

*C. J. Regoort*

## **De Achtste E.G. Richtlijn: Waarom en hoe?**

### **Inleiding**

Op 10 april 1984 heeft de Raad van de Europese Gemeenschappen de Achtste Richtlijn Vennootschapsrecht vastgesteld. De Richtlijn, die in de wandeling bekend staat als de 'accountantsrichtlijn' regelt de toelating van personen belast met de wettelijke controle van 'boekhoudbescheiden'.

De hier bedoelde wettelijke controle vloeit voort uit de Vierde en de Zevende Richtlijn, waarin de controle van de jaarrekening en van de geconsolideerde jaarrekening is voorgeschreven. Dit voorschrift vereist een harmonisatie van de vakbekwaamheid van de controleurs en bovendien maatregelen om hun onafhankelijkheid en betrouwbaarheid te garanderen.

Op dit moment is er binnen Europa sprake van een grote diversiteit in de eisen die aan de accountantscontrole worden gesteld en in de vereisten van vakbekwaamheid. De Achtste Richtlijn beoogt een grote mate van uniformiteit te bewerkstelligen.

Het was onvermijdelijk, dat terwille van de gewenste uniformiteit de individuele landen aan elkaar concessies moesten doen. Harmonisatie is daardoor tot stand gekomen niet op het hoogste niveau maar op het hoogst mogelijke niveau.

Accountants in alle Lidstaten zullen te maken krijgen met veranderingen van de bestaande regelen. Niet alleen de Dottori Commercialisti in Italië en de Experts Comptables Luxembourgeois, beroepsbeoefenaren in naar onze mening qua accountantscontrole minder ontwikkelde landen, maar ook de accountants in de landen waar de beroepsuitoefening op een hoog niveau staat zullen met veranderingen te maken krijgen. Ook in Nederland staan wijzigingen voor de deur.

In de navolgende paragrafen wordt nader ingegaan op het ontstaan van de Richtlijn en op de in de Richtlijn opgenomen regelingen. Daarnaast wordt de voorgestelde regeling vergeleken met de huidige situatie in Nederland.

### **Communautaire achtergrond**

De Achtste Richtlijn is geen doel op zichzelf maar maakt deel uit van een reeks van Richtlijnen Vennootschapsrecht die alle voortvloeien uit het Verdrag van Rome. Dit verdrag ligt ten grondslag aan de z.g. gemeenschappelijke markt (EEG). De gemeenschappelijke markt wordt gekarakteriseerd door het streven naar een vrij verkeer van personen, van diensten, van

goederen en van kapitaal binnen het gebied van de Europese Gemeenschap. Het recht op vrij verkeer binnen de EG is behalve aan particulieren ook toegekend aan ondernemingen die hun activiteiten uitoefenen middels een rechtspersoon met een beperkte aansprakelijkheid. In de wetgeving van alle EG-landen zijn bepalingen opgenomen die dienen om de belangen te beschermen van al diegenen die betrekkingen onderhouden met een dergelijke rechtspersoon. Het gaat hier om de belangen van aandeelhouders, werknemers, leveranciers enz. waarvan de bescherming van land tot land op zeer verschillende wijze is geregeld.

Het is duidelijk, dat de verschillen binnen de EG niet kunnen blijven bestaan wil de gemeenschappelijke markt tot stand komen. Daarom is in artikel 54 (3) (g) van het Verdrag van Rome bepaald, dat de Europese Gemeenschap maatregelen moet nemen om de in de Lidstaten van rechtspersonen verlangde waarborgen ter bescherming van de belangen van aandeelhouders en derden, gelijkwaardig te maken.

Het oogmerk is het gelijkwaardig maken van de wettelijke waarborgen zonder de eigen identiteit van de nationale regelingen fundamenteel aan te tasten. Er zal dus ook na harmonisatie sprake zijn van meerdere wegen die naar Rome leiden!

Het instrument waarvan de Gemeenschap zich bedient om de harmonisatie tot stand te brengen zijn de Richtlijnen. Deze worden voorgesteld door de Commissie en na discussie in diverse organen, waaronder het Europese Parlement, uiteindelijk uitgevaardigd door de Raad van Ministers.

