

Rechtbank Rotterdam, Bestuursrecht, afd. Mededinging
Postbus 50951
3007 BM Rotterdam
Nederland

OvRAN
Orde
van
Register
Adviseurs Nederland

Leopoldhove 55, 2726 CV Zoetermeer

Telefoon: 0411-641699

Email: bestuur@ovran.nl

Datum:
24-11-21

Rechtbank Rotterdam
Bestuursrecht, afd. Mededinging
Postbus 50951
3007 BM Rotterdam

Uw referentie:
nvt

Onze referentie:
Beroepschrift wegens
concurrentievervalsing

Telefoon
0411-641699

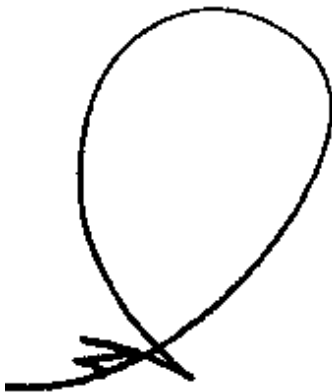
Geachte Griffie van de Rechtbank Rotterdam, afd. Mededinging,

Bijgaand treft u aan een beroepschrift over concurrentievervalsing in de zin van art. 6 Mededingingswet (MW) door de Nederlandse Orde van Accountants (NBA) in samenwerking met de Big Four accountantskantoren.

Het beroepschrift is gericht tegen het besluit van de ACM d.d. 15 oktober 2021 om geen passende maatregelen te nemen.

Met vriendelijke groet,

Mr. Drs. C. B.A. Spil RMC
Voorzitter OvRAN



I. Inleiding

1) Het ACM besluit d.d. 26 mei 2021 tot afwijzing van het handhavingsverzoek OvRAN wekte al enige verbazing gezien de bewijsvoering in de producties genoemd in deze voetnoot¹. Die verbazing was toen gestoeld op het in het bezwaarschrift aangetoonde gebrek aan dossierkennis en onvoldoende c.q. onjuiste juridische analyse c.q. vooringenomenheid. Oorzaak daarvoor was vermoedelijk het feit dat het naar de mening van een van de onderzoekers niet op de weg van de ACM ligt om het beleid van het Ministerie van Financiën en door de overheid gevormde publiekrechtelijke organisaties zoals de NBA ter discussie te stellen.

2) In het nieuwe besluit ACM d.d. 15 oktober 2021 (kenmerk ACM/UIT/554846) op bezwaar van 26 mei 2021 is geen sprake meer van gebrek aan dossierkennis gezien het bezwaarschrift en de hoorzitting. Randnummer 8 van dit besluit op bezwaar licht toe dat OvRAN in de gelegenheid is gesteld opmerkingen te maken over het concept verslag van de hoorzitting en stelt vast dat *“De OvRAN heeft geen gebruik gemaakt van deze mogelijkheid.”* Dat is juist. Het concept verslag bevatte talrijke feitelijke opmerkingen van beide zijden, al dan niet correct in de context geformuleerd. Het is tijdrovend en betrekkelijk zinloos over de juiste weergave van die feitelijke opmerkingen een discussie te starten. Van de andere kant bevatten sommige opmerkingen van de zijde van de ACM voldoende aanwijzingen om inhoudelijke conclusies te trekken over de opmerking van de voorzitter dat *'de hoorcommissie zich nog geen mening over deze kwestie heeft gevormd. De vragen van de hoorcommissie dienen ervoor te zorgen dat zij de zaak beter begrijpen.'* Uit de volgende drie feiten blijkt echter dat de ACM c.q. de voorzitter van de hoorcommissie wel degelijk al een standpunt over deze kwestie had ingenomen.

– Allereerst de aanvliegroute van de ACM om nog voor de bezwaarfase simpele gesprekjes bij de NBA en Minfin aan te gaan zonder in te gaan of door te vragen naar de onderliggende geschilpunten die wijzen op concurrentievervalsing. Vervolgens de conclusie van de voorzitter al tijdens het verhoor *"dat het bestuur – in elk geval op dit moment – representatief is voor het lidmaatschap van de NBA"*. De wetenschap dat art. 12 lid 6 WAB en art. 1.1 Beginselen van goed NBA-bestuur voorschrijven dat het NBA bestuur: *“een evenwichtige afspiegeling van de accountantsberoepsgroep vormt, waarin de verschillende categorieën accountants naar de aard van hun werkzaamheden in het bestuur zijn vertegenwoordigd”* en dus geen Big Four vertegenwoordigers zou mogen tellen, kan de ACM toch nauwelijks zijn ontgaan.

– En tot slot het niet doorvragen over de drie uitgewerkte voorbeelden van concurrentievervalsing en de gevolgen van de netwerkdefinitie in samenhang met de begrippen 'assurance' en 'aan assurance verwant'. Uit die drie feiten concludeerde OvRAN dat de hoorcommissie zich wel degelijk een vooringenomen standpunt over deze kwestie heeft gevormd. En een discussie over een concept verslag van de hoorzitting is niet de juiste plaats om een dergelijke vooringenomenheid te bestrijden. Als gevolg van die vooringenomenheid van de ACM valt nu op dat de nieuwe juridische analyse van de ACM zich baseert op feiten c.q. stellingen die nimmer door OvRAN naar voren zijn gebracht en daarnaast verzuimt in te gaan op andere naar voren gebrachte feiten en juridische argumenten. Het navolgende licht dit nader toe.

¹Productie 1: Concept-brief-ACM-V2.pdf

Productie 2a: Concept-klacht-bij-ACM-wegens-concurrentievervalsing-NBA-memo.pdf

Productie 2b: Concept-productie-1-NBA-as-Big-Four-Cartel.pdf

Productie 2c: Concept-productie-2-Praktijkvoorbeelden.pdf

Productie 3: Productie-3-Praktijkvoorbeelden-uitgewerkt-naar-Corporate-Finance.pdf

Productie 4: Productie-2-Praktijkvoorbeelden-uitgewerkt-naar-Interim-Management.pdf

Productie 5: Productie-1-Praktijkvoorbeelden-uitgewerkt-naar-een-klein-MKB-accountantskantoor.pdf

II Uitwerking

II A: Ondernemersvereniging

- 3) In randnummer 17 van het nieuwe besluit ACM d.d. 15 oktober 2021 stelt de ACM dat naar de mening van OvRAN *“de ACM in het bestreden besluit naar haar mening zou hebben moeten vaststellen dat de NBA zich wel kwalificeert als een onderneming, zoals bedoeld in artikel 1, aanhef en onder f, van de Mw.”* En concludeert vervolgens onder randnummer 18 dat de NBA niet is aan te merken als een onderneming in bovenbedoelde zin. Met alle respect voor de ACM is deze opmerking in randnummer 17 volstrekt onjuist. OvRAN heeft immers nooit gesteld dat de NBA kwalificeert als onderneming. Derhalve is de conclusie in randnummer 17 dat de NBA geen onderneming is op zich wel juist, maar volstrekt irrelevant. OvRAN heeft wel en dat bij herhaling gesteld dat de NBA kwalificeert als een ondernemersvereniging.
- 4) In de randnummers 19 tot en met 22 brengt de ACM vervolgens diverse argumenten naar voren waarom de NBA niet kwalificeert als een ondernemersvereniging. Met alle respect voor de ACM lijkt het passend deze argumenten stap voor stap te weerleggen. In randnummer 21 stelt de ACM bijv. dat: *“Om met zekerheid vast te kunnen stellen of de NBA een ondernemersvereniging is, zou de ACM echter ook moeten onderzoeken of de regelgeving van de NBA neerkomt op de uitoefening van overheidsprerogatieven.”* Dat onderzoek is allereerst niet nodig want gezien de recente uitspraak van de HR in het arrest d.d. 6 december 2019 nummer 18/02848 kwalificeert randnummer 3.1.4 de NBA als: *“publiekrechtelijke vereniging, die dan niet kan worden aangemerkt als een vereniging in de zin van art. 11 EVRM.”* Dat onderzoek is voorts overbodig want jurisprudentie waaruit blijkt dat de status van ondernemersvereniging op enigerlei wijze verbonden zou zijn aan de uitoefening van overheidsprerogatieven bestaat niet.
- 5) Vervolgens concludeert de ACM in datzelfde randnummer 20: *“Duidelijk is dus dat de OvRAN in bezwaar niet eigenstandig commercieel gedrag van deze partijen centraal stelt, maar hun betrokkenheid bij het vaststellen van beroepsregels die op dat commerciële gedrag van invloed kunnen zijn. Om die reden heeft de ACM haar beoordeling in het bestreden besluit terecht beperkt tot de vraag of het handelen van de NBA is aan te merken als (verboden) gedrag van een ondernemingsvereniging.”* Feit is dat OvRAN nimmer heeft betoogt dat het eigenstandig commercieel gedrag van de Big Four kantoren niet van belang zou zijn. Sterker nog, naar de mening van OvRAN is dit eigenstandig commercieel gedrag van de Big Four kantoren juist de eigenlijke oorzaak van het voorliggende concurrentie probleem. Afdoend schriftelijk bewijs daarvoor kan OvRAN uiteraard niet vinden. Wel aanwijzingen zoals het opkopen van kabinetsleden, feiten uit de lobby naar politieke partijen, stemgedrag op bestuursvergaderingen, medewerkers naar ledenvergaderingen sturen, op zich allemaal niet verboden. De ACM conclusie om zonder enige feitelijke basis geen *eigenstandig commercieel gedrag* van de Big Four te willen onderzoeken is daarom onterecht en toont de vooringenomenheid van ACM aan zoals die ook blijkt uit de ongefundeerde ACM-conclusie: *“dat er – zoals uit het volgende onderdeel van dit besluit blijkt – geen aanwijzingen zijn voor de door de OvRAN gestelde inbreuk op de mededingingsregels.”* Het ongefundeerd zijn van die ACM-conclusie blijkt onder meer uit de volgende randnummers van dit beroepschrift.
- 6) Bijv. uit de conclusie van de ACM in randnummer 21: *“Zelfs als er vanuit wordt gegaan dat de NBA een ondernemersvereniging is, geldt namelijk dat er – zoals uit het volgende onderdeel van dit besluit blijkt – geen aanwijzingen zijn voor de door de OvRAN gestelde inbreuk op de mededingingsregels.”* Dat is een ernstige misvatting! Allereerst heeft OvRAN aan de stelplicht en bewijslast voor concurrentievervalsing ruimschoots voldaan via onder meer de drie voorbeelden over corporate finance, interim management en kleine MKB accountantskantoren naast

Beroepschrift tegen besluit ACM d.d. 15 oktober 2021 tot afwijzing bezwaar OvRAN

stemgedrag en stemverhoudingen in bestuurs- en ledenvergaderingen NBA. Als gevolg stelt het bezwaarschrift terecht in randnummer 17: *“Mocht evenwel de ACM van mening blijven niet te beschikken over voldoende 'aanwijzingen van een overtreding van het kartelverbod tot doel en/of als gevolg heeft de mededinging te beperken.' wijzen we op de omgekeerde bewijslast voor ondernemersverenigingen die volgt uit lid 4 van art. 6 MW”*. Derhalve is het niet aan de ACM maar aan de NBA om aan te tonen dat er geen aanwijzingen zijn voor de door OvRAN gestelde inbreuk op de mededingingsregels. Het voorbijgaan aan die omgekeerde bewijslast voor ondernemersverenigingen toont evenzeer vooringenomenheid van ACM aan. Temeer daar uit het navolgende zal blijken dat de bewijslast al heel snel verschuift van de steller naar de overtreder wanneer bijv. sprake is van “potentiële” gevolgen, strekkingsbedingen, standaardiseringsovereenkomsten en kartels. Dit alles kan een professionele organisatie als de ACM toch niet zijn ontgaan.

- 7) Vervolgens concludeert de ACM in randnummer 22: *“Anders dan de OvRAN in bezwaar betoogt, is er dus evenmin aanleiding te onderzoeken of de Big Four samen een economische machtspositie hebben.”* Die conclusie is onbegrijpelijk. Ook al zou de NBA geen ondernemersvereniging zijn, quod non, kunnen de Big Four kantoren samen toch wel degelijk een economische machtspositie kunnen hebben? Waarom heeft de ACM dat niet nader onderzocht? Bijv. samen met de geciteerde feiten over de Herfindahl index geciteerd onder randnummer 18 van het bezwaarschrift. Enig nader onderzoek is dan wel degelijk wenselijk. Bijv. een uitsplitsing van deze index naar deelmarkten, zoals de deelmarkt van verificatie opdrachten van MinFin aan accountantskantoren incl. de Big Fourkantoren. De vraag komt ook op, of het wel aan de ACM is simpelweg te concluderen dat, als gevolg van het feit dat de NBA geen ondernemersvereniging zou zijn, de Big Four kantoren samen derhalve ook geen economische machtspositie zouden kunnen hebben. En dit alles slechts op grond van de volgende onderdelen van dit ACM besluit in de ACM randnummers 23 tot en met 28 met het ongefundeerde betoog dat er *geen aanwijzingen zijn voor de door de OvRAN gestelde inbreuk op de mededingingsregels*.
- 8) Beide voorgaande randnummers roepen de vraag op waarom de ACM aan deze duidelijke regel over omgekeerde bewijslast geheel voorbij gaat. Om vervolgens te trachten zelf maar 'bewijs' te gaan vinden dat er *'geen aanwijzingen zijn voor de door de OvRAN gestelde inbreuk op de mededingingsregels'*. En dat 'bewijs' wordt vervolgens gevonden door alleen simpele verwijzingen naar de ledenvergadering als hoogste NBA orgaan. Waarom slooft de ACM zich uit waar de omgekeerde bewijslast alleen en allereerst de NBA raakt en er daarbij geen enkele taak is weggelegd voor de ACM? In het kader van de omgekeerde bewijslast had de ACM allereerst de NBA moeten verzoeken te reageren op de beschuldiging dat haar regelgeving concurrentievervalsing impliceert dan wel zou kunnen impliceren, in plaats van zonder serieus feitenonderzoek simpelweg te stellen dat er: *“geen aanwijzingen zijn voor de door de OvRAN gestelde inbreuk op de mededingingsregels.”*
- 9) Paragraaf “4.3. Onvoldoende aanwijzingen voor een overtreding van artikel 6 van de Mw” bevat dit 'bewijs' in de randnummers 23 tot en met 28. De ACM beperkt daarin echter haar 'bewijsvoering' tot een simpele verwijzing naar de ledenvergadering als het hoogste NBA orgaan. Terwijl iedereen weet dat democratische besluitvorming een teer kasplantje is waar zorgvuldig mee moet worden omgegaan omdat bij grote belangen manipulatie voor de hand ligt.

91) In dit kader zij op het volgende gewezen. Het is natuurlijk waar dat geen wet of toezichthouder kan voorkomen dat een onderneming of ondernemersvereniging geheel langs de formele interne democratische besluitvormingsprocessen in besturen en aandeelhouders-c.q. ledenvergaderingen besluiten neemt die concurrentievervalsing impliceren. Maar wat wel vreemd is dat een toezichthouder vervolgens een dergelijk 'democratisch' tot stand ge-

Beroepschrift tegen besluit ACM d.d. 15 oktober 2021 tot afwijzing bezwaar OvRAN

komen besluit rechtvaardigt met een simpele verwijzing naar dat besluitvormingsproces. En dat zonder zelfs maar in te gaan op de inhoud van de besluiten.

- 9.2) En daarnaast ook verzuimt om stil te staan bij de vraag dat het toch wel heel bijzonder is dat in de wetenschap dat de ledenaantallen van NBA-leden bij Big Four kantoren 5.2% bedraagt desondanks alle andere 94,8% NBA-leden in een echte democratie ingestemd zouden hebben met beroepsregels die deze 94,8% NBA-leden het beroepsleven moeilijker maakt maar waarvan de Big Four kantoren zich vrijstellen.
- 9.3) Daarnaast verwaarloost de ACM ten onrechte de volgende andere belangrijke aspecten: Nu de ACM van mening blijft dat er geen sprake is van een kartel c.q. ondernemersvereniging c.q. misbruik van een economische machtspositie zij gewezen op randnummer 21 van het bezwaarschrift. Daar legt de EU Commissie de basisregel in lid 1 van art. 6 MW als volgt uit in randnummer 24 van haar Richtsnoeren inzake de toepasselijkheid van artikel 101 VWEU op horizontale samenwerkingsovereenkomsten²: “*Van mededingingsbeperkende strekking is sprake bij beperkingen welke naar hun aard de mededinging **kunnen** beperken in de zin van artikel 101, lid 1. Het is niet nodig de daadwerkelijke of potentiële mededingingsbeperkende gevolgen van een overeenkomst op de markt te onderzoeken, zodra eenmaal is gebleken dat deze een mededingingsbeperkende strekking heeft.*” En de drie aangeleverde voorbeelden over corporate finance, interim management en kleine MKB accountantskantoren laten geen enkele twijfel bestaan dat diverse aspecten van de NBA regelgeving niet alleen een mededingingsbeperkende strekking **kunnen** hebben maar ook daadwerkelijk hebben. Ten overvloedige verwijst de EU commissie naar deze voetnoot³ waaruit volgt dat ook *potentieel* mededingingsversturende effecten al verboden zijn. En wanneer regelgeving toelaat dat tussen concurrerende bedrijven die zich beide presenteren onder de vlag accountancy, de ene partij gebonden is aan strikte regelgeving en de andere partij niet, heeft dat zeker potentieel mededingingsversturende effecten. Waarom gaat de ACM aan deze feiten samen met een duidelijke regel, jurisprudentie en voorbeelden geheel voorbij?
- 9.4) De oorzaak is vermoedelijk dat de de ACM de feitelijke en juridische betekenis van de drie praktijkvoorbeelden over corporate finance, interim management en kleine MKB accountantskantoren totaal niet heeft begrepen. Het feit dat in onderdeel 4. Beoordeling van het bezwaar de ACM deze voorbeelden zelfs niet vermeldt wijst daar al op. Kennelijk heeft de ACM niet begrepen dat buiten de standaard werkzaamheden in een organisatie waar NBA-leden werken, de onduidelijkheid van de begrippen assurance en aan assurance verwant bijna continu financiële en emotionele spanningen oproept. En de meeste NBA-leden werken nu eenmaal niet bij accountantskantoren zoals het publiek dat verstaat.
- 9.5) Zoals uiteengezet in de drie voorbeelden moet als gevolg van de NVKS voorschriften a. een kwaliteitsbepaler worden aangesteld, b. een kwaliteitsbeleid worden vastgesteld en c. een stelsel van kwaliteitsbeheersing worden ingericht. Aan ieder van die drie onderdelen a. b. en c. worden tal van vaag geformuleerde eisen gesteld die vooral geschreven lijken te zijn voor grotere organisaties: bijv. meerdere schriftelijke jaarlijkse vastleggingen, regelmatige rapportages, bewaarplicht, beroepsaansprakelijkheidsverzekering, plaatsvervanger, kwaliteitsbepaler, kwaliteitsmanager, onafhankelijkheidsfunctionaris, etc. Ga maar aanstaan als zelfstandige of in een kleine organisatie. Dat is bijna niet te organiseren laat staan te betalen voor niet repetitieve opdrachten.
- 9.6) Als gevolg wordt je beroepsleven voortdurend gevuld met lastige keuzes. Betekent het aanvragen van een korte of langdurige opdracht dat sprake is of kan zijn van een assurance en

² <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/PDF/?uri=CELEX%3A52011XC0114%2804%29&from=NL>

³ 6) Artikel 101, lid 1, verbiedt zowel daadwerkelijke als potentiële mededingingsversturende effecten, zie bijvoorbeeld zaak C-7/95 P, John Deere, Jurispr. 1998, blz. I-3111, punt 77; zaak C-238/05, Asnef-Equifax, Jurispr. 2006, blz. I-11125, punt 50.

Beroepschrift tegen besluit ACM d.d. 15 oktober 2021 tot afwijzing bezwaar OvRAN

aan assurance verwant opdracht? Moet ik die opdracht dan wel aannemen en de financiële en organisatorische consequenties aanvaarden? Kan ik de kosten wel door belasten bij mijn cliënt of prospect of verlies ik dan de deal? Of kan ik die kosten niet door belasten en moet ik dan de regels maar aan mijn laars lappen? Of moet ik mijn accountants titel maar opgeven samen met mijn NBA-lidmaatschap. En het summum vormt levensechte ervaringen van belangrijke prospects. Wanneer die prospect zegt liever met jou in zee te gaan maar dat niet kan doen want dat BigFour kantoor doet ook de wettelijke controle en vind het nu eenmaal niet leuk als klanten met derden aanpappen.

- 9.7) Een mogelijke verklaring van dit veronachtzamen door de ACM is de mening dat die regelgeving nu eenmaal de consequentie is van het NBA-lidmaatschap en geen verantwoordelijkheid van de ACM. Dat is uiteraard waar maar laat onverlet het feit dat wanneer BigFour kantoren zich kunnen presenteren als de betere accountants zonder last te hebben van die NBA-regelgeving dit ook in potentie al mededingingsversturende effecten heeft.
- 9.8) Ook lijkt de ACM voorbij te zijn gegaan aan de betekenis van de term **kunnen** in het voorschrift onder randnummer 24 van de EU Richtsnoeren: *Van mededingingsbeperkende strekking is sprake bij beperkingen welke naar hun aard de mededinging kunnen beperken in de zin van artikel 101, lid 1*. Het lijkt er zelfs op dat de ACM ten onrechte impliciet een civielrechtelijk merkbaarheidsvereiste hanteert⁴. Maar hier gaat het over strekkingsbedingen dat zijn bedingen die los van hun gevolgen de mededinging kunnen beperken⁵, potentiële gevolgen dus. Anders gezegd: strekkingsbedingen worden verondersteld altijd mededingingsbeperkende gevolgen te hebben. Dus beperkt de bewijslast van OvRAN zich terecht tot de stelling dat de NBA regelgeving onder alle omstandigheden de mededinging kan beperken.
- 9.9) Opmerkelijk is ook dat de ACM ook geheel voorbijgaat aan de Basisbeginselen voor de beoordeling overeenkomstig artikel 101 in de Richtsnoeren, randnummer 20. Volgens die basisbeginselen bestaat de toetsing aan artikel 101 uit twee fasen. In de *eerste* fase wordt overeenkomstig artikel 101, lid 1, onderzocht of een overeenkomst tussen ondernemingen die de handel tussen lidstaten ongunstig kan beïnvloeden, van mededingingsbeperkende strekking is dan wel daadwerkelijk of potentieel mededingingsbeperkende gevolgen kan hebben. In de *tweede* beoordelingsfase overeenkomstig artikel 101, lid 3, die alleen van belang is wanneer blijkt dat een overeenkomst mededingingsbeperkend is in de zin van artikel 101, lid 1, wordt nagegaan wat de mededingingsbevorderende gevolgen van de overeenkomst zijn en of deze tegen de negatieve gevolgen voor de mededinging opwegen⁶. Deze afweging van positieve en negatieve gevolgen voor de mededinging vindt uitsluitend binnen het in artikel 101, lid 3, vastgestelde kader plaats⁷. Indien de positieve gevolgen voor de mededinging niet opwegen tegen een beperking van de mededinging, bepaalt artikel 101, lid 2, dat de overeenkomst van rechtswege nietig is.
- 9.10) Er kan weinig twijfel bestaan dat wanneer concurrerende bedrijven die zich beide presenteren onder de vlag accountancy, de ene partij gebonden is aan strikte NBA-regelgeving en de andere partij niet, dat potentieel mededingingsversturende effecten oplevert. Hoe is het dan mogelijk dat een professionele organisatie als de ACM geheel voorbijgaat aan de eerste fase? En het onderzoek in de tweede fase beperkt tot hoog-theoretische bespiegelingen hoe een democratisch systeem idealiter zou moeten werken? Om alleen daaruit meteen te concluderen dat dit zelfs geen potentieel mededingingsversturende effecten zou opleveren?

4 http://www.openaccessadvocate.nl/tijdschrift/marktenmededinging/2016/2/MenM_1387-6236_2016_019_002_005

5 HvJ EU 13 december 2012, zaak C-226/11, *Expedia*, NJ 2013, 253, m.nt. M.R. Mok.

6 (7) Zie gevoegde zaken C-501/06 P e.a., *GlaxoSmithKline*, Jurispr. 2009, blz. I-9291, punt 95

7 (8) Zie zaak T-65/98, *Van den Bergh Foods*, Jurispr. 2003, blz. II-4653, punt 107; zaak T-112/99, *Métropole télévision (M6) e.a.*, Jurispr. 2001, blz. II-2459, punt 74; zaak T-328/03, *O2*, Jurispr. 2006, blz. II-1231, punten 69 e.a., waar het Gerecht van eerste aanleg (thans het Gerecht) verklaarde dat slechts binnen het strikte kader van artikel 101, lid 3, de positieve en negatieve gevolgen van een beperking voor de mededinging tegen elkaar kunnen worden afgewogen.

911) Randnummer 21 van het bezwaarschrift verwijst verder naar Hoofdstuk 7 van de EU Richtsnoeren inzake de toepasselijkheid van artikel 101 VWEU die handelt over de zogenaamde “Standaardiseringsovereenkomsten”. Die vallen ook binnen de werkingssfeer van deze richtsnoeren want kunnen potentieel mededingingsverstoringen opleveren en zijn ook strekkingsbedingen die los van hun gevolgen de mededinging kunnen beperken. Hieruit volgt dat de NBA in ieder geval moet bewijzen dat haar regelgeving valt onder de vrijstelling van lid 3 van art. 6 MW en geen “Standaardiseringsovereenkomst” zou zijn. Die vrijstelling van lid 3 wordt een lastig bewijs, want die vrijstelling beperkt zich tot feitelijke gedragingen die bijdragen tot verbetering van de productie of van de distributie of tot bevordering van de technische of economische vooruitgang. En daar is hier geen sprake van. Want hoe kan een vrijstelling van alle NBA-regelgeving bij alleen Big Four kantoren bijdragen tot verbetering van de productie of van de distributie of tot bevordering van de technische of economische vooruitgang? Een dergelijke bewijsvoering kan toch impliciet alleen tot de conclusie leiden dat de NBA-regelgeving juist niet bijdraagt tot verbetering van de productie of van de distributie of tot bevordering van de technische of economische vooruitgang. Waarom gaat de ACM geheel voorbij aan overduidelijk bewijs van deze mededingingsbeperkende gevolgen van NBA-regelgeving gezien de duidelijke regel in lid 1 van art. 6 MW, de regel dat via het woord “kunnen” al voldoende bewijs levert voor concurrentievervalsing en de omgekeerde bewijslast in lid 4 van art. 6 MW?

912) Waarom suggereert de voorzitter van de hoorcommissie dat het NBA bestuur nu wel representatief zou zijn voor het lidmaatschap van de NBA⁸. Is het de ACM dan echt ontgaan dat “art. 12 lid 6 WAB en art. 1.1 Beginselen van goed NBA-bestuur voorschrijven te bevorderen c.q. te regelen dat het NBA bestuur: “een evenwichtige afspiegeling van de accountantsberoepsgroep vormt, waarin de verschillende categorieën accountants naar de aard van hun werkzaamheden in het bestuur zijn vertegenwoordigd.”⁹ En dat die evenwichtige afspiegeling blijktens datzelfde verslag van de hoorzitting gezien de ledenaantallen van NBA-leden bij de Big Four kantoren 5.2% bedraagt. En 5.2% van 7 NBA bestuursleden voor de Big Four impliceert 0 bestuursleden voor de Big Four. En die huidige 2 Big Four leden in het NBA-bestuur op 7 bestuursleden is 29%. De voorzitter van de hoorcommissie kan toch wel rekenen?

913) Waarom gaat de ACM geheel voorbij aan het meermaals gestelde feit dat de Big Four kantoren de gang van zaken binnen de NBA kunnen dicteren. Dit blijkt onder meer uit de vergadering 2006 van de voorganger van de NBA waarbij grote aantallen medewerkers van de Big Four-kantoren hun opwachting maakten, nadat uit een eerste stemming bleek dat het bestuursvoorstel over 'assurance' en 'aan assurance verwant' geen meerderheid zou krijgen. Het verslag van de hoorzitting vermeld bovendien op pag. 2 “De Big Four hebben altijd de macht en het geld om voldoende medewerkers naar een ledenvergadering te kunnen sturen. Als gevolg daarvan menen de twintigduizend andere leden: ‘Het heeft geen zin om naar een ledenvergadering te gaan, want dit winnen we nooit.’ En pag. 9 vermeldt: “Wanneer er heikele punten naar voren komen sturen de Big Four voldoende medewerkers naar die vergadering”.

914) Gezien de omgekeerde bewijslast is het toch wel heel opmerkelijk dat de ACM meteen en zonder enig onderzoek de NBA de hand boven het hoofd houdt na een kort gesprek met de NBA. Dat blijkt bijv. uit randnummer 25 van het besluit op bezwaar met de ACM conclusie: “Dit betekent dat niet-Big Four-accountants goed in staat kunnen worden geacht om bij de ledenvergadering tegenwicht te bieden aan de invloed van de accountants die wél bij de Big Four behoren. Dat blijkt ook uit het verslag van het gesprek dat de ACM met de NBA heeft gevoerd en uit de stukken die de NBA heeft overgelegd ten aanzien van een recente Algemene Ledenvergadering (ALV) van december 2020.” Los van het eerder vastge-

8 Pag. 8 en 9 verslag hoorzitting 5 augustus 2021

9 Memorandum wegens concurrentievervalsing NBA d.d. 1-09-20 pag. 2

Beroepschrift tegen besluit ACM d.d. 15 oktober 2021 tot afwijzing bezwaar OvRAN

stelde probleem dat de voorzitter van de hoorcommissie moeite heeft met rekenen c.q. deze hoog-theoretische bespiegelingen c.q. onbegrip hoe het tere kasplantje democratie alom in de wereld gemanipuleerd wordt, is het toch allereerst aan de NBA en niet aan de ACM te bewijzen dat het puur toeval is dat bij vergaderingen met heikele punten er geen enkele invloed is uitgeoefend door de Big Four om een vergadermeerderheid te krijgen. Waarom geen serieus onderzoek gedaan? Waarom niet doorgevraagd naar de gang van zaken op de ledenvergadering van donderdag 14 december 2006 waar het NBA bestuur uren zat te bel-len om medewerkers in witte busjes naar de vergadering te krijgen¹⁰. En hoe anders dan via onderling afgestemde gedragingen te verklaren dat in een volgende ledenvergadering op 28 februari 2007 liefst 1.200 stemmen werden geregistreerd om de nieuwe gedragscode die de BigFour grote voordelen biedt er door te drukken. Een simpele vergelijking tussen de aantallen stemmers op latere ledenvergaderingen met en zonder heikele punten voor de Big Four is bovendien veelzeggend.¹¹ Het lijkt toch bijna ondenkbaar dat de NBA zou kunnen aantonen dat de stijging met 943% van het aantal stemmers op 5 ledenvergaderingen zonder eikele Big Four belangen (gemiddeld 126,6: 131, 63, 76, 238, 125) tegenover 3 (gemiddeld 1.194: 908, 1.200, 1.474) met eikele Big Four belangen op louter toeval berust en niet op gecoördineerde Big Four samenwerking (concerted practice). Nader ACM-onderzoek over de macht van de Big Four kantoren zou ook veel duidelijk hebben kunnen maken. Bijv. onderzoek naar de achtergronden van de merkwaardige gewoonte, ingesteld onmiddellijk na de ledenvergadering van donderdag 14 december 2006, om je persoonlijk aan te melden met alle persoonlijke details in plaats van een anonieme inschrijvingslijst. Daardoor weet de NBA en de Big Four kantoren vooraf en vrij precies uit welke hoek de wind waait. Bijv. onderzoek naar het stemgedrag van Big Four leden in het NBA bestuur dat de Accountantskamer weigerde op te dragen. Hebben de Big Four leden in het NBA bestuur zich wel gehouden aan het voorschrift in art. 3.5 van de Beginselen van goed NBA-bestuur om “*door middel van het verlaten van de vergadering zich onthouden van de beraadslaging met betrekking tot en het stemmen over aangelegenheden die specifiek betrekking hebben op: ...f. hun werkgevers; h. degenen, op wie de in de uitoefening van hun beroep verrichte werkzaamheden rechtstreeks betrekking hebben; i. de organisatie waaraan zij verbonden zijn.*”

9.15) Opmerkelijk is ook dat de ACM de NBA als ondernemersvereniging geen opdracht heeft gegeven alle relevante feiten boven water te brengen en zo nodig te verifiëren, al dan niet via getuigenverhoor. Gezien de omgekeerde bewijslast is het immers niet in eerste instantie een ACM taak dergelijke betrekkelijk eenvoudige onderzoeken uit te voeren. Zeker niet nu OvRAN aan de stelplicht bij ondernemersverenigingen ruimschoots heeft voldaan. Zeker gezien de jurisprudentie inzake kartelzaken¹² waaruit blijkt dat de bewijslast

10 Nivra ledenvergadering 14-12-2006 466 stemmen, 56,3% van 827 tegen wens bestuur, begin ochtend
Nivra ledenvergadering 14-12-2006 551 stemmen, 60,5% van 908 voor de wens bestuur, einde middag
Nivra ledenvergadering 28-2-2007 1.200 stemmen

11 Nivra ledenvergadering 11 december 2008 131 geregistreerde stemmen
Nivra ledenvergadering december 2010 63 geregistreerde stemmen
Nivra ledenvergadering 17 december 2012 76 geregistreerde stemmen
NBA ledenvergadering 17 mei 2016 238 geregistreerde stemmen
NBA ledenvergadering 19 juni 2017 125 geregistreerde stemmen

NBA ledenvergadering 19 december 2017 1.474 geregistreerde stemmen , tegenkandidaat kleine kantoren

12 <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A62006CJ0501> waar het HvJ stelt in ro:

82 *The Court notes, first, that in paragraphs 233 to 236 of the judgment under appeal, the Court of First Instance referred to the case-law, principles and criteria governing the burden of proof and standard of proof required in relation to requests for exemptions under Article 81(3) EC. It correctly stated that a person who relies on that provision must demonstrate, by means of convincing arguments and evidence, that the conditions for obtaining an exemption are satisfied (see, to that effect, Case 42/84 Remia and Others v Commission [1985] ECR 2545, paragraph 45).*

83 *The burden of proof thus falls on the undertaking requesting the exemption under Article 81(3) EC. However, the facts relied on by that undertaking may be such as to oblige the other party to provide an explanation or justification, failing which it is permissible to conclude that the burden of proof has been discharged (see, to that effect, Aalborg Portland and Others v Commission, cited above, paragraph 279).*

Beroepschrift tegen besluit ACM d.d. 15 oktober 2021 tot afwijzing bezwaar OvRAN

ook heel snel naar de karteldeelneemers verschuift.

- 9.16) Maar zelfs ingevolge de gebleken onjuiste ACM taakopvatting in deze had het wel degelijk voor de hand gelegen de ACM conclusie dat er *'geen aanwijzingen zijn voor de door de OvRAN gestelde inbreuk op de mededingingsregels'* te baseren op enig serieus te nemen degelijk onderzoek. En niet alleen op hoog theoretische beschouwingen hoe een democratisch systeem idealiter zou moeten werken.
- 9.17) Opmerkelijk in dit verband is ook het ACM bewijs uit het ongerijmde in het besluit op bezwaar onder randnummer 27: *“Ook het feit dat het verzet tegen de NBA-regels binnen de sector beperkt is, zoals de OvRAN ter hoorzitting heeft aangegeven, wijst niet op het bestaan van een situatie waarin een (kleine) groep Big Four-accountants tegen de wil van een (veel grotere) groep andere accountants regels heeft laten vaststellen ter versterking van de relatieve concurrentiepositie van de Big Four.”* Zoals eerder opgemerkt menen twintigduizend NBA leden: *'Het heeft geen zin om naar een ledenvergadering te gaan, want dit winnen we nooit.'* Als de ACM een structurele oplossing voor markt- en consumentenproblemen beoogt zoals haar website stelt, bewijst de ACM met dit bewijs uit het ongerijmde dat zij alleen actie onderneemt als de concurrentie nog niet is platgewalst.
- 9.18) Tot slot het volgende. In haar betoog geeft de ACM geen enkele aandacht aan de kern van het probleem, zoals omschreven in de 2e alinea van de klacht d.d. 29-03-2021 en ook genoemd in de drie voorbeelden van concurrentievervalsing: de netwerkdefinitie in samenhang met de weidse begrippen 'assurance' en 'aan assurance verwant'. De netwerkdefinitie stelt grote kantoren, lees Big Four, in staat stelt zich aan alle NBA-regelgeving te onttrekken voor relevante markten buiten de wettelijke controle. Dezelfde netwerkdefinitie maakt het mogelijk dat het publiek denkt dat de Big Four kantoren accountantskantoren zijn terwijl diezelfde netwerkdefinitie het dezelfde Big Four kantoren ook mogelijk maakt zich te onttrekken aan alle NBA-regelgeving buiten de wettelijke controle. En tegelijk via de weidse begrippen 'assurance' en 'aan assurance verwant' alle echte NBA-leden regels oplegt waar de Big Four kantoren zich aan onttrekken. Niet voor niets immers wees het bezwaarschrift onder randnummer 21 op de basisregel in lid 1 van art. 6 MW voor het geval de ACM de mening zou zijn toegedaan dat geen sprake is van een kartel c.q. ondernemersvereniging c.q. misbruik van een economische machtspositie. De ACM heeft in haar betoog de door OvRAN gestelde feiten over inbreuken op mededingingsregels in de drie aangeleverde voorbeelden over corporate finance, interim management en kleine MKB accountantskantoren nimmer inhoudelijk weersproken. Hoe kan het dan bestaan dat de ACM alle aandacht alleen richt op globale opmerkingen over het democratisch gehalte van de NBA en geheel voorbijgaat aan de drie aangeleverde voorbeelden van concurrentievervalsing die in ieder geval duidelijk maken dat sprake is van beperkingen welke naar hun aard de mededinging **kunnen** beperken? En zelfs duidelijk maken dat die regelgeving ook ondernemingen treft die in de verste verte niets met accountancy van doen hebben maar toevallig wel een of meer NBA-leden in dienst hebben.
- 10) Zelfs wanneer geen sprake zou zijn van een ondernemersvereniging en omgekeerde bewijslast, kan er sprake zijn van een kartel c.q. misbruik van een economische machtspositie c.q. de basisregel in art. 6 lid 1 MW die *“alle overeenkomsten en feitelijke gedragingen verbiedt die ertoe strekken of ten gevolge hebben dat de mededinging op de Nederlandse markt of een deel daarvan wordt verhinderd, beperkt of vervalst.”* De bewijslast verschuift dan naar de steller. Gezien de hiervoor geciteerde jurisprudentie inzake de stelplicht en bewijslast voor

Beroepschrift tegen besluit ACM d.d. 15 oktober 2021 tot afwijzing bezwaar OvRAN

kartelzaken, is aan die stelplicht ruimschoots voldaan. Maar ook aan de stelplicht en bewijslast ingeval van misbruik van een economische machtspositie of bij feitelijke gedragingen die ertoe strekken of ten gevolge hebben dat de mededinging op de Nederlandse markt of een deel daarvan wordt verhinderd, beperkt of vervalst, is voldaan zoals uit het navolgend zal blijken.

II B: Kartelverbod

11) Het bezwaarschrift verwees al onder randnummer 16 naar duidelijke jurisprudentie over facilitatoren of uitvoeringsorganen van concurrentievervalsing zoals in dit geval de NBA. De arresten *Treuhand* (ECLI:EU:C:2015:717)¹³ en *ICAP*⁷ (ECLI:EU:T:2017:795)¹⁴, spreken boekdelen daarover. In beide gevallen ontstond de aansprakelijkheid omdat *Treuhand* en *ICAP* actief participeerden in de betreffende concurrentievervalsing.

11.1) In dit geval staat vast dat de ACM bekend is met het incident met die busjes¹⁵. Ook is het de ACM bekend dat in die bewuste NBA ledenvergadering van donderdag 14 december 2006 de bestuursvoorstellen werden doorgedrukt na vele uren schorsing en nadat voldoende Big Four medewerkers waren aangevoerd om het stemaantal te laten stijgen van 827 naar 908. Over die nieuwe beroepscode werd toen opgemerkt: “*De beulen zitten niet in New York, nee, ze zijn onder ons.*” En met de beulen werden de Big Four vertegenwoordigers bedoeld die erg graag de vage concepten “assurance” en “aan assurance verwant” er vergaderteknisch doordrukten. Een volgende ledenvergadering op 28 februari 2007 registreerde een ongekend hoog aantal van 1.200 stemmen om de nieuwe gedragscode die de Big Four grote voordelen biedt er door te drukken. Dat schiep de mogelijkheid van concurrentievervalsing, aanleiding voor de huidige klacht. In latere jaren daalden de aantallen stemmen tot ver beneden 200 om bij een volgend heikel punt voor de Big Four in een ledenvergadering op 19 december 2017 te stijgen naar 1.474 stemmen. Van deze feitelijke gedragingen en gecoördineerde Big Four samenwerking (concerted practice) en dus kartelvorming bestaat overduidelijk schriftelijk en getuigenbewijs.

11.2) In dit geval staat ook vast het gestelde in randnummer 19 van het bezwaarschrift dat: “*zonder die accountantstitel titel alle BigFour internet home pagina's suggereren dat zij voor al hun diensten meer kwaliteit en zekerheid leveren dan een typisch klein NBA accountantskantoor*¹⁶”. Dat doet de Big Four door impliciete suggesties dat zij nu eenmaal de wettelijke audit doen voor de grootste Nederlandse bedrijven. Door consequent te stoeien met afzonderlijke juridische entiteiten en de vage begrippen accountantskantoor en 'organisatorische eenheid' waar geen NBA-leden in dienst zijn, weet de Big Four zich te onttrekken aan het toezicht NBA. Dit bewijs van deze feitelijke gedragingen en gecoördineerde Big Four samenwerking (concerted practice) en dus kartelvorming is ook overduidelijk en onweerlegbaar.

11.3) Ook staat via de drie aangeleverde voorbeelden over corporate finance, interim management en kleine MKB accountantskantoren vast dat de bedrijfsvoering bij alle NBA leden en ook ondernemingen die toevallig NBA leden in dienst hebben, last hebben van deze feitelijke gedragingen en gecoördineerde Big Four samenwerking (concerted practice) en dus kartelvorming. Daarmee staat vast dat de Big Four kantoren de concurrentie beperken door NBA-leden of ondernemingen waar zij werkzaam zijn, regels op te leggen waar Big Four medewerkers van zijn vrijgesteld!

11.4) De basisregel in art. 6 lid 1 MW is nu eenmaal dat afdoend bewijs van concurrentiever-

13 <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/?uri=CELEX%3A62014CJ0194>

14 <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/TXT/?uri=CELEX:62015TJ0180>

15 Pag. 9 verslag hoorzitting 5 augustus 2021

16 Zie de feiten gepresenteerd in het aangeleverde voorbeeld over kleine MKB accountantskantoren op pagina 3.

Beroepschrift tegen besluit ACM d.d. 15 oktober 2021 tot afwijzing bezwaar OvRAN

valsing wordt geleverd wanneer sprake is van beperkingen welke naar hun aard de mededinging **kunnen** beperken. De voorgaande sub randnummers over feitelijke gedragingen en gecoördineerde Big Four samenwerking (concerted practice) en dus kartelvorming, verduidelijken afdoend dat sprake is van beperkingen welke de mededinging niet alleen **kunnen** beperken maar ook daadwerkelijk beperken. Ook uit hoofde van het kartelverbod ligt het dus voor de hand dat uw rechtbank de maatregelen treft die de ACM weigerde te nemen.

