

EERSTE KAMER DER STATEN-GENERAAL

Zitting 1961—1962

Nr. 51a

MEMORIE VAN ANTWOORD omtrent het ontwerp van wet houdende regelen betreffende het accountantswezen. (Wet op de Registeraccountants). (Ingezonden 4 april 1962.)

Inleiding

Het is in het bijzonder de eerste ondergetekende een behoefte te dezer plaatse voor de in het voorlopig verslag van verschillende zijden uitgesproken woorden van vertrouwen en waardering zijn erkentelijkheid te betuigen.

Algemeen

Naar aanleiding van het door verscheidene leden gestelde betreffende de betekenis der artikelen 159 e.v. der Grondwet voor het onderhavige wetsontwerp merken de ondergetekenden het volgende op.

Artikel 159 spreekt van de instelling van openbare lichamen voor beroepen of bedrijven. Artikel 162 handelt over andere dan in de Grondwet genoemde openbare lichamen. In het licht dezer indeling ligt het naar de mening van de ondergetekenden voor de hand openbare lichamen op het gebied van het beroeps- of bedrijfsleven steeds op artikel 159 en niet op artikel 162 te baseren. Zij kunnen dan ook niet meegaan met een interpretatie, volgens welke de instelling van openbare lichamen, die wel op het gebied van het beroeps- en bedrijfsleven liggen maar niet een „geheel” beroep of bedrijf omvatten, in artikel 159 geen steun zouden vinden. Ook de parlementaire geschiedenis van bedoelde artikelen biedt huns inziens aan deze interpretatie geen steun, terwijl zij wel aanwijzingen bevat, dat beoogd werd de wetgever een zo groot mogelijke vrijheid te laten.

Het is overigens zeer wel mogelijk het onderhavige ontwerp als een regeling voor een „geheel” beroep te beschouwen. In de gedachte, dat de wetgever een zo groot mogelijke vrijheid is gelaten, past de stelling, dat hij vrij is als een beroep aan te merken, wat met het oog op de doelstelling der regeling daarbij moet worden betrokken, ook al zou dit in het maatschappelijk verkeer gewoonlijk als „deel” van een beroep worden beschouwd. Aldus kan het onder de titel van registeraccountant, ten teken van een bepaald niveau van deskundigheid, verrichten van accountantswerkzaamheden door de wetgever wel degelijk worden gezien als afzonderlijk beroep.

Met het bovenstaande is tevens beantwoord de vraag van enige leden, waarom de ondergetekenden het onderhavige ontwerp op de artikelen 159—161 der Grondwet willen baseren. Op de verder door deze leden gestelde vraag, of de verordeningen van de Orde van registeraccountants ook derden kunnen binden, antwoorden de ondergetekenden ontkennend, in welk verband zij met name verwijzen naar de uitdrukkelijke bepaling van artikel 19, tweede lid, van het ontwerp. De in deze bepaling bedoelde uitzonderingen, o.a. artikel 44, zijn in dat verband van geringe betekenis.

Naar aanleiding van de door verscheidene leden geuite mening, dat van de zijde van de accountantsorganisaties niet op het stellen van regelen betreffende het accountantswezen

zou zijn aangedrongen, mogen de ondergetekenden eraan herinneren, dat, met name tijdens de door de commissie-Van der Grinten gehouden hearings, een duidelijke meerderheid van de betrokken organisaties zich heeft uitgesproken ten gunste van de totstandkoming van een wettelijke regeling en wel — afgezien van een door een aantal der betrokken organisaties gemaakt voorbehoud aangaande de stringentie der overgangsbepalingen — van een regeling op een niveau van derkundigheid, min of meer overeenkomend met dat, waarvan het onderhavige wetsontwerp uitgaat. Onder deze omstandigheden behoeft de door diezelfde leden gestelde vraag, waarom de Regering „niet-temin” van oordeel is, dat een regeling, als in het ontwerp vervat, behoort tot stand te komen, geen beantwoording. Wel mogen de ondergetekenden in dit verband, wellicht ten overvloede, verwijzen naar de passage in de *Handelingen* van de Tweede Kamer (zitting 1961—1962), aanvangende halverwege de linkerkolom op blz. 3024 en eindigende aan het slot van de eerste alinea van de rechterkolom op blz. 3025. Deze passage bevat het betoog van de eerste ondergetekende, waarin deze een aantal argumenten bespreekt, welke — nog geheel afgezien van de internationale aspecten — ten gunste van de door de Regering voorgestelde regeling pleiten.