Een belangrijk onderwerp van harmonisatie is de jaarrekening van rechtspersonen. Dit onderwerp is, zoals genoegzaam bekend, voor wat betreft de enkelvoudige jaarrekening geregeld in de Vierde Richtlijn en voor wat betreft de geconsolideerde jaarrekening in de Zevende Richtlijn.

In beide Richtlijnen komt de verplichte accountantscontrole voor. Deze controle wordt gezien als een waarborg dat de regelen ook in feite worden toegepast. Het geheel van harmonisatiemaatregelen zou echter onvolkomen blijven wanneer nagelaten zou worden om te zorgen voor een harmonisatie van de aan de wettelijke controleurs te stellen eisen van vakbekwaamheid. Bovendien passen in dit kader uniforme regelen voor het waarborgen van hun onafhankelijkheid en betrouwbaarheid.

Al deze regelingen zijn opgenomen in de Achtste Richtlijn die derhalve een logisch complement is van de beide genoemde jaarrekening-richtlijnen. Ook de Achtste Richtlijn zal dus in de nationale wetgevingen worden verwerkt.

## **Uitgangspunten**

De belangrijkste uitgangspunten van de Richtlijn zijn:

- de wettelijke controle kan uitsluitend door toegelaten personen worden uitgevoerd. Toegelaten personen kunnen zijn natuurlijke personen of controlerende vennootschappen;
- alleen personen die voldoen aan de in de Richtlijn opgenomen minimumeisen kunnen worden toegelaten.

Met wettelijke controle is bedoeld de controle op grond van regelingen van

de Europese Gemeenschap. Andere door individuele Lidstaten voorgeschreven wettelijke controles vallen daar niet onder. Voor deze controles kunnen in de Lidstaten ook anderen dan de bovenbedoelde toegelaten personen worden aangewezen.

Te denken is hierbij bijv. aan de controle van de jaarrekening van kleine rechtspersonen. In Nederland zijn die kleine rechtspersonen vrijgesteld van de wettelijke controle op grond van artikel 51 lid 2 van de Vierde Richtlijn. In andere landen, met name in het Verenigd Koninkrijk en Denemarken, is voor deze rechtspersonen wel een wettelijke controle voorgeschreven. In het Verenigd Koninkrijk is geregeld, dat deze controle moet worden uitgevoerd door Chartered Accountants, welke categorie van accountants straks ook op grond van de Achtste Richtlijn zal worden toegelaten. In Denemarken is sprake van twee categorieën van accountants die beide voor de controle van kleine rechtspersonen bevoegd zijn, waarbij de ene categorie een lager niveau van opleiding heeft dan de andere.

Zoals in het vervolg zal blijken, leidde de situatie in Denemarken tot complicaties in de uiteindelijke regeling in de Achtste Richtlijn.

De belangrijkste voorwaarde voor de toelating is dat een vakbekwaamheids-examen wordt afgelegd waarin wordt getoetst: het niveau van de theoretische kennis betrekking hebbend op

- een aantal met name genoemde vakgebieden;
- het vermogen om deze kennis ook praktisch toe te passen.

Behalve deze exameneis is in de Richtlijn ook vastgelegd dat uitgaande van een aanvangsniveau dat gelijk is aan het niveau dat vereist is om tot een universiteit te worden toegelaten, de opleiding moet omvatten:

- een theoretische opleiding op universitair niveau;
- een praktische stage van drie jaar die voor minimaal tweederde moet worden gevolgd bij een toegelaten wettelijke controleur.

Omdat de Richtlijn ingrijpt in bestaande situaties in de verschillende landen zijn overgangsbepalingen opgenomen. Deze hebben onder meer betrekking op de bescherming van verworven rechten van personen die reeds op het terrein van de controle werkzaam zijn, maar die niet voldoen aan de gestelde eisen van vakbekwaamheid.

Uitdrukkelijk is bepaald, dat de Achtste Richtlijn geen liberalisatierichtlijn is en dus noch de vrijheid van vestiging noch het vrij verrichten van diensten als wettelijke controleur binnen de Europese Gemeenschap regelt. De toelating als wettelijk controleur in een bepaalde Lidstaat betekent dus niet dat de betrokkene ook bevoegd is tot het uitvoeren van wettelijke controles in een andere Lidstaat. Een dergelijke bevoegdheid kan alleen worden verkregen mits wordt voldaan aan zekere bijkomende voorwaarden.

