegenstelling tot de vennootschap onder firma) niet bij het Handelsregister wordt ingeschreven.

Het wil mij voorkomen, dat de bemoeilijking van de rechtsgang die van een en ander het gevolg is, het accountantsberoep niet siert. Het aanzien van het beroep eist dat ieder die een zaak met een accountantskantoor meent te hebben, zijn wederpartij op eenvoudige wijze kan identificeren en aanspreken. Anderzijds is het zo, dat indien de maatschap van haar kant in rechte wil optreden, de medewerking van alle vennoten daarbij nodig is. Hetzelfde doet zich voor bij mutaties in openbare registers: een onroerend goed van de maatschap wordt bij het kadaster geregistreerd als mede-eigendom van alle vennoten, en bij iedere in- of overschrijving is hun aller medewerking noodzakelijk. Als de maatschapsovereenkomst daarin niet uitdrukkelijk voorziet, geldt dit zelfs voor alle beschikkingsdaden. Het verzamelen van de vereiste handtekeningen is, in het bijzonder bij landelijk of zelfs internationaal gespreide kantoren, een tijdrovende aangelegenheid, hetgeen aan de slagvaardigheid afbreuk doet.

Het ontbreken van rechtspersoonlijkheid, zo moet geconcludeerd, vormt voor het accountantskantoor een belemmering om zijn vermogensrechtelijke aangelegenheden op doelmatige wijze te behandelen; en zulks geldt evenzeer voor degenen die als tegenpartij met het accountantskantoor te maken krijgen. Enkele andere bezwaren, die voortvloeien uit het ontbreken van rechtspersoonlijkheid, komen hierna ter sprake.

6 Een tweede bezwaar van de maatschapsvorm is, dat zij weinig mogelijkheden biedt voor het scheppen van een doelmatige *organisatiestructuur*. De maatschapsvorm heeft als grondslag dat de vennoten op basis van gelijkheid staan, en dat er geen ondergeschiktheid is van de een aan de ander. Zo er ondergeschiktheid is, is er geen maatschap doch een arbeidsovereenkomst. Weliswaar laat de Wet de mogelijkheid open om het beheer der maatschap aan één of meerdere vennoten op te dragen; om overeen te komen dat de wil van de meerderheid de minderheid zal binden; dat ook tot beschikkingshandelingen kan worden besloten met meerderheid van stemmen. In de maatschapsakte van grotere accountantskantoren zal men dergelijke delegatiebepalingen dan ook veelal aantreffen. Maar deze bepalingen raken alleen de huishoudelijke zaken. In de professionele zaken is geen der partners aan het gezag van een der anderen onderworpen. Regelingen in die sfeer kunnen alleen tot stand komen bij wijze van onderlinge, met algemene instemming getroffen, afspraak.

Te dezer plaatse kan ik niet ingaan op het voor en tegen van een gezagsstructuur in de professionele aangelegenheden van een accountantskantoor. Het is een onderwerp dat afzonderlijk een uitvoerige behandeling verdient. Laat ik volstaan met als stelling te ponen: in een groot accountantskantoor kan slechts een doeltreffend beleid worden gevoerd wanneer er een bestuursorgaan is met zekere statutaire bevoegdheden, ook in de professionele aangelegenheden. Een orgaan dat slechts bevoegd is om bij wijze van delegatie bepaalde zaken voor te bereiden, en vervolgens de instemming van alle partners moet zien te verwerven, is daartoe onvoldoende effectief. De behoefte

aan een bestuursorgaan met statutaire bevoegdheden wordt nog vergroot, indien binnen het accountantskantoor zich een verbijzondering naar delen van het vakgebied voltrekt: een gezag dat regelend optreedt in de betrekkingen tussen de diverse specialismen, is dan onontbeerlijk.

7 Als derde bezwaar van de maatschapsvorm moeten worden genoemd de problemen op het gebied der *inkomensverdeling*. De Wet stelt in art. 1670 B.W. dat bij gebreke van andersluidende bepalingen, het inkomen wordt verdeeld naar rato van ieders inbreng. Voorts bestempelt art. 1671 B.W. als nietig het beding, waarbij de regeling der winstverdeling aan één der vennoten of een derde wordt overgelaten. Nu zijn er accountantskantoren die het inkomen niet gelijkelijk tussen de partners verdelen, doch daarin een zekere differentiatie noodzakelijk achten. En is men eenmaal op de weg der differentiatie, dan is onvermijdelijk dat de overeengekomen verdeling periodiek moet worden aangepast aan gewijzigde omstandigheden, ergo: herzien. Die herziening zal in een maatschap rechteus alleen tot stand kunnen komen door wijziging van de maatschapsovereenkomst, derhalve met medewerking van alle vennoten.