Met voldoening hebben de ondergetekenden kennisgenomen van de instemmende opmerkingen, vervat in de beschouwingen van al de leden, die achtereenvolgens op blz. 2 van het voorlopig verslag aan het woord zijn. Met betrekking tot de door deze zelfde leden uitgesproken wenselijkheid van totstandkoming van een wettelijke regeling voor een „tweede groep” mogen de ondergetekenden het volgende opmerken.

Terecht vestigden enige leden er de aandacht op, dat met het instellen van een Orde van registeraccountants niet alle problemen zijn opgelost, omdat met name ondernemers op het gebied van het midden- en kleinbedrijf accountants behoeven, die niet aan de eisen, welke aan registeraccountants worden gesteld, behoeven te voldoen. De Regering heeft dan ook volledig begrip voor de door deze leden uitgeoefende aandrang om voor een tweede groep een wettelijke regeling te treffen. Dit moge ook zijn gebleken uit het feit, dat de eerste ondergetekende tijdens de openbare beraadslagingen over het wetsontwerp in de Tweede Kamer toezegde initiatieven te zullen ontwikkelen om tot een wettelijke regeling voor een tweede groep van accountants te komen, al kon daarbij niet worden verheeld, dat het uiteenlopende niveau van die accountants, welke geen registeraccountant zijn, het opzetten van een adequate regeling niet eenvoudig maakt.

Naar aanleiding van de door vele leden, die overigens de wenselijkheid van de onderhavige regeling hebben erkend, geuite zienswijze, dat het streven naar wettelijke regeling van het gehele accountantswezen voorop dient te blijven staan, moen de ondergetekenden opmerken, dat de Regering in beginsel geen voorkeur heeft voor een regeling alleen voor de hoog gekwalificeerde accountants. Zoals bij de mondelinge beschouwingen in de Tweede Kamer ook reeds naar voren kwam, dient men evenwel mede het aspect der volgorde van totstandkoming in de beschouwing te betrekken. Eerst nadat een wettelijke regeling voor hoog gekwalificeerde accountants haar beslag zal hebben gekregen, kan de voorbereiding van een regeling voor een tweede groep met reële kansen op welslagen worden ter hand genomen. Door het treffen van de onderhavige regeling wordt dus, naar de overtuiging van de ondergetekenden, het belang van de totstandkoming van een regeling voor een tweede groep gediend. Mogelijk zullen deze leden mede daarin één der merites van het huidige wetsontwerp gelegen achten.

De Regering heeft er goede nota van genomen, dat het sommige leden heeft verheugd, dat de eerste ondergetekende heeft toegezegd een wettelijke regeling voor de z.g. tweede groep te zullen nastreven. Met de leden, die diens woorden over „een publiekrechtelijke bevestiging van wat op privaatrechtelijke basis tot organisatorische rijpheid is gekomen”, uitgesproken in de Tweede Kamer, aanhaalden, zijn de ondergetekenden van oordeel, dat hetgeen daarbij gezegd werd met betrekking tot de eerste groep, niet zonder meer geldt voor de tweede groep. Zulks neemt niet weg, dat het vooralsnog ontbreken van

voldoende homogeniteit in de tweede groep op zich zelf het tot stand brengen van een publiekrechtelijke regeling bemoeilijkt.

De Regering staat zeer bepaald open voor constructieve gedachten, welke uit de z.g. tweede groep naar voren komen. Voor het geval, dat dit uit de behandeling in de Tweede Kamer niet voldoende mocht zijn gebleken, willen de ondergetekenden niet nalaten zulks te dezer plaatse uitdrukkelijk te verklaren.

Zoals de ondergetekenden hiervoor reeds hebben doen blijken, ligt het inderdaad in hun voornemen een wettelijke regeling voor de tweede groep te bevorderen.