De invoering van de regeling volgens de Achtste Richtlijn is overigens wel een belangrijke stap in de richting van de liberalisatie. Het moet mogelijk worden geacht om de liberalisatie op basis van de voorschriften in de Achtste Richtlijn te regelen. Het zou een goede zaak zijn, indien bij het in werking treden van de regelen volgens de Achtste Richtlijn ook de vrijheid van vestiging en van dienstverlening op het terrein van de wettelijke controle zou zijn geregeld.

## **Probleemgebieden**

Bij de behandeling van de Ontwerp-Richtlijn was het uiteraard niet te voorkomen, dat de nationale delegaties standpunten verdedigden die typisch gekleurd waren door de gangbare praktijk in de verschillende landen. Gegeven de bestaande verschillen in de organisatie van het accountantsberoep en in de opvattingen omtrent de controle, moest veel tijd worden besteed aan het vinden van oplossingen die alle partijen bevredigden. Vaak bleken deze oplossingen op een compromis neer te komen.

Op enkele van deze problemen wordt hieronder nader ingegaan.

### *De zeggenschap in controlerende vennootschappen*

Lang en breed is gediscussieerd over de regeling van de zeggenschap in controlerende vennootschappen waarin niet toegelaten personen participeren. Dit geval doet zich o.a. voor in Duitsland waar een aantal grote accountantskantoren zijn georganiseerd in de vorm van een AG waarin geparticipeerd wordt door bankinstellingen en ook wel door de overheid.

Aanvankelijk liet de formulering van artikel 2 niet toe, dat afgeweken werd van de algemene regel dat in ieder geval de meerderheid van de stemrechten in een dergelijke AG in het bezit van toegelaten personen moest zijn. Deze voorwaarde leidde tot problemen in Duitsland, omdat in de huidige situatie in een aantal gevallen niet-Wirtschaftsprüfer de meerderheid van de stemrechten bezitten.

Om tegemoet te komen aan deze moeilijkheid is nu in de definitieve regeling bepaald, dat voor zover in Lidstaten voorheen niet was voorgeschreven dat de meerderheid van stemrechten in het bezit van beroepsbeoefenaren moest zijn, de bestaande situatie gehandhaafd mag blijven. Wel is een procedure voorgeschreven, die ertoe leidt, dat te allen tijde bekend is in wiens bezit de aandelen van de controlerende vennootschap zijn. Voorts is de mogelijkheid van overdracht van de aandelen aan beperkende voorwaarden onderworpen. De huidige situatie wordt daardoor min of meer bevroren en nieuwe gevallen, waarbij afgeweken wordt van de algemene regel, kunnen niet meer ontstaan.

### *De problematiek van de praktische stage*

De discussie over het voorschrift van de praktische stage is vooral aangespannen door de Nederlandse delegatie. Tot dusverre is in Nederland bij de opleiding tot accountant geen sprake van een verplichte praktische stage. In de praktijk zijn vele studerende wel degelijk tijdens hun studie werkzaam bij accountantskantoren, bij interne accountantsdiensten of bij accountantsdiensten van de overheid.

De stage op zichzelf werd van Nederlandse zijde dan ook niet ter discussie gesteld. Moeilijkheden lagen er echter bij de definitie van het onderwerp van de stage en bij de kwalificatie van de stagemeester.

Aanvankelijk was bepaald dat de stage moest omvatten de 'wettelijke controle van jaarrekeningen'. Deze beperkte omschrijving zou al die accountants die geen wettelijke controle van jaarrekeningen uitvoeren uitsluiten als potentiële stagemeester. Met name de interne accountants en de overheidsaccountants zagen hierin een benadeling, omdat een dergelijke

uitsluiting het voor hen moeilijk zou maken om in de toekomst voldoende personeel aan te trekken.

Na een lange discussie is de tekst van het ontwerp gewijzigd. In de definitie van het onderwerp van de stage is de term 'wettelijk' vervallen, zodat ook accountants die niet als wettelijk controleur zijn toegelaten als stagemeeester kunnen optreden. Verder is de formulering uitgebreid tot de controle van jaarrekeningen, geconsolideerde jaarrekeningen of soortgelijke financiële opstellingen. De toevoeging 'soortgelijke financiële opstellingen' is gedaan om ook rekening te houden met de verantwoordingen die onderwerp van controle zijn van overheidsaccountants.

