

UIT HET BUITENLAND

ENKELE OPMERKINGEN OVER HET ACCOUNTANTSBEROEP IN ITALIË

door Drs. Jac. Krikke

De ontwikkeling van het beroep dat ten dele met het accountantsberoep in Nederland kan worden vergeleken, was in Italië aanvankelijk het sterkst in de noordelijke delen van het land. In Lombardije en Venetië werd in 1805 een wet afgekondigd waarbij het recht tot het uitoefenen van het beroep van „ragionere”¹⁾ alleen werd verleend aan een bepaalde groep personen die geregistreerd moest zijn.

In 1866 is de situatie zo geworden dat het recht om de kwalificatie „ragionere” te verlenen van toen af bij uitsluiting werd toegekend aan commercieel-technische instituten. De beroepsuitoefening werd evenwel niet wettelijk geregeld, als gevolg waarvan niet-gediplomeerden eveneens het beroep bleven uitoefenen. In verschillende streken van Italië stichtten „ragionieri” verenigingen onder de naam „collegio dei ragionieri”.

Een volgend belangrijk jaar is 1906, toen na vele moeilijkheden het vrije beroep van „ragionere” bij de wet werd geregeld. Er werd per provincie een „collegio dei ragionieri” gevormd; lid hiervan kon men worden indien men aan vrij strenge theoretische (diploma van een bedrijfseconomische of commerciële afdeling van een „Istituto Tecnico” of „Istituto dei Commerciali”) en praktische eisen (o.m. tweejarige stage met aan het eind een op de vrije beroepsuitoefening en de hiervoor geldende eisen gericht examen) voldeed.

Niet alleen ging hierna de ontwikkeling van het beroep der „ragionieri” voort, er was ook een andere ontwikkeling, n.l. deze dat degenen die afgestudeerd waren aan de instellingen van economisch hoger onderwijs, de „Istituti Superiori di Scienze Economiche Commerciali” (de vroegere „Istituti dei Commerciali”) zich begonnen te onttrekken aan de collegii en afzonderlijke verenigingen gingen vormen welke hun registers bij de rechtbanken deponeerden. In feite waren er tussen deze groep en de andere reeds sedert 1879 moeilijkheden geweest. De strijd tussen beide kreeg tenslotte zijn beslag in een tweetal verordeningen in 1929, waarvan de ene handelt over het beroep van „ragionere” en door de andere officieel het beroep van „dottore in economia e commercio” zijn intrede deed.

De ontwikkeling van het beroep na 1929 volgde dezelfde lijnen als daarvoor; men kan de situatie als volgt tekenen.

Het beroep wordt uitgeoefend door twee categorieën deskundigen: de „ragionieri” en de „dottore in economia e commercio”. De organisatie van het beroep is ook tweeledig; naast het Collegio dei Ragionieri e Periti Commerciali bestaat de Ordine dei Dottori Commercialisti.

De ragionieri

Opleiding

Het diploma als „ragionere” wordt verkregen door een vijfjarige studie aan commercieel-technische instituten. De toelating tot deze instituten vindt

¹⁾ De vertalingen van „ragionere” lopen zeer uiteen; sommige Italiaanse schrijvers, o.m. F. Pennazzo in zijn prae-advies voor het Internationaal Accountants Congres in 1929 te New York, vertalen het met „accountant”.

E. Gianesi in een artikel in „Der Wirtschaftsprüfer” van november 1953 vertaalt met „Wirtschaftsprüfer und Buchhalter”. Een artikel in „Der Schweizer Treuhänder” van 1956 spreekt van „Treuhänder und Steuerberater”.

plaats na voltooiing van een soort driejarige middelbare school die volgt op een lagere school.

Wat betreft de beroepsopleiding krijgt men het volgende onderwijs:

- eerste jaar: geen gespecialiseerd vakonderwijs;
- tweede jaar: computisteria (comptabiliteit);
- derde jaar: ragioneria generale (algemene bedrijfseconomie);
- vierde jaar: ragioneria applicata (bedrijfseconomie toegepast op o.m. handels-, bank-, industriële en andere categorieën bedrijven);
- vijfde jaar: diverse onderwerpen: financiering, het vennootschapswezen, fusie, liquidatie, faillissement, overheidscomptabiliteit, commercieel bedrijfsbeheer, e.a.