Mede in antwoord op een vraag van vele leden, die het alsoz in het wetsontwerp gebrachte tijdsinterval van drie jaren ter sprake brachten en ernaar informeerden, op welke wijze de ondergetekenden thans denken het tot stand komen van een regeling voor de tweede groep te bevorderen, kunnen de ondergetekenden het volgende mededelen. Gezien het feit, dat het bezwaarlijk zal zijn op korte termijn de tweede groep om de tafel te scharen met het verzoek constructieve voorstellen voor een regeling te formuleren, en gezien voorts de omstandigheid, dat bedoelde regeling geheel of voor een belangrijk deel zal dienen te zijn afgestemd op de met name bij het moderne midden- en kleinbedrijf ten aanzien van accountantshulp bestaande behoeften, is de Regering voornemens binnenkort een commissie te formeren, welke tot taak zal hebben een onderzoek in te stellen naar de omvang en inhoud van deze behoeften. Daarbij zou kunnen blijken, dat bedoelde behoeften eensdeels in het zuivere accountancy-vlak minder ver reiken, doch anderdeels een wat breder terrein dan de accountancy bestrijken. Op grondslag van een dergelijke, zo objectief mogelijke behoeftebepaling zou in een tweede fase in zo nauw mogelijk overleg met betrokkenen kunnen worden nagegaan, welke opzet aan een regeling voor de tweede groep accountants ware te geven. De ondergetekenden menen daarmee de richting te hebben aangeduid, waarin de voorbereiding van een regeling voor de tweede groep zou kunnen gaan.

Het heeft de ondergetekenden verheugd kennis te nemen van de door sommige leden vertolkte zienswijze, dat de wijziging, aangebracht in artikel 97, eerste lid, een aantal zwaarwegende bezwaren had weggenomen.

In verband met de door vele leden uitgesproken voorkeur voor een regeling van het accountantswezen in zijn volle omvang, moge voor zover nodig worden verwezen naar hetgeen hierboven is opgemerkt.

Met de vele leden, die hebben ingestemd met het door de eerste ondergetekende gemaakte onderscheid tussen de accountant, die als vertrouwensman van het z.g. derdenbelang optreedt en wiens werk culmineert in de accountantsverklaring, en degene, die bijstand verleent aan de ondernemer in het midden- en kleinbedrijf, zijn de ondergetekenden van mening, dat een regeling voor de tweede groep in een reële behoefte aan bescherming van het publiek zal voorzien. Uit hetgeen hiervoor werd opgemerkt over de werkwijze, die de ondergetekenden denken te volgen, moge zijn gebleken, dat zij voornemens zijn met deze bij het midden- en kleinbedrijf aanwezige behoefte ruimschoots rekening te houden.

Naar aanleiding van de vraag van vele leden, wat het verschil is tussen de huidige situatie en die, welke zal ontstaan, wanneer het ontwerp tot wet zal zijn verheven en de toegang tot de Orde van registeraccountants zal zijn opengesteld, mogen de ondergetekenden het volgende verklaren. Door de totstandkoming van de voorgestelde regeling zal de thans in de praktijk bestaande discriminatie tussen accountants, die lid zijn van de V.A.G.A. of het N.I.V.A., en gelijkwaardige andere accountants zijn opgeheven. Er zal één officiële onderscheidende titel zijn, tot het voeren waarvan alle zoëven bedoelde accountants, via inschrijving in het accountantsregister, gerechtigd zullen zijn. Aan de publiekrechtelijke status van de in het leven te roepen Orde zal verbonden zijn het toezicht door de centrale overheid, waaraan de besluiten van de Orde onderworpen zijn en waarmede kan worden gewaarborgd, dat de wijze, waarop deze organisatie van beroepsgenoten haar taak vervult, de grenzen van het toelaatbare nimmer te buiten gaat.

De erkenning van het accountantswezen als een zaak, waarbij het openbaar belang ten nauwste betrokken is, zal ook een weerspiegeling vinden in de bemoeienissen van de centrale overheid met de materie van het met medewerking van de Orde te houden accountantsexamen, bedoeld in artikel 71 van het wetsontwerp: niet alleen worden de leden van het examenbureau en het curatorium door de centrale overheid benoemd, doch ook de exameneisen worden door de centrale overheid, bij algemene maatregel van bestuur, vastgesteld. Deze opzet houdt mede verband met de gedachte, dat het hier niet gaat om een binding van beroepsgenoten, doch om de toelating van buitenstaanders tot het register en daarmee tot de Orde. Eveneens verdienen de aandacht de in artikel 60, dat een regeling voor de behandeling van aanvragen om inschrijving inhoudt, aan de Minister toegekende bevoegdheden, waarmee wordt beoogd te waarborgen, dat de toepassing van dit artikel door de Orde geen prohibatieve uitwerking ten aanzien van de toelatingen tot het register zal hebben. Voorts moge worden vermeld, dat de essentiële waarborgen voor een behoorlijke procedure bij de tuchtrechtspraak en bij het administratieve beroep tegen weigering van inschrijving in de ontworpen wet zijn neergelegd. Ook bevat zij ten aanzien van de samenstelling van het college, dat bij de tuchtrechtspraak in hoogste aanleg zal oordelen en tevens als administratieve rechter in de zoëven bedoelde beroepszaken zal optreden, de nodige voorzieningen om te waarborgen, dat de vereiste deskundigheid gepaard gaat met de grootst mogelijke onpartijdigheid en juridische bekwaamheid.