Met deze tekstwijziging is bereikt, dat de overheidsaccountants en ook een groot deel van de interne accountants in de toekomst als stagemeeester zullen kunnen optreden.

Omdat een aantal interne accountantsdiensten in slechts beperkte mate belast is met de controle van jaarrekeningen maar zich hoofdzakelijk bezig houdt met de beoordeling van de interne organisatie en van de interne controle, blijft voor een deel van de interne accountants het hiervoren geschetste probleem bestaan. Bij deze diensten zal een praktische oplossing moeten worden gevonden om hun personeel toch de voorgeschreven stage te laten volgen. Daarbij zal mogelijk de externe accountant behulpzaam kunnen zijn.

#### *De onafhankelijkheid van de wettelijke controleur*

Zoals te verwachten was, is over de onafhankelijkheid van de controleur tijdens de discussie veel te doen geweest. Het aanvankelijke ontwerp bevatte een vrij uitgebreide regeling.

Deze regeling betrof onder meer het verbod voor de wettelijke controleur om naast zijn werkzaamheden in verband met de controle van de jaarrekening ook nog als adviseur van dezelfde onderneming op te treden. Dit verbod was met name geïnspireerd op de situatie in Frankrijk. Tegen dit verbod is vooral van Engelse zijde fel van leer getrokken en na enige tijd is de betreffende bepaling daarna uit het ontwerp verdwenen.

Een andere bepaling, welke vooral in de laatste fase veel aandacht vroeg, was die waarbij het aan de wettelijke controleur verboden werd om de controle te verrichten bij een onderneming waarvan hij tevens aandeelhouder was. Een bepaling waarvan een ieder op het eerste gezicht de redelijkheid kan inzien.

De delegatie van het Verenigd Koninkrijk voorzag evenwel grote praktische problemen. In het Verenigd Koninkrijk komt het namelijk vaak voor dat aandelen, met name van kleine familie-vennootschappen, in 'Trust' worden bewaard. De accountant van de onderneming is dan vaak de 'Trustee' en als zodanig heeft hij een formeel belang als aandeelhouder in de vennootschap.

Uiteindelijk is besloten om in de definitieve Richtlijn slechts een bepaling op te nemen, welke inhoudt dat de Lid-Staten zelf moeten bepalen onder welke omstandigheden de controleurs niet onafhankelijk zijn.

*Het aanvaarden van een tweede categorie van wettelijke controleurs met een geringer niveau van kwalificatie*

Het is uitdrukkelijk de bedoeling geweest, om middels de Achtste Richtlijn het accountantsberoep in de EG zodanig te organiseren, dat er voortaan slechts één categorie van wettelijke controleurs zou bestaan. De definitieve versie van de Richtlijn maakt het evenwel mogelijk, dat een bijzondere groep van wettelijke controleurs optreedt. De betreffende controleurs voldoen niet aan het in de Richtlijn vereiste niveau van vakbekwaamheid en hebben een beperkter werkterrein dan de wettelijke controleur van de eerste categorie.

Deze bijzonderheid is in de laatste fase van de behandeling ingebracht door Denemarken. In dat land is, hoewel dat niet verplicht is op grond van de Vierde EG Richtlijn, de controle van de kleine rechtspersonen wettelijk verplicht gesteld.

Als controleur daarvan kunnen niet alleen de universitair opgeleide accountants aangewezen worden maar ook de daar te lande bestaande tweede categorie van lager gekwalificeerde accountants. Dezelfde regel geldt tot dusverre voor de, wél op grond van de Vierde Richtlijn verplichte, controle van middelgrote rechtspersonen; ook daar kunnen in Denemarken de lager gekwalificeerde accountants worden aangesteld als controleur.

De invoering van de Achtste Richtlijn zou zonder concessies aan de Denen als gevolg hebben, dat de lager gekwalificeerde accountants, die thans een middelgrote rechtspersoon krachtens de Deense wet controleren, zouden moeten worden vervangen door accountants met universitaire vorming. Om deze consequentie te ontgaan is in de definitieve versie van de Richtlijn bepaald, dat lager gekwalificeerde accountants de wettelijke controle van middelgrote rechtspersonen mogen uitvoeren, althans indien zij de betrokken vennootschap ook al controleerden toen deze nog onder de bepalingen voor een kleine rechtspersoon viel.