In een groot accountantskantoor is deze regeling volstrekt onhanteerbaar: men kan niet verlangen dat alle partners een gefundeerd oordeel hebben over de kwaliteiten van ieder hunner collega's, hetgeen toch nodig zou zijn voor elkeen die zijn handtekening moet zetten; en men kan niet riskeren dat één enkele partner door zijn handtekening te weigeren het inkomensbeleid van het kantoor zou torpederen. Deze zaken zijn slechts bij delegatie te regelen; doch de Wet laat die delegatie bij een maatschap niet toe.

8 Een vierde bezwaar van de maatschapsvorm is het ontbreken van de mogelijkheid tot het treffen van adequate *ouderdomsvoorzieningen* voor de partners. In onze samenleving wordt tegenwoordig algemeen erkend, dat de mens uit zijn arbeid niet alleen loon tijdens zijn actieve periode dient te genieten, doch tevens pensioen in zijn ouderdom. De fiscale wetgeving hier te lande vergemakkelijkt het treffen van pensioenregelingen door toegekende aanspraken onbelast te laten, doch verbindt pensioenregelingen aan de werknemerstatus. Daar een vennoot in een maatschap die status niet bezit, gelden die fiscale faciliteiten voor hem niet, met als gevolg dat aan een vennoot verleende pensioenaanspraken als inkomen worden belast. De maatschapsvorm is voor het accountantskantoor daardoor een onoverkomelijke belemmering om aan de partners pensioenen toe te zeggen. Teneinde desondanks in de behoeften aan oudendagsverzorging te voorzien, moeten oplossingen worden gezocht in de vorm van een doorlopend winstaandeel voor ex-partners, of van een uitkering-ineens „wegens afgestane goodwill” aan uittreedende partners. Dergelijke regelingen zijn niet zonder bezwaren.

De regeling van het doorlopend winstaandeel voldoet niet aan de eisen, welke uit een oogpunt van behoorlijke waarborging der aanspraken moeten worden gesteld, en die in de Pensioen- en Spaarfondsenwet zijn te vinden. Immers, het „pensioen” moet worden voldaan uit de lopende inkomsten, en is dus niet buiten de „onderneming” belegd. Verder staat de regeling van het

doorlopend winstaandeel op een gespannen voet met een deugdelijk financieel beheer in het accountantskantoor: de aard dezer regeling brengt immers mede dat in de balans terzake geen voorziening kan worden getroffen.

De regeling van de uitkering-ineens voldoet niet aan de eisen van een goede pensioenregeling, omdat in dat kader niet alle bepalingen en modaliteiten kunnen worden opgenomen, die tot een adequate pensioenregeling behoren. Dat deze regeling niet onaanzienlijke fiscale offers vraagt, moge hier terzijde worden opgemerkt.

Tegen beide regelingen valt nog aan te voeren, dat zij onzuivere verhoudingen in het kantoor scheppen. Wanneer er een oudendagsvoorziening nodig is, moeten pensioenaanspraken worden toegekend, welke in beginsel worden opgebouwd tijdens de actieve periode van betrokkene. De beide regelingen leggen de last echter op de volgende generatie onder een titel die een rechtvaardiging suggereert, doch dat niet is. Er is geen ratio voor de gedachte dat een uitgetreden partner, laat staan zijn weduwe, aanspraken kan doen gelden op een winstaandeel. Er is geen ratio voor de gedachte dat de bij uittreden overgedragen „goodwill” een waarde zou hebben gelijk aan de uitkering-ineens.

9 Een vijfde bezwaar, dat overigens samenhangt met het reeds gesignaleerde bezwaar van het ontbreken van rechtspersoonlijkheid, is gelegen in de *onbeperkte beroepsaansprakelijkheid*. Met name in de Verenigde Staten is het accountantsberoep geconfronteerd met een stroom van claims wegens beweerde tekortkomingen in de beroepsuitoefening, dikwijls tot aanzienlijke bedragen. Bij de maatschapsvorm zijn de vennoten voor een gelijk deel, derhalve niet hoofdelijk, aansprakelijk voor de schulden der maatschap. Die aansprakelijkheid is niet beperkt tot het in de maatschap afgezonderde vermogen, ook (eigenlijk moet men zeggen: in de eerste plaats) het privévermogen van de vennoot kan worden aangesproken ter nakoming van de maatschapsverplichtingen.