- 12) Het is duidelijk dat de 4 Big Four kantoren een groot zakelijk belang in samenwerking (concerted practice) hebben. Voor het geval dat uw rechtbank ondanks het voorgaande van oordeel zou zijn dat het hiervoor gestelde onvoldoende bewijs oplevert voor kartelvorming, blijft over misbruik van economische machtspositie c.q. de basisregel in art. 6 lid 1 MW die alle overeenkomsten en feitelijke gedragingen verbiedt die ertoe strekken of ten gevolge hebben dat de mededinging op de Nederlandse markt of een deel daarvan wordt verhinderd, beperkt of vervalst.

II C: Misbruik van economische machtspositie

121) Uit het AFM register blijkt dat nog maar 6 accountantsorganisaties de wettelijke controles bij organisaties van openbaar belang (OOB's) mogen verrichten. Naast de 4 Big Four kantoren zijn alleen nog overgebleven BDO en Mazars. Daarmee staat het bestaan van een machtspositie vast. De EU "Richtsnoeren voor de beoordeling van horizontale fusies op grond van de Verordening van de Raad inzake de controle op concentraties van ondernemingen"¹⁷ concluderen onder randnummer 17 "*Volgens een vaste rechtspraak kunnen zeer grote marktaandeelen — 50 % of meer — op zichzelf een voldoende bewijs vormen voor het bestaan van een machtspositie op de markt . Kleinere concurrenten kunnen evenwel een voldoende sterke inperkende invloed hebben, bijvoorbeeld indien zij in staat zijn en geneigd zijn om waar mogelijk hun leveringen op te voeren.*" In dit geval echter staat vast dat kleinere concurrenten geen inperkende invloed hebben. Enerzijds omdat hun aantal sterk is gereduceerd de afgelopen jaren van enkele tientallen tot nu nog maar twee (BDO en Mazars). Anderzijds omdat onweersproken vast staat dat "*er zijn aanwijzingen dat marktcoördinatie heeft plaatsgevonden of nog plaatsvindt, of dat er sprake is van praktijken die marktcoördinatie vergemakkelijken;*" Via de Verordening op het bestuur", vastgesteld in de ledenvergadering van 24 juni 2013 kregen de drie OOB-accountants samen met de 2 middelgrote accountants immers altijd een stemmeerderheid van 62.5 %¹⁸ in het NBA-bestuur.

122) Het simpele feit dat naast de 4 Big Four kantoren nog maar twee 2 middelgrote accountants (BDO en Mazars) zijn overgebleven in het segment OOB impliceert dat de Big Four altijd een marktaandeel heeft ver boven 50 %. Dat levert op zichzelf al voldoende bewijs voor het bestaan van een machtspositie op de OOB markt. Dat betekent bijv. ook een marktaandeel ver boven 50 % bij bijv. beursgenoteerde ondernemingen.

123) Het hebben van een economische machtspositie is op zich niet verboden. Maar misbruik maken van een economische machtspositie wel. Gezien de feiten genoemd onder het voorgaande hoofd kartelvorming is er geen gecoördineerde Big Four samenwerking (concerted practice) of kartel nodig om vast te stellen dat sprake is van misbruik. Maar pretenderen als controlerend accountant van de grootste Nederlandse bedrijven meer kwaliteit en zekerheid te leveren dan een typisch klein NBA accountantskantoor en je tegelijk te onttrekken aan alle NBA-regelgeving door consequent te stoeien met afzonderlijke juridische entiteiten en de vage begrippen accountantskantoor en 'organisatorische eenheid' waar systematisch geen

17 [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/PDF/?uri=CELEX:52004XC0205\(02\)&from=EN](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/PDF/?uri=CELEX:52004XC0205(02)&from=EN)

18 <http://www.wakkereaccountant.nl/Pleitnota-SWA.pdf> Klacht C: Evenwichtige samenstelling bestuur onder de randnummers 41- tot 50.

Beroepschrift tegen besluit ACM d.d. 15 oktober 2021 tot afwijzing bezwaar OvRAN

NBA-leden in dienst zijn, is misbruik van economische machtspositie. Die feiten kunnen niet worden weersproken en zijn ook niet weersproken. Ook de drie voorbeelden over concurrentie vervalsing, toont misbruik aan. Zo is afdoend bewijs geleverd van misbruik van economische machtspositie.

II D: Basisverbod in art. 6 lid 1 MW

- 13) Mocht uw rechtbank ondanks het voorgaande van oordeel zijn dat het hiervoor gestelde onvoldoende bewijs oplevert voor kartelvorming c.q. misbruik van economische machtspositie blijft over de basisregel in art. 6 lid 1 MW die alle overeenkomsten en feitelijke gedragingen verbiedt die ertoe strekken of ten gevolge hebben dat de mededinging op de Nederlandse markt of een deel daarvan wordt verhinderd, beperkt of vervalst, ook wanneer sprake is van beperkingen welke de mededinging alleen **kunnen** beperken.
- 14) Opgemerkt zij dat de ACM de door OvRAN gestelde feiten over inbreuken op mededingingsregels in de drie aangeleverde voorbeelden over corporate finance, interim management en kleine MKB accountantskantoren niet inhoudelijk heeft weersproken. Ook heeft de ACM het consequent stoeien van de Big Four kantoren met afzonderlijke juridische entiteiten en de vage begrippen accountantskantoor en 'organisatorische eenheid' waar systematisch geen NBA-leden in dienst zijn, niet weersproken. Daarmee staat vast dat sprake is van beperkingen welke naar hun aard de mededinging **kunnen** beperken. Daarmee staat vast dat ook zonder kartel of economische machtspositie het basisverbod in art. 6 lid 1 MW van toepassing is. En daaruit volgt dat lid 2 MW van toepassing is dat luidt: *“De krachtens het eerste lid verboden overeenkomsten en besluiten zijn van rechtswege nietig.”*

II E: Vervalsing van de mededinging: Verboden Staatssteun

- 15) Uit EU publicatie 2016/C 262/01 inhoudend de Mededeling van de Commissie betreffende het begrip „staatssteun” in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, blijkt het volgende onder het hoofd 6.2. Vervalsing van de mededinging. Randnummer 187 in de Commissie Mededeling inzake het begrip „staatssteun” stelt daarover: *“Een door de Staat toegekende maatregel wordt geacht de mededinging te vervalsen of het risico daartoe in te houden wanneer daarmee de concurrentiepositie van de begunstigde onderneming ten opzichte van andere, concurrerende ondernemingen kan worden versterkt . Praktisch gezien kan doorgaans tot het bestaan van een vervalsing van de mededinging in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag worden geconcludeerd wanneer de Staat een financieel voordeel verleent aan een onderneming in een geliberaliseerde sector waar er concurrentie is of zou kunnen zijn”*
- 15.1) Ongeacht de academische vraag of de regelgeving inzake de wettelijke controle überhaupt wel enig positief effect heeft, staat vast dat nu nog maar 6 accountantsorganisaties waaronder 4 Big Four kantoren, de wettelijke controles bij organisaties van openbaar belang (OOB's) mogen verrichten. Vele andere ondernemingen hebben zich moeten terugtrekken uit dit OOB-segment de afgelopen jaren. Datzelfde geldt overigens ook voor de niet-OOB wettelijke controle. Naast het hiervoor betoogde over art. 6 WM, staat dus wel vast dat het criterium in randnummer 187 dat *“de concurrentiepositie van de BigFour ten opzichte van andere, concurrerende ondernemingen kan worden versterkt”*, de woorden kan worden versterkt feitelijk vervangen dienen te worden door zijn versterkt. Vast staat ook wel dat de Big Four partners met punt tot de best betaalde ondernemers in accountancyland behoren. Daaruit volgt dat de Staat een financieel voordeel verleent en sprake is van vervalsing van de mededinging.

Beroepschrift tegen besluit ACM d.d. 15 oktober 2021 tot afwijzing bezwaar OvRAN

- 15.2) In randnummer 188 formuleert de EU-Commissie vervolgens 4 voorwaarden die in deze gevallen van mogelijke vervalsing van de mededinging die vervalsing uitsluiten indien aan elk van die 4 voorwaarden wordt voldaan. Aan de voorwaarde b) *“het wettelijke monopolie sluit niet alleen concurrentie op de markt uit, maar ook concurrentie om die markt, doordat het iedere mogelijkheid uitsluit dat de desbetreffende uitsluitende dienstverrichter concurrentie krijgt”* is niet voldaan gezien het feit dat vele ondernemingen zich hebben moeten terugtrekken uit de wettelijke controle, zowel in het OOB- als niet OOB segment. Ook aan voorwaarde c) *“de dienst concurreert niet met vergelijkbare diensten”* is niet voldaan en evenmin aan voorwaarde d) *“indien de dienstverrichter actief is op een andere (geografische of product-) markt die openstaat voor concurrentie, dient kruissubsidiëring te worden uitgesloten.”* Die kruissubsidiëring vindt plaats door het feit dat via afzonderlijke juridische entiteiten en de vage begrippen accountantskantoor en 'organisatorische eenheid' waar geen NBA-leden in dienst zijn, de BigFour suggereert meer kwaliteit en zekerheid te leveren dan een typisch klein NBA accountantskantoor.
- 15.3) Tot slot concludeert de EU-Commissie in randnummer 189 dat *“Volgens de definitie van staatssteun is het niet vereist dat de vervalsing van de mededinging of de beïnvloeding van het handelsverkeer aanzienlijk of materieel is.”*
- 15.4) Uit het voorgaande volgt dat ook sprake is van concurrentievervalsing door verboden staatssteun.

II F: Foute rolopvatting ACM

- 16) Onder de randnummers 29 tot en met 31 geeft de ACM een oordeel over de overige bezwaren. Allereerst wordt daarbij randnummer 30 besproken waarin de ACM stelt: *“Anders dan de OvRAN betoogt, was de ACM niet gehouden de NBA om bewijs te vragen waaruit blijkt dat de regelgeving van de NBA onder de vrijstelling valt van artikel 6, derde lid, van de Mw. Die vrijstelling komt namelijk pas aan de orde wanneer is bewezen dat het verbod van het eerste lid van artikel 6 is overtreden. Daarvan is in dit geval geen sprake.”* Allereerst heeft OvRAN nimmer betoogd dat de ACM gehouden was de NBA om bewijs te vragen waaruit blijkt dat de regelgeving van de NBA onder de vrijstelling valt van art. 6, derde lid, van de MW. OvRAN heeft via de drie aangeleverde voorbeelden over corporate finance, interim management en kleine MKB accountantskantoren alleen aangetoond dat sprake is van concurrentievervalsing en om passende maatregelen verzocht. Gezien de omgekeerde bewijslast in art. 6, vierde lid, heeft OvRAN met verbazing aanschouwd hoezeer de ACM zich beijverde de NBA de hand boven het hoofd te houden door ten onrechte en op onjuiste gronden op zich te nemen te bewijzen dat geen sprake is van mededingingsbeperking. En daarbij nota bene over het hoofd zag dat in ieder geval sprake is van beperkingen welke naar hun aard de mededinging **kunnen** beperken zoals randnummer 24 van de Richtsnoeren inzake de toepasselijkheid van artikel 101 VWEU op horizontale samenwerkingsovereenkomsten nu eenmaal uitlegt, zeker in potentie en strekkingsbedingen zijn. Verbazingwekkend is ook dat het de ACM via o.a. de hoorzitting de stelling niet kan zijn ontgaan dat bij heikele vergaderpunten de Big Four kantoren meerdere malen voldoende medewerkers naar de NBA vergadering stuurden. Desondanks vroeg de ACM niet om tegenbewijs over deze gecoördineerde Big Four samenwerking (concerted practice). De noodzaak van tegenbewijs voor gecoördineerd Big Four stemgedrag in meerdere NBA bestuursvergaderingen (concerted practice) komt daar nog boven op.
- 17) Als gevolg van dit onzuivere optreden van de ACM moest in de voorgaande randnummers afdoende aangetoond worden dat de stelling van de ACM dat er onvoldoende aanwijzingen zijn voor een overtreding van art. 6 van de MW geen hout snijdt op juridische en

Beroepschrift tegen besluit ACM d.d. 15 oktober 2021 tot afwijzing bezwaar OvRAN

feitelijke gronden. Derhalve gaat deze juridische discussie over de vraag wie de bewijslast draagt bij de vrijstelling in art. 6.3 MW in geval van concurrentiebeperkingen en “Standaardiseringsovereenkomsten” bij ondernemersverenigingen welke naar hun aard de mededinging **kunnen** beperken. Bij ondernemersverenigingen kan de bewijslast liggen bij de ACM, OvRAN of de NBA. Zoals gesteld heeft de ACM, geheel strijdig met de omgekeerde bewijslast in art. 6.4 MW, ten onrechte en op onjuiste gronden hier de bewijslast op zich genomen. Nu de ACM de door OvRAN gestelde feiten over inbreuken op mededingingsregels in de drie aangeleverde voorbeelden over corporate finance, interim management en kleine MKB accountants-het stoeien van de Big Four kantoren met afzonderlijke juridische entiteiten nimmer inhoudelijk heeft weersproken, staat in ieder geval vast dat sprake is van beperkingen welke naar hun aard de mededinging **kunnen** beperken. Derhalve is het nu aan de NBA als ondernemersvereniging om aan te tonen dat de regelgeving van de NBA valt onder de vrijstelling van art. 6, derde lid Mw.

- 18) Gezien het belang van deze bewijslast bij onjuiste of onzuivere rolopvattingen van de toezichthouder ligt het bij twijfel voor de hand hierover vragen te stellen aan het Hof van Justitie EU. Waar ligt de bewijslast bij ondernemersvereniging in geval van door de toezichthouder onweersproken concurrentiebeperkingen als gevolg van een “Standaardiseringsovereenkomst”, de NBA-regelgeving in casu, waarvan de grootste marktpartijen zich kunnen vrijstellen. Samengevat: bij de steller, de ondernemersvereniging of de toezichthouder?

III Conclusie

- 19) Uit de feiten vermeldt in het voorgaande blijkt een grote mate van vooringenomenheid bij de ACM. Dat is strijdig met de Algemene Beginselen Behoorlijk Bestuur (ABBB) met name het vertrouwensbeginsel en fair-play-beginsel om taken zonder vooringenomenheid of partijdigheid te vervullen (art. 2:4 Awb).

Juridisch gezien staan de feiten uit de drie aangeleverde en niet weersproken voorbeelden over corporate finance, interim management en kleine MKB accountantskantoren niet ter discussie. Daarnaast staat vast dat Big Four afdelingen zonder NBA-leden in dienst pretenderen tenminste dezelfde accountants kwaliteit te leveren dan NBA-leden leveren. Hieruit volgt al dat sprake is van beperkingen welke naar hun aard de mededinging **kunnen** beperken. Ook is voldoende bewijs geleverd voor kartelvorming en misbruik van een economische machtspositie zonder dat verweer is gevoerd. Samen met vaste jurisprudentie over strekkingsbedingen en potentieel mededingingsversturende effecten, staat met dit alles wel vast dat het verbod in art. 6 lid 1 MW van toepassing is. De logische juridische conclusie ingevolge art. 6 lid 2 MW luidt derhalve: *“De krachtens het eerste lid verboden overeenkomsten en besluiten zijn van rechtswege nietig.”*

Het behage derhalve uw rechtbank:

- 19.1) vast te stellen dat sprake is van kartelvorming, c.q. misbruik van een economische machtspositie c.q. schending van het basisverbod in art. 6 lid 1 MW en het Ministerie van Financien op te dragen de nodige maatregelen te nemen daar een eind aan te maken;
- 19.2) vast te stellen dat sprake is schending van het basisverbod in art. 6 lid 1 MW en ingevolge art. 6 lid 2 MW van rechtswege de nietigheid vast te stellen van de betreffende overeenkomsten en besluiten besloten in de NBA-gedragsregels inzake “assurance” en “aan assurance verwant” en onder de last van een dwangsom de NBA op te dragen binnen een jaar na dagtekening van uw vonnis die NBA-gedragsregels te vervangen door regels die geen concurrentievervalsing impliceren;
- 19.3) en dientengevolge het bestreden ACM besluit te vernietigen.

Productieoverzicht

- Productie 1: Concept-brief-ACM-V2.pdf
- Productie 2a: Concept-klacht-bij-ACM-wegens-concurrentievervalsing-NBA-memo.pdf
- Productie 2b: Concept-productie-1-NBA-as-Big-Four-Cartel.pdf
- Productie 2c: Concept-productie-2-Praktijkvoorbeelden.pdf
- Productie 3: Productie-3-Praktijkvoorbeelden-uitgewerkt-naar-Corporate-Finance.pdf
- Productie 4: Productie-2-Praktijkvoorbeelden-uitgewerkt-naar-Interim-Management.pdf
- Productie 5: Productie-1-Praktijkvoorbeelden-uitgewerkt-naar-een-klein-MKB-accountantskantoor.pdf
- Productie 6: Klacht-bij-ACM-wegens-Concurrentievervalsing-BigFour.pdf
- Productie 7: Besluit – ACMUIT554846.pdf (afwijzing handhavingsverzoek)
- Productie 8: Bezwaarschrift-ACM-6-6-2021.pdf
- Productie 9: ACM-UIT-560775 Verslag HZ bezwaar OvRAN.pdf
- Productie 10: 559858 Vertrouwelijk besluit OvRAN.pdf

ACM
Postbus 16326
2500 BH Den Haag

Datum: 01-09-20

Productie 1

Uw referentie:
nvt

Onze referentie:
Klacht wegens
concurrentievervalsing NBA

Telefoon
0411-641699

Geachte Directie,

Onze vereniging OvRAN is opgericht naar aanleiding van gebeurtenissen op de ledenvergadering NIVRA (RA- voorloper van de huidige NBA) op donderdag 14 december 2006. Aan de orde was toen een nieuwe beroepscode (VGC) waarin het begrip "openbaar accountant werd verruimd tot iedereen die een 'assurance opdracht', of een aan 'assurance' verwante opdracht uitvoert. En die begrippen zijn zo ruim dat de meeste NBA-leden die helemaal geen accountant zijn en daarnaast alle kleinere accountantskantoren een baaierd van NBA-regelgeving kregen opgelegd voor activiteiten in deelmarkten die niets met het accountantsberoep als zodanig te maken hebben. Denk bijv. aan juridisch/fiscaal advies, finance, belastingaangifte, human resource, outsourcing, eenvoudige jaarrekeningen, ICT(-advies), online boekhouden, overheid.

Het nut van die regelgeving is twijfelachtig nu de uitvoeringskosten hoog zijn en de netwerkdefinitie grote kantoren, lees Big Four, in staat stelt zich aan alle NBA-regelgeving te onttrekken voor relevante markten buiten de wettelijke controle. Over die nieuwe beroepscode werd daarom al in 2006 opgemerkt: "*De beulen zitten niet in New York, nee, ze zijn onder ons.*" En met de beulen werden de BigFour vertegenwoordigers bedoeld. Toen uit een eerste stemming ter vergadering bleek dat de bestuursvoorstellen geen meerderheid zou krijgen, werd de vergadering uren geschorst. In die uren werden grote aantallen medewerkers van BigFour kantoren met witte busjes aangevoerd om de bestuursvoorstellen te ondersteunen. Die werden toen inderdaad aangenomen. Die gebeurtenissen waren aanleiding voor OvRAN's oprichting.

Bijgaand treft u aan een memorandum over concurrentievervalsing in de zin van art. 6 resp. misbruik van economische machtspositie ex. Art. 24 Mededingingswet (WM) door de Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) in samenwerking met de Big Four.

Wij kunnen ons voorstellen dat deze accountantsmaterie geen dagelijkse kost voor u is. Uiteraard zijn wij graag bereid een en ander nader toe te lichten of u van nadere documentatie te voorzien. Enerzijds is de relevante markt overzichtelijk als je die markt beperkt tot dienstverlening door leden van de NBA en wettelijke controle. Anderzijds is de relevante markt onoverzichtelijk omdat veel soorten dienstverlening door leden NBA buiten wettelijke controle ook wordt verleend door niet leden NBA. Voor leden NBA spelen de wat vage begrippen "assurance" en "aan assurance verwant" in de complexe NBA-regelgeving een centrale rol. Afhankelijk of een bepaalde soort dienstverlening als "assurance" of "aan assurance verwant" gedefinieerd kan worden, worden een groot aantal, soms verschillende, NBA verordeningen van toepassing. Met veel gevolgen, soms zover gaand dat die dienstverlening of activiteit niet meer praktisch uitvoerbaar is voor NBA-leden of hun werkgevers. Dat maakt het voor Big Four accountantskantoren juist zinvol en ook mogelijk zichzelf via zogenaamd zelfstandige afdelingen vrij te stellen van alle NBA regelgeving door in die afdeling geen NBA-leden op de loonlijst te zetten.

Naar onze mening is buiten de markt voor wettelijke controle dit gedrag buitenproportioneel en ook niet "reasonably necessary". Graag overleg hoe de klacht zo te formuleren dat passende handhavingsmaatregelen kunnen volgen. Indien u dat op prijs stelt kunnen we een gespecialiseerde advocaat meenemen voor een gesprek maar ons budget is helaas beperkt.

Met vriendelijke groet,
Mr. Drs. C. B.A. Spil RMC Voorzitter OvRAN

Productie 2a

Op grond van de navolgende feiten zijn wij, OvRAN, van mening dat sprake is van concurrentievervalsing door de Nederlandse Orde van Accountants (NBA) in de zin van art. 6 Mededingingswet (WM): *“Verboden zijn overeenkomsten tussen ondernemingen, besluiten van ondernemersverenigingen en onderling afgestemde feitelijke gedragingen van ondernemingen, die ertoe strekken of ten gevolge hebben dat de mededinging op de Nederlandse markt of een deel daarvan wordt verhinderd, beperkt of vervalst.”* resp. art. 24 *“misbruik maken van een economische machtspositie.”*

Uit vaste rechtspraak (Wouters, Otoc, etc.¹) van het HvJ EU volgt dat ondernemersverenigingen zoals de NBA economische activiteiten uitoefenen en dus concurrentie kunnen vervalsen.

De NBA heeft van staatswege een monopolie op het gebied van accountancyregels verkregen. Als gevolg kunnen NBA-besluiten de concurrentie beperken of vervalsen. Het slot van art. 2 van EU Verordening 1/2003 inzake de bewijslast voor concurrentievervalsing luidt: *“De onderneming of ondernemersvereniging die zich op artikel 81, lid 3, van het Verdrag beroept, dient daarentegen de bewijslast te dragen dat aan de voorwaarden van deze bepaling is voldaan.”* Dit art. 81 lid 3 is vernummerd naar art. 101 lid 3 van het Werkingsverdrag EU (VWEU) dat handelt over deze mogelijke rechtvaardigingsgronden.

Over dit onderwerp is eerder geprocedeerd bij het Europese Hof van de Rechten van de Mens (EHRM) na een uitspraak van CBB dat de NBA als publiekrechtelijke vereniging niet onder de verenigingsdwang van art. 11 EVRM valt. EHRM verwees naar de civiele rechter en daardoor diverse recente uitspraken van de Hoge Raad (HR). Inzake art. 11 EVRM² oordeelde de HR dat de NBA als publiekrechtelijke vereniging niet onder art. 11 EVRM valt. Aan een oordeel inzake art. 6 WM kwam de HR niet toe.

Als gevolg is recentelijk een finale klacht bij EHRM ingediend inzake verenigingsdwang (art. 11 EVRM³). Ook verzuimde de HR in beide gevallen de prejudiciële vragen te stellen waartoe art. 267 Verdrag betreffende de Werking van de Europese Unie (VWEU) verplicht. In dat kader is ook productie 1 van belang, een bijlage bij de EHRM klacht inzake art. 11 EVRM. Uit deze samenvatting van processueel onweersproken feiten blijkt dat meerdere NBA-besluiten de concurrentie feitelijk beperken en/of vervalsen. Helaas is er een niet verwaarloosbare kans dat EHRM ook deze art. 11 klacht niet ontvankelijk verklaard zoals gebruikelijk bij meer dan 98% van alle EHRM klachten. Gezien die kans en het ontbreken van een HR oordeel inzake art. 6 WM is besloten tot deze klacht.

Productie 1 is als bijlage verzonden naar EHRM en vat de feiten samen uit de processtukken Hof Den Haag over concurrentievervalsing en misbruik van machtspositie. Relevant is dat geen van de stellingen van OvRAN met voorbeelden van NBA-besluiten die concurrentie feitelijk beperken of vervalsen in productie 1 werden betwist. Het hoofd vaktechniek NBA bevestigde bijv. schriftelijk niet in staat te zijn de twee kernbegrippen in de regelgeving, “assurance” en “aan assurance verwant” nader te duiden. Toch zijn aan die kernbegrippen verschillende regels opgehangen en bestrijken met name ook vakgebieden buiten de wettelijke controle. Productie 2 geeft twee makkelijker leesbare praktijkvoorbeelden als beste optie om de complexe NBA-regelgeving inzichtelijk te maken vanuit het aspect concurrentievervalsing en misbruik van machtspositie. Ook de stelling dat de NBA in de praktijk wordt aangestuurd door een "Big Four-kartel" werd niet betwist. Ingevolge art. 101 lid 3 VWEU moet de NBA mogelijke rechtvaardigingsgronden aanleveren om aan te tonen dat deze NBA-besluiten bijdragen tot verbetering van de productie of van de verdeling der producten of tot verbetering van de technische of economische vooruitgang.

Zolang de BigFour via zogenaamd zelfstandige entiteiten zich vrij kan blijven stellen van NBA-

1 ECLI:EU:C:2002:98 inzake Wouters cs. versus de Nederlandse Orde van Advocaten (NoVA), ECLI:EU:C:2013:127 inzake een Portugese variant van de NBA, zie, CNG, API, CNG, ONP in <https://www.cpb.nl/sites/default/files/omnidownload/The%20Wouters%20case%20law.pdf>

2 ECLI:NL:HR:2019 inzake OvRAN versus de Staat

3 <http://www.wakkereaccountant.nl/Civiel.html>

regelgeving buiten de wettelijke controle waar ieder NBA-lid wel aan is gebonden, lijkt het onmogelijk afdoende rechtvaardigingsgronden te vinden. Los daarvan is de NBA-regelgeving in veel marktsegmenten buiten de wettelijke controle op zich al disproportioneel. Derhalve is sprake van concurrentievervalsing en zijn passende ACM-maatregelen geboden.

Samenhangend met bovenstaande, is bij de Accountantskamer in Zwolle deze klacht met 5 klachtonderdelen⁴ ingediend tegen 3 NBA-bestuursleden die de BigFour vertegenwoordigen. In dit kader zijn de klachtonderdelen C en D van belang. Klachtonderdeel C constateert dat art. 12 lid 6 WAB en art. 1.1 Beginselen van goed NBA-bestuur voorschrijven te bevorderen c.q. te regelen dat het NBA-bestuur: *“een evenwichtige afspiegeling van de accountantsberoepsgroep vormt, waarin de verschillende categorieën accountants naar de aard van hun werkzaamheden in het bestuur zijn vertegenwoordigd.”*. Quod non, Big-Four leden hebben een doorslaggevend stemoverwicht in het NBA-bestuur. Daarnaast hebben de OOB-kantoren door een onevenwichtige samenstelling van de Accountantskamer, de Raad voor Toezicht en de Bezwarencommissie hun feitelijk oligopolie ook weten te handhaven in alle toetsingsorganen binnen en buiten de NBA. Uit productie 1 blijkt dat BigFour kantoren ongeveer 5.2% van het totaal aantal NBA-leden vertegenwoordigen. Ondanks deze zeer onevenwichtige afspiegeling van de accountantsberoepsgroep oordeelde de Accountantskamer dat klager *“onvoldoende specifiek heeft gesteld wat zij betrokkenen verwijt en tevens dat klaagster, op wie in dezen de bewijslast rust (4.3) met hetgeen zij heeft aangevoerd, de klachten niet, althans onvoldoende heeft onderbouwd.”* Met deze volzin legde de Accountantskamer de bewijslast voor het individueel stemmen van bestuursleden NBA bij klager. De processtukken maken duidelijk dat de genoemde feiten op zich niet ter discussie staan. Die komen immers uit publiek beschikbare bronnen. Het appel bij CBB zou kunnen struikelen op een CBB-oordeel dat klager niet heeft kunnen aantonen in hoeverre het individuele stemgedrag van die drie NBA-bestuursleden die de BigFour vertegenwoordigen tot deze feiten heeft geleid. Aangezien dit individuele stemgedrag geheim is, zich uitstrekt over meerdere jaren en met name slaat op het ontbreken van actie om een einde te maken aan de in de klachten genoemde feiten, zal klager dit bewijs niet kunnen leveren.

Los van de vraag tot welk eindoordeel CBB komt en op welke gronden, zijn voor deze klacht bij ACM alleen relevant de vaststaande en niet weersproken feiten: Big-Four kantoren hebben een doorslaggevend stemoverwicht in het NBA-bestuur en alle toetsingsorganen binnen en buiten de NBA, strijdig met de tekst en de geest van de wet. Als gevolg is sprake van misbruik van een economische machtspositie en zijn passende ACM-maatregelen geboden.

Als bewijs van kartelvorming en machtsconcentratie wordt gebruikelijk de ‘Herfindahl-Hirschman Index’ (HHI) berekend als som van de kwadraten van alle individuele marktaandeelen. In het kader van de ERHM procedures werd bij civiele dagvaarding al eerder betoogd dat deze index aantoonde dat sprake is van een BigFour machtspositie bij de wettelijke controle. Recentelijk heeft de AFM deze HHI index⁵ herberekend en concludeerde evenzeer dat via de BigFour sprake is van een geconcentreerde markt en de aanwezigheid van marktmacht. Ook uit de "Richtsnoeren voor de beoordeling van horizontale fusies" (publicatie 2004/C 31/03 van de Europese Commissie) volgt dat sprake is voor het bestaan van een machtspositie. Zie bijv. ro 22, 31, 37. Gezien de niet weersproken feiten uit bijlage 1 en de vaststaande en niet weersproken feiten zoals die blijken uit de klachten bij de Accountantskamer, is derhalve sprake van misbruik van machtspositie en zijn passende ACM-maatregelen geboden.

Uit bovenstaande blijkt dat sprake is van concurrentievervalsing en misbruik van machtspositie op relevante markten buiten de wettelijke controle. Desalniettemin hebben diverse civiele rechtbanken in Nederland zich anders uitgesproken, in eerste instantie en appel. Hun vertrekpunt daarbij was echter steeds het publieke belang bij wettelijke controle. Daar gaat het echter helemaal niet om. Daarom is zeker te overwegen prejudiciële vragen te stellen aan het HvJ EU. Art. 267 VWEU ver-

4 <http://www.wakkereaccountant.nl/Tuchtrecht.html>

5 <https://www.afm.nl/~/-/profimedia/files/doelgroepen/accountantsorganisaties/2018/rapport-kwaliteit-structuur-accountants.pdf?la=nl-nl>, pag. 37

Productie 2a

plicht u daartoe niet maar zou wel nieuwe, lange en vermoeiende procedures voorkomen.

Graag zien wij uw besluitvorming ter zake met passende handhavings-maatregelen tegemoet.

Productie 2b

The statement in the application form: “*It is therefore OvRAN's opinion that the NBA is in practice driven by a “Big Four cartel”*” needs more substantiation than technically possible in this form's limited space. Hence this further substantiation based on facts presented to the Hague court in the domestic legal proceedings visible at: <http://www.ovran.nl/Civiel/mem-v-grieven-OvRAN.pdf> in side numbers 4-12 and more detailed in <http://www.ovran.nl/Civiel/pleitnota-OvRAN-Hof-den-Haag.pdf> in side numbers 1-10 of the pleading notes 22-2-18 of the Court of Appeal (Hague Court). For practical reasons we focus on this last text of the pleading notes. At the beginning of the hearing the judge informed OvRAN that his written request for extended speaking time could not be found in the file. Therefore important parts of these side numbers 1-10 were erased by the court as indicate hereafter.

Side number 1, erased except the last two phases: OvRAN stated here that the NBA never denied the facts about the composition of the NBA membership. This implies that the vast majority of NBA members are not public auditors at all. The vast majority consists of at least 12.500 NBA members work in the corporate sector, government as a regular employee, self-employed, manager, advisor etc. in numerous internal or external positions. They all have nothing to do with the accounting profession as such. The first instance summons indicated that the NBA had 21,290 members at year-end 2014. This means that 58.7% of NBA members are not public auditors at all as the public understands. That 58.7% is forced to remain a member of the NBA as a training certificate and so as not to lose the associated title.

Side number 2, erased completely: OvRAN stated here that the fact that these 12.500 NBA members are unnecessarily subjected to quite a set of rules set by NBA that should aim only at normal accounting practices. This is an important reason behind OvRAN's complaints. These rules about activities in which an NBA member uses his professional competence is a broad and vague concept when a NBA member has no accounting practice. But these rules may have far-reaching consequences in its application (disciplinary law + extra measures + extra costs), even if those internal or external functions have nothing to do with the accounting profession as such. Colleagues of the same NBA member who are not registered with the NBA can perform the same activities without fear of those far-reaching consequences or hindered by them, if they perform the same activities. That is why the large audit firms perform the same activities via separate independent departments where formally no accountants are employed, so as not to be hindered by unnecessary NBA-banned audit regulations. The public often thinks that those departments are part of an accounting firm.

Side number 3 was not erased: OvRAN stated here that these NBA rules use broad definitions of services and use terms like “assurance” and “assurance-related” and “procedures in which an auditor uses his professional competence”. These broad definitions include a great many services, such as assessment and composition of financial statements, voluntary audits, due diligence, prospectus notifications, forensic and consultancy work, valuations, tax, legal, human resources etc. and so on. And at least 10 of these NBA regulation are applicable on those services by NBA members. All these regulations again leave a lot of room for subjective and varying interpretations.

Side number 4, erased except the first two phases: OvRAN provides specific proof with a striking example in production 6.b in an attachment called AHP. The chief NBA regulator proved unable to answer the simple but interesting question whether an advice from any NBA member falls under the definition of “assurance”, as a result of which these aforementioned 10 NBA regulations may become applicable. After these first two phases all other phrases showing the the resulting consequences were erased. So the Hague Court did not realize that when the chief NBA regulator is unable to answer when “assurance” and “assurance-related” is applicable and what regulations then apply, normal NBA members certainly can never find out what what regulations are applicable in what case. No wonder that all large accounting firms provide these services through separate legal entities to stay outside the scope of NBA regulations, avoid the need to appoint regulatory quality officers and independence officers, and disciplinary law remains inapplicable. Those 12,500 other NBA members do not have that option. Is this in the public interest?

Side number 5, erased completely: OvRAN provides here other striking examples. A company that has nothing to do with accountancy, but employs accidentally several NBA members. Take real estate agents, for example or all other companies that mediate and broker in, for example, real estate, shares of other companies, staff, financial products or other forms of mediation. Or companies that sell products in which professional skills of accountants can provide useful services, such as tax, HR, organizational and ICT advice. Often substantiated opinions and reports about certain product qualities or services are almost inevitable for companies active in production, trade or services. In all these cases it is easily conceivable, sometimes even very likely that formal communications or reports end up with third parties. In all these cases there is “assurance” or “assurance related”. As a result all these companies employing accidentally one or more NBA members, fall under the broad definition of 'accountancy firm'. The consequence is that the aforementioned 10 NBA regulations become applicable and these companies become most likely culpable of possible violations of many detailed rules. Some examples of these violations are quoted. However, the standard conclusion that the public interest is not served if all large accounting firms can provide these services through separate legal entities to stay outside the scope of NBA regulations but that at least 12.500 other NBA members cannot, was not repeated here.

Productie 2b

Side number 6 was not erased: OvRAN notes here that it is remarkable that Big Four firms, by supposedly operating as independent entities within the network definition without formally employing accountants, have managed to evade all those rules, insofar as they are undesirable or impractical. Smaller Dutch NBA colleagues with similar services cannot. This way, any competitor of Big Four firms in every area where other NBA members are also active is effectively eliminated and in any case put at a disadvantage.

Side number 7, completely erased: OvRAN confirms here the statement of the NBA that these NBA rules and regulation or so-called quality assurance system includes all activities performed by all NBA-members and is fundamental to in OvRAN's complaints. Besides a repetition with different wordings in fact a repeat of side number 2. More interesting here are public quotes of the complaints of spokesmen of small accounting companies (sme's): "*The NBA register is polluted*", "*Perhaps 90% of the NBA members are not involved in the statutory audit at all*", "*SMEs accountants bear the burden of a compulsory registration with a professional organization that ignores their interests without receiving anything in return*", "*The NBA usually looks at the sector as a whole through the eyes of the large firms*", etc. etc. A predominant Dutch financial newspaper Financieel Dagblad quotes them as follows with the headline: "*SME accountants want to blow up the NBA association*". The remainder of this side number concludes that 6,618 practising public SME accountants complain that quality assurance system of the NBA favours in fact large firms and the the BigFour firms have only of 5.2% of a total of 21.290 NBA members.

Side number 8 was not erased: The NBA, represented by the State maintains here that no evidence has been provided for the claim that large accounting firms can evade professional standards. The cleverness in this answer is that the quality assurance system concerns only NBA-members at large firms. That is true of course but not the point at all. It is about independent departments of large firms where formally not any NBA members is employed, but provide many kinds of services also provided by smaller local accounting companies. And smaller firms are too small to form separate departments without employing their own accountants.

Side number 9 was not erased: OvRAN states here that the foregoing conclusively demonstrates that the professional services of 19.119 (12.500 + 6.618) of the 21.290 NBA members (89.8%) are demonstrably hampered without serving any public interest and in addition cause distortions of competition by large firms.

The foregoing not erased statements by OvRAN were not disputed by the Hague Court. This Hague Court concluded nevertheless in consideration 19 that the NBA is not a private association where art. 11 ECHR is applicable.

At the Supreme Court (Hoge Raad der Nederlanden) complaints were raised based on art. 11 ECHR, art. 6 ECHR and distortion of competition (art. 6 Dutch Law on Competition). The complaint on art. 6 ECHR focussed on the unexpected limitation of speaking time at the hearing. Proof of the written request for extended speaking time not found by the Hague Court of Appeal in the file was provided to the Supreme Court. But none of the foregoing erased and not erased statements by OvRAN proving that the NBA is in practice driven by a "Big Four cartel" were disputed. Also the not erased statement in par. 55 quoting various regulations, among which EU Regulation 1/2003 that all reverse the burden of proof of restricting or distorting competition to the association of undertakings, NBA in this case.

- As to art. 6 ECHR, the Supreme Court decided that it was the duty of OvRAN to verify on time that the request for extended speaking time was confirmed in writing by the Court.

- As to distortion of competition (art. 6 Dutch Law on Competition), the Supreme Court decided that the denial of this complaint needed no further motivation.

- As to art. 11 ECHR the Supreme Court concluded in consideration 3.16 that "the apparent and not incomprehensible opinion of the Court of Appeal (Hague Court) of the statements of OvRAN cited, do not carry sufficient weight with regard to the arguments stated by the Court of Appeal." This conclusion also implies that none of the foregoing erased and not erased statements by OvRAN proving that the NBA is in practice driven by a "Big Four cartel" are disputed.

Nevertheless as to art. 11 ECHR, the Supreme Court followed finally the reasoning of the Hague Court of Appeal: the NBA is not a private association where art. 11 ECHR is applicable. In the background of this reasoning of the Dutch Supreme Court much weight was attributed to the 2011 verdict of your Fifth Chamber in the case of *Hermann v Germany*, setting almost all public law institutions outside the scope of Article 11. That reasoning was never assessed by your Grand Chamber. As intermediary acted one of the judges on the Hague Court of Appeal, a professor of law, that attributed great weight to that 2011 *Hermann* verdict in the only Dutch publication on Human Rights but did not mention the implicit criticism of your Grand Chamber in the parallel judgement regarding property rights (art. 1, First Protocol).

Productie 2c

Alle NBA-regelgeving is opgenomen in een per jaar wisselende online tool, nu <https://www.nba.nl/tools/hra-2020/>. Basis is de beroepscode in de [Verordening Gedrags- en Beroepsregels Accountants](#), nu VGBA genoemd. De daarvan afgeleide regelgeving is complex en laat veel ruimte voor subjectieve en wisselende interpretaties. Het kost erg veel tijd die regelgeving goed te doorgronden op het aspect concurrentievervalsing en misbruik van machtspositie. Volledig begrip is alleen mogelijk vanuit concrete marktsegmenten, bepaalde organisaties en eenduidige situaties. Vandaar onderstaande twee concrete voorbeelden die noodzakelijkerwijs nog enigszins globaal zijn gehouden.

1. Voorbeeld 1: Een NBA-lid schrijft een rapport/ notitie/ artikel/presentatie etc. etc. in opdracht. De opdrachtgever kan het NBA-lid zelf zijn of zijn eigen klant maar is bij de meerderheid van de NBA-leden vaak zijn werkgever. Daarin zijn conclusies geformuleerd, veelal op basis van criteria waarvoor vakbekwaamheid als accountant wordt of kan worden aangewend. Dan is sprake van een professionele dienst. Dat rapport/ notitie/ artikel/presentatie komt/kan bij derden terecht komen bijv. bij zijn eigen klanten, leveranciers of prospects of die van zijn werkgever. In dat geval is sprake van een “aan assurance verwante” opdracht. Op al dergelijke opdrachten zijn dan tenminste de volgende NBA-verordeningen en NBA-voorschriften van toepassing.
 1. [Nadere voorschriften kwaliteitssystemen](#), afgekort NVKS, voorheen gemoem NVKA,
 2. [Toelichting NVKS](#), voorheen NVKA ,
 3. [Standaard 4410 Samenstellingsopdrachten](#),
 4. [Handreiking 1136 bij Standaard 4410](#),
 5. [NV COS \(Nadere voorschriften controle- en overige standaarden\)](#),
 6. De 50 nadere standaarden genoemd in art. 9 van de NV COS tellen we gemakshalve als 1 standaard,
 7. Van 3000 -3850 Assurance-opdrachten anders dan controle/beoordeling historische financiële informatie (attest-opdrachten), vermelden we slechts de standaarden [3000A+3000D](#), [3402](#), [3410](#), [3420](#) en [805](#),
 8. [ViO, Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten](#),
 9. [Toelichting ViO + Toelichting bij Wijzigingsverordening ViO 2019](#)
 10. [VAO: Verordening accountantsorganisaties](#) voor organisaties die ook wettelijke controle doen,
 11. [Toelichting VAO](#),
 12. [Stramien voor Assurance-opdrachten](#)
 13. [Noclar: Nadere voorschriften handelwijze accountant bij niet-naleving wet- en regelgeving door eigen organisatie of cliënt](#),
 14. [Toelichting behorende bij de Nadere voorschriften NOCLAR](#).