Het einddiploma wordt verleend na een per provincie georganiseerd examen dat afgenomen wordt door hoogleraren die niet aan het instituut verbonden mogen zijn waar de kandidaat zijn opleiding genoot. Het diploma geeft nog geen recht op het uitoefenen van het vrije beroep van „ragionere”.

Organisatie

Tot het Collegio dei ragionieri behoren in de eerste plaats de gediplomeerden van bovengenoemde instituten. Zij kunnen bij het Collegio geregistreerd worden en dan na een tweejarige praktijkperiode bij een geregistreeerde ragionere in het beroepsregister worden ingeschreven, maar hebben zich na afloop van hun stage te onderwerpen aan een examen, afgenomen door een commissie van reeds in het register ingeschreven ragionieri van welke commissie een rechter voorzitter is.

Dit examen is op de praktijk ingesteld en beoogt vast te stellen of de kandidaat de voor het vrije beroep van „ragionere” vereiste kwaliteiten bezit.

Tot het Collegio zijn en kunnen ook worden toegelaten personen in het bezit van het diploma van op lager niveau dan de commercieel-technische instituten staande technische instellingen, die het beroep uitoefenden op het moment dat het register werd ingesteld. Deze laatste categorie neemt geleidelijk af.

Het beroep van „ragionere” kan men slechts uitoefenen als men in het register is ingeschreven.

De dottori in economia e commercio

Opleiding

Deze academisch gevormde deskundigen hebben de graad van „dottore in economia e commercio”. De algemene opleiding omvat drie sectoren: a. boekhouding, comptabiliteit en bedrijfseconomie, b. industriële en commerciële bedrijfshuishoudkunde en c. geld- en credietwezen. Er kunnen ook nog speciale opleidingen gevolgd worden als aanvulling.

Ook dit diploma in de economische en handelswetenschappen geeft nog niet het recht tot het uitoefenen van het accountantsberoep; daarvoor is een staatsexamen nodig.

Organisatie

De Orde is - evenals het Collegio - regionaal verdeeld: in ieder district waar het vrije beroep door tenminste 15 dottori commercialisti wordt uitgeoefend, wordt een beroepsorde ingesteld; deze wordt bestuurd door een raad. De Orde nu omvat twee verschillende categorieën van in de economische en handelswetenschappen afgestudeerden:

- a. zij die niet in het vrije beroep werkzaam zijn: in dienst van het bedrijfsleven of van de overheid werkzame dottori, leraren e.a.;
- b. zij die wel het vrije beroep uitoefenen. Deze personen worden ingeschreven in het zgn. Register.

De Overheid heeft het vrije beroep van dottore commercialisti en dat van ragionere onverenigbaar verklaard met het ambt van notaris, het drijven van een eigen handel, het beroep van wisselagent en enkele andere functies. Overheidsambtenaren mogen ook niet in het Register worden ingeschreven; hun is het uitoefenen van een vrij beroep verboden.

Vóór 1940 was het, om als lid van de Orde te worden ingeschreven, vereist, dat men - behalve het verrichten van een praktijkstage van twee jaar bij een in het Register ingeschreven „dottore” van een der beide groepen - een onder auspiciën van het Ministerie van Onderwijs gehouden staats-examen aflegde, afgenomen aan een andere universiteit dan waaraan men zijn opleiding had genoten. Dit examen dat iets meer theoretisch is ingesteld dan dat voor de ragionieri, heeft niettemin ook een sterk praktisch accent.

Na de oorlog is de toelating tot dit Register soepeler geworden en zijn ook dottori commercialisti in de registers ingeschreven die wel het beroep uitoefenden, maar niet het staatsexamen hadden afgelegd. Hierbij gold dan de wat zwevende bepaling dat betrokkenen zich moesten verplichten dit examen desverlangd naderhand nog af te leggen. Hiervan is tot 1956 niet altijd veel terecht gekomen. Bij wet van 8 december 1956 is de verplichting tot het met goed gevolg afleggen van het staatsexamen tot „onderzoek naar de bekwaamheid voor het uitoefenen van het vrije beroep van „dottore in economia e commercio” opnieuw ingesteld. In deze wet wordt niet meer gevonden de bepaling inzake de stage. Ook de dottore mag het vrije beroep alleen uitoefenen als hij in het register is ingeschreven.