## **Bespreking van de Richtlijn**

De Richtlijn bevat de afdelingen:

- I Toepassingsgebied
- II Bepalingen inzake de toelating
- III Beroepsethiek en onafhankelijkheid
- IV Openbaarheid
- V Slotbepalingen

Het in Afdeling I omschreven toepassingsgebied is de wettelijke controle van de jaarrekeningen en de geconsolideerde jaarrekeningen van vennootschappen voor zover die door het Gemeenschapsrecht wordt voorgeschreven. Het onderzoek naar de overeenstemming tussen het jaarverslag en de jaarrekening is hierin begrepen. De wettelijke controleurs kunnen zijn natuurlijke personen dan wel rechtspersonen of andere vormen van vennootschappen of verenigingen. De Richtlijn spreekt in dit verband van 'controlerende vennootschappen'.

De in Afdeling II opgenomen bepalingen inzake de toelating zijn bijzonder uitvoerig.

In de artikelen 2 en 3 zijn de algemene voorwaarden voor de toelating van natuurlijke personen en controle-vennootschappen geformuleerd.

De algemene eis is dat natuurlijke personen, die hetzij zelfstandig hetzij namens een controlerende vennootschap optreden, moeten voldoen aan de verderop in deze afdeling opgenomen eisen van theoretische opleiding en praktische ervaring. Bovendien moeten zij betrouwbaar zijn en mogen zij geen werkzaamheden verrichten die, krachtens de nationale wetgeving, onverenigbaar zijn met de wettelijke controle (artikel 3).

De zeggenschap in een controlerende vennootschap, zowel voor wat betreft het stemrecht als wat betreft het bestuur, dient in meerderheid bij toegelaten personen te berusten. Deze bepaling is in de Nederlandse verhoudingen van geen betekenis, omdat in vergelijkbare situaties zowel het stemrecht als het bestuur volledig bij registeraccountants moet berusten.

De artikelen 4 tot en met 8 bevatten de minimum opleidings- en examen-eisen, waaraan normaal moet worden voldaan. Daarin wordt de nadruk gelegd op het universitaire niveau van de opleiding.

In Nederland wordt de huidige NIVRA-opleiding tot registeraccountant als een opleiding op universitair niveau beschouwd. Deze opleiding ligt op een hoger niveau dan vereist is in de Achtste Richtlijn. Voor wat betreft de theoretische opleiding ziet het er daarom naar uit dat, afgezien van mogelijk een technische aanpassing op onderdelen van het studieprogramma, in de huidige situatie niet veel zal behoeven te veranderen.

De praktische stage van drie jaar waarvan er tenminste twee bij een toegelaten persoon moeten worden doorgebracht is een nieuw element. Zoals eerder reeds werd opgemerkt, kan deze nouveauté bij sommige interne accountantsdiensten problemen opleveren. Overigens zullen alle in de sfeer van de controle praktiserende registeraccountants (extern, intern of bij de overheid) als stagemeester kunnen optreden.

In artikel 9 en 10 is de z.g. 'Promotion sociale' geregeld, dat wil zeggen de mogelijkheid, dat personen, die niet de geijkte opleidingsweg hebben gevolgd, kunnen worden toegelaten tot de wettelijke controle. Deze toelating kan plaatsvinden onder bepaalde voorwaarden. Deze voorwaarden betreffen de aard en de duur van de beroepswerkzaamheden en het afleggen van het in artikel 4 voorgeschreven vakbekwaamheidsexamen. Het gaat hier dus over personen die zonder een universitaire of daarmee vergelijkbare vooropleiding kunnen worden toegelaten. 'Promotion sociale' komt ook voor in de huidige situatie bij de opleiding tot R.A. Wanneer het aanvangsniveau onvoldoende is, dan kan het verschil ten opzichte van dat niveau worden overbrugd via applicatiecursussen.