Naarmate de claims wegens wanprestatie grotere - en in de ogen der beroepsbeoefenaren buitensporige - proporties aannemen, daalt de bereidheid om zich met het hele hebben en houden aansprakelijk te stellen voor beroepsfouten, door een der partners begaan, en neemt de behoefte aan beperking der aansprakelijkheid toe. In par. 15 wordt op dit punt nog teruggeko-

men.

10 Als zesde bezwaar zijn te noemen de *fiscale complicaties*, die aan de maatschapsvorm zijn verbonden. Aan de belastingheffing naar inkomen en winst is de maatschap als zodanig niet onderworpen. Ieder der vennoten is belastingplichtig voor het inkomen, dat hij als maatschapslid heeft genoten. Ingeval de in de maatschap overeengekomen regels ter bepaling der verdeelbare winst afwijken van het fiscale winstbegrip - en dit is eer regel dan uitzondering - ontstaat de noodzaak om voor iedere vennoot een persoonlijke administratie voor fiscale doeleinden te voeren: een administratie die in haar uitkomsten afwijkt van die van een mede-vennoot die op een ander tijdstip of op andere voorwaarden tot de maatschap is toegetreden. In een groot kantoor leidt dit tot een bijzonder gecompliceerde administratie.

11 De opsomming der bezwaren moge worden besloten met te wijzen op problemen in de sfeer der *financiering*. Voorzover de financiering van het accountantskantoor met eigen vermogen dient te geschieden, heeft de maatschapsvorm tegen, dat het fiscale regime waaraan haar vennoten onderworpen zijn, niet bevorderlijk is voor vermogensaanwas door winstinhouding. Vergroting van het eigen vermogen moet geschieden door verhoging van de kapitaalsinbreng der vennoten; een besluit dat de medewerking van iedere vennoot behoeft. Voorzover financiering met vreemd vermogen zou kunnen plaatsvinden, heeft de maatschap het bezwaar dat zij rechtspersoonlijkheid mist, en dientengevolge voor credietgevers een ondoorzichtige propositie is.

12 De in het voorgaande gereleveerde bezwaren zijn, ook al laat men ze niet alle even zwaar wegen, tezamen van zo'n belang, dat voor het accountantskantoor, en stellig voor het grote kantoor, de maatschapsvorm als ondoelmatig moet worden afgewezen. De vraag rijst dan terstond: wat dan? Toch maar de N.V.-vorm?

Het is duidelijk, dat de N.V.-vorm meerdere bezwaren van de maatschapsvorm opheft:

- zij bezit rechtspersoonlijkheid,
- zij kent een bestuur met statutaire bevoegdheden,
- besluiten tot wijziging van de inkomensverdeling kunnen worden genomen met (gekwalficeerde) meerderheid van stemmen, resp. kunnen ter beslissing worden opgedragen aan directie en/of commissarissen,
- pensioenvoorzieningen kunnen worden getroffen,
- de aansprakelijkheid wordt beperkt,
- de fiscale positie is minder gecompliceerd,
- zij leent zich beter tot vermogensvorming door winstinhouding.

Waarom is dan desondanks in 1947 de N.V.-vorm verboden?

In de jaargang 1947 van dit tijdschrift verscheen een artikel van mijn hand onder de titel „Beroepsuitoefening in N.V.-vorm”. In dat artikel werd uiteengezet dat de afwijzing van de N.V.-vorm als omhulsel van het accountantskantoor steunt op de volgende, kort samengevatte, gronden:

- a. In wezen is de N.V. een onpersoonlijke kapitaalsassociatie, een vermogen, hetgeen in strijd is met het persoonlijk karakter dat het accountantsberoep draagt.
- b. De accountant, die het beroep uitoefent in dienstbetrekking tot een N.V., is vaktechnisch niet verantwoordelijk te stellen voor de arbeid, die in naam van de N.V. wordt verricht.²⁾
- c. De beperking van civiele aansprakelijkheid, die de N.V. kenmerkt, is de accountant onwaardig.
- d. Onafhankelijkheid, objectiviteit, geheimhouding en deskundigheid zijn, doordat de N.V. als zodanig niet aan de beroepsregelen is onderworpen, niet gewaarborgd.

²⁾ Vgl. de toelichting op art. 22 R.B.R.: de beperking ten aanzien van de vormen . . . dient om de persoonlijke verantwoordelijkheid door de gekwalficeerde accountants onverkort te doen dragen.

e. De N.V. is niet gehouden aan de regels welke het hooghouden van de stand beogen.