Om de impact van die regels goed te begrijpen moet iedere verordening en toelichting zorgvuldig worden nagelezen via de links vanuit een bepaald marktsegment, bepaalde organisatie en concrete situatie. Sommige regels lijken op papier niet onlogisch voor wat grotere accountantskantoren. Maar diezelfde regels gelden ook voor NBA-leden bij de meerderheid van kleinere accountantskantoren (eenpitters en de overgrote meerderheid van de NBA-leden werkzaam in totaal andere markten zoals bijv. juridisch/fiscaal advies, corporate finance, belastingaangifte, human resource, outsourcing, eenvoudige jaarrekeningen, ICT(-advies), online boekhouden, overheid. Bij kleinere organisaties die in andere markten werken zijn sommige regels vrijwel niet realistisch invulbaar tegen acceptabele kosten. Denk bijv. aan de verplichting een kwaliteits- en een onafhankelijkheidsfunctionaris aan te stellen met handboeken in een kleine organisatie met bijv. maar een of twee NBA-leden op de loonlijst. Die kwaliteits- en onafhankelijkheidsfunctionaris moeten dan ook nog NBA-leden zijn die aan allerlei eisen moeten voldoen waaronder enige deskundigheid in die andere markt en het beleid mede kunnen bepalen. In sommige marktsituaties zijn die regels onwerkbaar. Daarom doet de Big-Four formeel de wettelijke controle in een afzonderlijke organisatie en voert alle andere activiteiten veelal en bij voorkeur uit in andere organisaties zonder formeel NBA-leden op de loonlijst en daardoor niet gehinderd door enigerlei NBA-regel. Maar ieder NBA-lid met diezelfde activiteit is wel gehouden aan alle NBA-regels.

2. Voorbeeld 2: Een onderneming heeft niets met accountancy van doen maar wel enkele NBA-leden in dienst heeft. Neem bijv. makelaars. Allerlei soorten bedrijven bemiddelen en makelen in bijv. onroerend goed c.q. in bedrijven c.q. in personeel c.q. in financiële producten c.q. andere vormen van bemiddeling. Of bedrijven die producten verkopen waarbij vakbekwaamheden van accountants nuttige diensten kunnen bewijzen, zoals bij fiscaal-, HR-, organisatie-, ICT-advies. Ook bij ondernemingen in productie, handel, dienstverlening of overheid zijn onderbouwde opinies en rapporten over bepaalde kwaliteiten van hun producten of diensten bijna onvermijdelijk. In al die gevallen is licht denkbaar, soms zelfs waarschijnlijk dat die rapporten bij derden terecht komen. In al die gevallen is sprake van “assurance” of “aan assurance verwant” en valt deze onderneming onder de ruime definitie van 'accountantskantoor'. Als gevolg raken voornoemde 14 stuks NBA regelgeving van toepassing. De [NVKS](#) verplicht bijv. om een adequate beroepsaansprakelijkheidsverzekering te hebben, een eindverantwoordelijke professional te benoemen om het eindproduct te ondertekenen, alle documentatie gedurende zeven jaar systematisch en vertrouwelijk te bewaren, een integriteitsonderzoek over de cliënt uit te voeren, een kostbaar kantoorhandboek te hebben en bij te houden, een accountant als kwaliteitsbepaler in dienst te hebben of in te huren, een accountant als eindverantwoordelijke accountant in dienst te hebben of in te huren voor de onafhankelijkheidsbewaking en het assurance-dossier ([ViO](#) bijv.). Etc. etc. Dus handelt dit 'accountantskantoor?' die niets met accountancy van doen heeft ofwel verwijtbaar of staat op achterstand bij branchegenoten en concurrenten zoals de BigFour die deze NBA-verplichtingen niet hebben.

Inleiding:

De laatste pagina van deze notitie geeft een veertiental NBA-voorschriften waar een NBA-lid aan dient te voldoen zowel in persoon als lid NBA als ook voor de organisatie waarvoor hij werkt in loondienst of als adviseur. De consequenties van dat veertiental NBA-voorschriften worden hierna toegelicht vanuit corporate finance dienstverlening. In een dergelijke corporate finance praktijk worden gebruikelijk de volgende globaal omschreven diensten aangeboden:

1. Advisering over de optimale structuur van een onderneming vanuit financiële, fiscale en risicoaspecten.
2. Advisering over de ondernemingsstrategie vanuit financiële, fiscale en risicoaspecten.
3. Concretisering van wijzigingen in de ondernemingsstructuur door het aantrekken van wenselijk geachte bancaire of andere financierings- of beleggingsvormen.
4. Concretisering van wijzigingen in de ondernemingsstrategie via aan- of verkoop van bedrijven of onderdelen.
5. Bij voornoemde diensten is vrijwel altijd sprake van fiscale en/of juridische aspecten die onderkend en/of opgelost moeten worden.

In vrijwel al die diensten is sprake van 'assurance' of aan 'aan assurance verwant' waardoor al die 14 voorschriften nageleefd moeten worden. Er is immers altijd sprake van een professionele dienst waarbij de uitkomst in de vorm van een rapport/notitie/ artikel/presentatie vrijwel altijd bij derden terecht komt: potentiële kopers/verkopers, potentiële kredietverschaffers/-gebruikers en andere belanghebbenden. Ook is er vrijwel altijd sprake van een zekere 'assurance' want vrijwel steeds wordt beoogd enige mate van zekerheid te verschaffen. Probleem daarbij is dat nergens in deze voorschriften is vastgelegd wanneer 'assurance' overgaat in aan 'aan assurance verwant'. Zoals hieronder verder toegelicht, zetten die 14 voorschriften NBA-leden of ondernemingen met NBA-leden in dienst op achterstand in de concurrentie. En de concurrentiekracht van BigFour corporate finance afdelingen is niet de minste. Immers, door slim gebruik van de netwerk definitie in de WTA en door geen NBA-leden in dienst te nemen, is op BigFour corporate finance afdelingen geen enkele NBA-regel van toepassing. Opgemerkt zij dat geen BigFour corporate finance afdelingen bekend zijn met werknemers die ook leden NBA zijn. Het gevolg is dat dit veertiental NBA-voorschriften niet op die BigFour afdelingen nageleefd hoeven te worden en, voor zover bekend, ook niet nageleefd worden. Voor de goede orde zij hier verwezen naar de omgekeerde bewijslast die volgt uit art. 6 van de Mededingingswet in samenhang met 101 VWEU. Art. 6 van de Mededingingswet sub 4 luidt niet voor niets: "Een onderneming of ondernemersvereniging die zich op het derde lid beroept, bewijst dat aan dat lid is voldaan."

Uitwerking:

1. [Nadere voorschriften kwaliteitssystemen](#), afgekort NVKS. Als gevolg van deze NVKS voorschriften moet a een kwaliteitsbepaler worden aangesteld, b een kwaliteitsbeleid worden vastgesteld en c een stelsel van kwaliteitsbeheersing worden ingericht. Aan ieder van die drie onderdelen a, b en c worden tal van vaag geformuleerde eisen gesteld die vooral geschreven lijken te zijn voor grotere organisaties: bijv. meerdere schriftelijke jaarlijkse vastleggingen, regelmatige rapportages, bewaarplicht, beroepsaansprakelijkheidsverzekering, plaatsvervanger, kwaliteitsbepaler, kwaliteitsmanager, onafhankelijkheidsfunctionaris, etc. Die eisen verschillen naar gelang sprake is van 'assurance' of aan 'aan assurance verwant'. Het feit dat onbekend is wanneer 'assurance' overgaat in aan 'aan assurance verwant' maakt de reikwijdte van de toch al vaag geformuleerde eisen nog vager. Welke interpretatie ook wordt gevolgd, aan het zelfs vereenvoudigd naleven van die eisen zoals omschreven in art. 27 voor kleine accountantseenheden, zijn naast interpretatierisico's ook substantiële kosten verbonden. Sommige van die eisen lijken op zich niet onredelijk en zullen van nature al worden nageleefd bij standaard werkzaamheden. In de corporate finance praktijk is echter bijna niets standaard en is bijna iedere opdracht complex met veel facetten. Daarom zijn sommige voorschriften in sommige situaties onuitvoerbaar. Dit in het licht van de kosten verbonden aan dat voorschrift en redelijke afwegingen tussen die kosten en nut en noodzaak. Deze NVKS onder andere heeft ondergetekende er toe gebracht, naast de vaagheden, risico's en substantiële kosten van dat lidmaatschap en regelgeving, zijn lidmaatschap NBA op te zeggen en zijn praktijk in te richten zoals hem deugdelijk voorkomt. Omdat ook de BigFour corporate finance afdelingen niet alle NVKS voorschriften volgen, zet deze NVKS alle NBA leden die zelf of via hun ondernemingen corporate finance diensten aanbieden op commerciële achterstand.
2. [Toelichting NVKS](#). Al het vorenstaande is ook van toepassing op ondernemingen met andere hoofdactiviteiten dan corporate finance maar toevallig wel een NBA lid in dienst heeft en als nevenactiviteit ook soms deze corporate finance diensten aanbiedt. Denk aan makelaars en bemiddelaars in onroerend goed c.q. in bedrijven c.q. in personeel c.q. in financiële producten c.q. andere vormen van bemiddeling of bedrijven die producten fiscaal-, HR-, organisatie-advies aanbieden. De onuitvoerbaarheid van sommige NVKS eisen samen met de vaagheden, interpretatierisico's en substantiële kosten maken het dergelijke ondernemingen met toevallig een NBA lid in dienst vrijwel onmogelijk te concurreren met BigFour corporate finance afdelingen.
3. [Standaard 4410 Samenstellingsopdrachten](#). Bij vrijwel alle corporate finance diensten is historische financiële informatie noodzakelijk. Bijv. als onderdeel van een prognose, waardering, samenvoeging of afsplitsing. De definitie onder k in standaard 4410 van samenstellingsopdracht luidt: "een opdracht waarbij een accountant deskundigheid inzake administratieve verwerking en financiële verslaggeving toepast". Deze regel slaat op de gebruikelijke typische accountantswerkzaamheden, het vervaardigen van gecompileerde cijferoverzichten, veelal jaarcijfers. Maar deze regel is zo breed geformuleerd dat alle eisen en voorschriften uit standaard 4410 van toepassing raken op corporate finance diensten. Een duidelijke eis is art. 29 dat verlangt dat het NBA-lid de

Productie 3

historische financiële informatie dient samen te stellen door gebruik te maken van vastleggingen, documenten, uitleg en overige informatie inclusief significante oordeelsvormingen die door het management worden verschaft. Art. 38b en volgende verlangt de aansluiting tussen die bronnen en de eindcijfers te controleren en vast te leggen. In de corporate finance praktijk wordt echter noodzakelijkerwijs prudent gebruik gemaakt van bestaande informatie vanuit de administratie van het bedrijf, de (externe) boekhouder en/of accountant voor bijv. een prognose of waardering. Naleving van deze voorschriften betekent dubbel werk, is kostbaar en maakt het vrijwel onmogelijk te concurreren met BigFour corporate finance afdelingen.

4. [Handreiking 1136 bij Standaard 4410](#). Het gestelde onder punt 2 hierboven over vaagheden, interpretatierisico's en substantiële kosten is ook hier van toepassing op ondernemingen met andere hoofdactiviteiten dan corporate finance met toevallig een NBA lid in dienst. Wanneer deze onderneming als nevenactiviteit ook soms deze corporate finance diensten aanbiedt, is concurreren met BigFour corporate finance afdelingen uitgesloten onder standaard 4410.
5. [NV COS \(Nadere voorschriften controle- en overige standaarden\)](#). Deze NV COS verklaart in art. 9 een 50 tal andere standaarden van toepassing. Hetzelfde probleem als hiervoor onder 4 en 5 genoemd doet zich daarom ook hier voor. De meeste van die 50 andere standaarden vinden hun basis in de gebruikelijke typische accountantswerkzaamheden, het vervaardigen en controleren van gecompileerde cijferoverzichten, veelal jaarcijfers. Maar sommige standaarden zijn in hun uitwerking zo breed en vaag geformuleerd dat alle eisen en voorschriften uit die standaard ook heel goed van toepassing zouden kunnen raken op corporate finance diensten. Het basis probleem daarbij is dat het publiek van een NBA lid terecht een professioneel-kritische instelling verwacht. Dat betekent altijd een zekere mate van controle ook al wordt dit in de opdracht niet altijd als zodanig omschreven. Dit zal in het volgende punt met enkele voorbeelden worden toegelicht. De eerder genoemd standaarden [3000A+3000D](#), [3402](#), [3410](#), [3420](#) en [805](#) blijven korthedshalve buiten beschouwing. Strikte toepassing van deze NV COS standaarden zet NBA leden in de concurrentie met BigFour corporate finance afdelingen op achterstand. Dit geldt zowel voor ondernemingen met corporate finance als hoofdactiviteit als voor ondernemingen met andere hoofdactiviteiten dan corporate finance met toevallig een NBA lid in dienst die incidenteel corporate finance diensten aanbieden.
6. Als illustratie van enkele van die 50 nadere standaarden genoemd in art. 9 van de NV COS die dit probleem veroorzaken zij korthedshalve alleen verwezen naar standaard [200](#) (Algehele doelstellingen van de onafhankelijke accountant, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Standaarden) en standaard [4400N](#) (Opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden). Standaard 200 laat qua definitie in het midden wanneer sprake is van een controle opdracht. De toelichting op standaard 4400N concludeert dat uit uitspraken van de Accountantskamer over het gebruik van de 'oude' standaard 4400 regelmatig naar voren komt dat de accountant door het trekken van conclusies zekerheid heeft verschaft ('assurance'). Daarom is standaard 4400N ontworpen als non-assurance-opdracht. Het gevolg is evenwel dat art. 27 f van standaard 4400N voorschrijft dat het NBA-lid moet vermelden dat "*de accountant geen uitspraak doet over wat de feitelijke bevindingen betekenen voor het onderhavige object in zijn totaliteit*;" Dit is bij corporate finance diensten veelal onmogelijk. Bij waardering van een onderneming en aan- of verkoop opdrachten, kan geen klant of derde bevatten dat het getal als uitkomst van een zorgvuldige waarderingsexercitie geen betekenis toekomt na vermelding van de onzekerheden die in de veronderstellingen liggen besloten. Bij aan-of verkoopopdrachten kan geen klant of derde bevatten dat bij het gebruikelijke verschil van inzicht tussen koper en verkoper over de prijs of waarde van een onderneming, het NBA-lid geen deugdelijke beargumenteerde uitspraken mag doen om dat gebruikelijke verschil van inzicht te overbruggen. Deze onzekerheid wanneer zekerheid is verschaft ('assurance') en welke standaarden nu wel of niet van toepassing zijn, versterkt door het wollige taalgebruik in bijna al deze 50 nadere standaarden, vormde een belangrijke reden voor ondergetekende zijn lidmaatschap NBA op te zeggen. Om niet op achterstand te staan in de concurrentie kan een NBA-lid dat corporate finance diensten aanbiedt, deze onzekerheid alleen negeren en het risico van klachten bij de Accountantskamer aanvaarden. Dit geldt zowel voor NBA-leden zelf en in hun ondernemingen met corporate finance als hoofdactiviteit als voor ondernemingen met andere hoofdactiviteiten dan corporate finance met toevallig een NBA lid in dienst die incidenteel corporate finance diensten aanbieden.
7. De standaarden [3000A](#), [3000D](#), [3402](#), [3410](#), [3420](#) en [805](#) zijn onderdeel van de serie 3000 -3850 Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie. De twee standaarden [3000A](#) (attest-opdrachten) en [3000D](#) (directe opdrachten) maken deel uit van de serie 3000-3399 en zijn altijd van toepassing. De serie 3400-3850 bevat standaarden met betrekking tot een specifiek onderwerp. Standaard 3400 handelt over toekomstgerichte financiële informatie, 3402 over een service-organisatie, 3410 over emissies, 3410 over pro-forma financiële informatie in een prospectus, 3410N inzake maatschappelijke verslagen en 3850N over overige opdrachten bij een prospectus. Standaard 805 handelt over bijzondere overwegingen bij een enkel financieel overzicht of een controle van een specifiek element, rekening of post daarvan. Afhankelijk van de situatie zijn bij corporate finance diensten veelal een of meer van deze standaarden van toepassing. Echter niet als doel op zich maar als onderdeel van een veelal bredere en anders gerichte corporate finance opdracht. Om die reden ontstaat onzekerheid en dus risico welke voorschriften uit welke standaarden van toepassing zijn. Die onzekerheid en samenhangend risico veroorzaken concurrentieachterstand voor NBA-leden, zowel in onder-

Productie 3

nemingen met corporate finance als hoofdactiviteit als voor ondernemingen met andere hoofdactiviteiten dan corporate finance met toevallig een NBA lid in dienst die incidenteel corporate finance diensten aanbieden.

8. [ViO, Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten](#) . Het lijkt geen twijfel dat een NBA-lid onafhankelijk moet zijn van zijn klant. De ViO vereist echter veel meer. Art. 12 vereist uitvoerige separate vastleggingen over die onafhankelijkheid hetgeen extra kosten met zich meebrengt. Art. 23 verbiedt resultaatafhankelijke vergoedingen die, voorzichtig uitgedrukt, bij aan en verkoopopdrachten niet ongebruikelijk zijn. Dit betekent concurrentieachterstand voor NBA-leden, al dan niet werkend voor ondernemingen met corporate finance als hoofdactiviteit dan wel ondernemingen met andere hoofdactiviteiten dan corporate finance met toevallig een NBA lid in dienst die incidenteel corporate finance diensten aanbieden.
9. [Toelichting ViO + Toelichting bij Wijzigingsverordening ViO 2019](#). De ViO geeft geen duidelijkheid over de verplichting een onafhankelijkheidsfunctionaris aan te stellen voor niet-accountantsorganisaties. Art. 20 van de VAO (Verordening accountantsorganisaties) stelt die wel verplicht voor accountantsorganisaties. Art. 28 van de ViO en deze Toelichting op art. 28 onder het tweede lid suggereert evenwel dat ook bij niet-accountantsorganisaties in bepaalde gevallen bepaalde vastleggingen moeten worden goedgekeurd door een onafhankelijkheidsfunctionaris. Maar dit scheidt nog geen duidelijkheid over het bestaan van een verplichting voor alle gevallen. Uit recente jurisprudentie (ECLI:NL:TACAKN:2019:66 en ECLI:NL:CBB:2017:151) blijkt evenwel dat niet-accountantsorganisaties recentelijk tuchtrechtelijk zijn veroordeeld wegens het ontbreken van een onafhankelijkheidsfunctionaris. Ook deze onzekerheid betekent concurrentieachterstand voor NBA-leden, al dan niet werkend voor ondernemingen met corporate finance als hoofdactiviteit dan wel ondernemingen met andere hoofdactiviteiten dan corporate finance met toevallig een NBA lid in dienst die incidenteel corporate finance diensten aanbieden.
10. [VAO: Verordening accountantsorganisaties](#) voor organisaties die ook wettelijke controle doen. Uit het AFM-register blijkt dat dit nu nog slechts gaat over een voortdurend dalend aantal van 273 accountantsorganisaties. In aantal verwaarloosbaar met de duizenden niet-accountantsorganisaties. Maar gemiddeld aanzienlijk groter qua mankracht en omzet. Naast de BigFour zijn de meeste van die 273 accountantsorganisaties lid van de SRA. Het probleem voor deze middelgrote accountantsorganisaties is hun omvang tussen servet en tafellaken. Te klein om afzonderlijke zelfstandige sub-organisaties te formeren zonder NBA-leden zoals de BigFour dat doen voor de meeste van hun niet-controle werkzaamheden als advies werkzaamheden. Te groot om gebruik te kunnen maken van art. 27 NVKS voor kleine accountantseenheden. Het groei potentieel in de controle werkzaamheden is beperkt vergeleken met advies werkzaamheden waar de BigFour hun groei vandaan halen. Deze ongelukkige marktpositie heeft alles te maken met het feit dat de BigFour via de NBA regelgeving advies werkzaamheden hebben weten te definiëren als werkzaamheden van accountants van toepassing op alle NBA-leden. Hierdoor staan deze middelgrote accountantsorganisaties in alle adviesgebieden op achterstand in de concurrentie. Ook in hun corporate finance dienstverlening.
11. [Toelichting VAO](#). Deze concurrentieachterstand wordt versterkt door het feit dat ook de [Wet](#) en het [Besluit Toezicht Accountants](#) (WTA) op middelgrote accountantsorganisaties van toepassing is. Diverse EU-regelingen zoals Verordening (EU) nr. 537/2014, Richtlijn 2006/43/EG kennen fee caps en zijn daardoor van toepassing. Deze fee caps maken het makkelijker voor BigFour kantoren adviesomzet af te snoepen van de veelal kleinere klanten (niet-OOB's) van middelgrote accountantsorganisaties dan dat middelgrote accountantsorganisaties adviesomzet kunnen afsnoepen van de veelal veel grotere klanten (OOB's) van de BigFour. Dit onbedoelde neveneffect van regelgeving wordt versterkt door het feit dat de BigFour corporate finance dienstverlening zich heeft vrijgesteld van alle NBA-regelgeving.
12. [Stramien voor Assurance-opdrachten](#). Dit Stramien is geen verordening of standaard maar tracht diverse standaarden te verhelderen. Korthedshalve zij hier alleen de definitie van assuranceopdracht weergegeven in art. 10 van dit stramien: *“Een assurance-opdracht is een professionele dienst waarbij een accountant voldoende en geschikte assurance-informatie wil verkrijgen om een conclusie tot uitdrukking te brengen om de mate van vertrouwen van de beoogde gebruikers, niet zijnde de verantwoordelijke partij, in de uitkomst van de meting of evaluatie van het onderzoeksobject ten opzichte van criteria te versterken.”* Dit om duidelijk te maken dat vrijwel alle vormen van corporate finance dienstverlening assurance opdrachten zijn.
13. [Noclar: Nadere voorschriften handelwijze accountant bij niet-naleving wet- en regelgeving door eigen organisatie of cliënt](#). Kort samengevat verlangt Noclar dat ieder NBA-lid passende actie moet ondernemen in geval van *“relevante niet-naleving bij de eigen organisatie of bij cliënt van wet- en regelgeving”*. Daarvoor moeten feiten worden vastgesteld in het licht van de termen *“relevant”* en *“wet- en regelgeving”* voor zover duidelijk. In die termen blijven altijd discussiepunten open staan. Los van morele oordelen is het gevolg dat de corporate finance concurrentie, waaronder die van BigFour kantoren, daar makkelijker over heen stappen dan NBA-leden die tuchtrechtelijk kunnen worden aangesproken. Dit betekent achterstand in de concurrentie voor NBA-leden zelf en hun ondernemingen met corporate finance als hoofdactiviteit en ondernemingen met andere hoofdactiviteiten dan corporate finance met toevallig een NBA lid in dienst die incidenteel corporate finance diensten aanbieden.

Productie 3

14. [Toelichting behorende bij de Nadere voorschriften NOCLAR](#). Onder hoofdstuk 2 stelt deze toelichting over situaties waar de NOCLAR regels niet gelden: “De NV NOCLAR regelen het gedrag van accountants in situaties waar het waarschijnlijk is dat het maatschappelijk verkeer van hen actie verwacht. Er zijn ook situaties waar het waarschijnlijk is dat het maatschappelijk verkeer juist geen actie van hen verwacht. Die situaties vallen buiten de NV NOCLAR. Dit is bijvoorbeeld als accountants geen of andere werkzaamheden uitvoeren dan een professionele dienst. Alleen van accountants die een professionele dienst uitvoeren wordt namelijk verwacht dat zij hun vakbekwaamheid als accountant gebruiken. Het maatschappelijk verkeer zal waarschijnlijk ook niet verwachten dat accountants reageren op een relevante niet-naleving bij een derde partij. Een derde partij is een ander dan de eigen organisatie of de cliënt. Accountants hebben normaal gesproken geen invloed op een derde partij. De [VGBA](#) (Verordening gedrags- en beroepsregels accountants) definieert 'professionele dienst' heel ruim met: “werkzaamheden waarvoor vakbekwaamheid als accountant wordt of kan worden aangewend”. De [Toelichting VGBA](#) verruimt dit verder met de opmerking: “Het begrip professionele dienst moet hier ruim worden opgevat, in die zin dat hieronder ook werkzaamheden vallen die een accountant als dienst ten behoeve van anderen dan een werkgever of cliënt zou kunnen uitvoeren of werkzaamheden ten behoeve van zichzelf. Dus ook werkzaamheden die de accountant om niet en in zijn vrije tijd ten behoeve van een derde uitvoert worden, als bij de uitvoering de vakbekwaamheid wordt aangewend, voor de toepassing van deze verordening als professionele dienst aangemerkt.” Toegepast op corporate finance diensten betekent dit dat vrijwel altijd sprake van professionele diensten hetgeen de achterstand in de concurrentie vergroot.

Conclusie:

De voorgaande 14 punten tonen aan dat NBA-leden zelf en hun ondernemingen met corporate finance als hoofdactiviteit en ondernemingen met andere hoofdactiviteiten dan corporate finance met toevallig een NBA lid in dienst die incidenteel corporate finance diensten aanbieden, op achterstand staan in de concurrentie. Dit was uiteraard nimmer beoogd door de wetgever die zich richt op 'echte' accountants. Maar dit onbedoelde effect is het gevolg van twee ontwikkelingen:

- Bij de eerste wettelijke regeling van het accountantsberoep in 1962 werden alle leden van toen Niva en Vaga 'echte' accountants die lid werden van de publiekrechtelijke [Nivra](#). De werkelijkheid nu is echter dat de overgrote meerderheid van de NBA leden helemaal geen 'echte' accountants zijn maar zich alleen ooit hebben ingeschreven in het NBA-register om de RA c.q. AA titel te verkrijgen en dat ook willen behouden.
- De combinatie van een wettelijke netwerk definitie met veel mogelijkheden tot interpretatie samen met een bedoeld of onbedoeld zeer ruime definitie van “assurance” door de NBA regelgever van toepassing op alle NBA leden en niet alleen op 'echte' accountants.

Als gevolg is sprake van concurrentievervalsing op corporate finance gebied. De corporate finance afdelingen van de BigFour worden door het publiek wel maar door de wetgever niet als accountants gezien. De NBA-regels zijn niet op hen van toepassing maar wel op alle NBA-leden en ondernemingen met andere hoofdactiviteiten dan corporate finance met toevallig een of meer NBA leden in dienst.

Er zijn meerdere mogelijkheden dit door de wetgever niet beoogde effect te herstellen. Maar dat valt buiten het kader van deze notitie.

Alle NBA-regelgeving is opgenomen in een per jaar wisselende online tool, nu <https://www.nba.nl/tools/hra-2020/>. Basis is de beroepscode in de [Verordening Gedrags- en Beroepsregels Accountants](#), nu VGBA genoemd. De daarvan afgeleide regelgeving is complex en laat veel ruimte voor subjectieve en wisselende interpretaties. Het kost erg veel tijd die regelgeving goed te doorgronden op het aspect concurrentievervalsing en misbruik van machtspositie. Volledig begrip is alleen mogelijk vanuit concrete marktsegmenten, bepaalde organisaties en eenduidige situaties. Vandaar onderstaande twee concrete voorbeelden die noodzakelijkerwijs nog enigszins globaal zijn gehouden.

1. **Voorbeeld 1:** Een NBA-lid schrijft een rapport/ notitie/ artikel/presentatie etc. etc. in opdracht. De opdrachtgever kan het NBA-lid zelf zijn of zijn eigen klant maar is bij de meerderheid van de NBA-leden vaak zijn werkgever. Daarin zijn conclusies geformuleerd, veelal op basis van criteria waarvoor vakbekwaamheid als accountant wordt of kan worden aangewend. Dan is sprake van een professionele dienst. Dat rapport/ notitie/ artikel/presentatie komt/kan bij derden terecht komen bijv. bij zijn eigen klanten, leveranciers of prospects of die van zijn werkgever. In dat geval is sprake van een “aan assurance verwante” opdracht. Op al dergelijke opdrachten zijn dan tenminste de volgende NBA-verordeningen en NBA-voorschriften van toepassing.

1. [Nadere voorschriften kwaliteitssystemen](#), afgekort NVKS, voorheen genoemd NVKA,
2. [Toelichting NVKS](#), voorheen NVKA ,
3. [Standaard 4410 Samenstellingsopdrachten](#),
4. [Handreiking 1136 bij Standaard 4410](#),
5. [NV COS \(Nadere voorschriften controle- en overige standaarden\)](#),
6. De 50 nadere standaarden genoemd in art. 9 van de NV COS tellen we gemakshalve als 1 standaard,
7. Van 3000 -3850 Assurance-opdrachten anders dan controle/beoordeling historische financiële informatie (attest-opdrachten), vermelden we slechts de standaarden [3000A+3000D](#), [3402](#), [3410](#), [3420](#) en [805](#),
8. [ViO, Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten](#),
9. [Toelichting ViO + Toelichting bij Wijzigingsverordening ViO 2019](#)
10. [VAO: Verordening accountantsorganisaties](#) voor organisaties die ook wettelijke controle doen,
11. [Toelichting VAO](#),
12. [Stramien voor Assurance-opdrachten](#)
13. [Noclar: Nadere voorschriften handelwijze accountant bij niet-naleving wet- en regelgeving door eigen organisatie of cliënt](#),
14. [Toelichting behorende bij de Nadere voorschriften NOCLAR](#).

Om de impact van die regels goed te begrijpen moet iedere verordening en toelichting zorgvuldig worden nagelezen via de links vanuit een bepaald marktsegment, bepaalde organisatie en concrete situatie. Sommige regels lijken op papier niet onlogisch voor wat grotere accountantskantoren. Maar diezelfde regels gelden ook voor NBA-leden bij de meerderheid van kleinere accountantskantoren (eenpitters en de overgrote meerderheid van de NBA-leden werkzaam in totaal andere markten zoals bijv. juridisch/fiscaal advies, corporate finance, belastingaangifte, human resource, outsourcing, eenvoudige jaarrekeningen, ICT(-advies), online boekhouden, overheid. Bij kleinere organisaties die in andere markten werken zijn sommige regels vrijwel niet realistisch invulbaar tegen acceptabele kosten. Denk bijv. aan de verplichting een kwaliteits- en een onafhankelijkheidsfunctionaris aan te stellen met handboeken in een kleine organisatie met bijv. maar een of twee NBA-leden op de loonlijst. Die kwaliteits- en onafhankelijkheidsfunctionaris moeten dan ook nog NBA-leden zijn die aan allerlei eisen moeten voldoen waaronder enige deskundigheid in die andere markt en het beleid mede kunnen bepalen. In sommige marktsituaties zijn die regels onwerkbaar. Daarom doet de Big-Four formeel de wettelijke controle in een afzonderlijke organisatie en voert alle andere activiteiten veelal en bij voorkeur uit in andere organisaties zonder formeel NBA-leden op de loonlijst en daardoor niet gehinderd door enigerlei NBA-regel. Maar ieder NBA-lid met diezelfde activiteit is wel gehouden aan alle NBA-regels.

2. **Voorbeeld 2:** Een onderneming heeft niets met accountancy van doen maar wel enkele NBA-leden in dienst heeft. Neem bijv. makelaars. Allerlei soorten bedrijven bemiddelen en makelen in bijv. onroerend goed c.q. in bedrijven c.q. in personeel c.q. in financiële producten c.q. andere vormen van bemiddeling. Of bedrijven die producten verkopen waarbij vakbekwaamheden van accountants nuttige diensten kunnen bewijzen, zoals bij fiscaal-, HR-, organisatie-, ICT-advies. Ook bij ondernemingen in productie, handel, dienstverlening of overheid zijn onderbouwde opinies en rapporten over bepaalde kwaliteiten van hun producten of diensten bijna onvermijdelijk. In al die gevallen is licht denkbaar, soms zelfs waarschijnlijk dat die rapporten bij derden terecht komen. In al die gevallen is sprake van “assurance” of “aan assurance verwant” en valt deze onderneming onder de ruime definitie van 'accountantskantoor'. Als gevolg raken voornoemde 14 stuks NBA regelgeving van toepassing. De [NVKS](#) verplicht bijv. om een adequate beroepsaansprakelijkheidsverzekering te hebben, een eindverantwoordelijke professional te benoemen om het eindproduct te ondertekenen, alle documentatie gedurende zeven jaar systematisch en vertrouwelijk te bewaren, een integriteitsonderzoek over de cliënt uit te voeren, een kostbaar kantoorhandboek te hebben en bij te houden, een accountant als kwaliteitsbepaler in dienst te hebben of in te huren, een accountant als eindverantwoordelijke accountant in dienst te hebben of in te huren voor de onafhankelijkheidsbewaking en het assurance-dossier ([ViO](#) bijv.). Etc. etc. Dus handelt dit 'accountantskantoor?' die niets met accountancy van doen heeft ofwel verwijtbaar of staat op achterstand bij branchegenoten en concurrenten zoals de BigFour die deze NBA-verplichtingen niet hebben.

Inleiding:

De laatste pagina van deze notitie met als titel “Algemeen Overzicht NBA-Regelgeving gezien vanuit concurrentievervalsing” geeft een veertiental NBA-voorschriften waar een NBA-lid aan dient te voldoen zowel in persoon als lid NBA als ook voor de organisatie waarvoor hij werkt in loondienst of als adviseur. De consequenties van dat veertiental NBA-voorschriften worden hierna toegelicht vanuit interim management dienstverlening. Basisprobleem is dat zodra sprake is van een professionele dienst die kwalificeert als 'assurance' of 'aan assurance verwant' een veertiental NBA-voorschriften nageleefd moet worden. Het begrip professionele dienst is ruim gedefinieerd in deze [VGBA](#)¹ als: “werkzaamheden waarvoor vakbekwaamheid als accountant wordt of kan worden aangewend;” Uit de [toelichting](#)² volgt dat “Het begrip professionele dienst moet hier ruim worden opgevat, in die zin dat hieronder ook werkzaamheden vallen die een accountant als dienst ten behoeve van anderen dan een werkgever of cliënt zou kunnen uitvoeren of werkzaamheden ten behoeve van zichzelf.” De begrippen 'assurance' of 'aan assurance verwant' zijn verschillend en slecht gedefinieerd maar verwijzen in beginsel naar enige zekerheid verschaffen naar derden.

Deze dienstverlening via interimmanagers met een accountantsopleiding c.q. met roots in de accountancy heeft de volgende bijzondere facetten:

- interim opdrachten worden verkregen via eigen acquisitie, het eigen netwerk ofwel een bureau waar de interimmer bij is aangesloten. Het gevolg is dat in tegenstelling tot accountantskantoren die minimaal tenminste 2 tot 3 werknemers tellen, interimmers in beginsel geen eigen organisatie hebben. Het werk wordt standalone en slechts tijdelijk verricht in een andere organisatie.
- interim opdrachten kennen tal van vormen en variaties zoals:
 1. tijdelijke vervanging CEO of CFO of een ander directielid,
 2. vervanging, ondersteuning of uitvoering van een specifieke klus als project. Vaak gericht op projecten op financieel, fiscaal, juridisch, administratief gebied, inclusief administratieve automatisering c.q. ICT.

In vrijwel al die diensten is sprake van 'assurance' of aan 'aan assurance verwant' waardoor dat veertiental NBA-voorschriften allemaal nageleefd moeten worden. En hier wreekt zich onmiddellijk het onduidelijke woordgebruik en begrippenarsenaal uit de [COS](#)³ over de begrippen 'assurance'⁴ en aan 'aan assurance verwant'⁵. Die begrippen worden afgeleid uit de termen: 'Uitkomst', 'Derde' en 'Zekerheid'. Oorzaak is dat dit veertiental NBA-voorschriften is afgestemd op accountantskantoren die alleen externe cliënten hebben en zelf altijd meerdere werknemers tellen.

- “Uitkomst”: Bij interimopdrachten is altijd sprake van professionele dienstverlening want daarvoor juist is de betreffende interimmer ingehuurd. Afhankelijk van de opdracht kan de uitkomst van die dienstverlening in veel meer vormen ter beschikking worden gesteld dan in de vorm van een formeel rapport/ notitie/artikel/presentatie. Een interimmer heeft immers als manager bij de organisatie hem inhuurt, veel meer communicatievormen ter beschikking, ook informele vormen van interne gesprekken, vergaderingen, mails etc. Ook rijst de vraag wat de betekenis is van het woord 'uitkomst'. Bij interimopdrachten is de uitkomst soms niet het resultaat van eigen onderzoek maar het gevolg van de opdracht zelf: “Regel dat” En bij dat regelen komen altijd interpretaties door de interimmer zelf van die opdracht te voorschijn. Want dat is zijn specialisme.
- “Derde” Ook het woord 'derde' is onduidelijk want omvat tevens de organisatie die de interimmer inhuurde. Afhankelijk van de aard van de interimopdracht communiceert een interimmer daarnaast met 'echte' derden. Dat kunnen aandeelhouders zijn, leveranciers of afnemers, **belastingdienst**, kredietverschaffers, personeel of adviseurs dat ingehuurd moet worden etc.
- “Zekerheid” Ook is er vrijwel altijd sprake van een zekere 'assurance' want vrijwel steeds beoogd een interimmer enige mate van zekerheid te verschaffen. Extra probleem daarbij is dat nergens in deze voorschriften is vastgelegd wanneer 'assurance' overgaat in aan 'aan assurance verwant'.

De websites van de BigFour maken duidelijk dat de BigFour bijna alle vormen en variaties van interim opdrachten kennen, Overigens vaak niet met de benaming interim maar met de benaming adviseur of specialist. Die eigen adviseurs of specialisten zijn in dienst van zogenaamd zelfstandige afdelingen. Maar die zelfstandige afdelingen concurreren wel met andere interimmers. Want, door slim gebruik van de netwerk definitie in de WTA en door geen NBA-leden in dienst te nemen, is op die vergelijkbare BigFour afdelingen geen enkele NBA-regel van toepassing. Het gevolg is dat dit veertiental NBA-voorschriften niet op die BigFour afdelingen nageleefd hoeven te worden en, voor zover bekend, ook niet nageleefd worden. Voor de goede orde zij hier verwezen naar de omgekeerde bewijslast die volgt uit art. 6 van de Mededingingswet in samenhang met 101 VWEU. Art. 6 van de Mededingingswet sub 4 luidt niet voor niets: “Een onderneming of ondernemers-

1

<https://www.nba.nl/tools/hra-2020/?folder=119617#par119651>

2 <https://www.nba.nl/tools/hra-2020/>

3 <https://www.nba.nl/tools/hra-2020/?folder=125464>

4 *Assurance-opdracht* - Een professionele dienst waarbij een accountant voldoende en geschikte assurance-informatie wil verkrijgen om een conclusie tot uitdrukking te brengen om de mate van vertrouwen van de beoogde gebruikers, niet zijnde de verantwoordelijke partij in de uitkomst van de meting of evaluatie van het onderzoeksobject ten opzichte van criteria te versterken.

5 *Aan assurance verwante opdrachten* - Opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden en samenstellingsopdrachten.

vereniging die zich op het derde lid beroept, bewijst dat aan dat lid is voldaan.”

Naast dat veertiental NBA-voorschriften is voor interimmers erg hinderlijk dat alle NBA-leden vaak verplichte cursussen moeten volgen voor P(ermanente) E(ducatie). Ook deze PE-verplichtingen - in beginsel een nuttig systeem – noodzaken voor veel interimmers tot het bijwonen van dure en vaak 100% nutteloze cursussen, vooral gericht op openbare accountants in de openbare functie, terwijl op het specifieke werk, op de uit te voeren projecten gerichte belangrijke cursussen en studies geen punten opleverden.

De combinatie van PE + dat veertiental NBA-voorschriften zoals hierna toegelicht, primair geïnitieerd door de (vertegenwoordigers van) de BigFour, was voor mij de steen des aanstoots. Teveel rapportages, overzichten, correspondentie stukken die met derden werden gedeeld raakten betrokken in, respectievelijk beïnvloed door de regels en werden in de sfeer van verantwoordingen getrokken waar extra bureaucratie voor werd afgedwongen. Daarmee viel voor de leden van de NBA de normale vrijheid van optreden in de interimfuncties weg, zonder dat daar enige vorm van waarde aan werd toegevoegd door grotere betrouwbaarheid noch waarde in het maatschappelijk verkeer. De bijkomende extra-regulering die het werk sterk beklemden maken behoorlijk interim werk eigenlijk onmogelijk. In een situatie als interimmer leek je voor ieder stuk dat wat breder gebruik vergde, het werk aan een extern accountantskantoor te moeten opdragen om niet het risico te lopen NBA-regelgeving te bruuskieren. Bemoeizucht via regels. Dat heeft mij er toe genoodzaakt mijn NBA-lidmaatschap op te zeggen en daarmee de commercieel en emotioneel waardevolle opleidingstitel RA kwijt te raken.

Uitwerking:

1. Nadere voorschriften kwaliteitssystemen, afgekort NVKS. Als gevolg van deze NVKS voorschriften moet a een kwaliteitsbepaler worden aangesteld, b een kwaliteitsbeleid worden vastgesteld en c een stelsel van kwaliteitsbeheersing worden ingericht. Aan ieder van die drie onderdelen a, b, en c worden tal van vaag geformuleerde eisen gesteld die vooral geschreven lijken te zijn voor grotere organisaties: bijv. meerdere schriftelijke jaarlijkse vastleggingen, regelmatige rapportages, bewaarplicht, beroepsaansprakelijkheidsverzekering, plaatsvervanger, kwaliteitsbepaler, kwaliteitsmanager, onafhankelijkheidsfunctionaris, etc. Die eisen verschillen naar gelang sprake is van 'assurance' of aan 'aan assurance verwant'. Het feit dat onbekend is wanneer 'assurance' overgaat in aan 'aan assurance verwant' maakt de reikwijdte van de toch al vaag geformuleerde eisen nog vager. Welke interpretatie ook wordt gevolgd, aan het zelfs vereenvoudigd naleven van die eisen zoals omschreven in art. 27 voor kleine accountantseenheden, zijn naast interpretatierisico's ook substantiële kosten verbonden. Sommige van die eisen lijken op zich niet onredelijk en zullen van nature al worden nageleefd bij standaard werkzaamheden. Maar interim opdrachten zijn zelden heel standaard en bijna iedere opdracht heeft veel facetten. Daarom zijn sommige voorschriften in sommige situaties onuitvoerbaar. Dit in het licht van de kosten verbonden aan dat voorschrift en redelijke afwegingen tussen die kosten en nut en noodzaak. Omdat ook de BigFour afdelingen niet alle NVKS voorschriften volgen, zet deze NVKS alle NBA leden die zelf of via hun ondernemingen vergelijkbare diensten aanbieden op commerciële achterstand.
2. Toelichting NVKS. Al het vorenstaande is ook van toepassing op ondernemingen met andere hoofdactiviteiten dan interim maar toevallig wel een NBA lid in dienst heeft en als nevenactiviteit ook soms personeel uitlenen. Denk aan reparatie en/of onderhoudsbedrijven, uitzendbureau's of bedrijven die fiscaal-, HR-, organisatie- of ICT oplossingen incl. webontwikkeling aanbieden. De onuitvoerbaarheid van sommige NVKS eisen samen met de vaagheden, interpretatierisico's en substantiële kosten maken het dergelijke ondernemingen met toevallig een NBA lid in dienst vrijwel onmogelijk te concurreren met vergelijkbare BigFour afdelingen op dat terrein zonder NBA leden in dienst van die afdeling.
3. Standaard 4410 Samenstellingsopdrachten. Bij sommige interimopdrachten op financieel, administratief/boekhoudkundig gebied is historische financiële informatie noodzakelijk. De definitie onder k in standaard 4410 van samenstellingsopdracht luidt: “*een opdracht waarbij een accountant deskundigheid inzake administratieve verwerking en financiële verslaggeving toepast*”. Deze regel slaat op de gebruikelijke typische accountantswerkzaamheden, het vervaardigen van gecompileerde cijferoverzichten, veelal jaarcijfers. Maar deze regel is zo breed geformuleerd dat alle eisen en voorschriften uit standaard 4410 ook van toepassing kunnen raken op sommige interim opdrachten. Een duidelijke eis bijvoorbeeld is art. 29 dat verlangt dat het NBA-lid de historische financiële informatie dient samen te stellen door gebruik te maken van vastleggingen, documenten, uitleg en overige informatie inclusief significante oordeelsvormingen die door het management worden verschaft. Maar wat te doen als de interim manager zelf het management is? Art. 38b en volgende verlangt de aansluiting tussen die bronnen en de eindcijfers te controleren en vast te leggen. Maar wat te doen als de interim manager gecompileerde cijferoverzichten van een andere onderneming moet vervaardigen of controleren. In die situatie heeft een interimmer niet altijd de wil of de macht gebruik te maken van de vastleggingen, documenten, uitleg en overige informatie inclusief significante oordeelsvormingen die door het management worden verschaft. Naleving van deze voorschriften is in beide gevallen niet goed mogelijk. Dat negeren betekent risico nemen en maakt het moeilijker te concurreren met vergelijkbare BigFour afdelingen zonder NBA leden in dienst van die afdeling.