Dat de Regering de door een aantal andere leden, in de linkerkolom, en sommige leden, in de rechterkolom van blz. 3 van het voorlopig verslag aan het woord, ten gunste van de voorgestelde regeling aangevoerde argumenten onderschrijft, moge grotendeels blijken o.m. uit hetgeen harerzijds reeds bij de schriftelijke en mondelinge behandeling van het wetsontwerp door de Tweede Kamer naar voren is gebracht.

Het heeft de ondergetekenden aangenaam getroffen, dat voor een aantal der leden, die aan de huidige positie der accountants, behorende tot de eerste groep, op zich zelf geen motief ten gunste van de voorgestelde regeling meenden te kunnen ontleenen, de overweging, dat het kracht van wet verkrijgen van het onderhavige ontwerp een stimulans zal vormen voor het tot stand komen van een wettelijke regeling voor de tweede groep, voldoende zwaar weegt om hun stem aan het ontwerp niet te onthouden. Aan dit — hierboven reeds ter sprake gekomen — aspect is van Regeringszijde in het bijzonder tijdens de openbare beraadslagingen over het wetsontwerp in de Tweede Kamer ruime aandacht besteed. Naar de overtuiging der ondergetekenden is het, zolang een regeling voor de eerste groep als waarin het onderhavige wetsontwerp voorziet niet is tot stand gekomen, vrijwel uitgesloten te achten, dat pogingen om een bruikbare regeling voor de tweede groep voor te bereiden met succes zouden worden bekroond. De mening van andere leden, dat de thans voorgestelde regeling (slechts) tot gevolg zal hebben, dat krachtens het bepaalde in artikel 82, onder c, toegang tot de Orde zal worden verleend aan personen, die niet als gelijkwaardig aan bezitters van academische of daarmee gelijk te stellen diploma's kunnen worden beschouwd, berust naar het oordeel van de ondergetekenden op een misvatting ten aanzien van de strekking van de ontworpen overgangsregeling. Deze beoogt juist integendeel naast de academisch opgeleide accountants uitsluitend gelijkwaardige andere accountants tot het register toe te laten, zij het ook, dat zij aan laatstbedoelden enige faciliteiten biedt ten aanzien van de wijze, waarop zij het bezit van het vereiste niveau aannemelijk kunnen maken. Zij, wier vakbekwaamheid beneden dat niveau ligt, zullen derhalve geen plaats in het register kunnen verkrijgen en daarom, is eenmaal deze wet tot stand gekomen, ongetwijfeld in een ruimere mate dan thans het geval is belangstelling hebben voor de totstandbrenging van een regeling voor een tweede groep.

Het antwoord op de door verscheidene leden gestelde vraag, of de Regering een duidelijk gemarkeerd verschil ziet tussen de registeraccountants, bedoeld in het wetsontwerp, en de-

genen, die behoren tot de „tweede groep”, luidt bevestigend. „Registeraccountant” zal slechts kunnen zijn de accountant van het zoëven bedoelde niveau van vakbekwaamheid, dat geacht kan worden toereikend te zijn voor de uitoefening van het accountantsberoep — zoals dit in § 2 van de memorie van toelichting aan de hand van een analyse der betrokken functies is omschreven — „in volle omvang”, daaronder met name begrepen de vervulling van zijn essentiële, „controle-rende” functie. Aangaande de grenzen, die ten aanzien van het gebied der hierbedoelde „specifieke” accountantscontrole moeten worden aangelegd, moge, voor zover nodig, worden verwezen naar de daarover door de eerste ondergetekende tijdens de openbare beraadslagingen in de Tweede Kamer gegeven uitvoerige beschouwingen (zie *Handelingen*, blz. 3026). Voor velerlei buiten dat gebied vallende werkzaamheden van uiteenlopende aard — die ook een zekere controle kunnen insluiten — is een deskundigheid van lager niveau toereikend. Welk minimumniveau van vakbekwaamheid bij een regeling voor een „tweede groep” zal moeten worden gesteld, is een der vraagstukken, die alsnog bij de voorbereiding van zodanige regeling zullen dienen te worden opgelost. Anderzijds stempelt het enkele, onmiskenbare feit, dat lang niet alle — al dan niet onder de naam „accountant” optredende — beoefenaren van het accountantsberoep (in ruime zin) aan het in het onderhavige wetsontwerp beoogde niveau van vakbekwaamheid voldoen, het bestaan van een duidelijk onderscheid tussen „registeraccountants” en „anderen” tot een naar de mening van de ondergetekenden volkomen evidente zaak.