In februari 1954 is een wettelijke regeling van kracht geworden voor hen die het beroep van „dottore commercialisti” en van „ragionere” als vrij beroep uitoefenen. Zij geeft op enkele punten meer stringente bepalingen; als voorbeeld daarvan worden b.v. genoemd het voorschrift dat op de dottore die zich schuldig maakt aan misbruik of nalatigheid in de uitoefening van het beroep, of die feiten pleegt die niet in overeenstemming zijn met de eer van het beroep, disciplinaire maatregelen - variërend van berisping tot vervallenverklaring van de inschrijving - van toepassing zijn.

Over de toepassing van de verschillende bepalingen voor beide organisaties stonden geen gegevens ter beschikking. Er is een streven naar opvoering van het beroepsniveau. In dit verband werd de aandacht getrokken door een passage in het verslag van de viering van het 50-jarig jubileum van de nationale organisatie der ragionieri, waar in een der werksittingen is gehandeld over „zusätzliche Garantien für die Ausübung des Berufes” en wel in deze betekenis dat bij „der Aufnahme der Mitglieder eine noch schärfere Selektion durchgeführt werden soll” („Der Schweizer Treuhänder” 1956 pag. 165).

Wat betreft de *werkzaamheden* van de Italiaanse accountants moet er op worden gewezen dat deze ten dele anders liggen dan die van de Nederlandse accountants; terwijl de arbeid van laatstgenoemden zich in zeer belangrijke mate richt op de controle, is dit met de Italiaanse accountants in veel mindere mate het geval. Zij doen dit ook wel maar het accent ligt bij hen ten dele anders; veel opdrachten worden b.v. van de rechtbanken ontvangen. In dit opzicht is de situatie zo dat vóór de laatste wereldoorlog bij iedere rechtbank een register werd bijgehouden van door de rechtbank benoembare deskun-

digen. In deze „Albi” kunnen zowel advocaten als de in het vrije beroep werkzaam zijnde dottori en ragionieri worden ingeschreven.

Uit het register kiest de rechtbank personen die zij belast met taxatie-werkzaamheden, curatorschap in geval van faillissement, liquidaties, functies als zaakwaarnemer, beheerder van vermogens, deskundige en adviseur bij bedrijfseconomische aangelegenheden, voogd, arbiter en vele andere. Bij deze keuze genieten de dottori t.a.v. enkele functies de voorkeur.

In en na de oorlog werd dit register niet bijgewerkt; dit geschiedde eerst in en na 1953. In de tussentijd wendde de rechtbank zich voor haar opdrachten veelal rechtstreeks tot de organisaties van de vorengenoemde categorieën personen.

De tweede groep werkzaamheden zijn die welke verkregen worden van het bedrijfsleven; hieronder vallen controle van jaarrekeningen, reorganisaties van bedrijven, financieringsvraagstukken en bemiddeling bij het verkrijgen van kapitaal, credietcontroles, belastingwerkzaamheden, administratie, enz.

Een der terreinen is dus dat van de controle van jaarrekeningen van vennootschappen.

Bij naamloze vennootschappen en vennootschappen in de zin van de Duitse G.m.b.H.'s bestaat krachtens wettelijk voorschrift een „collegio sindacale” (bij de laatstbedoelde vennootschappen alleen als het kapitaal meer dan 1 miljoen lire bedraagt). Dit „collegio sindacale” wordt in de aandeelhoudersvergadering gekozen en bestaat uit drie, vijf of meer leden, evenals uit plaatsvervangende leden. Wanneer het kapitaal van de vennootschap 5 miljoen lire of meer bedraagt en er zijn drie leden, dan moet één van hen - resp. als er vijf zijn moeten twee van hen (bij grotere aantallen naar evenredigheid) - uit het register der revisoren (zie onder) gekozen worden. Een der plaatsvervangende leden moet eveneens in dit register ingeschreven zijn. De benoeming van deze controleurs geschiedt voor drie jaar. Iedere drie maanden moet het collegio een controle in het bedrijf verrichten waartoe o.m. een verplichte kascontrole behoort.

De balans moet binnen vier maanden na afloop van de laatste der hierbedoelde controles goedgekeurd worden. De directie moet de jaarrekening en het jaarverslag uiterlijk in het begin van de laatste dezer vier maanden aan het collegio sindacale voorleggen; dit verricht dan in circa een halve maand de controle en geeft omtrent de jaarrekening een verklaring af. Het collegio moet ook zijn eigen rapport opstellen en daarna de aandeelhoudersvergadering bijeenroepen voor de behandeling van de jaarrekening. Vijftien dagen vóór de aandeelhoudersvergadering moeten de jaarrekening, het jaarverslag en het rapport van het collegio op het kantoor der onderneming ter inzage liggen.