4. [Handreiking 1136 bij Standaard 4410](#). Het gestelde onder punt 2 hierboven over vaagheden, interpretatierisico's en substantiële kosten is ook hier van toepassing op ondernemingen met andere hoofdactiviteiten dan interim met toevallig een NBA lid in dienst. Wanneer deze onderneming als nevenactiviteit ook soms deze interim diensten aanbiedt, is concurreren met vergelijkbare BigFour afdelingen risicovol onder standaard 4410.
5. [NV COS \(Nadere voorschriften controle- en overige standaarden\)](#). Deze NV COS verklaart in art. 9 een 50 tal andere standaarden van toepassing. Hetzelfde probleem als hiervoor onder 4 en 5 genoemd doet zich daarom ook hier voor. De meeste van die 50 andere standaarden vinden hun basis in de gebruikelijke typische accountantswerkzaamheden, het vervaardigen en controleren van gecompileerde cijferoverzichten, veelal jaarcijfers. Maar sommige standaarden zijn in hun uitwerking zo breed en vaag geformuleerd dat alle eisen en voorschriften uit die standaard ook heel goed van toepassing zouden kunnen raken op sommige interim diensten. Het basis probleem daarbij is dat het publiek van een NBA lid terecht een professioneel-kritische instelling verwacht. Dat betekent altijd een zekere mate van controle ook al wordt dit in de opdracht niet altijd als zodanig omschreven. Dit zal in het volgende punt met enkele voorbeelden worden toegelicht. De eerder genoemd standaarden [3000A+3000D](#), [3402](#), [3410](#), [3420](#) en [805](#) blijven korthedshalve buiten beschouwing. Strikte toepassing van deze NV COS standaarden zet NBA leden in de concurrentie met vergelijkbare BigFour afdelingen op achterstand. Dit geldt zowel voor ondernemingen met interim als hoofdactiviteit als voor ondernemingen met andere hoofdactiviteiten dan interim met toevallig een NBA lid in dienst die incidenteel vergelijkbare interim diensten aanbieden.
6. Als illustratie van enkele van die 50 nadere standaarden genoemd in art. 9 van de NV COS die dit probleem veroorzaken zij korthedshalve alleen verwezen naar standaard [200](#) (Algehele doelstellingen van de onafhankelijke accountant, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Standaarden) en standaard [4400N](#) (Opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden). Standaard 200 laat qua definitie in het midden wanneer sprake is van een controle opdracht. De toelichting op standaard 4400N concludeert dat uit uitspraken van de Accountantskamer over het gebruik van de 'oude' standaard 4400 regelmatig naar voren komt dat de accountant door het trekken van conclusies zekerheid heeft verschaft ('assurance'). Daarom is standaard 4400N ontworpen als non-assurance-opdracht. Het gevolg is evenwel dat art. 27 f van standaard 4400N voorschrijft dat het NBA-lid moet vermelden dat "*de accountant geen uitspraak doet over wat de feitelijke bevindingen betekenen voor het onderhavige object in zijn totaliteit*;" Dit is bij vele interim diensten bijna altijd onmogelijk daar waar sprake is van een specifieke werkzaamheid die enigszins lijkt op een nadere verificatie, check of controle van cijfers van derden. Geen enkele opdrachtgever zal kunnen bevatten dat een interimmer tot slot van zijn opdracht concludeert dat hij: "*geen uitspraak doet over wat de feitelijke bevindingen betekenen voor het onderhavige object in zijn totaliteit*;" Om niet op achterstand te staan in de concurrentie kan een NBA-lid dat interim opdrachten aanvaardt die enigszins lijken op een nadere verificatie, check of controle van cijfers van derden, ofwel niet aanvaarden ofwel deze onzekerheid negeren en het risico van klachten bij de Accountantskamer aanvaarden. Dit geldt zowel voor NBA-leden zelf en/of hun ondernemingen als voor ondernemingen met andere hoofdactiviteiten dan interim met toevallig een NBA lid in dienst die toevallig vergelijkbare interimdiensten aanbieden.
7. De standaarden [3000A](#), [3000D](#), [3402](#), [3410](#), [3420](#) en [805](#) zijn onderdeel van de serie 3000 -3850 Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie. De twee standaarden [3000A](#) (attest-opdrachten) en [3000D](#) (directe opdrachten) maken deel uit van de serie 3000-3399 en zijn altijd van toepassing. De serie 3400-3850 bevat standaarden met betrekking tot een specifiek onderwerp. Standaard 3400 handelt over toekomstgerichte financiële informatie, 3402 over een service-organisatie, 3410 over emissies, 3410 over pro-forma financiële informatie in een prospectus, 3410N inzake maatschappelijke verslagen en 3850N over overige opdrachten bij een prospectus. Standaard 805 handelt over bijzondere overwegingen bij een enkel financieel overzicht of een controle van een specifiek element, rekening of post daarvan. Afhankelijk van de interim opdracht kunnen een of meer van deze standaarden van toepassing zijn. Soms als doel op zich en soms als onderdeel van een bredere en anders gerichte interim opdracht. Om die reden ontstaat onzekerheid en dus risico welke voorschriften uit welke standaarden van toepassing zijn. Die onzekerheid en samenhangend risico veroorzaken wederom concurrentieachterstand voor NBA-leden, zowel in ondernemingen met interim als hoofdactiviteit als voor ondernemingen met andere hoofdactiviteiten dan interim met toevallig een NBA lid in dienst die incidenteel interim diensten aanbieden.
8. [ViO, Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten](#). Het lijdt geen twijfel dat een NBA-lid onafhankelijk moet zijn van zijn klant. De ViO vereist echter veel meer. Art. 12 vereist uitvoerige separate vastleggingen over die onafhankelijkheid hetgeen extra kosten met zich meebrengt. Art. 23 verbiedt resultaatafhankelijke vergoedingen die ook bij interim opdrachten voorkomen. Dit betekent concurrentieachterstand voor NBA-leden, al dan niet werkend voor ondernemingen met interim als hoofdactiviteit dan wel ondernemingen met andere hoofdactiviteiten dan interim met toevallig een NBA lid in dienst die incidenteel interim diensten aanbieden.

Productie 4

9. [Toelichting ViO + Toelichting bij Wijzigingsverordening ViO 2019](#). De ViO geeft geen duidelijkheid over de verplichting een onafhankelijkheidsfunctionaris aan te stellen voor niet-accountantsorganisaties. Art. 20 van de VAO (Verordening accountantsorganisaties) stelt die wel verplicht voor accountantsorganisaties die wettelijke controle doen. Art. 28 van de ViO en deze Toelichting op art. 28 onder het tweede lid suggereert evenwel dat ook bij niet-accountantsorganisaties in bepaalde gevallen bepaalde vastleggingen moeten worden goedgekeurd door een onafhankelijkheidsfunctionaris. Maar dit scheidt nog geen duidelijkheid over het bestaan van een verplichting voor alle gevallen. Uit recente jurisprudentie (ECLI:NL:TACAKN:2019:66 en ECLI:NL:CBB:2017:151) blijkt evenwel dat niet-accountantsorganisaties recentelijk tuchtrechtelijk zijn veroordeeld wegens op het ontbreken van een onafhankelijkheidsfunctionaris. Ook deze onzekerheid betekent concurrentieachterstand voor NBA-leden, al dan niet werkend voor ondernemingen met interim als hoofdactiviteit dan wel ondernemingen met andere hoofdactiviteiten dan interim met toevallig een NBA lid in dienst die incidenteel interim diensten aanbieden.
10. [VAO: Verordening accountantsorganisaties](#) voor organisaties die ook wettelijke controle doen. Uit het AFM-register blijkt dat dit nu nog slechts gaat over een voortdurend dalend aantal van 273 accountantsorganisaties. In aantal verwaarloosbaar met de duizenden niet-accountantsorganisaties. Maar gemiddeld zijn accountantsorganisaties aanzienlijk groter qua mankracht en omzet. Naast de BigFour zijn de meeste van die 273 accountantsorganisaties lid van de SRA. Het probleem voor deze middelgrote accountantsorganisaties is hun omvang tussen servet en tafellaken. Te klein om afzonderlijke zelfstandige sub-organisaties te formeren zonder NBA-leden zoals de BigFour dat doen voor de meeste van hun niet-controle en advies werkzaamheden. Te groot om gebruik te kunnen maken van art. 27 NVKS voor kleine accountantseenheden. Het groei potentieel in de controle werkzaamheden is beperkt vergeleken met advies werkzaamheden. Het is met niet-controle en advies werkzaamheden waar de BigFour hun winst en groei vandaan halen. Deze ongelukkige marktpositie heeft alles te maken met het feit dat de BigFour via de NBA regelgeving bijna alle niet-controle en advies werkzaamheden hebben weten te definiëren als werkzaamheden van accountants van toepassing op alle NBA-leden. Hierdoor staan middelgrote accountantsorganisaties in alle adviesgebieden op achterstand in de concurrentie. Ook in hun interim dienstverlening.
11. [Toelichting VAO](#). Deze concurrentieachterstand wordt versterkt door het feit dat ook de [Wet](#) en het [Besluit Toezicht Accountants](#) (WTA) op middelgrote accountantsorganisaties van toepassing is. Diverse EU-regelingen zoals Verordening (EU) nr. 537/2014, Richtlijn 2006/43/EG kennen fee caps en zijn daardoor van toepassing. Deze fee caps maken het makkelijker voor BigFour kantoren adviesomzet af te snoepen van de veelal kleinere klanten (niet-OOB's) van middelgrote accountantsorganisaties dan dat middelgrote accountantsorganisaties adviesomzet kunnen afsnoepen van de veelal veel grotere klanten (OOB's) van de BigFour. Dit onbedoelde neveneffect van regelgeving wordt versterkt door het feit dat de vergelijkbare BigFour dienstverlening zonder NBA leden in dienst van die afdeling, zich heeft vrijgesteld van alle NBA-regelgeving.
12. [Stramien voor Assurance-opdrachten](#). Dit Stramien is geen verordening of standaard maar tracht diverse standaarden te verhelderen. Een korte blik op dit stramien en de bijbehorende (vage) definities uit de begrippenlijst maakt duidelijk dat vrijwel alle vormen van interim opdrachten veelal assurance opdrachten zijn of althans aan assurance verwant. Je huurt nu eenmaal een dure interim manager ook in om meer zekerheid te krijgen dat de job goed wordt uitgevoerd. En omdat zo'n dure NBA interim manager zich moet houden aan alle NBA-regels, en dat is dit heel dikke [boekwerk](#)⁶, moet in de concurrentieslag ofwel het uurtarief van een NBA interim manager hoger zijn of wel zijn marge lager dan de concurrentie. En het is maar de vraag of al die NBA-regels wel bijdragen aan de kwaliteit van interim diensten. Daarom is het van groot belang voor de BigFour om deze bijna onnavolgbare complexe regelgeving vast te stellen die het publiek moet suggereren dat werken met leden NBA leden meer zekerheid verschaft over de kwaliteit. Het is navrant en veelbetekenend dat daarom de BigFour een groot belang hebben bij hun zogenaamd zelfstandige afdelingen zonder NBA leden in dienst die feitelijk ook interim diensten leveren.
13. [Noclar: Nadere voorschriften handelwijze accountant bij niet-naleving wet- en regelgeving door eigen organisatie of cliënt](#). Kort samengevat verlangt Noclar dat ieder NBA-lid passende actie moet ondernemen in geval van "relevante niet-naleving bij de eigen organisatie of bij cliënt van wet- en regelgeving". Daarvoor moeten feiten worden vastgesteld in het licht van de termen "relevant" en "wet- en regelgeving" voor zover duidelijk. In die termen blijven altijd discussiepunten open staan. Los van morele oordelen is het gevolg dat de concurrentie bij interim diensten, waaronder die van BigFour kantoren, daar makkelijker over heen stappen dan NBA-leden die tuchtrechtelijk kunnen worden aangesproken. Dit betekent achterstand in de concurrentie voor NBA-leden zelf en hun ondernemingen met interim als hoofdactiviteit en ondernemingen met andere hoofdactiviteiten dan interim met toevallig een NBA lid in dienst die incidenteel interim diensten aanbieden.
14. [Toelichting behorende bij de Nadere voorschriften NOCLAR](#). Onder hoofdstuk 2 stelt deze toelichting over situaties waar de NOCLAR regels niet gelden: "De NV NOCLAR regelen het gedrag van accountants in situaties waar het waarschijnlijk is dat het maatschappelijk verkeer van hen actie verwacht. Er zijn ook situaties waar het waar-

6 <https://www.nba.nl/tools/hra-2020/>

Productie 4

schijnlijk is dat het maatschappelijk verkeer juist geen actie van hen verwacht. Die situaties vallen buiten de NV NOCLAR. Dit is bijvoorbeeld als accountants geen of andere werkzaamheden uitvoeren dan een professionele dienst. Alleen van accountants die een professionele dienst uitvoeren wordt namelijk verwacht dat zij hun vakbekwaamheid als accountant gebruiken. Het maatschappelijk verkeer zal waarschijnlijk ook niet verwachten dat accountants reageren op een relevante niet-naleving bij een derde partij. Een derde partij is een ander dan de eigen organisatie of de cliënt. Accountants hebben normaal gesproken geen invloed op een derde partij. Zoals gezegd definieert de [VGBA](#) (Verordening gedrags- en beroepsregels accountants) het begrip 'professionele dienst' heel ruim met: “werkzaamheden waarvoor vakbekwaamheid als accountant wordt of kan worden aangewend”. De [Toelichting VGBA](#) verruimt dit verder met de opmerking: “Het begrip professionele dienst moet hier ruim worden opgevat, in die zin dat hieronder ook werkzaamheden vallen die een accountant als dienst ten behoeve van anderen dan een werkgever of cliënt zou kunnen uitvoeren of werkzaamheden ten behoeve van zichzelf. Dus ook werkzaamheden die de accountant om niet en in zijn vrije tijd ten behoeve van een derde uitvoert worden, als bij de uitvoering de vakbekwaamheid wordt aangewend, voor de toepassing van deze verordening als professionele dienst aange-merkt.” Toegepast op interim diensten betekent dit dat vrijwel altijd sprake van professionele diensten hetgeen de achterstand in de concurrentie vergroot.

Conclusie:

De voorgaande 14 punten tonen aan dat NBA-leden zelf en hun ondernemingen met interim diensten als hoofdactiviteit en ondernemingen met andere hoofdactiviteiten dan interim met toevallig een NBA lid in dienst die incidenteel interim diensten aanbieden, op achterstand staan in de concurrentie. Dit was uiteraard nimmer beoogd door de wetgever die zich richt op 'echte' accountants. Maar dit onbedoelde effect is het gevolg van twee ontwikkelingen:

- Bij de eerste wettelijke regeling van het accountantsberoep in 1962 waren alle leden van toen Niva en Vaga 'echte' accountants die lid werden van de publiekrechtelijke [Nivra](#). De werkelijkheid nu is echter dat de overgrote meerderheid van de NBA leden helemaal geen 'echte' accountants zijn maar zich alleen ooit hebben ingeschreven in het NBA-register om de RA c.q. AA titel te verkrijgen en die titel ook willen behouden.
- De combinatie van een wettelijke netwerk definitie met veel mogelijkheden tot interpretatie samen met een bedoeld of onbedoeld zeer ruime definitie van “assurance” door de NBA regelgever van toepassing op alle NBA leden en niet alleen op 'echte' accountants.

Als gevolg is sprake van concurrentievervalsing op interim gebied. De interim afdelingen van de BigFour worden door het publiek wel maar door de wetgever niet als accountants gezien. De NBA-regels zijn niet op hen van toepassing maar wel op alle NBA-leden en ondernemingen met andere hoofdactiviteiten dan interim met toevallig een of meer NBA leden in dienst.

Er zijn meerdere mogelijkheden dit door de wetgever niet beoogde effect te herstellen. Maar dat valt buiten het kader van deze notitie.

Alle NBA-regelgeving is opgenomen in een per jaar wisselende online tool, nu <https://www.nba.nl/tools/hra-2020/>. Basis is de beroepscode in de [Verordening Gedrags- en Beroepsregels Accountants](#), nu VGBA genoemd. De daarvan afgeleide regelgeving is complex en laat veel ruimte voor subjectieve en wisselende interpretaties. Het kost erg veel tijd die regelgeving goed te doorgronden op het aspect concurrentievervalsing en misbruik van machtspositie. Volledig begrip is alleen mogelijk vanuit concrete marktsegmenten, bepaalde organisaties en eenduidige situaties. Vandaar onderstaande twee concrete voorbeelden die noodzakelijkerwijs nog enigszins globaal zijn gehouden.

1. **Voorbeeld 1:** Een NBA-lid schrijft een rapport/ notitie/ artikel/presentatie etc. etc. in opdracht. De opdrachtgever kan het NBA-lid zelf zijn of zijn eigen klant maar is bij de meerderheid van de NBA-leden vaak zijn werkgever. Daarin zijn conclusies geformuleerd, veelal op basis van criteria waarvoor vakbekwaamheid als accountant wordt of kan worden aangewend. Dan is sprake van een professionele dienst. Dat rapport/ notitie/ artikel/presentatie komt/kan bij derden terecht komen bijv. bij zijn eigen klanten, leveranciers of prospects of die van zijn werkgever. In dat geval is sprake van een “aan assurance verwante” opdracht. Op al dergelijke opdrachten zijn dan tenminste de volgende NBA-verordeningen en NBA-voorschriften van toepassing.

1. [Nadere voorschriften kwaliteitssystemen](#), afgekort NVKS, voorheen genoemd NVKA,
2. [Toelichting NVKS](#), voorheen NVKA,
3. [Standaard 4410 Samenstellingsopdrachten](#),
4. [Handreiking 1136 bij Standaard 4410](#),
5. [NV COS \(Nadere voorschriften controle- en overige standaarden\)](#),
6. De 50 nadere standaarden genoemd in art. 9 van de NV COS tellen we gemakshalve als 1 standaard,
7. Van 3000 -3850 Assurance-opdrachten anders dan controle/beoordeling historische financiële informatie (attest-opdrachten), vermelden we slechts de standaarden [3000A+3000D](#), [3402](#), [3410](#), [3420](#) en [805](#),
8. [ViO, Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten](#),
9. [Toelichting ViO + Toelichting bij Wijzigingsverordening ViO 2019](#)
10. [VAO: Verordening accountantsorganisaties](#) voor organisaties die ook wettelijke controle doen,
11. [Toelichting VAO](#),
12. [Stramien voor Assurance-opdrachten](#)
13. [Noclar: Nadere voorschriften handelwijze accountant bij niet-naleving wet- en regelgeving door eigen organisatie of cliënt](#),
14. [Toelichting behorende bij de Nadere voorschriften NOCLAR](#).

Om de impact van die regels goed te begrijpen moet iedere verordening en toelichting zorgvuldig worden nagelezen via de links vanuit een bepaald marktsegment, bepaalde organisatie en concrete situatie. Sommige regels lijken op papier niet onlogisch voor wat grotere accountantskantoren. Maar diezelfde regels gelden ook voor NBA-leden bij de meerderheid van kleinere accountantskantoren (eenpitters en de overgrote meerderheid van de NBA-leden werkzaam in totaal andere markten zoals bijv. juridisch/fiscaal advies, corporate finance, belastingaangifte, human resource, outsourcing, eenvoudige jaarrekeningen, ICT(-advies), online boekhouden, overheid. Bij kleinere organisaties die in andere markten werken zijn sommige regels vrijwel niet realistisch invulbaar tegen acceptabele kosten. Denk bijv. aan de verplichting een kwaliteits- en een onafhankelijkheidsfunctionaris aan te stellen met handboeken in een kleine organisatie met bijv. maar een of twee NBA-leden op de loonlijst. Die kwaliteits- en onafhankelijkheidsfunctionaris moeten dan ook nog NBA-leden zijn die aan allerlei eisen moeten voldoen waaronder enige deskundigheid in die andere markt en het beleid mede kunnen bepalen. In sommige marktsituaties zijn die regels onwerkbaar. Daarom doet de Big-Four formeel de wettelijke controle in een afzonderlijke organisatie en voert alle andere activiteiten veelal en bij voorkeur uit in andere organisaties zonder formeel NBA-leden op de loonlijst en daardoor niet gehinderd door enigerlei NBA-regel. Maar ieder NBA-lid met diezelfde activiteit is wel gehouden aan alle NBA-regels.

2. **Voorbeeld 2:** Een onderneming heeft niets met accountancy van doen maar wel enkele NBA-leden in dienst heeft. Neem bijv. makelaars. Allerlei soorten bedrijven bemiddelen en makelen in bijv. onroerend goed c.q. in bedrijven c.q. in personeel c.q. in financiële producten c.q. andere vormen van bemiddeling. Of bedrijven die producten verkopen waarbij vakbekwaamheden van accountants nuttige diensten kunnen bewijzen, zoals bij fiscaal-, HR-, organisatie-, ICT-advies. Ook bij ondernemingen in productie, handel, dienstverlening of overheid zijn onderbouwde opinies en rapporten over bepaalde kwaliteiten van hun producten of diensten bijna onvermijdelijk. In al die gevallen is licht denkbaar, soms zelfs waarschijnlijk dat die rapporten bij derden terecht komen. In al die gevallen is sprake van “assurance” of “aan assurance verwant” en valt deze onderneming onder de ruime definitie van 'accountantskantoor'. Als gevolg raken voornoemde 14 stuks NBA regelgeving van toepassing. De [NVKS](#) verplicht bijv. om een adequate beroepsaansprakelijkheidsverzekering te hebben, een eindverantwoordelijke professional te benoemen om het eindproduct te ondertekenen, alle documentatie gedurende zeven jaar systematisch en vertrouwelijk te bewaren, een integriteitsonderzoek over de cliënt uit te voeren, een kostbaar kantoorhandboek te hebben en bij te houden, een accountant als kwaliteitsbepaler in dienst te hebben of in te huren, een accountant als eindverantwoordelijke accountant in dienst te hebben of in te huren voor de onafhankelijkheidsbewaking en het assurance-dossier ([ViO](#) bijv.). Etc. etc. Dus handelt dit 'accountantskantoor?' die niets met accountancy van doen heeft ofwel verwijtbaar of staat op achterstand bij branchegenoten en concurrenten zoals de BigFour die deze NBA-verplichtingen niet hebben.

Inleiding:

De laatste pagina van deze notitie met als titel “Algemeen Overzicht NBA-Regelgeving gezien vanuit concurrentievervalsing” geeft een veertiental NBA-voorschriften waar een NBA-lid aan dient te voldoen zowel in persoon als lid NBA als ook voor de organisatie waarvoor hij werkt in loondienst of als adviseur. De consequenties van dat veertiental NBA-voorschriften worden hierna toegelicht vanuit een klein MKB accountantskantoor. Basisprobleem is dat zodra sprake is van een professionele dienst die kwalificeert als 'assurance' of 'aan assurance verwant' een veertiental NBA-voorschriften nageleefd moet worden. Het begrip professionele dienst is zeer ruim gedefinieerd in deze [VGBA](#)¹ als: “werkzaamheden waarvoor vakbekwaamheid als accountant wordt of kan worden aangewend;” Uit de [toelichting](#)² volgt dat “Het begrip professionele dienst moet hier ruim worden opgevat, in die zin dat hieronder ook werkzaamheden vallen die een accountant als dienst ten behoeve van anderen dan een werkgever of cliënt zou kunnen uitvoeren of werkzaamheden ten behoeve van zichzelf.” De begrippen 'assurance' of 'aan assurance verwant' zijn verschillend en slecht gedefinieerd maar verwijzen in beginsel naar enige zekerheid verschaffen naar derden. Ook een heel ruime definitie.

Een klein accountantskantoor fungeert als een soort huisdokter. Klanten verwachten snel en adequaat antwoord op hun vragen en daarnaast oplossingen voor hun problemen. En die zijn zeer divers. En zelfs een duizendpoot kan niet altijd alles weten. Voortdurend moeten keuzes gemaakt worden: zelf behandelen met of zonder inschakeling van een specialist of direct doorverwijzen naar een specialist. De leiding van een klein NBA accountantskantoor berust altijd bij een of meer RA's/AA's.

Daarentegen functioneren de BigFour kantoren als een soort ziekenhuis met alle specialismen in huis, georganiseerd in verschillende zogenaamd zelfstandige afdelingen. De leiding van die zogenaamd zelfstandige BigFour afdeling voor zover dat geen wettelijke controleafdeling is, berust vrijwel nooit bij een RA of AA. Als gevolg is alle NBA regelgeving altijd van toepassing op alle diensten van een klein accountantskantoor. Daarentegen is diezelfde NBA regelgeving, behoudens de wettelijke controle, niet van toepassing op alle diensten van die zogenaamd zelfstandige BigFour afdeling wanneer geen NBA-leden werken bij die afdeling of organisatorische eenheid.

Daarnaast is de omgeving snel verandert. Traditioneel brachten klanten bonnetjes en facturen naar hun accountantskantoor. Die klopte die bonnetjes, facturen en dagafschriften in op zijn eigen boekhoudsysteem en produceerde daarmee op tijd de benodigde jaar- en belastingcijfers voor zijn klanten. Inmiddels hebben de meeste klanten, zeker de wat grotere, een eigen boekhoudsysteem, al dan niet in online samenwerking met hun accountantskantoor. Deze ontwikkeling heeft het de BigFour mogelijk gemaakt alleen nog samen te werken met klanten die hun eigen boekhouding doen.

Zoals gezegd is de dienstverlening via een klein NBA accountantskantoor als huisdokter zeer divers. Naast het traditionele inkloppen van bonnetjes, facturen en dagafschriften en het samenstellen van jaar- en belastingcijfers, zijn de volgende soorten dienstverlening niet ongebruikelijk:

1. Uitzend- of interim opdrachten om bepaalde financiële functies bij vaste klanten van het accountantskantoor te vervullen. Meestal tijdelijk als door ziekte, zwangerschap etc. een bepaalde financiële functie, bijv. de boekhoud(st)er wegvalt. Maar er zijn ook kantoren die vrijwel steeds bepaalde financiële functies bij vaste klanten vervullen voor enkele uren per week.
2. Belastingadvisering in allerlei vormen.
3. Salarisverwerking en andere HR opdrachten in allerlei vormen.
4. Advisering over ICT en administratieve organisatie in allerlei vormen.
5. Corporate finance opdrachten in allerlei vormen.
6. Andere vormen van dienstverlening zoals bijv. forensic, subsidies, opvolgings- en andere juridische kwesties etc. Om maar niet te spreken over over rollen als sparring partner en geweten van directie resp. rots in de (financiële) branding.

Zoals uiteengezet bij de soortgelijke uitleg van concurrentievervalsing c.q. misbruik machtspositie inzake bovengenoemde diensten 1 (uitzend- of interim) en 5 (corporate finance) is vrijwel altijd sprake van 'assurance' of aan 'aan assurance verwant' waardoor dat veertiental NBA-voorschriften allemaal nageleefd moeten worden. Hetzelfde geldt voor de dienst 2 (belastingadvies) want de belastinginspecteur is altijd een derde. Afhankelijk van de aard van de opdracht kan bij de andere bovengenoemde diensten 3 (salarisverwerking c.q. HR), 4 (ICT c.q. AO advies) en 6 (andere diensten) sprake zijn van 'assurance' of aan 'aan assurance verwant'. Maar let op. Zelfs het 'simpel' produceren van salarisstroken bij dienst 3 (salarisverwerking c.q. HR) is 'assurance' of aan 'aan assurance verwant' want het is niet zo 'simpel' en de resultaten komen bij

Productie 5

derden terecht. Bij werknemers en in ieder geval de belastingdienst want die ziet alle aangiften loonbelasting, inhoudingen sociale lasten en andere werkgeverslasten. Maar bij andere HR problemen waarbij de discussie zich beperkt tot opinievorming bij het management, is mogelijk geen sprake van een derde. Een en ander is nader uitgewerkt in de navolgende paragraaf met een korte beschouwing over de relevante begrippen in dit kader: 'Uitkomst', 'Derde' en 'Zekerheid'.

Als woord vooraf zij opgemerkt dat het begrip 'accountantskantoor'³ ook heel breed en vaag is gedefinieerd omdat een duidelijke definitie van 'organisatorische eenheid' ontbreekt.

En dan wreekt zich onmiddellijk het onduidelijke woordgebruik en begrippenarsenaal uit de COS⁴ over die begrippen 'assurance'⁵ en aan 'aan assurance verwant'⁶. Die begrippen worden afgeleid uit de termen: 'Uitkomst', 'Derde' en 'Zekerheid'. Dit veertiental NBA-voorschriften is immers afgestemd op accountantskantoren die alleen externe cliënten hebben zoals kleine NBA accountantskantoren die hebben. Alleen de impliciete achterliggende gedachte bij COS is toch veelal wel wat meer dan de slechts enkele werknemers die de meeste kleine NBA accountantskantoren hebben.

- “Uitkomst”: Afhankelijk van de soort opdracht kan de uitkomst van voornoemde 6 diensten in veel meer vormen ter beschikking worden gesteld dan in de vorm van een formeel rapport/ notitie/artikel/presentatie. Een salarisstrook bijv. is geen formeel rapport/ notitie/artikel/presentatie etc. maar is wel de 'uitkomst' van de salarisdienst. Een klein NBA accountantskantoor heeft daarnaast met zijn vaste klanten veel meer communicatievormen ter beschikking dan alleen formele rapporten / notities/artikelen/presentaties. Naast telefonisch contact zijn informele vormen via interne gesprekken, vergaderingen, mails etc. gebruikelijk, al dan niet online. Zo rijst de vraag wat de betekenis is van het woord 'uitkomst' in dit kader. Of een informele opinie in een discussie naar voren gebracht bij de klant zonder schriftelijke vastlegging een 'uitkomst' is, wordt al een interpretatiekwesitie. Een klant zal snel een dergelijke opinie als die naar de mening van de klant ligt op het vakgebied van het accountantskantoor als gezaghebbend ervaren. Dan lijkt die opinie een 'uitkomst' te vormen afhankelijk van de nuances van het gesprek. Daarnaast speelt het volgende. Een klein NBA accountantskantoor wordt altijd verondersteld alleen te werken in opdracht: “Regel dat” En bij dat regelen komen altijd interpretaties door het kantoor zelf van die opdracht te voorschijn. Want daarvoor is dat kantoor i inkloppen van bonnetjes, facturen en dagafschriften en het samenstellen van jaar- en belastingcijfers nagehuurd. Als de klant van mening is dat een informele opinie in een discussie naar voren gebracht bij de klant zonder schriftelijke vastlegging het resultaat is van een mogelijk veel bredere opdracht, worden dergelijke niet schriftelijk vastgelegde opinies ook een 'uitkomst'.
- “Derde” Het woord 'derde' is in zoverre duidelijk dat dit in ieder geval omvat de organisatie van de klant. Maar afhankelijk van de aard van de opdracht communiceert een klein NBA accountantskantoor soms met 'echte' derden.
- “Zekerheid” Ook is er vrijwel altijd sprake van een zekere 'assurance'. Net als bij het werk van eigen personeel verwacht iedere ondernemer juist van een klein NBA accountantskantoor dat het werk goed wordt gedaan. En dat feit op zich betekent al enige mate van zekerheid verschaffen want geen ondernemer is gebaat bij onzin opinies.

Gemakshalve maar waarschijnlijk niet altijd helemaal waar, wordt er daarom in het navolgende van uitgegaan dat bij vrijwel alle bovengenoemde 6 vormen van dienstverlening van een klein NBA accountantskantoor, sprake is of kan zijn van 'assurance' of aan 'aan assurance verwant'. Inclusief de kerndienst, het samenstellen van jaar- en belastingcijfers. Want vrijwel altijd hebben al deze 6 diensten + de kerndienst een uitkomst, komen vaak bij derden terecht en beogen veelal enige mate van zekerheid te verschaffen. Gemakshalve wordt in het navolgende, wanneer wordt gesproken over voornoemde 6 diensten ook de kerndienst bedoeld.

Daarnaast speelt het probleem dat nergens in deze voorschriften is vastgelegd wanneer 'assurance' overgaat in aan 'aan assurance verwant'. Over de gevolgen daarvan komen we later terug.

De websites van de BigFour maken duidelijk dat de BigFour bijna alle vormen en variaties van voornoemde 6 diensten kennen. Uiteraard niet onder de klassieke benaming accountantskantoor maar anders, meer fancy, creatief en modern.

3 *Accountantskantoor* – a. de organisatorische eenheid waarbij een accountant werkzaam is of waaraan een accountant verbonden is en waarbinnen één of meer accountants voor een cliënt bedrijfsmatig professionele diensten verrichten, bestaande uit assurance-opdrachten of aan assurance verwante opdrachten en eventueel overige opdrachten, die niet beschikt over een vergunning als bedoeld in artikel 5 van de Wet toezicht accountantsorganisaties bedoelde vergunning; of b. de accountantsorganisatie ter zake van uitgevoerde professionele diensten bestaande uit assurance-opdrachten of aan assurance verwante opdrachten en eventueel overige opdrachten die niet onder de werkingssfeer van de Wet toezicht accountantsorganisaties vallen.

4 <https://www.nba.nl/tools/hra-2020/?folder=125464>

5 *Assurance-opdracht* - Een professionele dienst waarbij een accountant voldoende en geschikte assurance-informatie wil verkrijgen om een conclusie tot uitdrukking te brengen om de mate van vertrouwen van de beoogde gebruikers, niet zijnde de verantwoordelijke partij in de uitkomst van de meting of evaluatie van het onderzoeksobject ten opzichte van criteria te versterken.

6 *Aan assurance verwante opdrachten* - Opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden en samenstellingsopdrachten.

Productie 5

- Deloitte⁷ onderscheid op haar ingangspagina over “Services” onder het hoofd “Audit & Assurance” de dienst: “MKB Accountancy & Advies” met de kwalificatie: “*Geïntegreerde dienstverlening voor het mkb*”. Dit naast de dienst: “Audit & Assurance” met de kwalificatie “*Aspire with assurance*” over de afdeling die de wettelijke controle doet. Uiteraard staan er op die ingangspagina over “Services” onder allerlei benamingen tientallen andere diensten waaronder de eerdergenoemde 6 diensten van een typisch klein accountantskantoor. Een snelle zoektocht via de KvK met de zoekterm 'Deloitte', levert veel zoekresultaten op. Twee van de 4 bestuurders/gevolmachtigden op het hoofdniveau van Deloitte Consultancy Holding B.V. blijken te zijn ingeschreven in het ledenregister NBA, twee niet. Voor deze B.V. zijn geen handelsnamen vermeld.
- PWC⁸ onderscheid op haar ingangspagina over “Diensten” of “Dienstverlening” onder het hoofd “Audit & Assurance” de dienst “Financial Auditing” met de kwalificatie 'Inspire a movement that builds trust in business and beyond' die de wettelijke controle doet. Onder ditzelfde hoofd “Audit & Assurance” staan ook een negental andere diensten waarvan de betekenis minder duidelijk is. Uiteraard staan er op de ingangspagina over “Diensten” of “Dienstverlening” onder allerlei benamingen tientallen andere diensten waaronder de eerdergenoemde 6 diensten van een typisch klein NBA accountantskantoor. Het samenstellen van jaar- en belastingcijfers valt waarschijnlijk onder het hoofd “Consulting”, de eenheid 'Financial Information Management'. Een snelle zoektocht via de KvK met de zoekterm 'PWC', levert meerdere zoekresultaten op. Drie van de 4 bestuurders/gevolmachtigden op het hoofdniveau van PricewaterhouseCoopers Advisory N.V. blijken te zijn ingeschreven in het ledenregister NBA, een niet. Voor deze N.V. zijn geen handelsnamen vermeld.
- KPMG⁹ prijst op haar ingangspagina over “Services” alle diensten van KPMG aan als “*hoogwaardige dienstverlening op het gebied van audit, assurance, tax en advisory*”. Onder die ingangspagina treffen we een dienst “Audit” die de wettelijke controle doet naast een drietal andere diensten: Business Assurance, Advisory and Tax, ieder met onder allerlei benamingen meerdere andere (sub) diensten die de eerdergenoemde 6 diensten van een typisch klein accountantskantoor omvatten. De traditionele diensten van een klein accountantskantoor vinden waarschijnlijk plaats in de afdeling Advisory. KPMG verkoopt ook een eigen online boekhoudpakket voor haar klanten, genaamd KPMG Spark. Een snelle zoektocht via de KvK met de term 'KPMG' levert meerdere zoekresultaten op. Naast KPMG Audit vooral KPMG Advisory N.V. met als handelsnamen, KPMG Corporate Finance | KPMG Sustainability | KPMG Transaction Services | KPMG Advisory. De bestuurders/gevolmachtigden op het hoofdniveau blijken niet te zijn ingeschreven in het ledenregister NBA.
- Bij Ernst & Young is de beste ingangspagina naar hun dienstenpakket deze vacaturepagina¹⁰. Dit om tijdrovende reclame te vermijden. Het hoofd “Een carrière in Assurance” op die vacaturepagina vermeldt dat naast de afdeling “Assurance” die de wettelijke controle doet, de traditionele diensten van een klein accountantskantoor worden aangeboden vanuit de afdeling: “Accounting, Compliance & Reporting”. En uiteraard staan er op die ingangsvacaturepagina onder allerlei benamingen tientallen andere diensten waaronder de eerdergenoemde 6 diensten van een typisch klein accountantskantoor. Een snelle zoektocht via de KvK met de zoekterm 'Ernst & Young', levert meerdere zoekresultaten op. Een van de 4 bestuurders/gevolmachtigden op het hoofdniveau van EY Advisory Netherlands LLP blijkt te zijn ingeschreven in het ledenregister NBA, drie niet. Deze LLP beschikt over liefst 17 handelsnamen.

Uit dit overzicht volgen enkele conclusies:

1. Alle BigFour pagina's suggereren voor al hun diensten meer kwaliteit en zekerheid dan een typisch klein NBA accountantskantoor kan leveren. Dat doen zij door impliciete suggesties dat zij nu eenmaal de wettelijke audit doen voor de grootste bedrijven. Voorbeeld: KPMG die al hun diensten kwalificeert met “*hoogwaardige dienstverlening op het gebied van audit, assurance, tax en advisory*.”
2. Alle BigFour pagina's vermijden zorgvuldig het woord accountantskantoor te gebruiken als naamgeving voor de eerdergenoemde 6 diensten van een typisch klein accountantskantoor. Via de WTA (Wet Toezicht Accountants) zijn de BigFour afdelingen c.q. kantoren c.q. organisatorische eenheden die wettelijke controle doen, wel duidelijk afgebakend want met hun statutaire naam ingeschreven in het AFM-register. Dat blijken in de KvK ook steeds afzonderlijke juridische entiteiten te zijn. Daarentegen is de afbakening van het begrip accountantskantoor bij de NBA wel breed maar niet helder omdat een duidelijke definitie van het begrip 'organisatorische eenheid' ontbreekt. De NBA jaagt zeer actief op alle organisaties, 'organisatorische eenheden' en personen die termen zoals “accountant”, “accountancy” of “accountantskantoor” etc. in hun naamsomschrijving bezigen maar geen NBA-lid in dienst hebben. Vandaar dat BigFour kantoren die aanduidingen in hun naamsomschrijving vermijden. Toch staan in 3 van de 4 BigFour kantoren NBA-leden aan de top van de juridische entiteit die dezelfde diensten levert als kleine NBA accountantskantoren. Uit die combinatie van feiten kan afgeleid worden dat het begrip 'organisatorische eenheid' op een lager niveau gevonden moet worden bij BigFour organisaties want de NBA jaagt niet op hun 'organisatorische eenheden' die wel de eerdergenoemde 6 diensten van een typisch klein NBA accountantskantoor leveren.

7 <https://www2.deloitte.com/nl/nl.html>

8 <https://www.pwc.nl/nl/dienstverlening.html>

9 <https://home.kpmg/nl/nl/home/services.html>

10 https://www.ey.com/nl_nl/careers/what-you-can-do-here

tantskantoor uitvoeren maar in die 'organisatorische eenheid' geen NBA-leden in dienst hebben.

3. Een en ander bevestigt de conclusies bij corporate finance en interim diensten dat wanneer die geleverd worden door NBA leden of hun werkmaatschappijen alle NBA regelgeving op hen van toepassing is maar niet voor 'organisatorische eenheden' bij BigFour kantoren die dezelfde diensten leveren. Die conclusie blijkt dus ook te gelden voor de eerdergenoemde 6 diensten geleverd door een typisch klein NBA accountantskantoor. Het gevolg is dat een typisch klein NBA accountantskantoor dit veertiental NBA-voorschriften moet naleven. Maar bij BigFour afdelingen die dezelfde diensten leveren hoeft dit veertiental NBA-voorschriften niet nageleefd te worden en ze worden, voor zover bekend, ook niet nageleefd.

Opgemerkt zij dat de termen en begrippen in standaard woordgebruik en wet- en regelgeving falen eenduidig te zijn bij rechtspersonen. Gemakshalve valt daarom het begrip 'organisatorische eenheid' uit de COS samen met een 'afdeling' of sub-organisatie bij de BigFour en is een Nederlandse BigFour vertegenwoordiging aangeduid als BigFour kantoor of organisatie.

Voor de goede orde zij hier tot slot verwezen naar de omgekeerde bewijslast die volgt uit art. 6 van de Mededingingswet in samenhang met 101 VWEU. Art. 6 van de Mededingingswet sub 4 luidt niet voor niets: *”Een onderneming of ondernemersvereniging die zich op het derde lid beroept, bewijst dat aan dat lid is voldaan.”* Het bewijs dat de betreffende BigFour afdelingen die dezelfde diensten leveren dat veertiental NBA-voorschriften wel of niet naleven, valt niet eenduidig te leveren. Maar het zegt genoeg dat zelfs in BigFour klachtprocedures niet wordt verwezen naar de Accountantskamer in Zwolle.

Naast dat veertiental NBA-voorschriften is voor kleine NBA accountantskantoren ook erg hinderlijk dat alle NBA-leden vaak verplichte cursussen moeten volgen voor P(ermanente) E(ducatie). Die PE-verplichtingen - in beginsel een nuttig systeem - noodzaken tot het bijwonen van dure en soms nutteloze cursussen. Het gegeven dat diezelfde verplichte cursussen bij BigFour kantoren door eigen personeel in eigen huis gegeven worden, zet kleine NBA accountantskantoren op commerciële achterstand door meer geld en tijd kwijt te zijn aan PE dan deze concurrenten. Ook wordt het als zeer hinderlijk ervaren dat de NBA wel regelmatig de naleving controleert van dat veertiental NBA-voorschriften bij kleine NBA accountantskantoren maar nalaat dat te doen bij de betreffende BigFour afdelingen die dezelfde diensten leveren. Want die 'organisatorische eenheden' hebben immers formeel geen accountant in dienst.