Sommige leden hebben geconstateerd, dat in de memorie van toelichting als voorbeeld van maatregelen, welke de Orde in het belang van een goede opleiding zou kunnen treffen, o.m. is genoemd het verbieden van zelfstandige beroepsuitoefening gedurende de opleidingsperiode. Zij vrezen, dat de Orde aldus de mogelijkheid zou hebben, een accountant van de „tweede groep”, die reeds in het maatschappelijk verkeer werkzaam is, uit te sluiten van verdere opleiding en van het (in artikel 71 bedoelde) examen. De ondergetekenden mogen naar aanleiding hiervan allereerst opmerken, dat te dezen van een uitsluiting in strikte zin geen sprake kan zijn, aangezien het volgen van de door de Orde te verzorgen opleiding geen voorwaarde voor de toelating tot het examen is (vgl. memorie van toelichting, blz. 16, alinea, overlopende van de linker- naar de rechterkolom). Dit neemt niet weg, dat een verbod van een zo ruime strekking als door deze leden wordt bedoeld, in bepaalde gevallen wel in feite een — ook naar de mening der ondergetekenden — ongewenste, en zelfs met het algemeen belang strijdige uitwerking zou kunnen hebben. De ondergetekenden mogen er evenwel op wijzen, dat tegen maatregelen van de Orde, voor zover zij een ontoelaatbare strekking mochten hebben, zal kunnen worden opgetreden in het kader van het door de centrale overheid uit te oefenen toezicht. De ondergetekenden delen de zienswijze van de hier aan het woord zijnde leden, dat daarbij ertegen zal moeten worden gewaakt, dat zich in de praktijk „een regeling met cryptomonopolistische tendensen” zou ontwikkelen.

De overgangsregeling

Naar aanleiding van hetgeen door vele leden naar voren is gebracht, mogen de ondergetekenden er, wellicht ten overvloede, nogmaals op wijzen, dat zij ervan uitgaan, dat er thans ook buiten het N.I.V.A. en de V.A.G.A. accountants zijn, die aan het in artikel 58 bedoelde niveau voldoen, en dat met de overgangsregeling wordt beoogd ook dezen toegang tot het register te verlenen.

De ondergetekenden onderschrijven de door sommige leden — waarbij zich enige anderen aansloten — genoemde argumenten, welke ertegen pleiten ook accountants beneden het hierbedoelde niveau via de overgangsregeling toe te laten. Voor wat betreft de positie van degenen, die niet voor inschrijving in het register in aanmerking zullen komen, blijven de ondergetekenden op de gronden, die in de memorie van antwoord aan de Tweede Kamer (blz. 3, rechterkolom, en 4,

linkerkolom) en tijdens de openbare beraadslagingen in de Tweede Kamer (*Handelingen*, blz. 3026, rechterkolom) uitvoerig zijn uiteengezet, van oordeel, dat een noemenswaardige verschuiving in de werkzaamheden, te hunnen nadele, als gevolg van de totstandkoming van de ontworpen wet, redelijkerwijs niet te verwachten is. Van een ontwikkeling in ongewenste zin zou, naar het de ondergetekenden voorkomt, alleen sprake kunnen zijn, indien aan registeraccountants een monopoliepositie zou worden toegekend op terreinen, welke — om met de aan het woord zijnde leden te spreken — zeer wel aan minder hoog gekwalificeerden kunnen worden overgelaten. De ondergetekenden staan tegenover zodanige ontwikkeling even afwijzend als de leden, die in het voorlopig verslag op de ongewenstheid daarvan hebben gewezen. Uiteraard zal de toekomstige Orde het zelf niet in de hand hebben, aan haar leden een monopoliepositie te verschaffen. De ondergetekenden stellen zich voor, erop toe te zien, dat bij wettelijke voorschriften geen monopolieposities in gevallen als hierbedoeld worden geschapen. Ook verklaren zij zich gaarne bereid de nodige waakzaamheid te betrachten ten einde zoveel mogelijk tegen te gaan, dat van de zijde van de overheidsinstanties in gevallen, waarvoor zulks niet noodzakelijk is, de regel zou worden gevolgd, uitsluitend registeraccountants in te schakelen.