13 Bij een nadere beschouwing van deze gronden moet er in de eerste plaats op gewezen worden, dat de in par. 1 genoemde reglementswijziging weliswaar de N.V.-vorm voor het beroep geheel verbood, maar dat het verbod met name beoogde een eind te maken aan de openbare beroepsuitoefening in dienstbetrekking tot (dochtermaatschappijen van) banken en trustmaatschappijen: vennootschappen derhalve, bij welke de aandelen, en mitsdien de bestuursmacht, in handen zijn van niet-accountants. Deze verschijningsvorm van het beroep is sindsdien verdwenen, en naar men mag aannemen: voorgoed.

Ten aanzien van de beroepsuitoefening op naam van een N.V. gevormd door accountants, merkte ik in het geciteerde artikel, onder verwijzing naar hetgeen toen al in Duitsland bestond, reeds op dat de aan de N.V.-vorm klevende bezwaren zouden vervallen, mits aan twee voorwaarden wordt voldaan:

- a. De N.V., waarin het accountantskantoor zich juridisch kleedt, moet beantwoorden aan bij reglement te stellen eisen.
- b. Het beroep moet wettelijk geregeld zijn, zodat de reglementsbepalingen sub a. niet alleen gelden binnen een particuliere vereniging van beroepsbeoefenaren, doch evenzeer externe werking hebben.

Nu aan de sub b. genoemde voorwaarde inmiddels is voldaan, is er alle aanleiding voor hernieuwd beraad aangaande de eisen, die ingevolge sub a. zouden moeten worden gesteld.

14 De strekking van de reglementaire bepalingen, op te leggen aan het in N.V.-vorm werkende accountantskantoor, zal moeten zijn dat de professionele relatie van de partner tot het publiek, tot de beroepsorganisatie en tot zijn beroepsgenoten ongewijzigd blijft, of hij zich van de N.V.-vorm bedient of niet. Aldus zal het karakter van het beroep, de persoonlijke vaktechnische verantwoordelijkheid, de onafhankelijkheid, de geheimhouding, de deskundigheid, de etiquette gerespecteerd blijven onafhankelijk van de rechtsvorm. Deze strekking verder uitwerkend zal men dan moeten komen tot regels aangaande:

- a. Aandeelhouderschap. Dit mag slechts openstaan voor registeraccountants, het openbare beroep uitoefenend op naam van de N.V.
- b. Bestuur. Als directeur zijn slechts personen benoembaar, die registeraccountant zijn, het openbare beroep uitoefenend op naam van de N.V.
- c. Commissarissen. Deze zullen in elk geval niet buiten de kring der aandeelhouders mogen worden gerecruteerd.
- d. Vertegenwoordiging. Verklaringen mogen namens de N.V. slechts worden afgelegd door een registeraccountant.
- e. Verantwoordelijkheid. In vaktechnische zin zal voor verrichte arbeid en afgelegde verklaringen die registeraccountant verantwoordelijk worden gehouden, die de verklaring namens de N.V. heeft afgelegd. Het bestuur wordt,

zo een overtreding niet aan een individuele partner is aan te rekenen, verantwoordelijk gehouden voor de naleving van alle verdere beroepsvoorschriften. f. Kapitalisatie. Deze zal, gezien de omvang der door de N.V. aangegane engagementen, adequaat moeten zijn.

Een gedetailleerde uitwerking van een en ander moge hier achterwege blijven, de teneur is wel duidelijk.

15 Van de in par. 12 tegen de N.V.-vorm aangevoerde bezwaren zijn er aldus een aantal te ondervangen, maar er blijven nog enkele over. In de eerste plaats wil ik nog stilstaan bij het aldaar sub c. genoemde bezwaar, dat beperking der civielrechtelijke aansprakelijkheid de accountant onwaardig is. In 1947 onderschreef ik die mening, thans sta ik daar anders tegenover.