De combinatie van PE + dat veertiental NBA-voorschriften zoals hierna verder toegelicht is voor veel kleine NBA accountantskantoren aangesloten bij de Novaa erg hinderlijk en kostbaar. En heeft daarnaast ook geen enkele toegevoegde waarde voor de typische MKB-clientèle (familiebedrijven). Ieder protest daartegen wordt binnen de NBA in de kiem gesmoord. Alleen met lagere tarieven dan bij BigFour kantoren is dat deels goed te maken. Maar als tegenover lagere tarieven voor dezelfde dienst het argument wordt ingezet: “Kwaliteit kent geen prijs”, is een lager tarief vaak onvoldoende.

Uitwerking:

1. [Nadere voorschriften kwaliteitssystemen](#), afgekort NVKS. Als gevolg van deze NVKS voorschriften moet a. een kwaliteitsbepaler worden aangesteld, b. een kwaliteitsbeleid worden vastgesteld en c. een stelsel van kwaliteitsbeheersing worden ingericht. Aan ieder van die drie onderdelen a, b en c worden tal van vaag geformuleerde eisen gesteld die vooral geschreven lijken te zijn voor grotere organisaties: bijv. meerdere schriftelijke jaarlijkse vastleggingen, regelmatige rapportages, bewaarplicht, beroepsaansprakelijkheidsverzekering, plaatsvervanger, kwaliteitsbepaler, kwaliteitsmanager, onafhankelijkheidsfunctionaris, etc. Die eisen verschillen naar gelang sprake is van 'assurance' of aan 'aan assurance verwant'. Het feit dat onbekend is wanneer 'assurance' overgaat in aan 'aan assurance verwant' maakt de reikwijdte van de toch al vaag geformuleerde eisen nog vager. Welke interpretatie ook wordt gevolgd, aan het zelfs vereenvoudigd naleven van die eisen zoals omschreven in art. 27 voor kleine accountantseenheden, zijn naast interpretatierisico's ook substantiële kosten verbonden. Sommige van die eisen lijken op zich niet onredelijk en zullen van nature al worden nageleefd bij standaard werkzaamheden. Maar veel van die voornoemde 6 diensten van kleine accountantskantoren zijn helemaal niet standaard en bijna altijd spelen bijzondere facetten. Daarom zijn sommige voorschriften in sommige situaties onuitvoerbaar voor een klein accountantskantoor. Dit in het licht van de kosten verbonden aan dat voorschrift en redelijke afwegingen tussen die kosten en nut en noodzaak. Omdat ook de BigFour afdelingen niet alle NVKS voorschriften volgen, zet deze NVKS alle NBA leden die zelf of via hun ondernemingen vergelijkbare diensten aanbieden op commerciële achterstand.
2. [Toelichting NVKS](#). Al het vorenstaande is ook van toepassing op ondernemingen met andere hoofdactiviteiten dan een van die voornoemde 6 diensten van kleine accountantskantoren maar toevallig wel een NBA lid in dienst heeft en ook een of meer van die 6 diensten als nevenactiviteit aanbiedt. Denk aan uitzend- c.q. interimbureau's, salarisadministrateurs of bedrijven die adviezen c.q. oplossingen aanbieden op fiscaal-, financieel, corporate finance, HR-, organisatie of ICT gebied. De onuitvoerbaarheid van sommige NVKS eisen samen met de vaagheden, interpretatierisico's en substantiële kosten maken het dergelijke ondernemingen met toevallig een NBA lid in dienst vrijwel onmogelijk te concurreren met vergelijkbare BigFour afdelingen op dat terrein zonder NBA leden in dienst van die afdeling.
3. [Standaard 4410 Samenstellingsopdrachten](#). Samenstellen van historische financiële informatie is een kerntaak voor kleine accountantskantoren. De definitie onder k in standaard 4410 van samenstellingsopdracht luidt: *“een opdracht waarbij een accountant deskundigheid inzake administratieve verwerking en financiële verslaggeving toepast”*. Deze regel slaat op de gebruikelijke typische accountantswerkzaamheden van een klein accountantskantoor, het vervaardigen van gecompileerde cijferoverzichten, veelal jaarcijfers en dus altijd van toepassing. De concurrentie op dit gebied is hevig. Die komt bij grotere klanten van de vergelijkbare BigFour afdelingen zonder NBA leden in dienst van die afdeling. Voor kleinere klanten komt de concurrentie van de talloze boekhoudkantoren waarvan de meest gekwalificeerde zijn georganiseerd via de NOAB. Daarnaast is er een toenemend aantal ondernemingen die zelf hun jaarstukken opstellen. In al die gevallen ontstaan lastige gewetensvragen voor een klein accountantskantoor. Ofwel vertrouwen op de betrouwbaarheid van de organisatie van zijn klant en de resulterende (fiscale) jaarrekening ofwel verdere details en signalen opvolgen. Bewijs dat zelfs bij de wettelijke controle door BigFour kantoren evidente details signalen niet zijn onderkend en opgevolgd, is voldoende aanwezig. Deze aantekeningen zijn overigens niet bedoeld om aan te tonen dat deze lastige keuzes bij de vergelijkbare BigFour afdelingen zonder NBA leden in dienst wel erg gemakkelijk vertrouwen op de betrouwbaarheid van de organisatie.
4. [Handreiking 1136 bij Standaard 4410](#). Het gestelde onder punt 2 hierboven over vaagheden, interpretatierisico's en substantiële kosten is ook hier van toepassing op ondernemingen met andere hoofdactiviteiten dan een of meer van die voornoemde 6 diensten met toevallig een NBA lid in dienst. Wanneer deze onderneming als nevenactiviteit ook soms een van die 6 diensten aanbiedt, is concurreren met vergelijkbare BigFour afdelingen risicovol onder standaard 4410 door de lastige keus tussen vertrouwen op de betrouwbaarheid van de organisatie van zijn klant ofwel verdere details en signalen onderkennen en opvolgen.
5. [NV COS \(Nadere voorschriften controle- en overige standaarden\)](#). Deze NV COS verklaart in art. 9 een 50 tal andere standaarden van toepassing. Hetzelfde probleem als hiervoor onder 4 en 5 genoemd doet zich daarom ook hier voor. De meeste van die 50 andere standaarden vinden hun basis in de gebruikelijke typische accountantswerkzaamheden, het vervaardigen en controleren van gecompileerde cijferoverzichten, veelal jaarcijfers. Maar sommige standaarden zijn in hun uitwerking zo breed en vaag geformuleerd dat alle eisen en voorschriften uit die standaard ook heel goed van toepassing zouden kunnen raken op een of meer van die voornoemde 6 diensten van kleine accountantskantoren. Alle BigFour kantoren hebben die immers als specialisme in huis maar kunnen al die COS-regels en voorschriften interpreteren zoals hun goedgevoelt. Maar een klein NBA accountantskantoor heeft die vrijheid niet. Het basis probleem daarbij is dat het publiek van een NBA lid terecht een professioneel-kritische instelling verwacht. Dat betekent altijd een zekere mate van controle ook al wordt dit in de opdracht niet altijd als zodanig omschreven. Dit zal in het volgende punt met enkele voorbeelden worden toegelicht. De eerder genoemde standaarden [3000A+3000D](#), [3402](#), [3410](#), [3420](#) en [805](#) blijven korthedshalve buiten beschouwing. Strikte toepassing van al deze NV COS standaarden zet NBA leden in de concurrentie met vergelijkbare BigFour afdelingen op

Productie 5

achterstand. Dit geldt zowel voor ondernemingen met een of meer van die voornoemde 6 diensten als hoofdactiviteit als voor ondernemingen met andere hoofdactiviteiten en toevallig een NBA lid in dienst die incidenteel of structureel vergelijkbare diensten aanbieden.

6. Als illustratie van enkele van die 50 nadere standaarden genoemd in art. 9 van de NV COS die dit probleem veroorzaken zij kortheidshalve alleen verwezen naar standaard [200](#) (Algehele doelstellingen van de onafhankelijke accountant, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Standaarden) en standaard [4400N](#) (Opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden). Standaard 200 laat qua definitie in het midden wanneer sprake is van een controle opdracht. De toelichting op standaard 4400N concludeert dat uit uitspraken van de Accountantskamer over het gebruik van de ‘oude’ standaard 4400 regelmatig naar voren komt dat de accountant door het trekken van conclusies zekerheid heeft verschaft (‘assurance’). Daarom is standaard 4400N ontworpen als non-assurance-opdracht. Het gevolg is evenwel dat art. 27 f van die standaard 4400N voorschrijft dat het NBA-lid moet vermelden dat “*de accountant geen uitspraak doet over wat de feitelijke bevindingen betekenen voor het onderhavige object in zijn totaliteit;*”. Dit is bij bijna alle van die voornoemde 6 diensten vrijwel onmogelijk als daar sprake is van een specifieke werkzaamheid die enigszins lijkt op een nadere verificatie, check of controle van cijfers van derden. Bij vrijwel al die voornoemde 6 diensten zijn cijfers van eminent belang. En geen enkele opdrachtgever zal kunnen bevatten dat een klein NBA accountantskantoor een fiscaal advies laat eindigen met de conclusie dat dit advies: “*geen uitspraak doet over wat de feitelijke bevindingen betekenen voor het onderhavige object in zijn totaliteit;*” Ook zal geen opdrachtgever kunnen bevatten dat een klein NBA accountantskantoor na een uitvoerige beschouwing over de gevolgen van diverse technisch haalbare oplossingen hoe salarissen het best te structureren eveneens concludeert dat zijn beschouwing geen betekenis heeft. Hetzelfde geldt voor waarderingskwesaties en vele andere voorbeelden. Om niet op achterstand te staan in de concurrentie kan een klein NBA accountantskantoor opdrachten die enigszins lijken op een nadere verificatie, check of controle van cijfers van derden, ofwel niet aanvaarden ofwel deze onzekerheid negeren en het risico van klachten bij de Accountantskamer aanvaarden. Dit geldt zowel voor een klein NBA accountantskantoor zelf als voor ondernemingen met andere hoofdactiviteiten die een of meer van die voornoemde 6 diensten aanbieden en toevallig een NBA lid in dienst hebben.
7. De standaarden [3000A](#), [3000D](#), [3402](#), [3410](#), [3420](#) en [805](#) zijn onderdeel van de serie 3000-3850 Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie. De twee standaarden [3000A](#) (attest-opdrachten) en [3000D](#) (directe opdrachten) maken deel uit van de serie 3000-3399 en zijn altijd van toepassing. De serie 3400-3850 bevat standaarden met betrekking tot een specifiek onderwerp. Standaard 3400 handelt over toekomstgerichte financiële informatie, 3402 over een service-organisatie, 3410 over emissies, 3410 over pro-forma financiële informatie in een prospectus, 3410N inzake maatschappelijke verslagen en 3850N over overige opdrachten bij een prospectus. Standaard 805 handelt over bijzondere overwegingen bij een enkel financieel overzicht of een controle van een specifiek element, rekening of post daarvan. Afhankelijk van welke dienst uit die voornoemde 6 diensten van toepassing is, kunnen een of meer standaarden uit deze serie van toepassing zijn. Soms als doel op zich en soms als onderdeel van een bredere en anders gerichte opdracht. Om die reden ontstaat onzekerheid en dus risico welke voorschriften uit welke standaarden van toepassing zijn. Die onzekerheid en samenhangend risico veroorzaken wederom concurrentieachterstand voor NBA-leden, zowel in ondernemingen met die voornoemde 6 diensten als hoofdactiviteit als voor ondernemingen met andere hoofdactiviteiten dan een die voornoemde 6 diensten met toevallig een NBA lid in dienst.
8. [ViO, Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten](#). Het lijkt geen twijfel dat een NBA-lid onafhankelijk moet zijn van zijn klant. De ViO vereist echter veel meer. Art. 12 vereist uitvoerige separate vastleggingen over die onafhankelijkheid hetgeen extra kosten met zich meebrengt. Art. 23 verbiedt resultaatafhankelijke vergoedingen die ook bij sommige van die voornoemde 6 diensten kunnen voorkomen. Dit betekent concurrentieachterstand voor NBA-leden, al dan niet werkend voor ondernemingen met die voornoemde 6 diensten als hoofdactiviteit dan wel ondernemingen met andere hoofdactiviteiten die incidenteel een van die voornoemde 6 diensten aanbieden en toevallig een NBA lid in dienst namen.
9. [Toelichting ViO + Toelichting bij Wijzigingsverordening ViO 2019](#). De ViO geeft geen duidelijkheid over de verplichting een onafhankelijkheidsfunctionaris aan te stellen voor niet-accountantsorganisaties. Art. 20 van de VAO (Verordening accountantsorganisaties) stelt die wel verplicht voor accountantsorganisaties die wettelijke controle doen. Art. 28 van de ViO en deze Toelichting op art. 28 onder het tweede lid suggereert evenwel dat ook bij niet-accountantsorganisaties in bepaalde gevallen bepaalde vastleggingen moeten worden goedgekeurd door een onafhankelijkheidsfunctionaris. Maar dit schept nog geen duidelijkheid over het bestaan van een verplichting voor alle gevallen. Uit recente jurisprudentie (ECLI:NL:TACAKN:2019:66 en ECLI:NL:CBB:2017:151) blijkt evenwel dat niet-accountantsorganisaties recentelijk tuchtrechtelijk zijn veroordeeld wegens het ontbreken van een onafhankelijkheidsfunctionaris. Ook deze onzekerheid betekent concurrentieachterstand voor NBA-leden, al dan niet werkend voor ondernemingen met die voornoemde 6 diensten als hoofdactiviteit dan wel ondernemingen met andere hoofdactiviteiten die incidenteel een van die voornoemde 6 diensten aanbieden met toevallig een NBA lid in dienst.

10. [VAO: Verordening accountantsorganisaties](#) voor organisaties die ook wettelijke controle doen. Uit het AFM-register blijkt dat dit nu nog slechts gaat over een voortdurend dalend aantal van 273 middelgrote accountantsorganisaties. In aantal verwaarloosbaar met de duizenden niet-accountantsorganisaties als standaard klein accountantskantoor. Hoewel gemiddeld aanzienlijk groter qua mankracht en omzet dan standaard kleine accountantskantoren, leveren ze ook alle 6 voornoemde diensten van een standaard klein accountantskantoor. Naast de BigFour zijn de meeste van die 273 accountantsorganisaties lid van de SRA. Het probleem voor deze middelgrote accountantsorganisaties is hun omvang tussen servet en tafellaken. Te klein om afzonderlijke zelfstandige sub-organisaties te formeren zonder NBA-leden zoals de BigFour dat doen voor de meeste van hun niet-controle en advies werkzaamheden. Te groot om gebruik te kunnen maken van de NVKS art. 27 met een 'verlicht regime' voor kleine accountantseenheden. Het groei potentieel in de controle werkzaamheden is beperkt vergeleken met advies werkzaamheden. Het is met niet-controle en advies werkzaamheden waar de BigFour hun winst en groei vandaan halen. Deze ongelukkige marktpositie heeft alles te maken met het feit dat de BigFour via de NBA regelgeving bijna alle niet-controle en advies werkzaamheden hebben weten te definiëren als werkzaamheden van accountants van toepassing op alle NBA-leden. Hierdoor staan ook middelgrote accountantsorganisaties in alle adviesgebieden onder die 6 voornoemde diensten op achterstand in de concurrentie. Zij moeten dat veertiental NBA-voorschriften allemaal, hoewel soms volstrekt onbruikbaar of zonder praktische betekenis, onverkort toepassen maar BigFour kantoren niet.
11. [Toelichting VAO](#). Deze concurrentieachterstand wordt versterkt door het feit dat ook de [Wet](#) en het [Besluit Toezicht Accountants](#) (WTA) op middelgrote accountantsorganisaties van toepassing is. Diverse EU-regelingen zoals Verordening (EU) nr. 537/2014, Richtlijn 2006/43/EG kennen fee caps en zijn daardoor van toepassing. Deze fee caps maken het makkelijker voor BigFour kantoren adviesomzet af te snoepen van de veelal kleinere klanten (niet-OOB's) van middelgrote accountantsorganisaties dan dat middelgrote accountantsorganisaties adviesomzet kunnen afsnoepen van de veelal veel grotere klanten (OOB's) van de BigFour. Dit onbedoelde neveneffect van regelgeving wordt versterkt door het feit dat de vergelijkbare BigFour dienstverlening zonder NBA leden in dienst van die afdeling, zich heeft vrijgesteld van alle NBA-regelgeving.
12. [Stramien voor Assurance-opdrachten](#). Dit Stramien is geen verordening of standaard maar tracht diverse standaarden te verhelderen. Een korte blik op dit stramien en de bijbehorende (vage) definities uit de begrippenlijst maakt duidelijk dat al die voornoemde 6 diensten veelal assurance opdrachten zijn of althans aan assurance verwant. Je huurt nu eenmaal een accountantskantoor in, klein of groot, om meer zekerheid te krijgen dat de job goed wordt uitgevoerd. En omdat ook een klein accountantskantoor zich moet houden aan alle NBA-regels, en dat is dit heel dikke [boekwerk](#)¹¹, moet in de concurrentieslag ofwel het uurtarief van een klein accountantskantoor hoger zijn of wel zijn marge lager dan de concurrentie. En het is maar de vraag of al die NBA-regels wel bijdragen aan de kwaliteit van die voornoemde 6 diensten. Daarom is het van groot belang voor de BigFour om deze bijna onnavolgbare complexe regelgeving vast te stellen die het publiek moet suggereren dat werken met leden NBA leden meer zekerheid verschaft over de kwaliteit. Het is navrant en veelbetekenend dat daarom de BigFour een groot belang hebben bij hun zogenaamd zelfstandige afdelingen zonder NBA leden in dienst die feitelijk diezelfde 6 diensten leveren.
13. [Noclar: Nadere voorschriften handelwijze accountant bij niet-naleving wet- en regelgeving door eigen organisatie of cliënt](#). Kort samengevat verlangt Noclar dat ieder NBA-lid passende actie moet ondernemen in geval van "relevante niet-naleving bij de eigen organisatie of bij cliënt van wet- en regelgeving". Daarvoor moeten feiten worden vastgesteld in het licht van de termen "relevant" en "wet- en regelgeving" voor zover duidelijk. In die termen blijven altijd discussiepunten open staan. Los van morele oordelen is het gevolg dat de concurrentie bij voornoemde 6 diensten, waaronder die van BigFour kantoren, daar makkelijker over heen stappen dan NBA-leden die tuchtrechtelijk kunnen worden aangesproken. Dit betekent achterstand in de concurrentie voor NBA-leden zelf en hun ondernemingen met voornoemde 6 als hoofdactiviteit en ondernemingen met andere hoofdactiviteiten dan een van die 6 voornoemde diensten met toevallig een NBA lid in dienst en incidenteel een of meer van voornoemde 6 diensten aanbiedt.
14. [Toelichting behorende bij de Nadere voorschriften NOCLAR](#). Onder hoofdstuk 2 stelt deze toelichting over situaties waar de NOCLAR regels niet gelden: "De NV NOCLAR regelen het gedrag van accountants in situaties waar het waarschijnlijk is dat het maatschappelijk verkeer van hen actie verwacht. Er zijn ook situaties waar het waarschijnlijk is dat het maatschappelijk verkeer juist geen actie van hen verwacht. Die situaties vallen buiten de NV NOCLAR. Dit is bijvoorbeeld als accountants geen of andere werkzaamheden uitvoeren dan een professionele dienst. Alleen van accountants die een professionele dienst uitvoeren wordt namelijk verwacht dat zij hun vakbekwaamheid als accountant gebruiken. Het maatschappelijk verkeer zal waarschijnlijk ook niet verwachten dat accountants reageren op een relevante niet-naleving bij een derde partij. Een derde partij is een ander dan de eigen organisatie of de cliënt. Accountants hebben normaal gesproken geen invloed op een derde partij. Zoals gezegd

¹¹ <https://www.nba.nl/tools/hra-2020/>

Productie 5

definieert de [VGBA](#) (Verordening gedrags- en beroepsregels accountants) het begrip 'professionele dienst' heel ruim met: “werkzaamheden waarvoor vakbekwaamheid als accountant wordt of kan worden aangewend”. De [Toelichting VGBA](#) verruimt dit verder met de opmerking: “Het begrip professionele dienst moet hier ruim worden opgevat, in die zin dat hieronder ook werkzaamheden vallen die een accountant als dienst ten behoeve van anderen dan een werkgever of cliënt zou kunnen uitvoeren of werkzaamheden ten behoeve van zichzelf. Dus ook werkzaamheden die de accountant om niet en in zijn vrije tijd ten behoeve van een derde uitvoert worden, als bij de uitvoering de vakbekwaamheid wordt aangewend, voor de toepassing van deze verordening als professionele dienst aangemerkt.” Gezien voornoemde verstrekende definities, heeft deze toelichting over situaties waar de NOCLAR regels niet gelden, vrijwel geen praktische betekenis. NOCLAR is vrijwel altijd van toepassing op kantoren met voornoemde 6 diensten als hoofdactiviteit hetgeen de achterstand in de concurrentie vergroot. Hetzelfde geldt voor ondernemingen met andere hoofdactiviteiten dan een van die 6 voornoemde diensten met toevallig een NBA lid in dienst en incidenteel een of meer van voornoemde 6 diensten aanbiedt. Dit los van morele oordelen zoals eerder opgemerkt en de vraag of bij BigFour afdelingen die lastige gewetensvragen vooral beoordeeld zouden worden vanuit de kans op juridische aansprakelijkheden.

Conclusie:

De voorgaande 14 punten tonen aan dat NBA-leden zelf en hun ondernemingen die als accountantskantoor die 6 voornoemde diensten als hoofdactiviteit aanbieden op achterstand staan in de concurrentie. Hetzelfde geldt voor ondernemingen met andere hoofdactiviteiten dan een van die 6 voornoemde diensten met toevallig een NBA lid in dienst en incidenteel een of meer van voornoemde 6 diensten aanbiedt. Dit was uiteraard nimmer beoogd door de wetgever die zich richt op 'echte' accountants. Maar dit onbedoelde effect is het gevolg van drie ontwikkelingen:

- Bij de eerste wettelijke regeling van het accountantsberoep in 1962 waren alle leden van toen Niva en Vaga 'echte' accountants die lid werden van de publiekrechtelijke [Nivra](#). De werkelijkheid nu is echter dat de overgrote meerderheid van de NBA leden helemaal geen 'echte' accountants zijn maar zich alleen ooit hebben ingeschreven in het NBA-register om de RA c.q. AA titel te verkrijgen en die titel ook willen behouden.
- De combinatie van een wettelijke netwerk definitie met veel mogelijkheden tot interpretatie samen met een bedoeld of onbedoeld zeer ruime definitie van “assurance” door de NBA regelgever van toepassing op alle NBA leden en niet alleen op 'echte' accountants.
- De VGBA definities van accountantseenheid laat toe dat vrijwel altijd alle NBA-regelgeving altijd van toepassing is op kleine accountantskantoren maar niet op BigFour afdelingen die dezelfde 6 diensten aanbieden zonder NBA-leden in dienst en in hun naamgeving suggesties vermijden als accountantskantoor op te treden.

Als gevolg is sprake van concurrentievervalsing bij accountantskantoren. De BigFour afdelingen die voornoemde 6 diensten aanbieden worden door het publiek wel maar door de wetgever niet als accountants gezien. De NBA-regels zijn niet op hen van toepassing maar wel op alle NBA-leden. Ook al hebben die geen enkele relatie met wat het publiek ziet als 'echte' accountantsactiviteiten.

Er zijn meerdere mogelijkheden dit door de wetgever niet beoogde effect te herstellen. Maar dat valt buiten het kader van deze notitie.

ALGEMEEN OVERZICHT NBA-REGELGEVING GEZIEN VANUIT CONCURRENTIEVERVALSING

Alle NBA-regelgeving is opgenomen in een per jaar wisselende online tool, nu <https://www.nba.nl/tools/hra-2020/>. Basis is de beroepscode in de [Verordening Gedrags- en Beroepsregels Accountants](#), nu VGBA genoemd. De daarvan afgeleide regelgeving is complex en laat veel ruimte voor subjectieve en wisselende interpretaties. Het kost erg veel tijd die regelgeving goed te doorgronden op het aspect concurrentievervalsing en misbruik van machtspositie. Volledig begrip is alleen mogelijk vanuit concrete marktsegmenten, bepaalde organisaties en eenduidige situaties. Vandaar onderstaande twee concrete voorbeelden die noodzakelijkerwijs nog enigszins globaal zijn gehouden.

1. Voorbeeld 1: Een NBA-lid schrijft een rapport/ notitie/ artikel/presentatie etc. etc. in opdracht. De opdrachtgever kan het NBA-lid zelf zijn of zijn eigen klant maar is bij de meerderheid van de NBA-leden vaak zijn werkgever. Daarin zijn conclusies geformuleerd, veelal op basis van criteria waarvoor vakbekwaamheid als accountant wordt of kan worden aangewend. Dan is sprake van een professionele dienst. Dat rapport/ notitie/ artikel/presentatie komt/kan bij derden terecht komen bijv. bij zijn eigen klanten, leveranciers of prospects of die van zijn werkgever. In dat geval is sprake van een “aan assurance verwante” opdracht. Op al dergelijke opdrachten zijn dan tenminste de volgende NBA-verordeningen en NBA-voorschriften van toepassing.
 1. [Nadere voorschriften kwaliteitssystemen](#), afgekort NVKS, voorheen genoemd NVKA,
 2. [Toelichting NVKS](#), voorheen NVKA,
 3. [Standaard 4410 Samenstellingsopdrachten](#),
 4. [Handreiking 1136 bij Standaard 4410](#),
 5. [NV COS \(Nadere voorschriften controle- en overige standaarden\)](#),
 6. De 50 nadere standaarden genoemd in art. 9 van de NV COS tellen we gemakshalve als 1 standaard,
 7. Van 3000 -3850 Assurance-opdrachten anders dan controle/beoordeling historische financiële informatie (attest-opdrachten), vermelden we slechts de standaarden [3000A+3000D](#), [3402](#), [3410](#), [3420](#) en [805](#),
 8. [ViO, Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten](#),
 9. [Toelichting ViO + Toelichting bij Wijzigingsverordening ViO 2019](#)
 10. [VAO: Verordening accountantsorganisaties](#) voor organisaties die ook wettelijke controle doen,
 11. [Toelichting VAO](#),
 12. [Stramien voor Assurance-opdrachten](#)
 13. [Noclar: Nadere voorschriften handelwijze accountant bij niet-naleving wet- en regelgeving door eigen organisatie of cliënt](#),
 14. [Toelichting behorende bij de Nadere voorschriften NOCLAR](#).

Om de impact van die regels goed te begrijpen moet iedere verordening en toelichting zorgvuldig worden nagelezen via de links vanuit een bepaald marktsegment, bepaalde organisatie en concrete situatie. Sommige regels lijken op papier niet onlogisch voor wat grotere accountantskantoren. Maar diezelfde regels gelden ook voor NBA-leden bij de meerderheid van kleinere accountantskantoren (eenpitters en de overgrote meerderheid van de NBA-leden werkzaam in totaal andere markten zoals bijv. juridisch/fiscaal advies, corporate finance, belastingaangifte, human resource, outsourcing, eenvoudige jaarrekeningen, ICT(-advies), online boekhouden, overheid. Bij kleinere organisaties die in andere markten werken zijn sommige regels vrijwel niet realistisch invulbaar tegen acceptabele kosten. Denk bijv. aan de verplichting een kwaliteits- en een onafhankelijkheidsfunctionaris aan te stellen met handboeken in een kleine organisatie met bijv. maar een of twee NBA-leden op de loonlijst. Die kwaliteits- en onafhankelijkheidsfunctionaris moeten dan ook nog NBA-leden zijn die aan allerlei eisen moeten voldoen waaronder enige deskundigheid in die andere markt en het beleid mede kunnen bepalen. In sommige marktsituaties zijn die regels onwerkbaar. Daarom doet de Big-Four formeel de wettelijke controle in een afzonderlijke organisatie en voert alle andere activiteiten veelal en bij voorkeur uit in andere organisaties zonder formeel NBA-leden op de loonlijst en daardoor niet gehinderd door enigerlei NBA-regel. Maar ieder NBA-lid met diezelfde activiteit is wel gehouden aan alle NBA-regels.

2. Voorbeeld 2: Een onderneming heeft niets met accountancy van doen maar wel enkele NBA-leden in dienst heeft. Neem bijv. makelaars. Allerlei soorten bedrijven bemiddelen en makelen in bijv. onroerend goed c.q. in bedrijven c.q. in personeel c.q. in financiële producten c.q. andere vormen van bemiddeling. Of bedrijven die producten verkopen waarbij vakbekwaamheden van accountants nuttige diensten kunnen bewijzen, zoals bij fiscaal-, HR-, organisatie-, ICT-advies. Ook bij ondernemingen in productie, handel, dienstverlening of overheid zijn onderbouwde opinies en rapporten over bepaalde kwaliteiten van hun producten of diensten bijna onvermijdelijk. In al die gevallen is licht denkbaar, soms zelfs waarschijnlijk dat die rapporten bij derden terecht komen. In al die gevallen is sprake van “assurance” of “aan assurance verwant” en valt deze onderneming onder de ruime definitie van 'accountantskantoor'. Als gevolg raken voornoemde 14 stuks NBA regelgeving van toepassing. De [NVKS](#) verplicht bijv. om een adequate beroepsaansprakelijkheidsverzekering te hebben, een eindverantwoordelijke professional te benoemen om het eindproduct te ondertekenen, alle documentatie gedurende zeven jaar systematisch en vertrouwelijk te bewaren, een integriteitsonderzoek over de cliënt uit te voeren, een kostbaar kantoorhandboek te hebben en bij te houden, een accountant als kwaliteitsbepaler in dienst te hebben of in te huren, een accountant als eindverantwoordelijke accountant in dienst te hebben of in te huren voor de onafhankelijkheidsbewaking en het assurance-dossier ([ViO](#) bijv.). Etc. etc. Dus handelt dit 'accountantskantoor?' die niets met accountancy van doen heeft ofwel verwijtbaar of staat op achterstand bij branchegenoten en concurrenten zoals de BigFour die deze NBA-verplichtingen niet hebben.

OvRAN
Orde
van
Register Adviseurs Nederland

Leopoldhove 55,
2762 CV Zoetermeer
Telefoon: 0411-641699
Email: bestuur@ovran.nl

ACM
Postbus 16326
2500 BH Den Haag

Datum: 29-03-2021

Productie 6

Uw referentie:
nvt

Onze referentie:
Klacht wegens
concurrentievervalsing NBA

Telefoon
0411-641699

Geachte Directie,

Onze vereniging OvRAN is opgericht naar aanleiding van gebeurtenissen op de ledenvergadering NIVRA (RA- voorloper van de huidige NBA) op donderdag 14 december 2006. Aan de orde was toen een nieuwe beroepscode (VGC) waarin het begrip "openbaar accountant werd verruimd tot iedereen die een 'assurance opdracht', of een aan 'assurance' verwante opdracht uitvoert. En die begrippen zijn zo ruim dat de meeste NBA-leden die helemaal geen accountant zijn en daarnaast alle kleinere accountantskantoren een baaierd van NBA-regelgeving kregen opgelegd voor activiteiten in deelmarkten die niets met het accountantsberoep als zodanig te maken hebben. Denk bijv. aan juridisch/fiscaal advies, finance, belastingaangifte, human resource, outsourcing, eenvoudige jaarrekeningen, ICT(-advies), online boekhouden, overheid.

Het nut van die regelgeving is twijfelachtig nu de uitvoeringskosten hoog zijn en de netwerkdefinitie grote kantoren, lees Big Four, in staat stelt zich aan alle NBA-regelgeving te onttrekken voor relevante markten buiten de wettelijke controle. Over die nieuwe beroepscode werd daarom al in 2006 opgemerkt: "*De beulen zitten niet in New York, nee, ze zijn onder ons.*" En met de beulen werden de BigFour vertegenwoordigers bedoeld. Toen uit een eerste stemming ter vergadering bleek dat de bestuursvoorstellen geen meerderheid zou krijgen, werd de vergadering uren geschorst. In die uren werden grote aantallen medewerkers van BigFour kantoren met witte busjes aangevoerd om de bestuursvoorstellen te ondersteunen. Die werden toen inderdaad aangenomen. Die gebeurtenissen waren aanleiding voor OvRAN's oprichting.

Hierna en in de bijlagen zetten we meer gedetailleerd uiteen waarom sprake is van concurrentievervalsing door de Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) in samenwerking met de Big Four. Tekst en geest van de Mededingingswet (MW) art. 6 resp. misbruik van economische machtspositie Art. 24 laten daar geen twijfel over bestaan.

Omdat deze accountantsmaterie geen dagelijkse kost voor u is hebben wij een en ander al enigszins toegelicht aan enkele van uw medewerkers. Het probleem is dat de relevante markt enerzijds heel overzichtelijk als de relevante markt slechts de beperkte dienstverlening zou zijn door leden van de NBA in het kader van de wettelijke controle. Anderzijds is de relevante markt heel onoverzichtelijk omdat de belangrijkste en meeste soorten dienstverlening buiten de wettelijke controle door leden NBA ook worden verleend door niet leden NBA onder allerlei namen en organisaties. Voor leden NBA spelen daarbij de wat vage begrippen "assurance" en "aan assurance verwant" in de complexe NBA-regelgeving een centrale rol. Afhankelijk of een bepaalde soort dienstverlening als "assurance" of "aan assurance verwant" gedefinieerd kan worden, raken een groot aantal, soms verschillende, NBA verordeningen van toepassing. Met veel gevolgen, soms zover gaand dat die dienstverlening of activiteit niet meer praktisch uitvoerbaar is voor NBA-leden of hun werkgevers. Dat maakt het voor Big Four accountantskantoren juist zinvol en ook mogelijk zichzelf via zogenaamd zelfstandige afdelingen vrij te stellen van alle

NBA regelgeving door in die afdeling geen NBA-leden op de loonlijst te zetten.

Op grond van de navolgende feiten zijn wij daarom van mening dat sprake is van concurrentievervalsing door de Nederlandse Orde van Accountants (NBA) in de zin van art. 6 MW: “*Verboden zijn overeenkomsten tussen ondernemingen, besluiten van ondernemersverenigingen en onderling afgestemde feitelijke gedragingen van ondernemingen, die ertoe strekken of ten gevolge hebben dat de mededinging op de Nederlandse markt of een deel daarvan wordt verhinderd, beperkt of vervalst.*” resp. art. 24 “*misbruik maken van een economische machtspositie.*”

Uit vaste rechtspraak (Wouters, Otoc, etc.¹) van het HvJ EU volgt dat ondernemersverenigingen zoals de NBA economische activiteiten uitoefenen en dus concurrentie kunnen vervalsen.

De NBA heeft van staatswege een monopolie op het gebied van accountancyregels verkregen. Als gevolg kunnen NBA-besluiten de concurrentie beperken of vervalsen. Het slot van art. 2 van EU Verordening 1/2003 inzake de bewijslast voor concurrentievervalsing luidt: “*De onderneming of ondernemersvereniging die zich op artikel 81, lid 3, van het Verdrag beroept, dient daarentegen de bewijslast te dragen dat aan de voorwaarden van deze bepaling is voldaan.*” Dit art. 81 lid 3 is vernummerd naar art. 101 lid 3 van het Werkingsverdrag EU (VWEU) dat handelt over deze mogelijke rechtvaardigingsgronden. Een en ander is overgenomen in art. 6 MW. Vast staat dat de NBA op wie derhalve de bewijslast rust, zelfs maar geprobeerd heeft dit bewijs te leveren.

Over het samenhangende onderwerp verenigingsdwang is eerder geprocedeerd na een uitspraak van CBB dat de NBA als publiekrechtelijke vereniging niet onder de verenigingsdwang van art. 11 EVRM valt. Uiteindelijk oordeelde de HR inzake art. 11 EVRM² dat de NBA als publiekrechtelijke vereniging niet onder art. 11 EVRM valt. Aan een oordeel inzake art. 6 MW kwam de HR niet toe. Helaas verzuimde de HR over zowel art. 11 EVRM en art. 6 MW de prejudiciële vragen te stellen waartoe art. 267 van het Verdrag betreffende de Werking van de Europese Unie (VWEU) verplicht. Naar goed gebruik verklaarde EHRM zich niet ontvankelijk.

Zolang de BigFour via zogenaamd zelfstandige entiteiten zich vrij kan blijven stellen van NBA-regelgeving buiten de wettelijke controle waar ieder NBA-lid wel aan is gebonden, lijkt het onmogelijk afdoende rechtvaardigingsgronden te vinden voor deze inbreuken op art. 6 resp. art. 24 MW. Los daarvan is de NBA-regelgeving in veel marktsegmenten buiten de wettelijke controle op zich al disproportioneel.

Uit een tuchtrechtelijke klacht ingediend tegen 3 NBA-bestuursleden die de BigFour vertegenwoordigen is na hoger beroep bij CBB ook het volgende komen vast te staan. Onweersproken is vastgesteld dat art. 12 lid 6 WAB en art. 1.1 Beginselen van goed NBA-bestuur voorschrijven te bevorderen c.q. te regelen dat het NBA-bestuur: “*een evenwichtige afspiegeling van de accountantsberoepsgroep vormt, waarin de verschillende categorieën accountants naar de aard van hun werkzaamheden in het bestuur zijn vertegenwoordigd.*”. Quod non, Big-Four leden hebben een doorslaggevend stemoverwicht in het NBA-bestuur. Daarnaast hebben de OOB-kantoren door een onevenwichtige samenstelling van de Accountantskamer, de Raad voor Toezicht en de Bezwarencommissie hun feitelijk oligopolie ook weten te handhaven in alle toetsingsorganen binnen en buiten de NBA. Ook bleef onweersproken dat BigFour kantoren ongeveer 5.2% van het totaal aantal NBA-leden vertegenwoordigen. Ondanks deze onweersproken feiten, strijdig met de tekst en en geest van de Wet op het AccountantsBeroep (WAB), oordeelde CBB³ uiteindelijk dat zowel het hoger beroep van de 3 NBA-bestuursleden als het hoger beroep van OvRAN ongegrond is. Gezien deze onweersproken feiten fungeert de NBA als uitvoeringsorgaan van een BigFour kartel dat

¹ ECLI:EU:C:2002:98 inzake Wouters cs. versus de Nederlandse Orde van Advocaten (NoVA), ECLI:EU:C:2013:127 inzake een Portugese variant van de NBA, zie, CNG, API, CNG, ONP in <https://www.cpb.nl/sites/default/files/omnidownload/The%20Wouters%20case%20law.pdf>

² ECLI:NL:HR:2019 inzake OvRAN versus de Staat

³ ECLI:NL:CBB:2020:989

misbruik maakt van een economische machtspositie en zijn passende ACM-maatregelen geboden.

Als bewijs van kartelvorming en machtsconcentratie wordt gebruikelijk de 'Herfindahl-Hirschman Index' (HHI) berekend als som van de kwadraten van alle individuele marktaandelen. In het kader van de ERHM procedures werd bij civiele dagvaarding al eerder betoogd dat deze index aantoonde dat sprake is van een BigFour machtspositie bij de wettelijke controle. Recentelijk heeft de AFM deze HHI index⁴ herberekend en concludeerde evenzeer dat via de BigFour sprake is van een geconcentreerde markt en de aanwezigheid van marktmacht. Ook uit de "Richtsnoeren voor de beoordeling van horizontale fusies" (publicatie 2004/C 31/03 van de Europese Commissie) volgt dat sprake is voor het bestaan van een machtspositie. Zie bijv. ro 22, 31, 37. Gezien de niet weersproken feiten uit de klachten tegen 3 NBA-bestuursleden die de BigFour vertegenwoordigen bij CBB, is ook daarom sprake van misbruik van machtspositie en zijn passende ACM-maatregelen geboden.

Gezien het opmerkelijke feit dat zowel CBB als HR hun verplichting als hoogste rechtsprekende organen die voortvloeit uit art. 267 VWEU niet zijn nagekomen, is zeker te overwegen prejudiciële vragen te stellen aan het HvJ EU. Art. 267 VWEU verplicht u daartoe niet als rechtsprekende instantie maar zou wel nieuwe, lange en vermoeiende procedures voorkomen.

Uw medewerkers hebben gevraagd bovenstaande nader toe te lichten "*via gedetailleerde voorbeelden in een bepaalde markt, in een concrete situatie naar concrete regelgeving*". Die vraag deed ons nog beter beseffen hoe moeilijk het is aan een outsider de lastige problemen duidelijk te maken waar NBA-leden mee worstelen en waar de BigFour zich goeddeels van vrijstelt. Als antwoord op die vraag zijn drie nadere uiteenzettingen vervaardigd vanuit de deelmarkten 'kleine accountantskantoren', 'corporate finance' en 'interim management' vol met gedetailleerde voorbeelden in concrete situatie naar concrete regelgeving. Daaruit blijkt op detailniveau hoe de BigFour, onder het mom van meer en betere accountantskwaliteit er in is geslaagd buiten de wettelijke controle een moeilijk te doorgronden complex van regelgeving op te leggen aan alle NBA-leden, concurrenten en beroepsgenoten, waar ze zichzelf van vrijstelt. Die drie uiteenzettingen maken nog duidelijker dat sprake is van concurrentievervalsing en misbruik van machtspositie op relevante markten buiten de wettelijke controle

Uit bovenstaande blijkt dat sprake is van concurrentievervalsing en misbruik van machtspositie op relevante markten buiten de wettelijke controle. Daarnaast maken genoemde feiten ook duidelijk dat dit gedrag buitenproportioneel is en niet "reasonably necessary". Vandaar dit verzoek passende maatregelen te nemen om aan deze concurrentievervalsing en misbruik van machtspositie een eind te maken.

Met vriendelijke groet,
Mr. Drs. C. B.A. Spil RMC Voorzitter OvRAN

Bijlagen

- Productie-1-Praktijkvoorbeelden-uitgewerkt-naar-een-klein-MKB-accountantskantoor.pdf
- Productie-2-Praktijkvoorbeelden-uitgewerkt-naar-Interim-Management.pdf
- Productie-3-Praktijkvoorbeelden-uitgewerkt-naar-Corporate-Finance.pdf

⁴ <https://www.afm.nl/~/profmedia/files/doelgroepen/accountantsorganisaties/2018/rapport-kwaliteit-structuur-accountants.pdf?la=nl-nl>, pag. 37

**Besluit****Besluit afwijzing handhavingsverzoek Orde van Register Adviseurs Nederland (OvRAN)**

Ons kenmerk : ACM/UIT/554846
Zaaknummer : ACM/20/042652
Datum : 26 mei 2021

1 Inleiding

1. Op 29 maart 2021 heeft de ACM een handhavingsverzoek ontvangen van de Orde van Register Adviseurs Nederland (hierna: 'de OvRAN'). Hierin verzoekt de OvRAN de ACM handhavend op te treden tegen vermeende overtredingen van de Mededingingswet (hierna: 'Mw') door de Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (hierna: 'de NBA') in samenwerking met de vier grootste accountantskantoren in Nederland (hierna: 'de Big Four'¹).
2. Volgens de OvRAN overtreden de NBA en de Big Four individueel dan wel in gezamenlijkheid de artikelen 6 en/of 24 van de Mededingingswet. De door de OvRAN gestelde overtredingen hebben betrekking op door (een voorloper van) de NBA vastgestelde regelgeving.
3. Ten eerste handelen de NBA en de Big Four volgens de OvRAN in strijd met de Mededingingswet doordat de beroepscode Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (hierna: Vgba) ook van toepassing is op iedereen die 'een assurance opdracht' of 'aan assurance verwante diensten' uitvoert. De eigen NBA -regelgeving² die begint met de Vgba en vervolgens alle regels in de Handleiding Regelgeving Accountancy (HRA) (hierna gezamenlijk: 'regelgeving'), zorgt volgens de OvRAN voor relatief hogere lasten voor kleine(re) NBA-leden. Volgens de OvRAN zijn er voor deze regels, en de wijze waarop de Big Four hier vervolgens uitvoering aan geeft, geen rechtvaardigingsgronden.
4. Ten tweede handelen de Big Four volgens OvRAN in strijd met de Mededingingswet door zichzelf 'op slimme wijze' te onttrekken aan de NBA-regelgeving waar zij zelf eerst mee ingestemd hebben, onder meer door geen NBA-leden in dienst te nemen waardoor op bepaalde afdelingen (waaronder corporate finance) geen NBA-regels van toepassing zijn. Dit leidt volgens de OvRAN tot concurrentievervalsing.
5. De ACM is een initieel inhoudelijk onderzoek gestart naar de door de OvRAN gestelde overtredingen.
6. Op basis dit onderzoek heeft de ACM geen aanwijzingen voor een overtreding van de Mededingingswet door de NBA en/of de Big Four. Daarom wijst de ACM het verzoek van de OvRAN om handhavend op te treden af. Deze beslissing licht de ACM in dit besluit nader toe.
7. De ACM gaat hierna achtereenvolgens in op:
 - het verloop van de procedure;
 - inhoud van het handhavingsverzoek;
 - de context;
 - de beoordeling door de ACM;
 - het besluit.