Van de noodzakelijkheid, de toelating van thans reeds werkzame accountants tot het register met waarborgen voor een objectieve behandeling te omringen, zijn de ondergetekenden evenzeer overtuigd als de in de linkerkolom op blz. 4 van het voorlopig verslag aan het woord zijnde leden. Deze objectiviteit zal in een belangrijke mate moeten worden verzekerd door de wijze, waarop de commissie voor de toelating wordt samengesteld. Met voldoening hebben de ondergetekenden kennis genomen van de in het voorlopig verslag vervatte instemmende opmerkingen met betrekking tot de van de zijde der Regering ontwikkelde denkbeelden omtrent de aan de commissie te geven gedifferentieerde samenstelling.

De vraag is opgeworpen, of de rechtszekerheid door de aan de overgangsbepalingen gegeven opzet in voldoende mate wordt gediend. Het lijkt de ondergetekenden nuttig er nogmaals op te wijzen, dat het wetsontwerp, tezamen met de daarop in de parlementaire stukken tot dusverre reeds gegeven toelichting, aangaande de strekking van de eigenlijke toetsingsnorm geen enkele twijfel laat bestaan: de vakbekwaamheid van de betrokkene moet liggen op het in artikel 58 voor de toekomstige inschrijvingen bedoelde niveau, d.i. het niveau van de academische accountantsexamens en van het toekomstige examen van de Orde. Wat in het stelsel van het wetsontwerp niet vastligt, zijn de nauwkeurige criteria, die door de commissie voor de toelating van geval tot geval zullen worden aangelegd bij de beoordeling of de betrokkene inderdaad aan bedoelde niveau-norm voldoet. In de memorie van antwoord aan de Tweede Kamer (blz. 7, alinea, overlopende van de linker- naar de rechterkolom) is reeds uiteengezet, dat de Regering het ondoenlijk acht maatstaven uit te werken, die, gelet op de te verwachten zeer grote diversiteit van aanmeldingen, voor alle gevallen uitkomst zouden bieden. Het moet naar de mening der ondergetekenden aan de commissie voor de toelating zelf — die geheel uit deskundigen van onomstreden reputatie zal zijn samengesteld — worden overgelaten ten aanzien van de verschillende aanmeldingen, rekening houdende met zeer uiteenlopende omstandigheden, de beoordelingstechniek aan te wenden, die het meest geschikt is de kwaliteiten van de betrokkene naar hun intrinsieke waarde te schatten. De commissie moet in staat zijn, mede uit het oogpunt van redelijkheid en billijkheid, een voldoende elastische beoordelingswijze toe te passen. Aldus kunnen rechtvaardiger beslissingen worden bereikt dan het geval ware, indien de commissie vooraf vastgestelde stringente toetsingscriteria zou hebben te hanteren.

Uiteraard verzetten de zoëven ontwikkelde gedachten zich er niet tegen te dezer plaatse over een enkel principieel aspect een standpunt te ontwikkelen, waarin ook de commissie voor de toelating, voor zover nodig, een richtlijn zal kunnen vinden.

Zo kunnen de ondergetekenden verklaren zich te kunnen

verenigen met de beschouwingen, weergegeven in het midden van de rechterkolom op blz. 4 van het voorlopig verslag. De daarin vertolkte zienswijze komt neer op een uitleg van artikel 82, eerste lid, onder *b*, ertoe strekkende, dat de vraag of een verworven examendiploma moet worden geacht voldoende vakbekwaamheid te waarborgen, dient te worden beantwoord in het licht van de op het tijdstip, waarop het diploma werd behaald, bestaande verhoudingen. Aan de genoemde wetsbepalingen ligt immers inderdaad de gedachte ten grondslag, dat het bezit van een verenigingsdiploma toegang tot het accountantsregister geeft, indien het *gelijkwaardig* is aan de academische accountantsdiploma's. Nu verschaffen bedoelde academische diploma's deze toegang ongeacht het tijdstip, waarop zij zijn behaald, en dus ongeacht de tussen een „oud” en een „recent” diploma bestaande verschillen in waarde, welke verband houden met de inmiddels voortgeschreden ontwikkeling van het beroep. Deze opzet, gesteld naast het zoëven aangeduide beginsel van gelijkwaardigheid, brengt naar de mening der ondergetekenden mede, dat de waarde der verenigingsdiploma's moet worden getoetst op basis van vergelijking met de op het tijdstip van uitreiking bestaande academische examendiploma's. Dit betekent, dat, indien de examens van een vereniging een evolutie hebben doorgemaakt, welke parallel heeft gelopen met die der academische examens, bij het als volwaardig erkennen van het verenigingsdiploma evenmin een onderscheid moet worden gemaakt naar het tijdstip, waarop het is verworven.