Krachtens artikel 11 kunnen personen die elders in de EG hun vakbekwaamheid hebben verworven in een andere Lidstaat worden toegelaten. Hierbij kan de voorwaarde worden gesteld dat zij moeten beschikken over voldoende juridische kennis om na de toelating de wettelijke controle naar behoren uit te kunnen voeren. Deze bepaling impliceert, dat het mogelijk is, dat, ondanks de uniforme regelen van de Achtste Richtlijn de toegang van buitenlanders door het eisen van een aanvullend examen toch nog belangrijk kan worden bemoeilijkt.

Het Nederlandse beleid ter zake van de aanvaarding van buitenlandse accountants is tot dusverre vrij liberaal geweest. Er is geen aanleiding om te veronderstellen dat hierin een wezenlijke verandering komt.

Deze bepaling zal in sommige gevallen voor Nederlandse accountants, die in het buitenland werken, wel een verbetering van hun positie kunnen meebrengen, omdat alleen een toetsing van de juridische kennis kan worden verlangd maar geen verdere eisen kunnen worden gesteld zoals bijv. een praktische stage. Overigens zijn deze accountants meestal niet betrokken bij de lokale wettelijke controles, omdat die worden uitgevoerd door een – al of niet geassocieerde – lokale accountant.

De artikelen 12 tot en met 19 bevatten regelingen die een bevredigende overgang van de huidige situatie naar de beoogde geharmoniseerde situatie moeten bewerkstelligen. Het gaat hier om de z.g. 'grandfather clauses' die dienen ter bescherming van verworven rechten.

De opgenomen regelingen betreffen onder meer de toelating en bloc van de reeds vóór de invoering van de Richtlijn toegelaten personen. Verder kunnen ook die beroepsbeoefenaren worden toegelaten die, hoewel ze niet vóór de invoering van de Richtlijn zijn toegelaten, toch bevoegd zijn om de wettelijke controle uit te voeren en dat ook effectief hebben gedaan. Tenslotte is het mogelijk om een overgangsmaatregel te treffen voor die beroepsbeoefenaren die het recht behouden om de controle van bepaalde vennootschappen uit te oefenen, maar die dit recht zouden verliezen indien nieuwe wettelijke controles zouden worden ingevoerd. De beide laatste maatregelen moeten worden genomen binnen één jaar na invoering van de Richtlijn.

Op grond van deze bepalingen zullen alle Registeraccountants te zijner tijd en bloc kunnen worden toegelaten. Hier te lande zijn in dit verband tevens een aantal maatregelen voorgesteld, die ertoe zouden leiden, dat vóór een bepaalde peildatum (vermoedelijk thans 1 januari 1985) ingeschreven accountants-administratieconsulenten na een aanvullend examen als registeraccountant zouden worden erkend. Daardoor hebben de overgangsmaatregelen hun betekenis voor de Nederlandse beroepsuitoefening grotendeels verloren.

In artikel 18 wordt de mogelijkheid geschapen om overgangsmaatregelen te treffen voor studenten die na de voltooiing van hun studie niet aan alle gestelde voorwaarden zouden voldoen. Deze maatregelen kunnen worden genomen tot zes jaar na de invoering van de nieuwe wettelijke regeling.

Gelet op het huidige niveau van de accountantsopleiding in Nederland is deze bepaling niet van grote praktische betekenis.

De laatste drie artikelen van afdeling II, de artikelen 20 tot en met 22 behandelen het in een eerdere paragraaf toegelichte 'Deense' probleem van de tweede categorie wettelijke controleurs met een geringer niveau van kwalificatie. Dit moet worden gezien als een specifiek punt voor de Deense beroepsbeoefenaren, dat helaas de uniformiteit van de regeling enig geweld aan doet.

Afdeling III behandelt in vijf korte artikelen de beroepsethiek, de onafhankelijkheid en de sancties bij het overtreden van de regels op dit punt. De uitwerking van deze begrippen wordt overgelaten aan de Lidstaten. Het ligt echter in de lijn van de verwachtingen, dat vanuit de Europese Com-



missie wel de nodige aandrang zal worden uitgeoefend om binnen de EG tot een zo stringent mogelijke regeling op dit terrein te komen.

In Nederland zijn de onderwerpen al genoegzaam uitgewerkt.

De Afdeling IV behandelt de verplichting voor de Lid-Staten om een register bij te houden van de toegelaten personen alsmede voor wat betreft de controlerende vennootschappen van alle aandeelhouders en bestuurders.