¹ Deloitte, PwC, Ernst & Young en KPMG.

² De NBA is opgericht bij de "Wet op het Accountantsberoep uit 2012 en heeft vanaf het moment van oprichting verordenende bevoegdheid gekregen.

2 Verloop van de procedure

8. Per e-mail van 4 augustus 2020 heeft de OvRAN een concept-handhavingsverzoek ingediend.³
9. De ACM heeft de ontvangst van dit verzoek bij e-mail van 6 augustus 2020 bevestigd.⁴
10. Op 2 september 2020 heeft de ACM de concept-klacht met de OvRAN besproken. De ACM heeft aangegeven meer informatie nodig te hebben. Per e-mail van 3 september 2020 heeft de ACM de OvRAN enkele aanvullende vragen gesteld.⁵
11. Op dit verzoek heeft de OvRAN per e-mail van 6 september 2020 gereageerd.⁶
12. Naar aanleiding van de antwoorden van de OvRAN heeft de ACM per e-mail van 10 september 2020 om een nadere onderbouwing van het concept-handhavingsverzoek gevraagd door middel van concrete voorbeelden.⁷
13. Per e-mail van 1 december 2020 heeft de OvRAN een eerste gedeelte van de gevraagde voorbeelden verstrekt.⁸
14. Op 16 december 2020 heeft de ACM telefonisch contact gehad met de OvRAN. De ACM heeft besproken dat zij vooralsnog geen aanleiding ziet over te gaan tot een volledig inhoudelijk onderzoek. De ACM gaf in dit telefoongesprek aan dat, gegeven de link van de door de OvRAN ervaren problematiek met wet- en regelgeving, de ACM hierover ook contact zal opnemen met het Ministerie van Financiën, de AFM en de NBA.
15. Op 16 december 2020 heeft de ACM telefonisch over deze casus gesproken met het Ministerie van Financiën.⁹
16. Op 6 januari 2021 heeft de ACM hierover contact gehad met de AFM.¹⁰
17. Op 1 februari 2021 heeft de ACM de NBA gesproken.¹¹
18. Per e-mail van 18 januari 2021 heeft de OvRAN een tweede gedeelte van de nadere onderbouwing van het concept-handhavingsverzoek verstrekt.¹²
19. Per e-mail van 10 maart 2021 heeft de OvRAN het laatste gedeelte van de onderbouwing van het concept-handhavingsverzoek ingediend.¹³

³ ACM/IN/524470.

⁴ ACM/UIT/524477.

⁵ ACM/UIT/554545.

⁶ ACM/IN/605493.

⁷ ACM/UIT/554679.

⁸ ACM/IN/605513.

⁹ ACM/UIT/554569.

¹⁰ ACM/UIT/554574.

¹¹ ACM/UIT/554575.

¹² ACM/IN/605505.

¹³ ACM/IN/605503.

20. Op 24 maart 2021 heeft de ACM telefonisch aan de OvRAN medegedeeld dat zij op basis van het concept-handhavingsverzoek, inclusief de nadere onderbouwingen hiervan, geen aanleiding ziet om over te gaan tot een volledig inhoudelijk onderzoek.
21. Per e-mail van 29 maart 2021 heeft de OvRAN vervolgens haar handhavingsverzoek officieel bij de ACM ingediend.¹⁴ Dit handhavingsverzoek is grotendeels gelijklopend aan het concept.

3 Handhavingsverzoek

22. Volgens de OvRAN heeft de regelgeving van de NBA door de ruime definitie van 'een assurance opdracht' en 'aan assurance verwante diensten' een groot toepassingsbereik. Dit heeft volgens de OvRAN tot gevolg dat kleine(re) NBA-leden moeten voldoen aan een groot pakket aan regelgeving, met hoge lasten voor deze kantoren tot gevolg. Rechtvaardigingsgronden voor deze regels ontbreken volgens de OvRAN.
23. Voorts stelt de OvRAN dat de Big Four zichzelf via zelfstandige afdelingen kan vrijstellen van de NBA-regels door binnen deze afdelingen geen NBA-leden op de loonlijst te zetten. Kleinere kantoren kunnen dat niet of minder makkelijk doen, aldus de OvRAN. Dit leidt tot concurrentievervalsing tussen kleinere en grotere aanbieders van onder de NBA-regelgeving vallende diensten, waaronder accountantskantoren.
24. De OvRAN licht toe dat de hiervoor genoemde ruimte in de NBA-regelgeving onder meer is ontstaan door een oververtegenwoordiging van de Big Four in het bestuur van de NBA. Het gaat in casu enkel om de regels die betrekking hebben op de buiten wettelijke controles.
25. Volgens de OvRAN volgt uit het voorgaande dat het nut van de regels waartegen de OvRAN bezwaar heeft twijfelachtig is. Niet alleen omdat de uitvoeringskosten ervan hoog zijn, maar ook omdat de Big Four in staat zijn zich eraan te onttrekken.
26. De OvRAN verwijst naar gebeurtenissen die de aanleiding vormden voor de oprichting van de OvRAN. Het betreft het verloop van de ledenvergadering van de NIVRA (de RA-voorloper van de huidige NBA) van 14 december 2006. Op de agenda van die vergadering stond een nieuwe beroepscode, de Verordening gedragscode (VGC). Deze beroepscode verruimde het begrip 'openbaar accountant' tot 'iedereen die een assurance-opdracht of een aan assurance verwante opdracht uitvoert'. Toen uit een eerste stemming bleek dat de bestuursvoorstellen geen meerderheid zouden krijgen, schorste het bestuur de vergadering. Nadat grote aantallen medewerkers van de Big Four-kantoren hun opwachting maakten, werd de vergadering voortgezet en nam de ledenvergadering de bestuursvoorstellen alsnog aan, aldus de OvRAN.
27. Dat deze gebeurtenissen een overtreding van het kartelverbod (artikel 6 Mw) impliceren, onderbouwt de OvRAN door verwijzing naar vaste rechtspraak van het Europese Hof van Justitie waaruit volgt dat ondernemersverenigingen zoals de NBA de concurrentie kunnen vervalsen.
28. Ter onderbouwing van haar stelling dat deze gebeurtenissen eveneens kwalificeren als een overtreding van artikel 24 Mw, het verbod op het maken van misbruik van een economische

¹⁴ ACM/IN/605499.

machtspositie, wijst de OvRAN erop dat de NBA, omdat zij van rechtswege de bevoegdheid heeft om regels op te leggen aan de beroepsgroep, beschikt over een economische machtspositie. Ook de Big Four beschikken over een (economische) machtspositie, omdat zij in de ledenvergadering veel stemmen kunnen inbrengen.

29. Door het hanteren van een ruim toepassingsbereik voor haar regelgeving, begaat de NBA niet alleen een overtreding van artikel 6 Mw, maar maakt de NBA eveneens misbruik van haar economische machtspositie, aldus de OvRAN.
30. Volgens de OvRAN is een oplossing voor de geschetste problematiek gelegen in het opstellen van wetgeving die het onmogelijk maakt dat een bepaalde groep leden via een branchevereniging zichzelf kan bevoordelen ten opzichte van anderen. De oorzaak van het geschetste probleem is volgens de OvRAN dat de huidige wetgeving het de Big Four mogelijk maakt 'de macht te grijpen' binnen de NBA op alle NBA-activiteiten, waaronder de regelgeving.

4 Context

4.1 Correspondentie van de OvRAN met de minister van Financiën

31. De OvRAN heeft op 16 januari 2019 een brief gestuurd aan de minister van Financiën. In haar brief stelt de OvRAN dat de NBA grote kantoren favoriseert en dat het NBA-bestuur een onevenwichtige samenstelling heeft. Hierbij wijst de OvRAN erop dat de Minister naleving van artikel 12, zesde lid, van de Wet op het accountantsberoep zou kunnen afdwingen. In dit artikellid is bepaald dat het bestuur van de NBA bevordert dat zij (het bestuur van de NBA) een evenwichtige afspiegeling vormt van het accountantsberoep.
32. De Minister antwoordt per brief van 25 februari 2019.¹⁵ Kort gezegd bericht de Minister de OvRAN dat de samenstelling van het NBA-bestuur voldoende evenwichtig is en niet in strijd is met de wet. Daarbij geeft de Minister aan dat rechterlijke uitspraken bevestigen dat de huidige publieke organisatie van het accountantsberoep rechtmatig is. Om deze reden is er vanuit het rechtmatigheidsaspect volgens de Minister geen aanleiding om de huidige beroepsorganisatie tegen het licht te houden. Wel geeft de Minister aan dat hij onlangs de Commissie toekomst Accountancysector heeft ingesteld. Het advies van deze commissie kan aanleiding vormen tot nieuwe ingrepen, aldus de Minister.
33. De Commissie toekomst accountancysector zet in haar advies kritische kanttekeningen bij de belangrijke rol die de NBA (en de beroepsorganisatie SRA¹⁶) inneemt als hoeder van de kwaliteit van de werkzaamheden van de accountants én als belangenbehartiger voor haar leden.¹⁷ Zoals in de rapportage van de Commissie naar voren komt, is ook de Monitoring Commissie Accountancy, die is ingesteld door de NBA zelf, kritisch over de invloed van de Big Four binnen de NBA.¹⁸

¹⁵ ACM/UIT/554691, VvA vastlegging openbare documenten, bijlage 'Brief OvRAN'.

¹⁶ ACM/UIT/554691, VvA vastlegging openbare documenten, bijlage 'Samenwerkende Registeraccountants en Accountants-Administratieconsulenten'.

¹⁷ ACM/UIT/554691, VvA vastlegging openbare documenten, bijlage "Vertrouwen op controle", rapport van de Commissie toekomst accountancysector d.d. 30 januari 2020, p. 103-104. Zie ook <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/kamerstukken/2020/01/30/vertrouwen-op-controle-eindrapport-van-de-commissie-toekomst-accountancysector>.

¹⁸ "Spiegel voor de accountancysector", rapport van de Monitoring Commissie Accountancy d.d. 14 januari 2020, p. 96.

4.2 Gesprekken van de ACM met het Ministerie van Financiën, de AFM en de NBA

34. De ACM heeft gedurende haar initieel inhoudelijk onderzoek gesproken met het Ministerie van Financiën, de AFM en de NBA.
35. Uit de marktgesprekken blijkt dat de door de OvRAN geschetste punten bekend zijn bij de betrokkenen. De ACM heeft verder begrepen dat op dit gebied verandertrajecten lopen, onder meer binnen de NBA zelf.

5 Beoordeling door de ACM

36. De ACM heeft gezien of er aanwijzingen zijn voor een overtreding van de mededingingsregels, zoals klager stelt. In het hierna volgende beoordeelt de ACM de resultaten van haar initieel inhoudelijk onderzoek.

5.1 Juridisch kader

37. Op grond van artikel 6 Mw (hierna ook: 'het kartelverbod') zijn verboden overeenkomsten tussen ondernemingen, besluiten van ondernemersverenigingen en onderling afgestemde feitelijke gedragingen van ondernemingen, die ertoe strekken of ten gevolge hebben dat de mededinging op de Nederlandse markt of een deel daarvan wordt verhinderd, beperkt of vervalst.
38. Om een overtreding van artikel 24 Mw vast te stellen, moet allereerst sprake zijn van een onderneming. Deze onderneming moet beschikken over een economische machtspositie en misbruik maken van deze machtspositie. In het kader van het mededingingsrecht omvat het begrip onderneming elke eenheid die een economische activiteit uitoefent, ongeacht haar rechtsvorm en de wijze waarop zij wordt gefinancierd.

5.2 Beoordeling

39. De OvRAN stelt dat de NBA al dan niet samen met de Big Four-kantoren in strijd handelt met de Mededingingswet door het ruime toepassingsbereik van haar regelgeving. De door de OvRAN overlegde informatie geeft hiervoor, ondanks verzoek hiertoe, echter onvoldoende onderbouwing.
40. Evenmin is dit het geval voor de stelling van de OvRAN dat de NBA – samen met de Big Four – in strijd handelt met de Mededingingswet doordat de Big Four zichzelf van deze regelgeving kan vrijstellen.
41. De NBA is weliswaar bevoegd tot het opleggen van regels aan accountants en is mogelijk aan te merken als een ondernemersvereniging in de zin artikel 6 Mw. Het verloop van de ledenvergadering van de NIVRA in 2006, zoals geschetst door de OvRAN, vormt echter geen aanwijzing voor een overtreding van de mededingingsregels. De wijze waarop stemmingen binnen de NBA plaatsvinden is geregeld in de Wet op het accountantsberoep. Zelfs als het zo zou zijn dat

Zie ook: <http://www.monitoringaccountancy.nl/wp-content/uploads/2020/01/Eindrapport-Monitoring-Commissie-Accountancy-140120.pdf>.

grotere accountantskantoren binnen de beroepsorganisatie meer stemrechten hebben dan kleinere en dat zij daarmee kunnen zorgen dat de NBA bepaalde besluiten aanneemt, brengt dat niet automatisch een overtreding van de mededingingsregels door de NBA dan wel de Big Four met zich mee. Voor aanwijzingen van een overtreding van het kartelverbod moet sprake zijn van *enige vorm van overeenstemming* die tot doel en/of als gevolg heeft de mededinging te beperken. Bewijs hiervoor ontbreekt.

42. Dit geldt ook voor een mogelijke overtreding van het verbod op het maken van misbruik van een economische machtspositie. Zoals aangegeven, is voor een overtreding van dit verbod allereerst vereist dat de NBA kwalificeert als een onderneming. Hiervoor is noodzakelijk dat de handelingen van de NBA, waarover de OvRAN klaagt, economische activiteiten zijn. De OvRAN klaagt over het door (een van de voorgangers van) de NBA vaststellen van regels. Dit is geen economische activiteit, zodat van een overtreding van het verbod op het maken van misbruik van een economische machtspositie door de NBA geen sprake kan zijn.

5.3 Conclusie

43. Gezien het bovenstaande, biedt de klacht van de OvRAN de ACM onvoldoende aanknopingspunten voor nader onderzoek naar mededingingsbeperkend gedrag van de NBA, al dan niet in samenwerking met de Big Four.

6 Besluit

44. De ACM wijst de aanvraag van de OvRAN tot het nemen van een besluit als bedoeld in artikel 56 Mededingingswet af.

Datum: 26 mei 2021

Autoriteit Consument en Markt,
namens deze,

M. Denkers, BA MSc MBA
Directeur Directie Mededinging

Als u belanghebbende bent, kunt u schriftelijk bezwaar maken tegen dit besluit. Stuur uw gemotiveerde bezwaarschrift naar de Autoriteit Consument en Markt, Juridische Zaken, postbus 16326, 2500 BH Den Haag. Dit moet u doen binnen zes weken na de dag waarop dit besluit bekend is gemaakt. In uw bezwaarschrift kunt u de Autoriteit Consument en Markt verzoeken in te stemmen met rechtstreeks beroep bij de bestuursrechter.

I. Inleiding

Productie 8

- 1) Met enige verbazing werd kennisgenomen van bovengenoemd besluit. Die verbazing is gestoeld op de volgende waarnemingen.

I.A. Onvoldoende dossierkennis

- 2) Randnummer 2 van het besluit vermeldt: *“De door de OvRAN gestelde overtredingen hebben betrekking op door (een voorloper van) de NBA vastgestelde regelgeving”* Juist is dat de (concept) brief aan de ACM van OvRAN van 1-9-20 de gebeurtenissen schetste die aanleiding waren tot de oprichting van OvRAN op een ledenvergadering van een voorloper van de NBA, het NIVRA. Maar kennelijk is bij de onderzoekers niet doorgedrongen het feit dat de toen vastgestelde verruiming van het begrip “openbaar accountant tot iedereen die een ‘assurance opdracht’, of een aan ‘assurance’ verwante opdracht uitvoert is bestendig in alle latere en huidige regelgeving. En die verruiming vormt het kernprobleem van concurrentievervalsing. Dit onbegrip bij de onderzoekers wordt verder aangetoond door randnummer 41 van het besluit met hun opmerking: *“Het verloop van de ledenvergadering van de NIVRA in 2006, zoals geschetst door de OvRAN, vormt echter geen aanwijzing voor een overtreding van de mededingingsregels.”* Weliswaar testte die ledenvergadering de rafelrandjes van democratische besluitvorming maar de onderhavige klacht betreft alleen de gevolgen van het toen verruimde begrip “openbaar accountant tot iedereen die een ‘assurance opdracht’, of een aan ‘assurance’ verwante opdracht uitvoert. En die gevolgen zijn kennelijk niet tot de onderzoekers doorgedrongen.
- 3) Randnummer 3 van het besluit vermeldt: *“De eigen NBA-regelgeving die begint met de Vgba en vervolgens alle regels in de Handleiding Regelgeving Accountancy (HRA) (hierna gezamenlijk: ‘regelgeving’), zorgt volgens de OvRAN voor relatief hogere lasten voor kleine(re) NBA-leden”*. Ook hier blijkt dat kennelijk bij de onderzoekers niet is doorgedrongen het feit dat de NBA-regelgeving niet alleen relatief hogere lasten voor kleine(re) NBA-leden veroorzaakt. De drie aangeleverde voorbeelden over corporate finance, interim management en kleine MKB accountantskantoren tonen aan dat die “relatief hogere lasten” alle NBA-leden zelf raakt en daarnaast ook sommige dienstverlening zelfs onmogelijk maakt. Die drie voorbeelden tonen ook aan dat deze laatste conclusie niet alleen geldt voor alle NBA-leden maar ook voor alle ondernemingen, geen accountantskantoor zijnde, met toevallig NBA-leden in dienst. Zo staan alle NBA-leden en alle ondernemingen met toevallig NBA-leden in dienst op achterstand in de concurrentie en maakt het hen soms zelfs onmogelijk maken sommige diensten aan te bieden. Uit die opmerking van de onderzoekers dat die NBA-regelgeving zorgt: *“voor relatief hogere lasten voor kleine(re) NBA-leden”* blijkt voorts dat niet tot de onderzoekers is doorgedrongen het feit dat de BigFour zich heeft vrijgesteld van al die regelgeving en bijbehorende lasten. En dat vormt nu juist de kern van het geschetste probleem van concurrentievervalsing.

I.B. Onvoldoende c.q. onjuiste juridische analyse c.q. vooringenomenheid

- 4) Randnummer 41 van het besluit vermeldt: *“De NBA is mogelijk aan te merken als een ondernemersvereniging in de zin artikel 6 Mw.”* Het (concept) memo van OvRAN gevoegd bij de (concept) brief van OvRAN aan de ACM d.d. 1-09-20 vermeldt daarover: *“Uit vaste rechtspraak (Wouters, Otoc, etc.1) van het HvJ EU volgt dat ondernemersverenigingen zoals de NBA economische activiteiten uitoefenen en dus concurrentie kunnen vervalsen”* Die arresten zijn redelijk duidelijk. Het arrest Wouters handelde over de Nederlandse Orde van Advocaten, de NOvA, de publiekrechtelijke beroepsorganisatie voor de advocatuur zoals de NBA is voor accountants. De Otoc is de publiekrechtelijke Portugese pendant van de NBA. Het gebruik van de term “mogelijk” impliceert ofwel gebrek aan juridische kennis ofwel vooringenomenheid. Gezien de grote gevolgen die de Mededingingswet (MW) en de jurisprudentie verbinden aan het handelen van ondernemersverenigingen, omgekeerde bewijslast bijv., zou het de onderzoekers passen om aan te geven welke omstandigheden bij de NBA de kwalificatie als moge-

Bezwaarschrift tegen besluit ACM d.d. 26 mei 2021 tot afwijzing handhavingsverzoek OvRAN

lijke ondernemersvereniging rechtvaardigen. Met alle respect voor de onderzoekers, die omstandigheden bestaan niet. Mochten er desalniettemin twijfels bestaan, had het voor de hand gelegen, gezien het belang, hierover vragen te stellen aan het Europese Hof van Justitie (HvJ) ingevolge art. 267 van het Verdrag over de Werking van de Europese Unie (VWEU).

- 5) De juridische beoordeling in hoofdstuk 5 van het ACM besluit in de randnummers 36 tot en met 43 getuigt ook van onvoldoende c.q. onjuiste juridische analyse c.q. vooringenomenheid. Om dit te verduidelijken zij allereerst gewezen op de brede tekst van art. 6 MW. Die wettekst behandelt de vele verschillende aspecten van mededinging zoals: concurrentievervalsing, mededingingsafspraken, economische machtsposities, concentraties van ondernemingen, kartels en ondernemersverenigingen als volgt:
- 1.: *“Verboden zijn overeenkomsten tussen ondernemingen, besluiten van ondernemersverenigingen en onderling afgestemde feitelijke gedragingen van ondernemingen, die ertoe strekken of ten gevolge hebben dat de mededinging op de Nederlandse markt of een deel daarvan wordt verhinderd, beperkt of vervalst.”*
 - 2.: *“De krachtens het eerste lid verboden overeenkomsten en besluiten zijn van rechtswege nietig.”*
 - 3.: *“Het eerste lid geldt niet voor overeenkomsten, besluiten en onderling afgestemde feitelijke gedragingen die bijdragen tot verbetering van de productie of van de distributie of tot bevordering van de technische of economische vooruitgang, mits een billijk aandeel in de daaruit voortvloeiende voordelen de gebruikers ten goede komt, en zonder nochtans aan de betrokken ondernemingen
 - a. beperkingen op te leggen die voor het bereiken van deze doelstellingen niet onmisbaar zijn, of*
 - b. de mogelijkheid te geven, voor een wezenlijk deel van de betrokken goederen en diensten de mededinging uit te schakelen.”**
 - 4.: *“Een onderneming of ondernemersvereniging die zich op het derde lid beroept, bewijst dat aan dat lid is voldaan.”*
- 6) De drie aangeleverde voorbeelden over corporate finance (5 pagina's), interim management (6 pagina's) en kleine MKB accountantskantoren (8 pagina's) tonen zonder enige twijfel aan dat de *“mededinging op de Nederlandse markt of een deel daarvan wordt verhinderd, beperkt of vervalst.”* Randnummer 39 doet deze 19 (5+6+8) pagina's bewijs echter af met de opmerking *“De door de OvRAN overlegde informatie geeft hiervoor, ondanks verzoek hiertoe, echter onvoldoende onderbouwing”* Die drie aangeleverde voorbeelden kwamen tot stand op verzoek van de ACM om *‘gedetailleerde voorbeelden in een bepaalde markt, in een concrete situatie naar concrete regelgeving’*. Kennelijk omdat de (concept) brief + memo van OvRAN aan de ACM d.d. 1-09-20 met de 2 bijgesloten producties¹ voor de ACM nog onvoldoende helder was. De daaropvolgende uitvoerige mail correspondentie tussen 6-9-2020 en 24-3-2021 met als kop steeds: *“Aanvullende vragen bij uw concept klacht”* maakt duidelijk dat geen verdere ACM verzoeken over informatie of verduidelijking zijn ontvangen. Op 18-3-2021 is nog eens aangeboden om een en ander mondeling toe te lichten. Van dit aanbod heeft de ACM geen gebruik gemaakt. Alleen al om die reden is ACM's opmerking in randnummer 39 *“ondanks verzoek hiertoe,”* opmerkelijk. Die opmerking is des te opmerkelijker omdat voor een goede lezer die 19 pagina's bewijs volstrekt helder en onweerlegbaar zijn. Toegegeven moet worden dat het enige moeite kost die complexe regelgeving goed te doorgronden. Kennelijk hebben de onderzoekers die moeite niet willen nemen.
- 7) Randnummer 37 van het besluit onder het hoofd **“Juridisch kader”** gaat geheel voorbij aan deze brede basisregel in art. 6 MW lid 1 ondanks deze 19 pagina's bewijs. Vervolgens introduceren

1 Concept-productie-1-NBA-as-Big-Four-Cartel + Concept-productie-2-Praktijkvoorbeelden.pdf

Bezwaarschrift tegen besluit ACM d.d. 26 mei 2021 tot afwijzing handhavingsverzoek OvRAN

de onderzoekers een eigen geheel nieuwe interpretatie van art. 6 MW lid als kartelverbod met de stelling: “*Op grond van artikel 6 Mw (hierna ook: ‘het kartelverbod’) zijn verboden overeenkomsten tussen ondernemingen, besluiten van ondernemersverenigingen en onderling afgestemde feitelijke gedragingen van ondernemingen, die ertoe strekken of ten gevolge hebben dat de mededinging op de Nederlandse markt of een deel daarvan wordt verhinderd, beperkt of vervalst*”. En beperkt met die toevoeging (hierna ook: ‘het kartelverbod’) ernstig de reikwijdte van art. 6 MW lid 1 tot de aspecten kartelverbod en misbruik van een economische machtspositie. En dat na eerst het aspect ondernemersvereniging uit te schakelen door onjuist gebruik van de term “mogelijk”.

- 8) Om zo, in randnummer 41, de discussie verder te beperken tot het kartelverbod met de stelling dat bewijs ontbreekt: “*Voor aanwijzingen van een overtreding van het kartelverbod moet sprake zijn van enige vorm van overeenstemming die tot doel en/of als gevolg heeft de mededinging te beperken.*” Het is aan de lezer te beoordelen of hier sprake is van onvoldoende c.q. onjuiste juridische analyse c.q. vooringenomenheid om te ontkomen aan het oordeel dat de “*krachtens het eerste lid verboden overeenkomsten en besluiten zijn van rechtswege nietig.*” Onze latere uiteenzetting ten principale zal duidelijk maken dat de onderzoekers kennelijk voorbijgingen aan de vaste jurisprudentie HvJ over de bewijsvoering over het bestaan van kartels en haar uitvoeringsorganen (facilitatoren).
- 9) En vervolgens, in randnummer 42, misbruik van een economische machtspositie buiten beschouwing te brengen. Eerst met de onjuiste stelling dat deze klacht bij de ACM zou handelen over “*door (een van de voorgangers van) de NBA vaststellen van regels.*”, quod non. Deze klacht gaat uitsluitend over de bestaande NBA regels voor alle NBA-leden en alle ondernemingen die toevallig ook NBA-leden in dienst hebben. Om vervolgens te concluderen dat bewijs ontbreekt: “*voor een mogelijke overtreding van het verbod op het maken van misbruik van een economische machtspositie.*” Ook hier zal onze latere uiteenzetting ten principale duidelijk maken dat de ACM kennelijk voorbijging aan de vaste jurisprudentie HvJ over de bewijsvoering voor het bestaan van economische machtsposities.
- 10) In de telefonische voorbesprekingen met de ACM klaagde een van de onderzoekers informeel over werkdruk en poneerde daarnaast de stelling dat het niet op de weg van de ACM ligt om het beleid van het Ministerie van Financiën en door de overheid gevormde publiekrechtelijke organisaties zoals de NBA ter discussie te stellen. Uiteraard is onmiddellijk uiteengezet dat het Ministerie van Financiën en de NBA al jaren proberen dit concurrentie probleem te kleineren en alle klachten en procedures afdoen in die zin. In die context is opmerkelijk hoe de onderzoekers onder het hoofd “**4 Context**” in de randnummers 31 tot en met 33 de relaties tussen OvRAN en het Ministerie van Financiën en NBA heeft aangevlogen. Echter die beide laatste niet als potentiële verdachte gezien de summiere conclusie in randnummer 33: “*De ACM heeft verder begrepen dat op dit gebied verandertrajecten lopen, onder meer binnen de NBA zelf.*” En dat met slechts minimale informatie over deze langlopende kwestie over verenigingsdwang en concurrentie vervalsing. De 4 Bigfour firma's verkrijgen via de NBA een wettelijk monopolie omdat nog slechts 6 accountantsorganisaties OOB controles mogen verrichten. Dat geeft unieke ingangen voor adviesdiensten bij de grootste ondernemingen waar zij zich vrijstellen van alle NBA regelgeving door hun meerderheid in het NBA bestuur. Dat alles leidt tot hoge marges en zeer hoge inkomens voor Bigfour firmanten.
- 11) Het voorgaande roept twijfels op over de rol die de ACM wil spelen in dit dossier. Volgens de website², beoogt de ACM een structurele oplossing voor markt- en consumentenproblemen. De benadering in dit aangevochten besluit leidt nooit tot een structurele oplossing.

² <https://www.acm.nl/nl/organisatie/missie-visie-strategie/onze-toezichtsstijl>

II. Ten Principale

II.A. Monopoliepositie en/of kartel

- 12) Het feit dat sprake is van een wettelijk monopolie of oligopolie omdat slechts 6 accountantsorganisaties OOB controles mogen verrichten, valt eenvoudig na te gaan via de AFM-site³. Het feit dat sprake is van een feitelijke bestuursmeerderheid in het NBA-bestuur van BigFour bestuursleden valt ook eenvoudig na te gaan via een uitspraak van CBB⁴. Weliswaar stelt de minister jegens de ACM volgens randnummer 32 van het bestreden ACM-besluit dat “*de samenstelling van het NBA-bestuur voldoende evenwichtig is en niet in strijd is met de wet*”. Maar uit de uitspraak CBB blijkt dat de aangeklaagde drie BigFour bestuursleden NBA niet hebben weersproken de stelling van klager dat deze drie BigFour bestuursleden NBA er “*niet voor hebben gezorgd dat het bestuur van de NBA een evenwichtige afspiegeling vormt van de accountantsgroep en dat de accountantskamer, de Raad voor Toezicht en de Bezwarencommissie evenwichtig zijn samengesteld.*” De enige reden waarom CBB de tuchtklacht ongegrond heeft verklaard is dat klager op geen enkele wijze aannemelijk heeft gemaakt dat zij zich persoonlijk tuchtrechtelijk verwijtbaar hebben gedragen. En dat bewijs is onmogelijk te verkrijgen omdat het individuele stemgedrag van NBA-bestuursleden niet via WOB-verzoeken verkrijgbaar is. Maar de ACM heeft wel de bevoegdheid het individuele stemgedrag van NBA-bestuursleden te verkrijgen. Overigens lijkt de stelling van klager dat het bestuur van de NBA geen evenwichtige afspiegeling vormt van de accountantsgroep zeer plausibel. Dit mede gezien het feit dat uit publiek beschikbare stukken blijkt dat de Accountantskamer, de Raad voor Toezicht en de Bezwarencommissie evenzeer onevenwichtig zijn samengesteld. Voor zover het al niet eerder op de weg van de ACM had gelegen dit nadere bewijs te verkrijgen, hierbij het expliciete verzoek daartoe. Althans voor zover nog twijfel bij de ACM zou bestaan dat de BigFour bestuursleden NBA tegen bestuursbesluiten NBA gestemd zouden hebben in het voordeel van de BigFour.
- 13) Daarnaast bestaat ook de eenvoudige route dat de ACM vast stelt dat het er op lijkt dat sprake zou kunnen zijn van strijdigheid met art. 6 MW lid 1 door de combinatie van een wettelijk monopolie voor OOB controles samen met een feitelijke BigFour bestuursmeerderheid in het NBA-bestuur. Om dat laatste te weerleggen kan een formeel ACM verzoek aan de NBA volstaan om binnen een redelijke periode bewijs te leveren dat de BigFour bestuursleden NBA tegen gestemd hebben over alle bestuursbesluiten NBA in het voordeel van de BigFour. Zonder dat bewijs kan na die redelijke periode eenvoudig vastgesteld worden of wel of niet sprake is van een BigFour monopolie.
- 14) Op een van deze wijzen kan zo afdoend bewijs verkregen worden voor “*aanwijzingen van een overtreding van het kartelverbod tot doel en/of als gevolg heeft de mededinging te beperken.*”
- 15) Daarnaast bestaan andere opties. Ook in het geval dat duidelijk sprake is van een door de overheid gesteund kartel zoals bijv. de NBA. Zie daarvoor bijv. de rechtspraak over The Irish beef case (HvJ Case C-209/07SV) en het commentaar⁵ van een voormalige medewerker bij uw voorganger NMA. Rechtsoverweging 34 in dit arrest maakt duidelijk dat art. 101 VWEU: “*beoogt immers iedere vorm van coördinatie die welbewust een feitelijke samenwerking tussen ondernemers in de plaats stelt van de risico’s van de concurrentie, te verbieden.*” En dat de feitelijke samenwerking via de NBA tussen de BigFour partners meerdere risico’s

3 <https://www.afm.nl/nl-nl/professionals/registers/vergunningenregisters/accountantsorganisaties?Filter1=0&KeyWords=#results>

4 <http://www.wakkereaccountant.nl/Tuchtrecht.html>

5 https://www.acm.nl/sites/default/files/old_publication/publicaties/11513_irish-beef-case-vijver.pdf

Bezwaarschrift tegen besluit ACM d.d. 26 mei 2021 tot afwijzing handhavingsverzoek OvRAN

van concurrentie buiten de wettelijke controle, uitschakelt of beperkt, leidt geen twijfel.

- 16) Tot slot is er duidelijke jurisprudentie over facilitatoren of uitvoeringsorganen van concurrentievervalsing zoals in dit geval de NBA. De arresten *Treuhand*⁶ (ECLI:EU:C:2015:717) en *ICAP*⁷ (ECLI:EU:T:2017:795), spreken boekdelen daarover.

II.B. Ondernemersvereniging

- 17) Mocht evenwel de ACM van mening blijven niet te beschikken over voldoende “*aanwijzingen van een overtreding van het kartelverbod tot doel en/of als gevolg heeft de mededinging te beperken.*”, wijzen we op de omgekeerde bewijslast voor ondernemersverenigingen die volgt uit lid 4 van art. 6 MW. Enig argument waarom de NBA geen ondernemersvereniging zou zijn, heeft de ACM niet gegeven en bestaat o.i. ook niet nu sprake is van een 'acte clair'. Mochten er bij de ACM desalniettemin twijfels bestaan, verzoeken we bij deze prejudiciële vragen te stellen aan het HvJ ingevolge art. 267 VWEU. Dat zal langdurige procedures tot in hoogste instantie voorkomen. Zonder deze vragen verzoeken we bij deze ook om de NBA bewijs te vragen dat haar regelgeving valt onder de vrijstelling van lid 3 van art. 6 MW. En dat wordt een lastig bewijs voor alle diensten buiten wettelijke controle. De BigFour stelt zich immers zelf vrij van alle NBA regelgeving voor alle andere diensten. Niet alleen voor alle NBA-leden maar ook voor alle ondernemingen, geen accountantskantoor zijnde, met toevallig NBA-leden in dienst.

II.C. Misbruik van een economische machtspositie

- 18) Mocht evenwel de ACM desalniettemin van mening blijven dat geen sprake is van een kartel of ondernemersvereniging, wijzen wij op het volgende. Algemeen wordt aangenomen dat het hebben van een economische machtspositie niet verboden is. Maar misbruik maken van die economische machtspositie is dat wel. Dat de BigFour een economische machtspositie heeft kan nauwelijks worden tegengesproken. Hooguit kan de vraag worden opgeworpen of die zich niet beperkt tot de markt voor wettelijke OOB controles. Die beperking kan echter afgewimpeld worden met een verwijzing naar berekeningen van de Herfindahl index. Volgens randnummer 17 van de Richtsnoeren voor de beoordeling van horizontale fusies op grond van de Verordening van de Raad inzake de controle op concentraties van ondernemingen⁸ is het vaste rechtspraak dat zeer grote marktaandeelen — 50 % of meer — op zichzelf een voldoende bewijs vormen voor het bestaan van een machtspositie op de markt. En alle historische berekeningen wezen al op meer dan 50%. Recente berekeningen echter zullen een hogere Herfindahl index laten zien nu veel accountantskantoren zich hebben teruggetrokken uit de markt voor wettelijke OOB controles. Daardoor zal het marktaandeel qua totaal omzet van de BigFour onder de grootste 30 of 100 accountantskantoren aanzienlijk zijn toegenomen, ver boven 50%.

- 19) Dus is de vraag aan de orde of het gebruik van op zich legale methodes om alle NBA-leden en alle ondernemingen met toevallig NBA-leden in dienst regels op te leggen waar je jezelf als niet NBA-lid van kunt vrijstellen, in dit geval misbruik impliceert. In deze concrete situatie moet dan gekeken worden naar de volgende feiten om te bepalen of voor bepaalde diensten de markttoegang en dus de concurrentie wordt beperkt:
- feit is dat de accountantstitel voor NBA-leden een hoge economische waarde heeft als suggestie van hogere kwaliteit;
 - feit is dat zonder die accountantstitel alle BigFour internet home pagina's suggereren dat zij voor al hun diensten meer kwaliteit en zekerheid leveren dan een typisch klein NBA

6 <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/?uri=CELEX%3A62014CJ0194>

7 <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/TXT/?uri=CELEX:62015TJ0180>

8 [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/PDF/?uri=CELEX:52004XC0205\(02\)&from=EN](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/PDF/?uri=CELEX:52004XC0205(02)&from=EN)

Bezwaarschrift tegen besluit ACM d.d. 26 mei 2021 tot afwijzing handhavingsverzoek OvRAN

accountantskantoor⁹. Dat doet de BigFour door impliciete suggesties dat zij nu eenmaal de wettelijke audit doen voor de grootste bedrijven. Voorbeeld: KPMG die al hun diensten kwalificeert met “hoogwaardige dienstverlening op het gebied van audit, assurance, tax en advisory.” Door te stoeien met afzonderlijke juridische entiteiten en de vage begrippen accountantskantoor en 'organisatorische eenheid' waar geen NBA-leden in dienst zijn, weet de BigFour zich te onttrekken aan het toezicht NBA.

- 20) En het is deze combinatie van titelbeleving, titelpresentatie en titelcontrole die markttoegang en dus de concurrentie beperkt. Ongehinderd door NBA-regelgeving kunnen de BigFour kantoren veel diensten goedkoper aanbieden. Gehinderd door NBA-regelgeving kunnen alle NBA-leden en alle ondernemingen met toevallig NBA-leden in dienst diezelfde diensten alleen leveren met een hogere kostprijs of zijn gedwongen die diensten te weigeren.

II D Mededingingsbeperkende strekking

- 21) Mocht evenwel de ACM van mening blijven dat geen sprake is van een kartel c.q. ondernemersvereniging c.q. misbruik van een economische machtspositie zij gewezen op de basisregel in lid 1 van art. 6 MW. De EU Commissie heeft die regel als volgt uitgelegd in randnummer 24 van haar Richtsnoeren inzake de toepasselijkheid van artikel 101 VWEU op horizontale samenwerkingsovereenkomsten¹⁰: “*Van mededingingsbeperkende strekking is sprake bij beperkingen welke naar hun aard de mededinging **kunnen** beperken in de zin van artikel 101, lid 1 (6). Het is niet nodig de daadwerkelijke of potentiële mededingingsbeperkende gevolgen van een overeenkomst op de markt te onderzoeken, zodra eenmaal is gebleken dat deze een mededingingsbeperkende strekking heeft*” En de drie aangeleverde voorbeelden over corporate finance, interim management en kleine MKB accountantskantoren laten geen twijfel bestaan dat diverse aspecten van de NBA regelgeving niet alleen een mededingingsbeperkende strekking **kunnen** hebben maar ook daadwerkelijk hebben. Voor zover daar nog onduidelijkheid over zou bestaan, stellen de voornoemde Richtsnoeren inzake art. 101 VWEU onder 7 bovendien dat de zogenaamde “Standaardiseringsovereenkomsten” vallen binnen de werkingssfeer van deze richtsnoeren. Hieruit volgt dat de NBA in ieder geval moet bewijzen dat haar regelgeving valt onder de vrijstelling van lid 3 van art. 6 MW en geen “Standaardiseringsovereenkomst” zou zijn. En dat wordt een lastig bewijs. Want voor alle diensten buiten de wettelijke controle stelt de BigFour zich vrij van alle NBA- regelgeving.

III Conclusie

- 22) Gezien bovenstaande conclusies in de onderdelen I (A en B) en II (A,B,C, D), verzoeken wij u bij deze handhavingsmaatregelen te treffen jegens de 4 BigFour organisaties en/of de NBA.

Bestuur OvRAN d.d. 06-06-21

⁹ Zie de feiten gepresenteerd in het aangeleverde voorbeeld over kleine MKB accountantskantoren op pagina 3.

¹⁰ [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/PDF/?uri=CELEX:52011XC0114\(04\)&from=NL](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/PDF/?uri=CELEX:52011XC0114(04)&from=NL)



Verslag van hoorzitting

Kenmerk ACM/UIT/560775

Zaaknummer ACM/21/052341

Datum : 5 augustus 2021

Tijdstip : 10:00 -11:30 uur

Inzake : Bezwaar OvRAN tegen afwijzing handhavingsverzoek

Aanwezig namens ACM:

De heer T. Heideman Directie Juridische Zaken, voorzitter hoorcommissie

Mevrouw L. van Vliet Directie Juridische Zaken, lid hoorcommissie

Aanwezig namens partijen:

De heer C. Spil Namens de Orde van Register Adviseurs (hierna: OvRAN)

Verslag:

Mevrouw E. Bakker i.o.v. Verslagdienst ACM

De voorzitter opent de hoorzitting en heet de aanwezigen welkom.

Vanwege de coronamaatregelen nemen de aanwezigen vanuit huis aan de hoorzitting deel.

Hij stelt de leden van de hoorcommissie voor. Hij introduceert tevens mevrouw Damrie en mevrouw Bakker, die namens de verslagdienst van de ACM de hoorzitting bijwonen.

Deze hoorzitting vindt plaats naar aanleiding van het bezwaarschrift dat de Orde van Register Adviseurs Nederland – de OvRAN – op 6 juni 2021 heeft ingediend tegen het besluit van de ACM gedateerd 26 mei 2021. In het besluit heeft de ACM het handhavingsverzoek van de OvRAN afgewezen. Dit verzoek ging over de regels van de Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (de NBA) en de rol van de vier grootste accountantskantoren in de NBA, de Big Four. Op 15 juli jl. heeft de ACM het digitale dossier van de behandeling van dit handhavingsverzoek verzonden naar de OvRAN.

De heer Spil complimenteert de ACM met dit dossier, dat de OvRAN inderdaad in goede orde heeft ontvangen. Hij geeft aan dat het dossier zeer duidelijk was.

De voorzitter licht de gang van zaken ter hoorzitting toe. De verslagdienst van de ACM maakt een geluidsopname van deze hoorzitting, daarom is het niet nodig dat de heer Spil zelf een opname maakt. Hij verzoekt de heer Spil dit niet te doen.