Dit laatste geldt niet in het denkbare geval, dat het examen van een vereniging thans wel gelijkwaardig is aan het huidige academische accountantsexamen, doch voorheen niet gelijkwaardig was aan het toenmalige academische examen. Een vereniging kan b.v. op een betrekkelijk laag niveau begonnen zijn, doch zich later hebben opgewerkt naar de hogere klasse en te dien einde haar exameneisen aanmerkelijk hebben verhoogd. Zodanig „optrekken” van de eisen kan uiteraard niet worden gezien als (louter) een „bijhouden” van de door het beroep doorgemaakte ontwikkeling. De in de memorie van antwoord aan de Tweede Kamer (blz. 6, rechterkolom) gemaakte opmerking, dat de in het wetsontwerp gekozen opzet de mogelijkheid niet uitsluit bij de beoordeling van de onderscheidene niet-academische examendiploma's „te differentiëren naar de ouderdom van het diploma, voor zover het tijdstip, waarop het is uitgereikt, mede bepalend is voor de waarde, welke aan het diploma moet worden toegekend”, doelt op gevallen van deze aard.

Door in artikel 82, eerste lid, onder *c*, naast de wijze van uitoefening der accountantspraktijk ook de *omvang* daarvan te noemen wordt geenszins beoogd de zg. „eenmanspraktijk” als zodanig uit te sluiten. Wel wordt daarmee bedoeld in algemene zin aan te geven dat bij de beoordeling van een accountantspraktijk zowel kwalitatieve als kwantitatieve maatstaven dienen te worden aangelegd. Dat de praktijk de voor het beroep karakteristieke controlefunctie zal moeten omvatten, wordt door de ondergetekenden onderschreven. Zij mogen in dit verband verwijzen naar het in het verslag van het eerste mondelinge overleg met de commissie van voorbereiding uit de Tweede Kamer weergegeven antwoord der Regering op vraag 13.

Hetgeen door vele leden en vele andere leden wordt opgemerkt met betrekking tot de krachtens artikel 105 van de ontworpen wet vast te stellen voorlopige regeling betreffende de beroepsuitoefening — en daarbij met name met betrekking tot het vraagstuk der afgifte, door accountants in dienst van centrale coöperaties, van verklaringen aan anderen dan hun werkgever — geeft de ondergetekenden aanleiding het volgende mede te delen.

De Regering is inderdaad voornemens in bedoelde regeling het daarvoor voor de commissie-Van der Grinten opgestelde ontwerp zo volledig mogelijk te volgen. Het ligt echter in haar bedoeling de in dat ontwerp vervatte bepalingen, betrekking hebbende op het verbod van afgifte van verklaringen door interne accountants anders dan aan hun werkgever, uit te breiden met een uitzondering, welke zodanige afgifte mogelijk

maakt in gevallen, waarin de registeraccountant in de overheidssfeer werkzaam is en de afgifte in het belang van een doelmatige uitoefening van de overheidstaak geboden is. Aan gezien een voorziening van overeenkomstige strekking inmiddels ook in de reglementen der vooraanstaande huidige vrije accountantsorganisaties is opgenomen, zal bedoelde aanvulling geen afwijking zijn van de gedachte, die aan de beoogde opzet der ex artikel 105 te treffen voorlopige regeling van den beginne af ten grondslag heeft gelegen. Deze is, dat in die regeling geen nieuwe elementen zullen worden geïntroduceerd, ten einde niet vooruit te lopen op de in de toekomst, bij het vaststellen van een definitieve regeling, door de Orde zelf krachtens haar autonome bevoegdheid te nemen beslissingen.