In Afdeling V tenslotte wordt bepaald dat het Contactcomité Vierde Richtlijn ook bij deze Achtste Richtlijn tot taak heeft om de geharmoniseerde toepassing van de Richtlijn te bevorderen. Voorts bevat deze afdeling in artikel 30 de aansporing aan de Lid-Staten om vóór 1 januari 1988 de wetgeving aan te passen. Als uiterste datum voor de ingang van de nieuwe wettelijke regeling wordt aangegeven 1 januari 1990.

## **Samenvatting**

Alles overziende lijkt de regeling van de controle van 'boekhoudbescheiden' zoals deze uit de Achtste EG-Richtlijn naar voren komt nogal mee te vallen. Natuurlijk er is de 'pijn' van de praktische stage, die met name voor sommige interne accountantsdiensten problemen zal kunnen geven. Maar over het geheel genomen is niet aan te nemen dat er veel zal behoeven te veranderen in de organisatie van het accountantsberoep in Nederland. Het vroegtijdige akkoord inzake de toekomstige positie van de AA's draagt mede bij tot de rustige overgang in het nationale vlak.

We moeten ons echter wel realiseren, dat de harmonisatie van de Achtste Richtlijn tot stand is gekomen niet op het hoogste niveau maar op het hoogst haalbare niveau. Dit betekent dat het niet ondenkbaar is, dat hier te lande bij de aanpassing van de Achtste Richtlijn het gevaar dreigt van een aanpassing naar beneden. Met name bestaat dit risico voor het geëiste kennisniveau, dat heden ten dage hoger is dan het minimum dat vereist is door de Achtste Richtlijn.

Een dergelijke ontwikkeling zou voor de beroepsuitoefening een kwalijke zaak zijn. De in Nederland gevestigde hoge grondslagen voor de beroepsuitoefening dienen te worden gehandhaafd. Deze handhaving is niet alleen van belang voor het Nederlandse bedrijfsleven en voor de overheid maar is evenzeer belangrijk voor het bedrijfsleven en de overheid in het Europa van morgen.

Door de invoering van de Achtste Richtlijn zal in een aantal qua accountancy minder ontwikkelde landen het niveau van de beroepsuitoefening stijgen. Dat betekent dat die landen nogal wat veranderingen zullen moeten verwerken.

De Richtlijn bevat een aantal keuzemogelijkheden. Het is voor de ontwikkeling van het accountantsberoep op Europees niveau noodzakelijk dat voorzichtig met die opties wordt omgegaan om geen al te grote verstoringen van de harmonie te krijgen.

De volgende stap zal zijn het mogelijk maken van de vrijheid van vestiging en het vrij verrichten van diensten als wettelijke controleur binnen de Europese Gemeenschap. Deze liberalisatie is een noodzakelijk supplement van de Achtste Richtlijn, omdat juist daardoor ook de noodzakelijke technische harmonisatie een goede impuls kan krijgen.

De formele regelingen van de Achtste Richtlijn zijn uiteraard van veel belang maar zonder een grote mate van uniformiteit in de aanpak van het feitelijke werk zal toch het resultaat van de controle-arbeid van land tot land blijven verschillen. Liberalisatie is een van de voorwaarden voor een ongeremde uitwisseling van kennis en ervaring binnen de EG en als zodanig een stap voorwaarts naar een unificatie van het accountantsberoep in Europa.

Dit verder liggende doel, dat leiden moet tot een harmonisatie die veel verder gaat dan die welke kan worden bereikt met de Achtste Richtlijn, is mede een argument om het hoge niveau van de beroepsuitoefening in Nederland niet aan te tasten. Alleen vanuit die positie kan een belangrijke bijdrage worden geleverd voor de noodzakelijke verdere verhoging van het niveau van de wettelijke controle in een aantal landen binnen de Europese Gemeenschap.

Toegepast op artikel 54 (3) (g) van het Verdrag van Rome, de basis van de Achtste Richtlijn, kan gesteld worden: de waarborgen die worden verlangd van rechtspersonen om de belangen te beschermen, zowel van de deelnemers in die rechtspersonen als van derden, zouden door een dergelijke verhoging van het niveau van de wettelijke controle in Europa belangrijk aan waarde winnen.