De ACM zal de geluidsopname gebruiken om een verslag van de hoorzitting te maken, dat de OvRAN zo spoedig mogelijk zal ontvangen. Het duurt meestal enkele weken voordat dit verslag gereed is. Het betreft een zakelijke maar volledige weergave van hetgeen ter hoorzitting wordt gesteld. Aanvullingen en opmerkingen naar aanleiding van het verslag leiden niet tot wijziging hiervan, tenzij iets evident fout is, maar worden toegevoegd aan het dossier.

Hij informeert of de OvRAN vragen heeft naar aanleiding van het bovenstaande.

De heer Spil antwoordt dat hij uit de toelichting op de procedure heeft begrepen dat hem dertig minuten worden geboden om de klachten van de OvRAN uiteen te zetten. Hij verwacht echter dat hij minder tijd nodig zal hebben. In het bezwaarschrift zijn de klachten van de OvRAN immers duidelijk weergegeven. De OvRAN wil echter een toelichting geven op een tweetal punten, die haar verbazing over het optreden van de ACM duidelijk maken.

Ten eerste wijst de OvRAN op het volgende. De ACM wordt geacht elke vorm van concurrentievervalsing te bestrijden, om hierdoor markten beter te laten functioneren. Dit zijn de – overigens goede – slagwoorden van de ACM. De OvRAN is van mening dat er in casu overduidelijk sprake is van concurrentievervalsing. De onderzoeker van de ACM deelde echter mede, zowel mondeling als schriftelijk: ‘Wij proberen wel concurrentievervalsing te bestrijden, maar als de overheid dit wenst, dan is het eigenlijk geen taak van de ACM om dit op te pakken.’ Hij geeft aan dat op dat moment bij hem ‘even het licht uitging’. Dit zou niet mogelijk moeten zijn. Overheid of geen overheid, concurrentievervalsing valt onder de taken van de ACM. Indien de ACM wenst dat markten goed functioneren, dan moet zij af en toe durven opstaan tegen de overheid.

De heer Spil stelt dat de overheid bijna één op één is verbonden met de NBA en de Big Four. Het zal de ACM niet zijn ontgaan dat ministers die op dit terrein belangrijke politieke besluiten hebben genomen, na hun aftreden onmiddellijk werden aangesteld als firmanten bij de Big Four. Dat is niet helemaal toevallig.

Een volgend punt waarover de OvRAN zich hogelijk heeft verbaasd betreft de regelgeving voor ondernemersverenigingen. Die regelgeving is vrij duidelijk. De onderzoeker van de ACM presteerde het echter om te verklaren dat de NBA mogelijk geen ondernemersvereniging is, waardoor hij deze hele zaak ‘op zijn kop zette’.

De heer Spil stelt dat je in geval van een ondernemersvereniging immers begint met de vraag: ‘Wat is de rechtvaardiging voor uw gedrag?’ Dit heeft de onderzoeker echter niet gedaan. Hij vroeg helemaal niet om een rechtvaardiging. De onderzoeker ging zelfs voorbij aan een opmerking in het verslag van een overleg met de NBA. Hierin gaf de NBA aan: ‘Sorry, maar wij gaan geen afzonderlijke ledengroepen oprichten voor kleine kantoren et cetera, want dat zou in strijd zijn met de uniformiteit.’ Maar dit is juist het kernprobleem. De OvRAN heeft altijd gepleit voor het omvormen van de NBA tot een pluriforme ledenorganisatie, met verschillende ledenonderdelen – wat de overheid ook eigenlijk ergens wel wil, want die voelt wel aan dat ze in een spagaat zitten waar ze uit moeten zien te komen. Je kunt het Kamers noemen. Tegenwoordig worden het Communities genoemd. De naamgeving is echter niet zo belangrijk. Er zijn veel verschillende soorten accountants, die allemaal hun eigen ‘sub clubje’ kunnen oprichten, die hun eigen regelgeving bepalen. Zolang dit niet gebeurt, zullen de Big Four ‘de zaak in de klauwen houden’. Zij sturen het in feite links of rechts aan. De Big Four hebben altijd de macht en het geld om voldoende medewerkers naar een ledenvergadering te kunnen sturen. Als gevolg daarvan menen de twintigduizend andere leden: ‘Het heeft geen zin om naar een ledenvergadering te gaan, want dit winnen we nooit.’ De heer Spil geeft aan dat de OvRAN het vier of vijf keer serieus heeft geprobeerd, maar elke keer was het resultaat hetzelfde. De Big Four stuurde al haar medewerkers naar de ledenvergaderingen. De aanhang van de OvRAN is het wel met haar eens, maar zij kunnen het niet opbrengen om voor dit doel ergens een hele dag te vergaderen. De Big Four houden daarom altijd alle macht in handen. In feite representeren maar een paar honderd NBA-leden de Big Four – wellicht zijn het er vijfhonderd. Hij stelt dat die vijfhonderd leden maar één ding willen, namelijk hun huidige positie handhaven, om zo hun salarisniveau van een half miljoen euro per jaar te kunnen behouden. Zij hebben geregeld dat elke nieuwe accountant in opleiding naar een NBA-kantoor dient te gaan, waardoor zij vijf, zes of acht jaar lang voor bijna niets moeten werken. De regelgeving laat niet toe dat zij bij andere soorten accountants terechtkomen.

Hoewel hier jarenlang over is gesproken, is er nog niets veranderd. Dit ondanks beloftes die zijn gedaan. De heer Spil herhaalt dat die vijfhonderd representanten van de Big Four maar één ding wensen, namelijk hun huidige positie handhaven. Daarvoor gaan zij op allerlei manieren 'door het stof'. De OvRAN vindt echter dat dit een probleem is dat opgelost dient te worden. Dit is de kern van het betoog van de OvRAN. Het beroepschrift bevat daarnaast vele details, die ter hoorzitting niet herhaald hoeven te worden. Het beroepschrift van de OvRAN is immers bekend bij de ACM. Het verbaast de OvRAN dat dit kernprobleem, ondanks de vele woorden die eraan zijn gewijd, blijkbaar niet is doorgedrongen tot de onderzoeker van de ACM. De OvRAN hoopt dat dit bij de hoorcommissie *wel* doordringt.

De voorzitter dankt de OvRAN voor haar toelichting.
Hij kondigt een reeks vragen van de hoorcommissie aan.

Mevrouw Van Vliet wijst erop dat de OvRAN in haar bezwaarschrift stelt, dat de begrippen assurance opdracht en aan assurance verwante opdracht zeer ruim zijn verwoord. In het dossier schetst de OvRAN een aantal voorbeelden hiervan. Ze verzoekt de OvRAN toe te lichten waar de begrippen assurance opdracht en de aan assurance verwante opdracht zijn terug te vinden in de regelgeving. Klopt het dat deze begrippen in de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants staan? De heer Spil bevestigt dit. Hij wijst erop dat hij hier uitvoerig over heeft geschreven. Zijn conclusie was dat hij geen NBA lid wilde blijven, omdat dit volstrekt onuitvoerbaar is, althans in zijn situatie. Hij vult aan dat dit in vele gevallen niet te doen is – afhankelijk van de opdracht. Mevrouw Van Vliet herhaalt dat de OvRAN aangeeft, dat de assurance opdracht en de aan assurance verwante opdracht zeer ruim worden geïnterpreteerd, althans, dat men deze opdrachten zeer ruim kan interpreteren. Ze vraagt of andere NBA-leden hetzelfde beeld hebben. De heer Spil meent dat andere NBA-leden 'in een spagaat zitten'. Enerzijds zijn de meeste leden het wel eens met de OvRAN. Anderzijds willen zij hun titel niet verliezen. Dit is een lastige afweging voor hen. Dikwijls is het hun enige titel, waarmee zij zich verwant voelen. Daarom accepteren zij dat zij 'doormodderen aan de randjes van de regelgeving'. Er is niemand die hier aanstoot aan neemt. Hij stelt dat het een vervelende situatie is, want de regelgeving moet worden toegepast, anders heeft het allemaal geen zin. Het merendeel van de NBA-regelgeving is echter zodanig geformuleerd, dat je 'aan de randjes kunt ontsnappen', of niet. Behalve wanneer iemand de pik op je heeft, dan word je aangesproken en dan 'ga je nat'. De heer Spil wijst erop dat de regelgeving op zoveel manieren geïnterpreteerd kan worden, dat altijd onzeker is welk besluit de rechter hierover zal nemen.

Mevrouw Van Vliet vraagt wie er toezicht houdt op NBA-leden die zich niet volledig houden aan de voorschriften van de NBA. Is dit de NBA zelf?

De heer Spil bevestigt dat de NBA hier in theorie toezicht op zou moeten houden. In de praktijk doet zij dat echter beperkt. De NBA houdt alleen toezicht op accountants die zich presenteren als echte accountantskantoren – kantoren die jaarrekeningen opstellen, verklaringen afgeven en meestal ook wat fiscaal advies bieden. Hij stelt dat het merendeel van de accountants in feite geen accountant meer is. Zij hebben ooit de opleiding gedaan en een titel behaald, maar werken inmiddels in andere beroepen. Dit geldt ook voor hemzelf. Hij geeft aan dat de voorzitter van de Kamer voor accountants tegen hem persoonlijk heeft gezegd: 'Maak je niet druk. Die regelgeving wordt toch nooit toegepast.' Daardoor 'zakte zijn broek af'.

Maar zo is het in feite. Die regelgeving bestaat dus, maar wanneer je hem goed zou toepassen zou een onwerkbaar situatie ontstaan. Hij stelt dat de meeste accountants die niet een echt, 'nauw' accountantskantoor hebben, de regels enigszins aan hun laars lappen, 'zij fietsen hier omheen'. In de praktijk wordt er weinig gecontroleerd. Hij meent dat dit ook nauwelijks te doen is. De NBA heeft enige

acties gedaan bij echte accountantskantoren, de 'nauwe kring' van 2000 tot 3000 kantoren. Van de in totaal zo'n 20.000 leden van de NBA heeft zo'n 2000 tot 4000 leden een echt accountantskantoor. Een paar honderd van die leden behoren bij de Big Four.

Hij herhaalt dat het merendeel van de leden andere dingen doet. Het gaat de OvRAN juist om deze grote groep leden. Zij is van mening dat de NBA er goed voor heeft gezorgd, dat de grote kantoren niet kunnen worden aangesproken op activiteiten die de kleine accountantskantoren – leden van de NBA – tevens uitvoeren. Die grote accountantskantoren hebben er namelijk voor gezorgd dat er in de afdelingen waar zij deze specifieke activiteiten uitvoeren geen NBA-leden werkzaam zijn. Omdat er daar geen NBA-leden werken, kan de NBA hen niet controleren. Hij stelt dat dit een zeer slim spel is.

Mevrouw Van Vliet recapituleert dat de OvRAN stelt, dat de Big Four zich kunnen onttrekken aan verordeningen en voorschriften van de NBA voor wat betreft assurance opdrachten en aan assurance verwante opdrachten. Klopt het dat de klacht van de OvRAN niet de werkzaamheden van de Big Four op het gebied van wettelijke controles betreft – het klassieke accountantswerk – maar alle andere werkzaamheden? De OvRAN stelt immers dat het gaat om een breed scala aan opdrachten, zoals corporate finance en interim-management.

De heer Spil antwoordt dat de Big Four er zorgvuldig voor hebben gezorgd dat er geen NBA-leden zijn op de afdelingen voor interim-management en corporate finance. Bovendien hebben zij ervoor gezorgd dat er geen NBA-leden zijn op de afdelingen die jaarrekeningen samenstellen – de basale accountantspraktijk. Hij herhaalt dat de Big Four hier zorgvuldig voor hebben gezorgd.

Mevrouw Van Vliet vat samen dat de regelgeving dus wel van toepassing is op de klassieke accountantswerkzaamheden. Daar ziet de klacht van de OvRAN blijkbaar niet op. De klacht ziet op alle overige werkzaamheden, dus op de werkzaamheden die niet vallen onder de klassieke accountantswerkzaamheden.

De heer Spil betwijfelt echter of dit helemaal correct is geformuleerd. Hij stelt voor de terminologie te zuiveren, en de functie van een accountantskantoor voor het moment even te beperken tot het samenstellen van jaarrekeningen, hoewel een accountantskantoor doorgaans meer werkzaamheden verricht. De functie 'het samenstellen van jaarrekeningen' wordt tevens uitgevoerd door de Big Four. Bij de Big Four wordt dit echter gedaan door een afdeling die zich geen accountantskantoor noemt. Het betreffen afdelingen met andere *fancy* titels, waar geen NBA-leden werkzaam zijn. Omdat er geen NBA-leden werken, vallen die activiteiten dus niet onder de regelgeving van de NBA. Daarom kunnen er geen controles plaatsvinden op het samenstellen van die jaarrekeningen door de Big Four. Hij vult aan dat dit voorbeeld is toegespitst op kantoren, maar hetzelfde vindt plaats wanneer het corporate finance en interim-management betreft. Juist daar zijn geen NBA-leden werkzaam.

Mevrouw Van Vliet concludeert dat de Big Four blijkbaar verschillende organisatieonderdelen hebben gecreëerd waarin zich wel NBA-leden bevinden. Deze onderdelen verrichten alleen wettelijke controles. Ze vraagt of deze constatering klopt.

De heer Spil bevestigt dit. Bij de wettelijke controles van de Big Four zijn uiteraard NBA-leden betrokken, dat kan niet anders. Die controle wordt echter alleen uitgeoefend door de AFM. De NBA heeft hier dus geen grip op. Hij stelt dat NBA in feite totaal geen grip heeft op alle activiteiten van de Big Four. De wettelijke controle wordt gedaan door de AFM. Daarnaast hebben de Big Four ervoor gezorgd dat er geen NBA-leden zijn in de afdelingen die soortgelijke diensten verrichten. Dat is evident concurrentievervalsing. De heer Spil heeft meermaals aangegeven hoezeer het hem verbaast dat iets dergelijks mogelijk is in Nederland.

De voorzitter recapituleert dat volgens de heer Spil de AFM de wettelijke controle doet. Dient de ACM dit zo te interpreteren, dat de AFM toezicht houdt op en regelgeving vaststelt voor de controle van jaarrekeningen die plaatsvindt door die afdelingen van de Big Four en enkele andere accountantskantoren?

De heer Spil antwoordt dat dit klopt, althans, als hij de vraag van de hoorcommissie goed heeft begrepen. Deze vraag is echter zo evident, dat hij betwijfelt of hij het inderdaad goed heeft begrepen. Hij verduidelijkt dat de wettelijke controle tegenwoordig onderhevig is aan uitsluitend toezicht van de AFM. Tot voor kort was dit enigszins anders. Momenteel is echter alle wettelijke controle onderhevig aan toezicht van de AFM. In afdelingen die bij de Big Four wettelijke controles verrichten dienen NBA-leden te werken. Dat kan niet anders.

Mevrouw Van Vliet informeert of de klacht van de OvRAN dus niet ziet op dit gedeelte, maar op alle andere werkzaamheden die de Big Four uitvoeren.

De heer Spil antwoordt dat de klacht van de OvRAN inderdaad niet ziet op de wettelijke controle. Op dat gebied is er niet zozeer sprake van concurrentievervalsing. Het is hooguit de vraag of het wel zinnig is om al dat toezicht en al die regels toe te passen, wanneer bekend is dat er zoveel verkeerd gaat. Dit is echter een andere kwestie, die niet thuishoort in de discussie in casu. De kwestie die de OvRAN aan de orde stelt betreft uitsluitend de niet-wettelijke controle. Hier is duidelijk sprake van concurrentievervalsing, omdat de activiteiten die NBA-leden verrichten moeten voldoen aan allerlei regelgeving. De naleving van die regels wordt soms wel en soms niet gecontroleerd, echter niet wanneer het de Big Four betreft. Hij benadrukt dat dit de kern is van het betoog van de OvRAN. Hij vult aan: 'Daar kun je ook geen spijker tussen krijgen, als je de stukken goed leest.'

Mevrouw Van Vliet vat samen dat de Big Four zich naar mening van de OvRAN onttrekken aan de regelgeving van de NBA, door middel van die verschillende organisatieonderdelen. Ze verzoekt de OvRAN nogmaals toe te lichten hoe dit werkt.

De heer Spil wijst erop dat de ACM van de OvRAN drie uitvoerige stukken heeft ontvangen. Het betreft zo'n tachtig pagina's. Hij zou die pagina's nogmaals stuk voor stuk kunnen doornemen met de hoorcommissie, maar hij betwijfelt of het de bedoeling is dat hij deze bewijzen voor de huidige concurrentievervalsing opnieuw toelicht.

Mevrouw Van Vliet verwijst ter verduidelijking naar dossierstuk 11. Daarin stelt de OvRAN dat de Big Four slim gebruikmaken van de definitie in de WTA.

De heer Spil bevestigt dat de Big Four dit doen. Hij wijst erop dat men de netwerkdefinitie verschillend kan interpreteren. In deze zaak wordt de netwerkdefinitie zo geïnterpreteerd, dat die zelfstandige afdelingen van de Big Four buiten het netwerk vallen. Dit is inderdaad van belang, want het maakt concurrentievervalsing mogelijk. Hij geeft aan dat de OvRAN beseft dat de ACM de wet niet direct kan veranderen. Een van de problemen is echter dat de netwerkdefinitie veel vaagheden bevat. Deze vaagheden maken het mogelijk dat die zelfstandige afdelingen van de Big Four niet worden beoordeeld als accountantseenheden in de zin van de NBA-regelgeving. Hij stelt dat er inderdaad op een slimme manier wordt gebruikgemaakt van de netwerkdefinitie. Het was namelijk de bedoeling dat alle activiteiten gegroepeerd zouden worden in de kantoren van de Big Four. Hieraan hebben de Big Four zich op slimme wijze onttrokken, met behulp van die onafhankelijke entiteiten. Hij herhaalt dat dit zeer slim is.

Mevrouw Van Vliet vat samen dat de OvRAN stelt, dat de Big Four – wat dit betreft – niet hoeven te voldoen aan de regelgeving van de NBA.

De heer Spil vult aan dat deze zaak verschillende aspecten heeft. Een aspect is dat de Big Four geen NBA-leden in dienst hebben in de genoemde afdelingen. Een ander aspect betreft de huidige interpretatie van de netwerkdefinitie. Deze interpretatie laat toe dat zelfstandige afdelingen van de Big Four niet worden beoordeeld als accountantseenheden. In deze combinatie ontstaat er concurrentievervalsing.

Mevrouw Van Vliet vat samen dat de Big Four zich blijkbaar kunnen onttrekken aan de regelgeving. Ze vraagt of andere NBA-leden zich tevens – op wat voor manier dan ook – kunnen onttrekken aan de NBA-regels.

De heer Spil bevestigt dat dit in theorie mogelijk is. Althans, indien je over een grote unit beschikt. Je moet dan immers zelfstandige afdelingen formeren, die tevens zelfstandig kunnen functioneren. De meeste accountantskantoren zijn daar echter niet groot genoeg voor. Zij zouden moeten groeien richting de omvang van de kantoren van de Big Four. Dan zouden zij beschikken over voldoende capaciteit om zelfstandige afdelingen te formeren – afdelingen met een eigen staf, divisie, huisvesting et cetera. Hij stelt dat dit kleinere accountantskantoren gewoon niet lukt.

Kantoren die niet functioneren als accountantskantoren maar bijvoorbeeld corporate finance aanbieden, zijn dikwijls een-, twee- of driemanszaken. Het is niet mogelijk om in dergelijke kantoren aparte afdelingen te creëren. Zij kunnen zich dus niet onttrekken aan de netwerkdefinitie met behulp van zelfstandige afdelingen.

Mevrouw Van Vliet vat samen dat deze accountants in theorie de werkzaamheden van die overige afdelingen van de Big Four kunnen uitvoeren. In de praktijk doen deze accountants dat echter niet, omdat zij zich *wel* moeten houden aan de regelgeving van de NBA.

De heer Spil bevestigt dit. Een alternatief zou zijn, dat zij hun lidmaatschap van de NBA opzeggen, zoals hij zelf heeft gedaan. Veel mensen vinden het echter moeilijk om hun RA-titel los te laten. Wanneer je RA bent mag je jezelf accountant noemen. Wanneer je echter geen RA meer bent, mag je jezelf ook geen accountant meer noemen. Dit gaat veel mensen een stap te ver. Zij voelen zich – emotioneel – toch accountant.

Hij geeft aan dat die vraag van de hoorcommissie over de netwerkdefinitie zeer essentiële is. Hij noemt dit de andere zijde van de medaille. Hij concludeert dat concurrentievervalsing mogelijk is gemaakt door twee factoren: vanwege de netwerkdefinitie en vanwege het feit dat men geen NBA-leden in dienst heeft.

Mevrouw Van Vliet informeert of de OvRAN het volgende stelt: Wanneer een onderneming een NBA-lid in dienst heeft, dan heeft dit tot gevolg dat alle regelgeving van de NBA van toepassing is op de gehele onderneming. Dit geldt dan ook voor de aan assurance verwante werkzaamheden, die worden uitgevoerd door medewerkers die geen NBA-lid zijn.

De heer Spil antwoordt dat – even afgezien van de zelfstandige afdelingen van de Big Four kantoren waar geen NBA-leden zijn – bij de niet-Big Four kantoren NBA-leden zitten die managers zijn en uitvoerders die geen NBA-leden zijn. Bij de meeste standaard-accountantskantoren zijn een tot drie NBA-leden werkzaam. Meestal betreft het firmanten. Daarnaast zijn er doorgaans tien tot dertig andere medewerkers. Hij meent dat dit ongeveer de verhoudingen zijn – van één op tien tot één op vijf.

Mevrouw Van Vliet vraagt of de uitvoerders in de geschetste situatie zich ook moeten houden aan de regelgeving van de NBA.

De heer Spil bevestigt dit. Zij worden hier echter niet op aangesproken. Alleen de NBA-leden zijn aanspreekbaar op overtredingen van deze regels door medewerkers.

Mevrouw Van Vliet vraagt of dit via het tuchtrecht verloopt.

De heer Spil bevestigt dit.

Mevrouw Van Vliet informeert waar in de regelgeving is terug te vinden, dat deze regels tevens van toepassing zijn op medewerkers die werken onder NBA-leden.

De heer Spil antwoordt dat dit heel goed verstopt zit. Hij licht toe dat het uitgangspunt van de gehele regelgeving is, dat die regels van toepassing zijn op alle NBA-leden en op alles waarop hun handtekening staat. Hem is niet bekend wat precies de consequenties zouden zijn wanneer er een product uitgaat dat afkomstig is van zo'n kantoor, terwijl er geen handtekening van een NBA-lid op staat. Hij verwacht dat dit ook onder het tuchtrecht zal vallen. Hij zou echter moeten uitzoeken hoe het juridisch in elkaar steekt. Wel is hij overtuigd van het volgende. Het NBA-lid dat verantwoordelijk is voor het kantoor is tuchtrechtelijk aanspreekbaar op alle activiteiten van dat kantoor – al dan niet gesigneerd

door een NBA-lid. Hij meent dat dit nooit zo duidelijk is uitgesproken omdat het evident is. Het is elementair in de regelgeving.

Mevrouw Van Vliet memoreert dat de NBA volgens de OvRAN wel toezicht houdt op de kleinere kantoren. Ze vraagt of de OvRAN een voorbeeld hiervan kan noemen.

De heer Spil antwoordt dat er veel voorbeelden zijn. Er vinden veel tuchtrechtzaken tegen kleine kantoren plaats, ook wanneer PE-regels niet worden nageleefd. Hij wijst erop dat de PE-regelgeving van de NBA een apart product is waaraan iedereen moet voldoen. De NBA ziet hier zeer actief op toe. Dit onderwerp wil hij echter buiten beschouwing laten. PE is immers niet een product dat een kantoor aanbiedt. De NBA ziet echter nauw toe op de naleving van de PE-regelgeving, eigenlijk met de bedoeling om zoveel mogelijk mensen naar hun eigen cursussen te sturen.

Hij wijst erop dat de Big Four hun eigen PE-afdelingen hebben. Zij organiseren dus zelf cursussen. Daarmee wordt voldaan aan alle PE-verplichtingen. Hij herhaalt dat dit een ander chapter is, minder relevant voor deze zaak. In casu gaat het om de kernproducten. Daar vindt immers concurrentievervalsing plaats. PE behoort daar niet bij.

De voorzitter recapituleert dat de OvRAN in haar bezwaarschrift stelt dat de Big Four een feitelijke meerderheid hebben in het bestuur van de NBA. De hoorcommissie heeft de website van de NBA geraadpleegd. Daaruit blijkt dat twee van de zeven bestuursleden afkomstig zijn van kantoren van de Big Four, dit is geen meerderheid. Hij vraagt hoe de OvRAN is gekomen tot de stelling dat er sprake is van een feitelijke meerderheid.

De heer Spil licht toe dat deze kwestie speelde tot twee of drie jaar geleden. Dat was destijds niet weerlegbaar, en daarom hebben ze heel slim iets aangepast. Daardoor zijn er – optisch – nu nog maar twee bestuursleden van de Big Four overblijven. De heer Spil heeft niet goed nagedacht, maar wil dat best proberen, op welke wijze zij toch een feitelijke meerderheid houden. Hij weet echter niet of het mogelijk is om dit te bewijzen. Hij wijst erop dat het nog steeds twee van de zeven bestuursleden betreft, die bovendien de belangrijkste activiteiten uitvoeren in de ogen van de overheid. Maar misschien is dit onvoldoende om te kunnen spreken van een feitelijke bestuursmeerderheid.

Hij bevestigt dat het niet meer gaat om vier bestuursleden, maar inderdaad om nog maar twee. Hij stelt dat deze verandering mede heeft plaatsgevonden omdat de OvRAN de NBA hierop heeft aangevallen. Daarna zijn zij voorzichtiger geworden. Er is dus inderdaad formeel niet langer sprake van een bestuursmeerderheid van de Big Four. Of dit ook materieel zo is, is een hele andere vraag. De OvRAN kan dit echter niet bewijzen. Althans, zij heeft hier ook niet naar gezocht.

Hij noemt tevens de manier waarop nieuwe bestuursleden worden geselecteerd. Als je vriendjes selecteert, die het eigenlijk al bij voorbaat met je eens zijn... – maar hij kan dit niet bewijzen.

Hij bevestigt nogmaals dat het bestuur van de NBA momenteel twee leden van de Big Four bevat. In die zin heeft de hoorcommissie gelijk.

De voorzitter vraagt of klopt dat destijds – tot drie of vier jaar geleden – vier bestuursleden afkomstig waren van de Big Four.

De heer Spil bevestigt dit. De hoorcommissie kan dit controleren. Hij vult aan dat de aantallen af en toe varieerden. De Big Four hadden echter een duidelijke meerderheid in het bestuur. Dat is ook niet weersproken. Hij wijst erop dat zij daarnaast een meerderheid hebben in allerlei andere instanties die bij de NBA behoren. Hoewel hem niet bekend is of dit inmiddels ook is gewijzigd. Hij verwacht dat echter niet.

De voorzitter wijst erop dat de OvRAN in haar bezwaarschrift specifiek de Raad van Toezicht, de Accountantskamer en de Commissie voor Bezwaarschriften noemt.

De heer Spil bevestigt dit. Hij geeft aan dat daar vooral Big Four-leden in zitten. Hij stelt dat dit niet toevallig is.

De voorzitter wijst erop dat uit de webpagina's van deze gremia, bijvoorbeeld van de Raad van Toezicht, niet op basis van het lidmaatschap en de benoemingsprocedure blijkt dat er sprake is van een meerderheid van Big Four-leden.

De heer Spil licht toe dat hij dit heeft gecontroleerd in de periode dat de procedures speelden. Het is echter belangrijk dat de ACM het register raadpleegt.

De voorzitter verduidelijkt dat in de verordening op de Raad van Toezicht van de NBA staat, dat de voorzitter en de plaatsvervangend voorzitter geen accountants mogen zijn. Zij dienen werkzaam te zijn in de rechtspraak.

De heer Spil antwoordt dat dit mogelijk is. Hij heeft deze informatie niet paraat. Om dit echter na te kunnen gaan, dient de ACM de leden zorgvuldig te controleren via het register. Dit om een antwoord te vinden op de vragen: 'Waar zijn die leden werkzaam, en waar hebben zij voorheen gewerkt?' Hij stelt dat soms de verbindingen heel dubbel zijn. Als voorbeeld noemt hij een persoon die pensioengerechtigd is, maar toch nog wat activiteiten wil doen. Het is mogelijk dat zo iemand een baantje 'toegestopt' krijgt. Voor de Big Four is het immers handig en praktisch wanneer dergelijke taken worden toebedeeld aan mensen die voorheen werkzaam waren in een van hun bedrijven. Hij stelt dat het een gecompliceerd proces is, dat moeilijk is te verifiëren.

In de periode dat de OvRAN die procedures voerde bestond hier echter geen twijfel over. Hij geeft aan dat hij dit destijds zelf heeft gecontroleerd. Hoe de situatie nu is, twee jaar later, is hem echter niet bekend. Hij stelt: 'Er zijn veel wegen die naar Rome leiden, op dit gebied.' Het kan moeilijk zijn om relatienetwerken naar de oppervlakte te brengen.

De voorzitter wijst er nogmaals op dat het bestuur van de NBA zeven leden heeft. Vier van de zeven leden worden volgens de NBA-regels benoemd door de ledenvergadering. De andere drie bestuursleden worden afgevaardigd door de verschillende ledengroepen. Dit suggereert dat het bestuur – in elk geval op dit moment – representatief is voor het lidmaatschap van de NBA. Hij memoreert dat de accountants van de Big Four maar een klein percentage van dit lidmaatschap vormen. Toch stelt de OvRAN dat ondanks die benoemingsprocedures, met die vertegenwoordiging van de verschillende ledengroepen van de NBA, er sprake is van een meerderheid van de Big Four in het bestuur.

De heer Spil bevestigt nogmaals dat het huidige bestuur maar twee leden van de Big Four bevat. De herkomst van de andere leden heeft hij niet uitvoerig gecontroleerd.

Hij vraagt wat de hoorcommissie hiermee wil aangeven. Hij gaat er namelijk van uit dat de herkomst en de ideeën van een potentieel bestuurslid gecontroleerd zullen worden voordat deze persoon wordt benoemd. In het verleden had het grootste gedeelte van de NBA-leden – de meerderheid, die geen accountantskantoor is en geen wettelijke controles uitvoert – maar één vertegenwoordiger in het bestuur. Hij meent dat dit nog steeds zo is. Dit zouden minstens drie personen moeten zijn.

Hij deelt mede dat hij bereid is om hier onderzoek naar te doen, al kampt hij met tijdgebrek. Hij weet vrijwel zeker dat de ledengroepen die zichzelf geen accountantskantoren noemen zo'n 12.000 tot 13.000 leden bevatten. Zij werken voor een bedrijf of als zelfstandige. In totaal heeft de NBA 20.000 tot 22.000 leden. Meer dan de helft van de leden zijn dus niet op representatieve wijze vertegenwoordigd onder de zeven bestuursleden van de NBA. Hij herhaalt dat dit vaststaat. Wanneer de hoorcommissie daaraan twijfelt, is hij bereid om hier wat onderzoek naar te doen. De meerderheid van de NBA-leden, die geen accountantskantoor zijn en geen wettelijke controles uitvoeren – zo'n 12.000 tot 13.000 leden, los van de gepensioneerden – heeft naar zijn weten maar één zetel in het bestuur, hooguit twee. Dit zouden er drie of vier moeten zijn.

De heer Spil geeft aan dat de NBA onder druk staat, vanwege allerlei zaken. Hij vraagt zich af of die nog feitelijk in staat zijn het aan te sturen. Hij denkt van wel, maar je kunt hierover van mening verschillen.

Hij heeft daar geen bewijs over, dat het onjuist zou zijn, die andere mening van de voorzitter van de hoorcommissie. Want zij gaan een beetje mee met de pressie die wordt uitgevoerd. Hij meent echter dat de Big Four nog steeds de touwtjes in handen hebben, al kan hij het niet bewijzen. Naar zijn mening is dit trouwens weinig relevant, zolang de situatie blijft bestaan dat alle regelgeving van toepassing is op alle leden, terwijl diezelfde activiteiten, wanneer zij worden uitgeoefend door de Big Four, niet vallen onder het toezicht van de NBA en dus buiten alle regelgeving vallen. Dit is het kernpunt van het betoog van de OvRAN.

De voorzitter deelt mede dat de hoorcommissie zich nog geen mening over deze kwestie heeft gevormd. De vragen van de hoorcommissie dienen ervoor te zorgen dat zij de zaak beter begrijpen.

De voorzitter komt terug op de ledenvergadering van de NBA. De OvRAN stelde in haar betoog dat de Big Four een meerderheid hebben in de ledenvergadering, omdat zij veel personen kunnen afvaardigen en dus de meeste stemmen kunnen uitbrengen. Tegelijkertijd is duidelijk dat de Big Four slechts een klein percentage van het totale aantal leden vormen. In een van de stukken geeft de OvRAN aan dat het zo'n 5,2% betreft. Desondanks stelt de OvRAN dat de Big Four een ledenvergadering kunnen domineren en een meerderheid van de stemmen kunnen inbrengen.

De heer Spil licht toe dat de Big Four indien nodig al hun medewerkers opcommanderen. Omdat zij de grootste kantoren zijn, ontstaat er dan een feitelijke meerderheid. Hij vult aan dat andere kantoren niet zijn te motiveren – ondanks alle pogingen hiertoe – om ook een dag te gaan vergaderen.

Een ander probleem is, dat zij altijd hebben geweigerd om online te vergaderen. Online vergaderen zou het veel gemakkelijker maken om oppositie in beweging te brengen. Dit is echter altijd geweigerd, om onbegrijpelijke redenen. Ook schriftelijk stemmen is nooit toegestaan. Hij stelt dat dit een van de vele manieren is om macht te handhaven. Hij noemt het 'de Russische democratie'.

De voorzitter verwijst naar een dossierstuk dat de NBA heeft overgelegd aan de onderzoekers van de ACM. Hierin analyseert de NBA de representatie in de ledenvergadering van 14 december 2020. In deze ledenvergadering bleken vertegenwoordigers van de Big Four in de minderheid te zijn geweest. De heer Spil antwoordt dat die opmerking hem bekend is. Hij kan deze informatie echter niet toetsen aan de feiten. Dat heeft hij ook niet geprobeerd.

De voorzitter herhaalt dat het één van de bijlagen betreft. Deze vergadering vond vanwege de coronaregels online plaats.

De heer Spil bevestigt dat een of twee vergaderingen online hebben plaatsgevonden vanwege de coronamaatregelen. Deze vergadervorm heeft echter geen bestendig karakter.

Hij stelt dat het probleem niet zit in de normale vergaderingen, het probleem treedt op in vergaderingen waarin heikele punten aan de orde worden gesteld.

Wanneer er heikele punten naar voren komen sturen de Big Four voldoende medewerkers naar die vergadering. Hij geeft aan dat hij zich niet eens meer kan herinneren waar de afgelopen ledenvergadering over ging. Hij meent dat er 'niet-heikele punten' aan de orde kwamen.

De voorzitter vraagt of de OvRAN ooit heeft geprobeerd die regels zelf aan te passen, via de ledenvergadering.

De heer Spil antwoordt dat de OvRAN dit tweemaal heeft geprobeerd, met grote inspanning. Sindsdien is de regelgeving aanzienlijk gewijzigd. Bij de eerste poging was de oude regelgeving nog van kracht. Die vergadering is toen vier of vijf uur lang geschorst, om voldoende medewerkers met witte busjes naar het stemkantoor te brengen. Hij vult aan: 'In het begin wonnen wij de motie, en aan het einde verloren wij.' De OvRAN heeft dit nog eenmaal herhaald. Daarna heeft zij het opgegeven om dit via ledenvergaderingen te proberen. Dat is namelijk heel veel werk. Hij geeft aan dat je er moe van wordt, omdat je beseft dat je tegen de bierkaai vecht.

De voorzitter geeft aan dat het incident met die busjes bekend is bij de hoorcommissie.

Mevrouw Van Vliet verwijst naar randnummer 3 in het bezwaarschrift van de OvRAN. In het besluit van de Directie Mededinging staat dat de regelgeving van de NBA volgens de OvRAN zorgt voor relatief hogere lasten voor kleinere NBA-leden. Naar aanleiding hiervan stelt de OvRAN dat dit niet alleen voor hogere lasten voor kleinere NBA-leden zorgt, maar voor hogere lasten voor alle NBA-leden en voor alle ondernemingen die toevallig NBA-leden in dienst hebben. Ze vraagt welk punt de OvRAN hiermee probeert te maken.

De heer Spil licht dit toe. Wanneer je als onderneming een NBA-lid in dienst neemt, en er is op enige wijze sprake van assurance of nearly assurance, dan is alle regelgeving van de NBA van toepassing – dus niet alleen op het betreffende lid, maar ook op de organisatie waarvoor dit lid werkzaam is. Hij stelt dat dit een kernpunt is. De regelgeving van de NBA geldt dus niet alleen voor dat lid, maar tevens voor de organisatie waarbij het lid werkzaam is.

Mevrouw Van Vliet probeert deze klacht van de OvRAN te herformuleren. De verordeningen en voorschriften van de NBA hebben tot gevolg dat alle NBA-leden en alle ondernemingen met toevallig een of meer NBA-leden in dienst worden geconfronteerd met hogere lasten. Dit is oneerlijk, want de Big Four onttrekken zich aan die regelgeving.

De heer Spil bevestigt dat de OvRAN dit stelt.

Mevrouw Van Vliet vat samen dat de OvRAN dus stelt, dat de NBA-regels de Big Four bevoordelen in hun concurrentiekracht, ten opzichte van alle organisaties met NBA-leden in dienst. Zoals de OvRAN heeft toegelicht, vloeit dit voort uit de ruime interpretatie van de assurance opdracht en de aan assurance verwante opdracht. Ze wijst erop dat de Big Four tevens concurrentie ervaren van andere dienstverleners waar geen accountants werkzaam zijn. Al zou de NBA-regelgeving ertoe leiden dat kleinere accountantskantoren niet goed kunnen concurreren, dan blijft er blijft nog steeds concurrentie over. Ze informeert of er volgens de OvRAN dan nog steeds sprake is van een merkbare beperking van de mededinging.

De heer Spil bevestigt dat dit uiteraard het geval is. Wanneer je de Big Four en de wettelijke controle buiten beschouwing laat, dan valt 80% van de NBA-leden – dit is een grove schatting – vanwege hun activiteiten onder regelgeving waarvan de Big Four zich vrijstellen. Hij wijst erop dat het een groot aantal personen betreft. De OvRAN beweert niet dat er buiten de NBA geen concurrentie plaatsvindt. Die concurrenten zijn inderdaad aanwezig. Maar het zit toch in een nauw cirkeltje. Dus dat er voldoende concurrentie overblijft, dat moet je invullen van onderdeel tot onderdeel.

Mevrouw Van Vliet vat het voorgaande samen. Buiten alle NBA-leden zijn er dus weinig kantoren die zich richten op dit vakgebied en zouden kunnen zorgen voor concurrentie met de Big Four.

De heer Spil verduidelijkt dat vanwege de macht van de NBA en de regelgeving in elk geval een groot deel van de concurrentie is uitgeschakeld. Dit wil niet zeggen dat er geen concurrentie overblijft. Er blijft altijd concurrentie over. Door de wettelijke controles hebben de Big Four echter een enorm voordeel, alleen al vanwege hun naam en het gezag dat de wet hen verleent. Zij kunnen de grootste bedrijven bedienen. Een kleine zelfstandige zal het gewoon niet lukken om bij een groot bedrijf binnen te komen. Zo'n kleine zelfstandige wordt 'afgeserveerd'. Hij bevestigt nogmaals dat er wat concurrentie overblijft – echter op deelgebieden die nauwelijks relevant zijn.

Hij concludeert dat dit een andere discussie is, waarbij hij geen harde feiten kan overleggen. Hij herhaalt dat er ongetwijfeld enige concurrentie is overgebleven.

De voorzitter wijst erop dat de ACM kijkt naar de concurrentie op de markt. De mededingingsregels zijn er niet ter bescherming van individuele ondernemingen en adviseurs maar ter bescherming van het concurrentieproces. Daarom is een relevante vraag voor de ACM: 'Blijft er voldoende concurrentie over?' Er zijn verschillende soorten advisering: corporate finance, interim-management et cetera. Daar zijn ook andere adviseurs actief, die niet met accountants verbonden zijn. Hij geeft aan dat de ACM daarom vraagt of er voldoende concurrentie is overgebleven, en of de mate van uitschakeling van

kantoren met NBA-leden voldoende is om te kunnen spreken van een merkbare beperking van de mededinging.

De heer Spil antwoordt dat hier zeker sprake van is. De vraag was echter: 'Welke mededinging blijft er nog over in de huidige situatie?' Hij vindt dit een lastige vraag. Er zijn bijvoorbeeld veel kleine administratiekantoren – eenmanszaken. Hij stelt dat de Big Four zich daar überhaupt niet mee bezig willen houden. Theoretisch zijn zij echter concurrenten. Deze concurrentie is nauwelijks te kwantificeren. Het is echter een feit dat de Big Four vanwege die regelgeving een sterke machtspositie hebben opgebouwd en veel concurrenten hebben buitengesloten.

De vraag is wel relevant, en ook academisch wel interessant, maar momenteel is de juridische vraag aan de orde is of er concurrentiebeperking plaatsvindt. De OvRAN is van mening dat zij voldoende heeft aangetoond dat er sprake is van concurrentiebeperking, als gevolg van de regelgeving van de NBA.

De voorzitter wijst erop dat alleen een concurrentiebeperking onvoldoende is om artikel 6 van de Mededingingswet van toepassing te laten zijn. In dit artikel wordt gesproken over afstemming en besluiten van ondernemersverenigingen die de mededinging beperken. Er moet dan wel sprake zijn van een merkbare mededingingsbeperking. De ACM dient daarom te beoordelen hoe groot de mate van concurrentievervalsing is, en welke mate van mededinging overblijft op de markt. Daarom moet de ACM hier wel naar kijken.

De heer Spil geeft aan dat hij dit begrijpt. De kern van het probleem is echter: 'Is er sprake van een ondernemersvereniging?' De OvRAN is van mening dat deze vraag bevestigend moet worden beantwoord. Daarover kan geen twijfel bestaan. Dan ligt de bewijslast waarom daar geen sprake van is bij de NBA, of bij de Big Four. En de ACM heeft gezien uit het gesprek met de NBA, dat de NBA dwarsligt op het moment dat ze aparte clubs voor wat zij dan noemen 'kleine accountants' oprichten. Daar ging de discussie over.

De OvRAN hoopt dat de ACM iets wil bereiken. Zo niet, dan zal de OvRAN tot aan de hoogste instantie doorprocederen, over het begrip ondernemersvereniging. En er is gebrek aan bewijs waarom dit dan wel nodig is, en waarom de NBA eraan vasthoudt om geen zelfstandige clubs te maken. Hij stelt dat de NBA dit doet omdat zij de macht in handen wil houden. De OvRAN is van mening dat dit de enige verklaring is. Hij wijst erop dat je lang kunt discussiëren over deze kwestie – dit zou een lange en gezellige discussie kunnen worden. De OvRAN is echter al tien jaar met dit onderwerp bezig, en de komende tien jaren misschien ook nog wel. Hij stelt dat er een fundamentele fout in het bestel zit. De OvRAN zal dit onderwerp daarom niet loslaten. Hij hoopt dat de ACM hier begrip voor heeft.

De voorzitter bevestigt dat de hoorcommissie dit begrijpt. Hij geeft aan dat het hem niet verbaast, gezien de procedures die de OvRAN al heeft gevoerd.