De hierboven bedoelde vele leden hebben het openen van de mogelijkheid van openbaarmaking van verklaringen van accountants in dienst van centrale coöperatieve instellingen bepleit, met name voor gevallen, waarin door deze accountants controles bij de aangesloten coöperaties worden verricht ten behoeve van een door de centrale instelling uitgeoefende toezicht houdende functie in de overheidssfeer. Als voorbeeld vermelden zij het toezicht, dat krachtens de Wet toezicht kredietwezen aan de centrale landbouwkredietinstellingen is overgedragen. Indien aan genoemde leden daarbij slechts een veruimd gebruik van de accountantsverklaring in het belang van een doelmatige vervulling van de overheidstaak voor ogen staat, zal in hetgeen door hen wordt gewenst afdoende zijn voorzien door de eerder besproken aanvulling van de beschikking ex artikel 105. Voor het geval, dat die leden daarentegen het oog mochten hebben op een openbaarmaking voor andere doeleinden, mogen de ondergetekenden mededelen, dat te dezen het argument, dat het hier gaat om een van overheidswege uitgeoefend toezicht, huns inziens niet doorslaggevend is. Naar de mening der ondergetekenden bestaat, ten aanzien van de vraag, of de verklaringen van interne accountants voor zodanige openbaarmaking in aanmerking komen, tussen de gevallen, waarin hun werkgever (mede) als verlengstuk van de overheid optreedt, en andere gevallen in beginsel geen onderscheid. Het lijkt nuttig in dit verband op te merken, dat artikel 15 van de Wet toezicht kredietwezen niet noodzaakt ten behoeve van het overheidstoezicht van de diensten van een interne accountant van de controlerende instelling gebruik te maken. De omstandigheid, dat zulks in de praktijk wel geschiedt — waarbij echter de verantwoordelijkheid in de regel bij deze instelling berust —, mag geenszins leiden tot de conclusie, dat de verklaringen van de interne accountant nu ook tegenover het publiek moeten kunnen worden gebruikt.

Aan het verbod van openbaarmaking van een verklaring van een interne accountant ligt een beginsel van beroepsethiek ten grondslag, dat rekening houdt met zijn niet-onafhankelijke positie en er, in verband daarmee, van uitgaat, dat hij geen verantwoordelijkheid naar buiten kan en mag dragen. De be-

perkte uitzonderingen op dit verbod, die door de beroepskringen zelf zijn aanvaard, zijn afgestemd op de bijzondere positie van de overheid en de in haar sfeer gelegen waarborgen voor een omzichtig gebruik van de verklaring. Zij behoeven dan ook niet te worden gezien als een inbreuk op het zoëven bedoelde beginsel. De Regering acht het echter stellig ongewenst zonder klemmende redenen in de voorlopige regeling ex artikel 105 ten behoeve van de accountants in dienst van de centrale coöperatieve instellingen een uitzondering van algemener strekking — zoals met name door vele andere leden wordt bepleit — te introduceren. Door zodanige uitzondering zou het hierboven bedoelde beginsel van beroepsethiek opgetwifteld wél worden doorbroken. Tot een dergelijke principiële afwijking van het stelsel der hoger bedoelde reglementen zou naar de mening der ondergetekenden slechts aanleiding bestaan, indien het algemeen belang zulks bepaaldelijk zou vorderen. De ondergetekenden verliezen hierbij niet uit het oog, dat de belangen van een bepaalde kring door een dergelijke ruimere bepaling zouden kunnen worden gediend, doch naar hun mening kan hier nog niet worden gesproken van een overwegend algemeen belang, dat een inbreuk op het beginsel van de autonomie der Orde op dit punt zou rechtvaardigen. De Regering zal de verdere ontwikkeling met aandacht volgen. Zo te eniger tijd zou blijken, dat door de Orde op dit stuk gestelde regelen zich niet met het algemeen belang verdragen, zal daartegen kunnen worden opgetreden op grond van de bevoegdheden, waarover de centrale overheid, als hoedster van dat belang, bij de uitoefening van toezicht op de besluiten van de Orde, beschikt.

Naar aanleiding van de aan het slot van het voorlopig verslag gestelde vraag mogen de ondergetekenden verklaren, dat de mogelijkheid van uitoefening van het accountantsberoep in naamloze-vennootschapsvorm in de huidige reglementen van de vooraanstaande accountantsverenigingen wordt uitgesloten. Het ligt niet in de bedoeling der Regering in het kader van de krachtens artikel 105 van de voorgestelde wet bij ministeriële beschikking te stellen voorlopige regelen betreffende de beroepsuitoefening door registeraccountants, zodanige mogelijkheid, vooruitlopende op de door de toekomstige Orde zelf vast te stellen definitieve regeling, te introduceren.

De Staatssecretaris van Economische Zaken,
F. J. W. GIJZELS.

De Minister van Justitie,
A. C. W. BEERMAN.

*De Minister van Onderwijs, Kunsten
en Wetenschappen,*
J. CALS.