Ik acht het een regel van maatschappelijk fatsoen, dat ieder mens de bereidheid toont om de schade, door zijn nalatigheden of fouten aan anderen berokkend, te dragen; alsook dat hij zodanige voorzieningen treft, dat hij die *kan* dragen. Ik meen dat het te ver gaat om te stellen dat ieder mens met die bereidheid tot de uiterste grens, i.c. zijn gehele vermogen, moet gaan. Beperking van aansprakelijkheid is een alledaags verschijnsel in onze samenleving, en het valt niet in te zien waarom anderen wel, doch accountants en beoefenaren van andere vrije beroepen niet deze maatschappelijke gewoonte zouden mogen volgen. Aansprakelijkheid, zo meende ik in 1947 en meen ik nog steeds, behoort niet tot de essentiële kenmerken van het accountantsberoep. Een accountant wordt in de arm genomen vanwege zijn bekwaamheden, niet omdat hij goed is voor eventuele schade. De waardigheid van het beroep wordt niet aangetast door limitering der aansprakelijkheid; zij wordt wel aangetast indien de aansprakelijkheid de facto tot nihil wordt gereduceerd doordat verhaalsmogelijkheid voor schaden ontbreekt. Het belang van het publiek, en daarmee de waardigheid van het beroep, is méér gediend met een gezonde kapitalisatie van het accountantskantoor en een adaequate beroepsaansprakelijkheidsverzekering dan met een verhaalsrecht op het privévermogen, welks grootte onbekend doch als regel in vergelijking met mogelijke schaden verre van toereikend is.

16 Vervolgens is daar het in par. 12 sub a. genoemde bezwaar, n.l. dat de N.V. naar haar wezen een kapitaalsassociatie is, hetgeen in strijd is met het persoonlijk karakter van het beroep. Het is duidelijk dat dit bezwaar blijft bestaan, hoezeer men ook de N.V. met beperkende bepalingen, als geschetst in par. 14, zou omringen.

Het bezwaar blijft eveneens bestaan als over enige tijd een variant van de N.V., de besloten vennootschap, als rechtsvorm beschikbaar komt. Ofschoon de besloten vennootschap sterker de trekken van personenvennootschap vertoont dan de N.V., o.m. door de beperkingen waaraan aandelenoverdracht zal zijn onderworpen, zij blijft een kapitaalsassociatie, zij kent slechts inbreng van vermogensrechtelijke waarden, niet van arbeid of deskundigheid.

De tegenstrijdigheid in wezen demonstreert zich ook op een ander punt, n.l. dat van het bestuur. In par. 6 maakte ik een onderscheid tussen huishou-

delijke en professionele zaken, en ik deed daarbij uitkomen, dat het accountantskantoor een bestuursorgaan nodig heeft, dat zekere statutaire bevoegdheden heeft ook met betrekking tot professionele aangelegenheden. Terwijl in de maatschap voor een orgaan met zodanige bevoegdheden geen plaats is, dreigt bij de N.V. het gevaar in het andere uiterste te vervallen, in die zin, dat de beslissingsbevoegdheid in alle zaken, zowel van huishoudelijke als professionele aard te zeer bij het bestuur of andere organen wordt geconcentreerd. Een overmaat aan gezag laat zich evenwel niet rijmen met de vrijheid, die iedere beroepsbeoefenaar behoeft in verband met zijn persoonlijke verantwoordelijkheid.

Volledigheidshalve moet hier worden opgemerkt dat het niet onmogelijk lijkt om door zorgvuldig geredigeerde statutaire en reglementaire bepalingen een bevredigend evenwicht te scheppen tussen het gezag der bestuursorganen en de vrijheid der individuele partners.

17 Wat eigenlijk nodig is, is een nieuwe rechtsvorm voor de collectieve uitoefening van een vrij beroep. Deze vorm zou enerzijds de rechtspersoonlijkheid en beperkte aansprakelijkheid van de besloten vennootschap moeten bezitten, en anderzijds een bestuursstructuur mogelijk moeten maken die recht doet wedervaren en aan de noodzaak van homogeniteit in beleid en beroepsuitoefening, en aan de vrijheid die iedere partner behoeft met het oog op zijn persoonlijke verantwoordelijkheid. In het buitenland bestaan dergelijke rechtsvormen: Frankrijk kent de *société civile professionnelle*, en verschillende staten in de U.S.A. hebben de *professional corporation* geïntroduceerd. Voorzover mij bekend, bestaan hier te lande geen plannen om tot een dergelijke rechtsvorm te geraken, zodat wij ons vooralsnog met de burgerlijke maatschap dan wel de naamloze of besloten vennootschap zullen moeten behelpen.

Wij moeten uit twee kwaden het minst slechte kiezen; en dan lijkt mij toe dat aan de maatschap ernstiger bezwaren zijn verbonden dan aan de N.V. of B.V. Daarom acht ik de tijd gekomen, dat aan de beoefenaren van het beroep de vrije keuze wordt gegeven van welke rechtsvorm, burgerlijke maatschap of N.V., zij zich willen bedienen.