Mevrouw Van Vliet wijst op het volgende. Uit de klacht van de OvRAN volgt dat het voor kantoren die zich niet per se richten op accountant gerelateerde activiteiten zeer onaantrekkelijk zal zijn om NBA-leden in dienst te hebben. Ze vraagt of dit klopt.

De heer Spil antwoordt dat hij al duidelijk heeft gemaakt dat dit klopt. Hij wijst er echter op, dat er een afweging moet worden gemaakt tussen 'de last en de lust'. De last is de regelgeving, de lust houdt in dat je jezelf accountant mag blijven noemen en de titel RA mag dragen. Wanneer je de regelgeving niet naleeft, dan bestaat het risico dat je hierop wordt aangesproken. Beide afwegingen zijn van invloed.

Mevrouw Van Vliet informeert of er ook breder verzet is tegen de NBA-regels. Verzetten behalve de OvRAN ook andere NBA-leden zich tegen die regelgeving?

De heer Spil licht toe dat het verzet beperkt is. Hij stelt dat veel mensen van nature volgzzaam zijn. Dit geldt zeker voor accountants. Het heeft hem echter ook verbaasd. Hij vult aan: 'Iedereen is gebouwd zoals hij gebouwd is.' Op een bepaald moment sterft het verzet uit. Dat is een probleem.

Mevrouw Van Vliet vat samen dat er nog maar een kleine groep is overgebleven die zich verzet tegen de regelgeving van de NBA.

De heer Spil vult aan dat de discussie over lasten en lusten een heel persoonlijke discussie is, met veel aspecten. Feit is echter, dat voor veel mensen – tot nu toe – die lasten niet zwaar genoeg wegen om uit de NBA te stappen.

Mevrouw Van Vliet concludeert dat een van de lusten is, dat je de accountantstitel mag blijven dragen. Dit geeft autoriteit.

De heer Spil bevestigt dit.

Mevrouw Van Vliet recapituleert dat de OvRAN in een van de dossierstukken stelt, dat wanneer een makelaar een NBA-lid in dienst neemt dit tot gevolg heeft dat de werkzaamheden ineens onder NBA-regelgeving vallen.

De voorzitter vult aan dat de OvRAN in haar stukken als voorbeeld een makelaar noemt die toevallig een NBA-lid in dienst heeft. De regelgeving van de NBA zou dan van toepassing zijn op de werkzaamheden van dit makelaarskantoor. Hij vraagt waarom een makelaarskantoor een NBA-lid in dienst zou nemen. Worden NBA-leden hierdoor niet onpopulair als medewerkers voor advieswerkzaamheden die niet specifiek accountantsgerelateerd zijn? In antwoord op een verzoek van de heer Spil, licht de voorzitter toe dat hij zich verplaatst in de positie van een advieskantoor – bijvoorbeeld een makelaar, of een kantoor dat corporate finance advisering aanbiedt, zoals door de OvRAN als voorbeeld wordt genoemd – en zich afvraagt waarom zo'n kantoor een NBA-lid als medewerker in dienst zou nemen, als dit tot gevolg heeft dat op al de werkzaamheden van het kantoor die lastige NBA-regels van toepassing worden?

De heer Spil licht toe dat het in feite dezelfde afweging van lusten en lasten betreft. Veel bedrijven zijn zich niet bewust van deze consequentie. Sommige ondernemingen zijn zich daar wel van bewust. Zij maken echter graag reclame met het feit dat ze een echte accountant in dienst hebben, een accountant die zich zelfs RA mag noemen. Hij stelt dat dit allemaal facetten zijn van het genoemde 'lusten en lasten'-probleem. Nogmaals, niet alle bedrijven zullen zich realiseren dat wanneer zij een NBA-lid in dienst nemen, vervolgens een hele bulk regelgeving op hen van toepassing is.

De voorzitter informeert of die regelgeving alleen van toepassing is voor zover de werkzaamheden worden verricht onder verantwoordelijkheid van dat NBA-lid.

De heer Spil bevestigt dit. Hij benadrukt echter dat die verantwoordelijkheid wijds is gedefinieerd. Zelfs als je een gratis penningmeester bent bij een kleine buurtclub, dan is dat een professionele dienst. Het is heel zeer uitvoerig gedefinieerd. Teksten zijn zeer 'wijdlopend', je kunt er heel veel betekenissen aan hechten, die heel ver gaan. En die gaan ook vaak ver, als je erop wordt aangesproken.

De voorzitter vraagt of de OvRAN iets kan zeggen over waarom de NBA deze regelgeving zo breed toepasbaar heeft gemaakt, en zich niet heeft beperkt tot de meer traditionele accountantswerkzaamheden.

De heer Spil antwoordt dat dit een hele goede vraag is. Hij stelt dat dit juist de kern van het probleem is. Zij willen dit niet, omdat zij zich dan zouden blootstellen aan andere – betere – concurrentie dan nu. Dat is het antwoord op deze vraag. Want als je je niet hoeft te houden aan een groot deel van de regelgeving, dan bespaar je heel veel kosten. Dat is het grote voordeel. Deze kosten kun je bijvoorbeeld inzetten ten behoeve van een beter of goedkoper product. Hij herhaalt dat je op deze manier heel veel kosten kunt besparen.

De voorzitter kan zich voorstellen dat de NBA nu zou zeggen: 'Het is van belang dat die regels zo breed gedefinieerd zijn, en dat ze van toepassing zijn op zo'n breed spectrum van diensten. Wij willen immers voorkomen dat het vertrouwen in accountants wordt ondermijnd omdat accountants 'flodderwerk' leveren op die aanverwante diensten.'

De heer Spil geeft aan dat dit standaard het antwoord zou zijn. De OvRAN is echter van mening dat het niet nodig is om voor de verschillende productgroepen die NBA-leden leveren dezelfde regelgeving te hanteren – regelgeving die daarom per definitie heel wijds is. Men kan de regelgeving ook toespitsen op de betreffende Kamer of Community. Dit is echter iets wat de NBA absoluut niet wil. Wanneer de NBA zou toegeven dat voor afzonderlijke ledengroepen of afzonderlijke Kamers of Communities eigen regelgeving kan worden vastgesteld, dat is precies waar de OvRAN heen wil. Dan zou het probleem namelijk opgelost zijn, evenals het probleem van concurrentievervalsing. Er wordt dan heel andere regelgeving gemaakt, die in elk geval minder wijdbloeiend is en veel concreter, maar dit biedt mogelijkheden om je te verzetten tegen de concurrentiemacht van grote kantoren.

De heer Spil noemt als voorbeeld zijn eigen situatie. Voor het uitvoeren van activiteiten op het gebied van corporate finance moest hij maar liefst drie mensen in dienst nemen of inhuren, om te kunnen functioneren als NBA-lid. Hij noemt dit ridicuul.

De voorzitter vraagt of dit werd veroorzaakt door de last van alle regelgeving die de NBA oplegt.

De heer Spil bevestigt dit. Hij begrijpt dat het moeilijk is om die regelgeving zodanig aan te passen dat hij precies past in elke situatie. Verbeteringen zijn echter absoluut mogelijk, maar alleen via zelfstandige ledengroepen, Kamers of Communities. De NBA wil dit echter onder geen beding.

De voorzitter geeft aan dat hij zich nu tracht te verplaatsen in de NBA – hij speelt bij wijze van spreken *devil's advocate*. Wanneer iemand de titel registeraccountant of AA mag voeren, dan geeft dit een zeker cachet. Het dient vertrouwen te wekken bij de buitenwereld. Dit vertrouwen wordt ondermijnd wanneer zo'n RA of AA slecht werk aflevert, al zouden het andere diensten betreffen. Wellicht moet men die regels daarom van toepassing verklaren op alle ledengroepen. Zij kunnen zich immers allen RA of AA noemen. Dit zou het betoog van de NBA kunnen zijn. Hij verzoekt de OvRAN naar aanleiding hiervan te reageren.

De heer Spil herhaalt dat men voor elke beroepsgroep binnen de NBA specifieke regelgeving dient te maken. De regelgeving zal dan worden aangepast en minder wijdbloeiend zijn. Wanneer iemand uit de band loopt, dan is het aan de Accountantskamer om te reguleren. Hij wijst op het grote aantal processen dat bij de Accountantskamer wordt gevoerd. De Accountantskamer is bijna overbelast – dankzij of ondanks de huidige regelgeving, dat is hem niet bekend.

Los daarvan is er sprake van een concurrentievervalsing aspect. Dit probeert de OvRAN de ACM duidelijk te maken: dat de NBA en de Big Four er een groot belang bij hebben dat zaken blijven zoals ze nu zijn – iedereen onderhevig aan wijdbloeiende regelgeving, terwijl zij zichzelf daarvan vrijstellen.

De voorzitter noemt artikel 24 van de Mededingingswet, het artikel over misbruik van een economische machtspositie. Het besluit van eind mei vermeldt dat de ACM ook geen overtreding van dit wetsartikel heeft vastgesteld. Daarover stelt de OvRAN in haar bezwaarschrift dat de Big Four – gezien hun marktaandeelen – een machtspositie hebben. Hij verzoekt de OvRAN toe te lichten op welke markt de Big Four die machtspositie hebben.

De heer Spil vindt dit een goede vraag, met een ingewikkeld antwoord. De OvRAN kent een aantal onderzoeken. Zij heeft zelf ook een paar onderzoeken verricht. Deze onderzoeken zijn gebaseerd op het totale omzetvolume van de kantoren. De AFM heeft dit ook gedaan en kwam tot dezelfde conclusie. Dit is gebaseerd op het totale omzetvolume. Zo is de markt gedefinieerd. Het betreft de omzet zoals die is geregistreerd door de betreffende kantoren. Het is echter niet mogelijk om de omzet uit te splitsen. Je moet dan namelijk per productgroep de machtspositie bepalen. Dat is feitelijk niet uitvoerbaar. Hiervoor ontbreken de gegevens.

Hij wijst erop dat vaststaat dat de Big Four een machtspositie hebben waar het de wettelijke controle betreft. Dit is momenteel niet aan de orde. Op vele andere gebieden hebben zij echter tevens een machtspositie. Deze machtspositie is moeilijker te definiëren.

De voorzitter wijst op het volgende. Om een overtreding van artikel 24 te kunnen vaststellen, dient men te bepalen of een onderneming een machtspositie heeft op een bepaalde markt. Dit maakt een uitsplitsing in verschillende markten voor verschillende soorten advisering noodzakelijk. Dan moet onderzocht worden welke markten er zijn. Hij verwacht echter dat het voor de OvRAN moeilijk is om in te schatten of de Big Four op die afzonderlijke markten tevens een machtspositie hebben.

De heer Spil antwoordt dat dit onmogelijk is. Dat is ook nooit beoogd. Hij wijst er nogmaals op dat de totale marktaandelen bekend zijn, die zijn vrij goed te vast te stellen. Een dieper gaande uitsplitsing acht hij echter onmogelijk, althans wanneer het de cijfers betreft. Maar gezien het feit dat ze op het totaalvolume al een machtspositie hebben en je zou het marktaandeel in de wettelijke controle eruit lichten – dat zou wel mogelijk zijn, in beide gevallen – dan zou je tot verrassende conclusies komen. De OvRAN heeft dit zelf niet geprobeerd. Hij is echter van mening dat het zeker de moeite waard is. Het aandeel ‘wettelijke controle’ is slechts beperkt op dat geheel, en de rest dekt eigenlijk alle andere activiteiten. Men dient zich te realiseren dat het de marktaandelen betreft van mensen die geregistreerd zijn als NBA-kantoor, waaronder de Big Four. Dit is op zich al een beperking, want daarbij moeten nog tal van ondernemingen die geen NBA-leden in dienst hebben worden opgeteld. Hij herhaalt dat dit niet te doen is.

De voorzitter vraagt of de OvRAN het nu heeft over het marktaandeel van de Big Four gezamenlijk. Hij wijst erop dat het afzonderlijke, zelfstandige ondernemingen zijn. Is de OvRAN van mening dat zij ook individueel – elk op zich – een machtspositie hebben?

De heer Spil weerspreekt dit. Zij hebben gezamenlijk een machtspositie, maar hij kent geen markten waarop een van de Big Four-leden een machtspositie heeft. Hij betwijfelt of dat bestaat.

De voorzitter vat samen dat er volgens de OvRAN dus sprake is van een gezamenlijke machtspositie. In een dergelijke situatie is het echter vaste rechtspraak dat er bepaalde banden moeten zijn tussen de ondernemingen die gezamenlijk die machtspositie hebben. Tevens dient er bijvoorbeeld sprake te zijn van parallel marktgedrag. Hij vraagt of dit volgens de OvRAN het geval is.

De heer Spil bevestigt dit. Dat is duidelijk het geval. Hij meent dat er onderling redelijk wat wordt gecommuniceerd door de bestuursvoorzitters van de Big Four. Soms zijn zij het niet met elkaar eens. Op deze punten zijn zij het echter goed met elkaar eens. Hij meent dat daarover geen twijfel bestaat.

De voorzitter vraagt hoe de OvRAN weet dat dit zo is.

De heer Spil antwoordt dat hij geen bewijzen kan overleggen, maar het gezond verstand wijst daarop. Hij heeft geen taps geplaatst op de telefoons van bestuursleden van de Big Four. Maar het staat wel vast dat er regelmatig contact is over de banden met de NBA. Daarover bestaat geen twijfel. Het enkele feit dat in die vergadering waarin de OvRAN ‘ontplofte’ en het aanwezige bestuur van de NBA ter plekke – via die witte busjes – hun leden opriepen, vormt al evident bewijs dat er sprake is van samenwerking.

De voorzitter vraagt of het de vergadering betreft waarnaar de OvRAN verwijst in de stukken.

De heer Spil bevestigt dit. Dit was evident. Er zijn echter wel meer bewijzen. Bijvoorbeeld het feit dat de heer Spil in de stukken las dat zij zich in de vergadering verbaasden waarom de OvRAN nooit voorstellen heeft ingediend. Dat stond daar en daar moest hij om lachen. Hij licht toe dat stukken die de OvRAN heeft ingediend werden geweigerd, met een formaliteit. Zij zijn niet dus naar de vergadering gestuurd. Hiervan kan hij bewijzen overleggen. Daarna is de regelgeving aangescherpt, waardoor het heel lastig is om stukken tijdig aan te leveren. Hij wijst er bovendien op dat je jezelf voorafgaand moet aanmelden als deelnemer aan de vergadering. Daardoor weet het bestuur heel goed uit welke hoek de wind gaat waaien. Hij vraagt of de hoorcommissie zich kan voorstellen hoe dat is. Stel dat zij – bijvoorbeeld bij de nieuwste politieke partij – voorafgaand moeten aangeven of zij willen stemmen? Bij de NBA is dit wel zo. De NBA weet dan precies uit welke hoek de wind zal waaien. Zo kan zij bepalen: ‘Hoeveel mensen hebben we nodig? Opcommanderen!’ Hij weet vrijwel zeker dat het op deze manier verloopt. Het spijt hem dat de OvRAN hiervoor geen bewijs kan leveren.

De voorzitter geeft aan dat het betoog van de OvRAN de hoorcommissie duidelijk is. Hij deelt mede dat de hoorcommissie geen vragen meer heeft. Hij vraagt de heer Spil of hij nog laatste punten wil maken.

De heer Spil geeft aan dat OvRAN benieuwd is naar de eindconclusie van de ACM.

Hij verwijst naar de laatste mededeling in het overleg dat heeft plaatsgevonden tussen de medewerker van de ACM en de NBA. De NBA geeft hier aan dat zij niet voornemens is om andere regelgeving te maken dan uniforme regelgeving voor iedereen. De OvRAN hoopt dat de eindconclusie van de ACM zal zijn, dat dit de kern van het concurrentieprobleem vormt. De NBA moet juist toestaan dat afzonderlijke ledengroepen afzonderlijke regelgeving bepalen, onder toezicht van de Accountantskamer. Daarmee zal een belangrijk deel van de pijn verdwenen zijn. De ACM zal zelf bepalen of zij dit wil. Zo niet, dan verwacht de OvRAN de ACM opnieuw te zullen ontmoeten in Rotterdam.

Hij benadrukt dat dit niet de wens van de OvRAN is. De zaak is redelijk duidelijk. Er is sprake van concurrentievervalsing. Wellicht is er op sommige markten nog enige concurrentie over, maar hij zal zich er niet op vastpinnen dat er dus voldoende concurrentie over is. Op essentiële markten is de concurrentie uitgeschakeld, want de titel 'accountant' wordt in Nederland nog hoog gewaardeerd.

De voorzitter dankt de OvRAN voor haar toelichting. De OvRAN zal zo spoedig mogelijk – over enkele weken – het verslag van deze hoorzitting ontvangen.

Hij deelt mede dat de hoorcommissie een besluit op bezwaar zal voorbereiden. Er wordt naar gestreefd dat het besluit nog in september gereed is. De hoorcommissie kan dit echter niet beloven.

Tot slot een meer praktisch punt. Hij memoreert dat de ACM het besluit van 26 mei zowel per post als digitaal naar de OvRAN heeft verstuurd. Het per post verzonden besluit bleek echter onbestelbaar te zijn.

De heer Spil deelt mede dat het besluit op bezwaar moet worden verzonden naar Leopoldhove 55 te Zoetermeer.

Mevrouw Van Vliet wijst erop dat het vorige besluit ook is verzonden naar dit adres.

De voorzitter memoreert dat de OvRAN het besluit ook digitaal zal ontvangen.

De heer Spil zal nogmaals – per e-mail – het juiste postadres doorgeven aan de hoorcommissie.

De voorzitter dankt de aanwezigen voor hun inbreng en sluit de hoorzitting.



Vertrouwelijk Besluit

Besluit van de Autoriteit Consument en Markt op de bezwaren gericht tegen het besluit van 26 mei 2021 met kenmerk ACM/UIT/554846

Ons kenmerk : ACM/UIT/559858
 Zaaknummer : ACM/21/052341
 Datum : **15 oktober 2021**

Samenvatting

1. Bij besluit van 26 mei 2021 (hierna: het bestreden besluit) heeft de Autoriteit Consument en Markt (hierna: ACM) een handhavingsverzoek van de Orde van Register Adviseurs Nederland (hierna: OvRAN) afgewezen. Hiertegen heeft de OvRAN bezwaar gemaakt. In het onderhavige besluit verklaart de ACM het bezwaar van de OvRAN ongegrond. Zij handhaaft het bestreden besluit onder aanvulling van de motivering.
2. Het handhavingsverzoek van de OvRAN was gericht tegen de Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (hierna: NBA) en de vier grootste accountantskantoren in Nederland (tezamen ook wel aangeduid als de 'Big Four').¹ Volgens de OvRAN beperkt de NBA de mededinging, doordat zij – al dan niet in samenwerking met de Big Four – bepaalde beroepsregels heeft vastgesteld die voor veel accountants onnodig belastend zijn, terwijl de Big Four zich op hun beurt aan die regels kunnen onttrekken. Het handhavingsverzoek was door de ACM afgewezen, omdat een initieel onderzoek naar de door de OvRAN gestelde overtredingen geen aanwijzingen had opgeleverd voor een overtreding van de Mededingingswet (Mw) door de NBA en/of de Big Four.
3. In bezwaar voert de OvRAN – samengevat weergegeven – aan dat de ACM in het bestreden besluit de artikelen 6 en 24 van de Mw onjuist zou hebben toegepast. Met name zou de ACM het beoordelingskader hebben miskend dat van toepassing is op besluiten van ondernemersverenigingen. Ook zou de ACM volgens de OvRAN de relevante feiten hebben miskend, waaruit blijkt dat de Big Four de gang van zaken binnen de NBA kunnen dicteren.
4. De ACM volgt de OvRAN niet in deze bezwaren en licht dit hieronder toe.

1. Verloop van de procedure

5. In het bestreden besluit van 26 mei 2021 heeft de ACM het handhavingsverzoek van de OvRAN afgewezen.²
6. Op 6 juni 2021 heeft de OvRAN bezwaar gemaakt tegen het bestreden besluit.³

¹ Dit zijn Deloitte, EY, KPMG en PwC.

² Dossierstuk 18, UIT/554846.

³ Bezwaarschrift, IN/620272.

7. Bij brief van 15 juli 2021 heeft de ACM aan de OvRAN inzage verschaft in de op de zaak betrekking hebbende stukken.⁴
8. Op 5 augustus 2021 heeft een (digitale) hoorzitting plaatsgevonden, waarbij de OvRAN in de gelegenheid is gesteld haar bezwaren nader toe te lichten. Van deze hoorzitting is een verslag gemaakt, dat op 22 september 2021 aan de OvRAN is verzonden.⁵ Zij is daarbij in de gelegenheid gesteld hierover opmerkingen te maken. De OvRAN heeft geen gebruik gemaakt van deze mogelijkheid.

2. Het bestreden besluit

9. In het bestreden besluit heeft de ACM – samengevat weergegeven – het volgende overwogen.
10. Volgens de OvRAN overtreden de NBA en de Big Four individueel dan wel in gezamenlijkheid de artikelen 6 en/of 24 van de Mw. Deze door de OvRAN gestelde overtredingen hebben betrekking op door (een voorloper van) de NBA vastgestelde regelgeving. Deze regelgeving is mede van toepassing op accountants wanneer zij *'een assurance opdracht'* of *'aan assurance verwante diensten'* uitvoeren. De ruime definitie van deze termen zorgt ervoor dat de betreffende regelgeving een groot toepassingsbereik heeft. Dit heeft volgens de OvRAN tot gevolg dat kleine(re) NBA-leden moeten voldoen aan een groot pakket aan regelgeving, met hoge lasten voor deze kantoren tot gevolg. Rechtvaardigingsgronden voor deze regels ontbreken volgens de OvRAN. Voorts stelt de OvRAN dat de Big Four zichzelf via zelfstandige afdelingen kunnen vrijstellen van de NBA-regels door binnen deze afdelingen geen NBA-leden op de loonlijst te zetten. Kleinere kantoren kunnen dat niet of minder makkelijk doen. Dit leidt tot concurrentievervalsing tussen kleinere en grotere aanbieders van onder de NBA-regelgeving vallende diensten, waaronder accountantskantoren. De OvRAN licht verder toe dat de hiervoor genoemde ruimte in de NBA-regelgeving onder meer is ontstaan door een oververtegenwoordiging van de Big Four in het bestuur van de NBA. Het gaat in casu enkel om de regels die betrekking hebben op de buitenwettelijke controles.
11. Volgens de OvRAN volgt uit het voorgaande dat het nut van de regels waartegen de OvRAN bezwaar heeft, twijfelachtig is. Niet alleen omdat de uitvoeringskosten ervan hoog zijn, maar ook omdat de Big Four in staat zijn zich eraan te onttrekken. Dat de Big Four de gang van zaken binnen de NBA kunnen dicteren, blijkt volgens de OvRAN onder meer uit een vergadering in 2006 van de voorganger van de NBA waarbij grote aantallen medewerkers van de Big Four-kantoren hun opwachting maakten toen uit een eerste stemming bleek dat de bestuursvoorstellen geen meerderheid zouden krijgen.
12. De ACM heeft een initieel inhoudelijk onderzoek uitgevoerd naar de door de OvRAN gestelde overtredingen. Daarbij heeft zij onder meer vragen gesteld aan de OvRAN en gesprekken gevoerd met het Ministerie van Financiën, de Autoriteit Financiële Markten (AFM) en de NBA. Op basis hiervan concludeert de ACM dat de klacht van de OvRAN onvoldoende aanknopingspunten biedt voor nader onderzoek naar mededingingsbeperkend gedrag van de NBA, al dan niet in samenwerking met de Big Four. Daartoe overweegt de ACM dat de NBA weliswaar bevoegd is tot het opleggen van regels aan accountants en mogelijk aan te merken is als een ondernemersvereniging in de zin van artikel 6 van de Mw, maar dat de door de OvRAN geschetste feiten geen aanwijzing vormen voor een overtreding van de mededingingsregels. De wijze waarop

⁴ Zie brief met kenmerk UIT/557681.

⁵ Verslag van hoorzitting, UIT/560775.

stemmingen binnen de NBA plaatsvinden is geregeld in de Wet op het accountantsberoep (Wab). Zelfs als het zo zou zijn dat grotere accountantskantoren binnen de beroepsorganisatie meer stemrechten hebben dan kleinere en dat zij daarmee kunnen zorgen dat de NBA bepaalde besluiten aanneemt, brengt dat niet automatisch een overtreding van de mededingingsregels door de NBA dan wel de Big Four met zich mee. Voor aanwijzingen van een overtreding van het kartelverbod moet sprake zijn van enige vorm van overeenstemming die tot doel en/of als gevolg heeft de mededinging te beperken. Bewijs hiervoor ontbreekt.

13. Wat betreft een overtreding van het verbod op misbruik van een economische machtspositie overweegt de ACM dat dit verbod allereerst vereist dat de NBA kwalificeert als een onderneming. Hiervoor is noodzakelijk dat de handelingen van de NBA, waarover de OvRAN klaagt, economische activiteiten zijn. De OvRAN klaagt over het vaststellen van regels door (een van de voorgangers van) de NBA. Dit is geen economische activiteit, zodat van een overtreding van het verbod op het maken van misbruik van een economische machtspositie door de NBA geen sprake kan zijn.

3. Bezwaargronden

14. Volgens de OvRAN heeft de ACM in het bestreden besluit blijk gegeven van onvoldoende dossierkennis en getuigt de beoordeling van het handhavingsverzoek van onvoldoende en onjuiste juridische analyse en van vooringenomenheid. De OvRAN stelt dat duidelijk is dat de NBA en de Big Four artikel 6 en artikel 24 van de Mw hebben overtreden. Zoals uiteengezet in het handhavingsverzoek en verder toegelicht in het bezwaarschrift en de hoorzitting, bestaat deze overtreding – samengevat weergegeven – uit het volgende:
- Leden van de NBA verlenen veel verschillende diensten aan cliënten, bijvoorbeeld advisering over *corporate finance*, *interim management* en diverse fiscale, juridische en andere adviseringsdiensten voor MKB ondernemingen. De NBA ziet deze diensten als ‘assurance opdrachten’ en ‘aan assurance verwante opdrachten’.⁶ Daardoor zijn de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA) en de vele overige regels die de NBA heeft vastgesteld, van toepassing op de uitvoering van deze diensten door NBA-leden. De Big Four hebben een groot gewicht binnen de NBA en hebben daarom een doorslaggevende rol bij de vaststelling van deze regels.
 - Omdat de NBA-regels gelden voor alle werkzaamheden die onder de verantwoordelijkheid van een NBA-lid worden uitgevoerd, zijn zij ook van toepassing op alle organisaties die geen accountantskantoor zijn maar waar wel een NBA-lid werkzaam is. De Big Four hebben daarentegen bewerkstelligd dat de regels voor hen niet gelden wanneer zij de hiervoor bedoelde soorten (advies)diensten uitvoeren. Dat is omdat zij dit soort dienstverlening laten plaatsvinden vanuit dochterentiteiten die geen NBA-leden in dienst hebben. Zij profiteren wel van de merknaam van het Big Four-kantoor en de associatie met hoogwaardig accountantswerk.
 - De naleving van de NBA-regels is zeer kostbaar en maakt sommige dienstverlening feitelijk onmogelijk. Zo staan alle NBA-leden en dienstverleners met NBA-leden in dienst op achterstand in de concurrentie met de Big Four, die zich niet aan de regels hoeven te houden.

⁶ Het handhavingsverzoek van de OvRAN heeft geen betrekking op de wettelijke controle op de financiële verantwoording van ondernemingen die ook door NBA-leden wordt uitgevoerd (onder toezicht van de Autoriteit Financiële Markten).

Dit leidt tot vervalsing van de concurrentie in strijd met artikel 6 van de Mw. Bovendien maken de NBA en de Big Four misbruik van hun economische machtspositie en handelen zij daarmee in strijd met artikel 24 van de Mw.

15. In aanvulling hierop heeft de OvRAN in bezwaar nog het volgende aangevoerd.
- De ACM heeft ten onrechte in het midden gelaten of de NBA een ondernemersvereniging is in de zin van artikel 6 van de Mw. Uit de jurisprudentie van het Europees Hof van Justitie (hierna: HvJEU) volgt dat de NBA gekwalificeerd moet worden als een ondernemersvereniging. Ook heeft de ACM ten onrechte nagelaten de NBA om bewijs te vragen waaruit blijkt dat haar regelgeving onder de vrijstelling valt van artikel 6, derde lid, van de Mw.
 - De ACM heeft in het bestreden besluit miskend dat de verruiming van het toepassingsbereik van de NBA-regels die is vastgesteld op een ledenvergadering van de voorganger van de NBA in 2006, vervolgens is bestendigd in alle latere NBA-regelgeving. Daarnaast heeft de ACM ten onrechte gesteld dat de regelgeving van de NBA zorgt voor relatief hogere lasten voor kleine(re) NBA-leden, terwijl deze hogere lasten voor *alle* NBA leden gelden, evenals voor alle ondernemingen met toevallig een NBA-lid in dienst, behalve voor de Big Four.
 - De beoordeling van het handhavingsverzoek in het bestreden besluit is onjuist. De ACM heeft miskend dat de Big Four een feitelijke meerderheid in het NBA-bestuur hebben en heeft nagelaten het individuele stemgedrag van de bestuursleden te onderzoeken. De Big Four gebruiken hun meerderheid om alle bestuursbesluiten van de NBA in hun voordeel te laten uitvallen. Ook de Accountantskamer en de Raad voor Toezicht en de Bezwarencommissie van de NBA zijn onevenwichtig samengesteld. Zo vervalsen de Big Four door feitelijke samenwerking de concurrentie, waarbij de NBA als facilitator of uitvoeringsorgaan fungeert. Ook heeft de OvRAN met de door haar aangeleverde praktijkvoorbeelden zonder twijfel aangetoond dat diverse aspecten van de NBA-regelgeving een mededingingsbeperkende strekking hebben.
 - De ACM heeft in het bestreden besluit ook miskend dat de Big Four samen een economische machtspositie hebben, in elk geval op de markt voor wettelijke controles van organisaties van openbaar belang (OOB), en dat zij deze machtspositie misbruiken door zichzelf vrij te stellen van de NBA-regelgeving voor alle andere diensten.

4. Beoordeling van het bezwaar

16. Hierna gaat de ACM achtereenvolgens in op de bezwaren van de OvRAN ten aanzien van de toepasselijkheid van artikel 24 van de Mw (par. 4.1), de toepasselijkheid van artikel 6 van de Mw (par. 4.2), de duiding van het verzamelde bewijs (par. 4.3) en de overige bezwaren die de OvRAN tegen het bestreden besluit heeft aangevoerd (par. 4.4).

4.1. Artikel 24 van de Mw

17. Ten aanzien van de toepassing van artikel 24 van de Mw herhaalt de OvRAN in bezwaar in essentie haar handhavingsverzoek. Zij onderbouwt hierbij niet waarom de ACM in het bestreden besluit naar haar mening zou hebben moeten vaststellen dat de NBA wel kwalificeert als een onderneming, zoals bedoeld in artikel 1, aanhef en onder f, van de Mw.

18. Ook na heroverweging oordeelt de ACM dat de NBA niet is aan te merken als een onderneming in bovenbedoelde zin. De regel stellende activiteiten van de NBA waarover de OvRAN klaagt, zijn geen economische activiteiten.⁷ De NBA kan daarom niet worden aangemerkt als onderneming in de zin van zoals bedoeld in artikel 1, aanhef en onder f, van de Mw. Dat betekent dat het verbod op misbruik van een economische machtspositie van artikel 24, eerste lid, van de Mw niet door de NBA kan zijn overtreden.

4.2. Artikel 6 van de Mw - ondernemersvereniging

19. Volgens de OvRAN heeft de ACM artikel 6 van de Mw onjuist toegepast in het bestreden besluit. De ACM had moeten vaststellen dat de NBA een ondernemersvereniging is en dat haar besluiten ertoe strekken of ten gevolg hebben dat de mededinging op de Nederlandse markt of een deel daarvan wordt beperkt in strijd met artikel 6, eerste lid, van de Mw. Ook had de ACM andere opties moeten onderzoeken om artikel 6 van de Mw toe te passen op het door de OvRAN genoemde gedrag. Dit bezwaar slaagt niet. De ACM overweegt hiertoe als volgt.
20. De OvRAN wijst in haar bezwaar opnieuw op bepaalde regels die de NBA heeft vastgesteld en in stand houdt, en de invloed die de Big Four zouden hebben gehad op het proces van vaststellen van die regels. Deze regels hebben volgens de OvRAN vervolgens bepaalde effecten die ertoe leiden dat niet-Big-Four-accountants worden beperkt in hun concurrentie ten opzichte van de Big Four. Duidelijk is dus dat de OvRAN in bezwaar niet eigenstandig commercieel gedrag van deze partijen centraal stelt, maar hun betrokkenheid bij het vaststellen van beroepsregels die op dat commerciële gedrag van invloed kunnen zijn. Om die reden heeft de ACM haar beoordeling in het bestreden besluit terecht beperkt tot de vraag of het handelen van de NBA is aan te merken als (verboden) gedrag van een ondernemingsvereniging.
21. De NBA treedt op als het regulerend orgaan van een beroep waarvan de uitoefening voor het overige een economische activiteit is (het accountantsberoep). Dit vormt een sterke aanwijzing dat de NBA een ondernemersvereniging is.⁸ Om met zekerheid vast te kunnen stellen of de NBA een ondernemersvereniging is, zou de ACM echter ook moeten onderzoeken of de regelgeving van de NBA neerkomt op de uitoefening van overheidsprerogatieven.⁹ Zo'n onderzoek is in dit geval niet nodig. Zelfs als er vanuit wordt gegaan dat de NBA een ondernemersvereniging is, geldt namelijk dat er – zoals uit het volgende onderdeel van dit besluit blijkt – geen aanwijzingen zijn voor de door de OvRAN gestelde inbreuk op de mededingingsregels.
22. Nu het in bezwaar in wezen herhaalde handavingsverzoek van de OvRAN betrekking heeft op de positie en activiteiten van (accountants van) de Big Four als leden van de ondernemersvereniging NBA, bestaat er geen aanleiding om het (stem)gedrag van de Big Four binnen de NBA nog apart te beoordelen op grond van de artikelen 6 en/of 24 van de Mw. Dat gedrag wordt namelijk al meegenomen in de hiernavolgende beoordeling van de totstandkoming van NBA-regelgeving en de invloed die de Big Four daarop hebben. Anders dan de OvRAN in bezwaar betoogt, is er dus

⁷ Daarvoor moet sprake zijn van het aanbieden van goederen of diensten op een bepaalde markt. Zie het arrest van het HvJEU van 12 september 2000 in zaken C-180/98-C-184/98, ECLI:EU:C:2000:428 (*Pavlov*), r.o. 75.

⁸ Zie het arrest van het HvJEU van 19 februari 2002 in zaak C-309/99, ECLI:EU:C:2002:98 (*J.C.J. Wouters e.a./Nederlandse Orde van Advocaten*), r.o. 58.

⁹ Zie het arrest van het HvJEU van 19 februari 2002 in zaak C-309/99, ECLI:EU:C:2002:98 (*J.C.J. Wouters e.a./Nederlandse Orde van Advocaten*), r.o. 59-71.

evenmin aanleiding te onderzoeken of de Big Four samen een economische machtspositie hebben.

4.3. Onvoldoende aanwijzingen voor een overtreding van artikel 6 van de Mw

23. In het bestreden besluit heeft de ACM volgens de OvRAN miskend dat de Big Four een feitelijke meerderheid in het NBA-bestuur hebben, waardoor zij alle bestuursbesluiten in hun voordeel kunnen laten uitvallen. De OvRAN stelt dat wanneer er belangrijke beslispunten op de agenda staan van de NBA-ledenvergadering de Big Four haar achterban naar de ledenvergadering stuurt om te zorgen voor een feitelijke meerderheid. Daarnaast zijn de Accountantskamer, de Raad van Toezicht en de Bezwarencommissie onevenredig samengesteld. Op deze wijze vervalst de Big Four de concurrentie door feitelijk samen te werken, aldus de OvRAN.
24. De ACM begrijpt het bezwaar van de OvRAN aldus dat zij stelt dat de ACM in het bestreden besluit de feiten onjuist zou hebben beoordeeld. De essentie van het verwijt van de OvRAN is (opnieuw) dat de NBA-regels de Big Four zouden bevoordelen in hun concurrentiekracht ten opzichte van alle andere organisaties met NBA-leden in dienst.¹⁰ Dat is volgens de OvRAN het gevolg van de invloed die de Big Four binnen de NBA hebben bij het vaststellen van de betreffende regels. Deze stellingen – dat de Big Four in staat zouden zijn de NBA-regels te dicteren ten nadele van andere accountants, en dat zij dit in de praktijk ook zouden doen – vinden geen bevestiging in het dossier. Na heroverweging overweegt de ACM daarom het volgende.
25. Het belangrijkste orgaan binnen de NBA is de ledenvergadering als bedoeld in onderdeel 2.2 van de Wab. Zo stelt de ledenvergadering de verordeningen vast met betrekking tot gedrags- en beroepsregels ten behoeve van de goede uitoefening van de werkzaamheden van accountants (artikel 19, tweede lid, van de Wab). De ledenvergadering neemt beslissingen bij meerderheid van stemmen (artikel 8, eerste lid, van de Wab) en ieder lid kan één stem uitbrengen (artikel 10, eerste lid, van de Wab). Binnen de ledenvergadering vertegenwoordigen de accountants die werkzaam zijn bij de Big Four volgens de OvRAN zelf slechts 5,2% van de stemmen.¹¹ Dit betekent dat niet-Big-Four-accountants goed in staat kunnen worden geacht om bij de ledenvergadering tegenwicht te bieden aan de invloed van de accountants die wél bij de Big Four behoren. Dat blijkt ook uit het verslag van het gesprek dat de ACM met de NBA heeft gevoerd¹² en uit de stukken die de NBA heeft overgelegd ten aanzien van een recente Algemene Ledenvergadering (ALV) van december 2020.¹³ Uit deze stukken blijkt bijvoorbeeld dat accountants die werkzaam zijn bij kleinere kantoren duidelijk oververtegenwoordigd waren bij die ALV, gelet op de verhoudingen tussen de verschillende accountantsgroepen in het register van de NBA. Dat laat zien dat ook andere (groepen van) accountants binnen de NBA in staat zijn om zichzelf te organiseren ter borging van hun belangen.
26. Ook de verhoudingen binnen het bestuur van de NBA wijzen er niet op dat de Big Four de gang van zaken daarbinnen zouden kunnen dicteren. In overeenstemming met artikel 12 van de Wab wordt de meerderheid van de NBA-bestuursleden benoemd door de ledenvergadering, waarbinnen de Big Four dus geen doorslaggevende invloed hebben. Dat Big Four-accountants op enig moment een meerderheid vormden binnen het bestuur – zoals de OvRAN heeft gesteld – maakt dit niet anders. Daarbij kan er op worden gewezen dat in het huidige bestuur van de NBA slechts twee van

¹⁰ Zie onder meer Verslag van hoorzitting, UIT/560775, p. 10.

¹¹ Dossierstuk 15, IN/605499, p. 2.

¹² Dossierstuk 12, UIT/554575.

¹³ Dossierstuk 13, IN/615525.

de zeven bestuursleden van de Big Four afkomstig zijn, zoals de OvRAN zelf erkent.¹⁴ Ook de huidige, feitelijke bestuursverhoudingen wijzen dus niet op een doorslaggevende invloed van de Big Four binnen de NBA. Bovendien is de samenstelling van het bestuur van de NBA hoe dan ook van minder belang, nu het de ledenvergadering is die de relevante verordeningen vaststelt.

27. Gelet op de organisatorische kenmerken van de ledenvergadering en het bestuur van de NBA, en de feitelijke mogelijkheden voor de verschillende accountants(groepen) om binnen die gremia invloed uit te oefenen, ziet de ACM ook na heroverweging niet in op welke wijze de grote meerderheid van NBA-leden die niet bij de Big Four werkzaam zijn ervan zou worden weerhouden om regelgeving tegen te houden of in te trekken als zij van mening zouden zijn dat hun concurrentiepositie in het geding is als gevolg van die regelgeving. De OvRAN heeft op geen enkele manier aannemelijk weten te maken dat deze andere leden(groepen) hier in de praktijk niet toe in staat zouden zijn. Mogelijke invloed van Big Four-leden binnen andere gremia en organisaties zoals de Raad voor Toezicht van de NBA en de Accountantskamer kan hier in ieder geval geen verklaring voor vormen, nu NBA-regelgeving door de ledenvergadering wordt bepaald.¹⁵ Ook het feit dat het verzet tegen de NBA-regels binnen de sector beperkt is, zoals de OvRAN ter hoorzitting heeft aangegeven,¹⁶ wijst niet op het bestaan van een situatie waarin een (kleine) groep Big Four-accountants tegen de wil van een (veel grotere) groep andere accountants regels heeft laten vaststellen ter versterking van de relatieve concurrentiepositie van de Big Four.
28. Gelet op het voorgaande is in het bestreden besluit terecht geoordeeld dat het initieel onderzoek naar de door de OvRAN gestelde overtredingen geen aanwijzingen heeft opgeleverd voor een overtreding van de Mededingingswet door de NBA en/of de Big Four. De bezwaren die de OvRAN hiertegen heeft aangevoerd, slagen daarom niet.

4.4. Beoordeling overige bezwaren

29. Ook de andere door de OvRAN aangevoerde bezwaren kunnen niet tot herroeping leiden van het bestreden besluit.
30. Anders dan de OvRAN betoogt, was de ACM niet gehouden de NBA om bewijs te vragen waaruit blijkt dat de regelgeving van de NBA onder de vrijstelling valt van artikel 6, derde lid, van de Mw. Die vrijstelling komt namelijk pas aan de orde wanneer is bewezen dat het verbod van het eerste lid van artikel 6 is overtreden. Daarvan is in dit geval geen sprake.
31. De OvRAN stelt daarnaast dat de beoordeling in het bestreden besluit blijf zou geven van vooringenomenheid en dat de ACM door onvoldoende dossierkennis een onjuiste juridische analyse zou hebben gemaakt. Gelet op hetgeen hiervoor is overwogen, ziet de ACM geen aanknopingspunten om te oordelen dat het bestreden besluit onzorgvuldig zou zijn voorbereid.

4.5. Conclusie bezwaren OvRAN

32. De bezwaren van de OvRAN zijn ongegrond.

¹⁴ Verslag van hoorzitting, UIT/560775, p. 7.

¹⁵ Artikelen 19 en 22 van de Wab.

¹⁶ Verslag van hoorzitting, UIT/560775, p. 12.

5. Besluit

De Autoriteit Consument en Markt verklaart het bezwaar van de Orde van Register Adviseurs Nederland tegen het besluit van 26 mei 2021 tot afwijzing van haar handhavingsverzoek, ongegrond.

Den Haag, **15 oktober 2021**

Autoriteit Consument en Markt,
namens deze,

mr. M.T.P.J. van Oers
Directeur Juridische Zaken

Als u belanghebbende bent, kunt u beroep instellen tegen dit besluit. Stuur uw gemotiveerde beroepschrift naar de Rechtbank Rotterdam, Sector bestuursrecht, Postbus 50951, 3007 BM Rotterdam. Dit moet u doen binnen zes weken na de dag waarop dit besluit bekend is gemaakt. Meer informatie over de beroepsprocedure vindt u op www.rechtspraak.nl.

U kunt ook digitaal beroep instellen, via www.rechtspraak.nl. Daarvoor moet u beschikken over een elektronische handtekening (DigiD). Kijk op de genoemde site voor de precieze voorwaarden.