Er bestond nu een register van balanscontroleurs (revisori dei conti); hierin behoorden zij ingeschreven te zijn die aan bepaalde eisen voldoen - b.v. moesten zij reeds als bestuurder of controleur van vennootschappen gefungeerd hebben. De ondernemingen zouden uit dit register hun onafhankelijke controleurs kunnen kiezen.

In de praktijk heeft dit register (over de laatste vier jaren waren terzake geen gegevens beschikbaar) steeds slecht gefunctioneerd en zijn deze „revisori” door het bedrijfsleven - de zeer grote naamloze vennootschappen uitgezonderd - gekozen uit het register van de ragionieri, de dottori commercialisti en de advocaten. Aansluitend hieraan worde erop gewezen dat zowel bij de opdrachten welke de rechtbanken geven, als ook t.a.v. de controle van jaarrekeningen de ragionieri en dottori een zware concurrentie

ondervinden van de advocaten, die o.m. in hun juridische kennis een voor-sprong op de beide andere groepen bezitten. Dat de ragionieri en dottori hierbij echter een sterke positie hebben, blijkt uit een mededeling van de voorzitter van de organisatie der ragionieri in de jaarvergadering van juni 1957, n.l. dat er in 1956 in totaal 533 dottori commercialisti en 480 ragionieri tot curator in een faillissement zijn benoemd tegen 178 advocaten.

De arbeid t.a.v. de reorganisatie van bedrijven is - aldus deelt Prof. Gianesi in zijn eerdergenoemd artikel mede - de winstgevendste van de werkzaamheden der Italiaanse accountants. In het algemeen kan men zeg-gen dat deze arbeid nauw verwant is met de financiering zelve aangezien in vele gevallen nieuw kapitaal moet worden aangetrokken. Ten gevolge van de bijzondere situatie van de Italiaanse ondernemingen van welke vele - aldus Prof. Gianesi - weinig liquide zijn, heeft het beroep zich ook in de richting van de „private Finanzierung" ontwikkeld.

De bovenaangegeven werkzaamheden kunnen in zeer vele opzichten zowel door de dottori als de ragionieri worden vervuld. Dit laatste volgt ook verder niet alleen uit het voorbeeld van de benoemingen tot curator, maar ook uit de vergelijking van de wetten die voor beide beroepen op 27 oktober 1953 zijn afgekondigd. De regelingen wijken echter op een aantal punten van elkaar af. Behalve op de eerdergenoemde voorrang bij door de recht-banken gegeven opdrachten moet er de aandacht op worden gevestigd dat de wet als een der speciale functies die door de dottori commercialisti vervuld kunnen worden, noemt die van controleur van naamloze vennoot-schappen en die van commissaris belast met de controle van de jaarrekening terwijl de wet betreffende de ragionieri op dit punt alleen de laatstgenoemde functie noemt. Hoewel de controle van vennootschappen in de praktijk zowel door dottori als ragionieri verricht kan worden, valt het op dat de wet vanuit het oogpunt der controle een verschil maakt tussen beide groepen deskundigen. En eveneens dat de wet bij de algemene omschrijving - ontleend aan een Frans uittreksel uit beide wetten - van de arbeid der dottori t.a.v. het bedrijfsleven de volgorde kiest: commerciële, economische, financiële, fiscale en administratieve werkzaamheden, terwijl met betrekking tot het werkterrein der ragionieri de volgorde in de algemene omschrijving een andere is: administratieve, commerciële, bedrijfseconomische, fiscale arbeid. Prof. A. Grosso zegt in zijn prae-advies voor het Internationaal Congres in 1929 over de opleiding tot accountant in Italië dat de werkzaam-heden van beide groepen alleen verschilden „in importance, according to different educational training of the two classes". Niettemin kan men zich - voorzover gegevens ter beschikking stonden - niet aan de indruk onttrekken dat de veelal scherpe scheiding welke in vroegere jaren tussen de dottori en de ragionieri bestond, geleidelijk minder is geworden. In dit verband moet vermeld worden dat de laatste tijd pogingen worden gedaan om tot een sa-mengaan van de beide beroepsorganisaties te komen; de „Revue française de comptabilité" - het orgaan van de Ordre National des Experts Compta-bles et Comptables Agréés in Frankrijk - spreekt in zijn nummer van augus-tus 1958 de verwachting uit dat deze wel tot overeenstemming zullen leiden.