

**Gerechtshof  
te s'-Gravenhage**

**Zitting : 13 maart 2008  
Rolnummer: 2007/959**

**MEMORIE VAN GRIEVEN**

**Inzake:**

1. **de Stichting Werkgroep Minnelijk Overleg**, statutair gevestigd en kantoorhoudende te Wassenaar en
2. de heer **mr Arie de Graaf AA MA**, wonende te Broek op Langedijk,

appellanten, hierna te noemen WMO  
Procureur: mr R.Th.R.F. Carli  
Advocaat: mr L.G.M. Delahaije

**Contra:**

De publiekrechtelijke beroepsorganisatie de **Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten**, hierna te noemen NOvAA, statutair gevestigd en kantoorhoudende te (2597 LA) 's-Gravenhage aan de Nieuwe Parklaan 25

Geïntimeerde,  
Procureur: mr. E.J. Daalder

Appellanten, hierna te noemen WMO, hebben tijdig hoger beroep ingesteld tegen het vonnis in kort geding van de Rechtbank te s'-Gravenhage d.d. 11 juni 2007 rolnummer KG 07/514 gewezen tussen de WMO als eiser en geïntimeerde, hierna te noemen NOvAA als gedaagde.

De WMO kan zich met dit vonnis en de gronden waarop het berust niet verenigen. Zij handhaaft haar stellingen onverkort, tenzij in het hiernavolgende daarvan uitdrukkelijk wordt afgeweken. De WMO legt de zaak in volle omvang aan Uw Hof voor. Zij brengt het procesdossier van eerste instantie, waaronder de grosse van het beroepen vonnis, in het geding en voert het navolgende aan.

**INLEIDING**

- 1) Het is uw Hof bekend dat de regelgeving bij NOvAA op alle punten in discussie vrijwel identiek is met de betreffende regelgeving bij Nivra. Alleen het feitencomplex ligt genuanceerd anders. Er hebben zich bij Nivra belangwekkende juridische ontwikkelingen voorgedaan die ook licht doen schijnen op verschillende belangrijke eisen van de WMO. Ook op het vlak van internationale regelgeving en politiek hebben zich relevante juridische ontwikkelingen voorgedaan.

## A. ONTWIKKELINGEN BIJ NIVRA

- 2) Inzake de eis dat het NOvAA-Bestuur niet zal verhinderen dat de ledenvergadering zelfstandig kan besluiten om moties c.q. verordeningen dan wel amendementen op bestaande verordeningen of nadere voorschriften in stemming te brengen, heeft de voorzieningenrechter Amsterdam duidelijkheid verschaft met zijn oordeel: *“Zoals door het Nivra ter zitting ook is toegezegd kan [eiser], met inachtneming van de geldende formaliteiten, agendapunten aanleveren en amendementen indienen.”* Voor deze toezegging van Nivra was wel enig aandringen van de Voorzieningenrechter nodig. Op grond van die duidelijkheid heeft het Nivra-Bestuur inmiddels een nieuwe verordening op de ledenvergadering opgesteld waarin een bepaald quorum leden inderdaad moties ter vergadering in stemming kunnen laten brengen. Conform deze verordening zijn dan ook bij de jongste Nivra-ledenvergadering agendapunten inhoudende voorstel-verordeningen die door meer dan 40 leden zijn aangedragen, in stemming gebracht. Daarmee is de discussie over het al dan niet bestaan van een recht van initiatief van de ledenvergadering bij Nivra beëindigd. Voorzover daar nog twijfel over zou bestaan heeft het Hof Amsterdam in Hoger Beroep ondubbelzinnig vastgelegd dat: *“Ook heeft Nivra thans ter terechtzitting in hoger beroep erkend dat de ledenvergadering wel degelijk het ‘recht van initiatief’ heeft.”*
- 3) Gezien deze ontwikkeling bij Nivra heeft de WMO allereerst bij het NOvAA-Bestuur schriftelijk gevraagd op soortgelijke wijze te handelen conform art. 10 van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten (WAA) en derhalve agendapunten door meer dan 40 leden aangedragen te agenderen en daarover te laten stemmen. Zie **produktie 1**: brief SWA d.d. 19 februari 2008. Het NOvAA-Bestuur heeft dat vervolgens in haar brief van 6 maart 2008 geweigerd. Het NOvAA bestuur voert daartoe een ingewikkelde redenering op die er op neer komt dat er eerst een “consultatieproces” moet worden opgestart. Echter, ook op de tweede vraag uit de brief van SWA d.d. 19 februari 2008 om dit soort agendapunten van meer dan 40 leden hetzelfde “due process” te laten doorlopen als voorstellen van het bestuur, stelt NOvAA aan een dergelijk “due process” niet mee te willen werken. Gezien art. 10 WAA en elementaire beginselen van democratie is wel heel opmerkelijk de stelling van NOvAA dat het zelfs niet bereid is onderwerpen door meer dan 40 leden aangedragen, op de vergaderagenda te zetten als dat onderwerp betrekking heeft op een discussie die door het bestuur reeds ter hand is genomen. Als democratisch argument wordt naar voren gebracht: *“Het bestuur is niet van plan om met voorstellen naar de ledenvergadering te gaan waar het zelf niet achter staat.”*
- 4) Bij de eis tot het faciliteren van een verzoek van meer dan 40 leden tot het bijeenroepen van een extra ledenvergadering, hebben zich de volgende ontwikkelingen voorgedaan bij Nivra.
  - a) Inzake de informatieverstrekking aan de leden over een verzoek van 40 leden tot het bijeenroepen van een bijzondere ledenvergadering, heeft de Voorzieningenrechter Amsterdam ook duidelijkheid verschaft met zijn oordeel: *“Het Nivra heeft toegezegd dat zij zal zorg dragen voor verspreiding onder al haar leden van berichten van [eiser] over het oproepen van een extra ledenvergadering”.* Ten overvloede heeft Nivra onder punt 135 van haar Memorie van Antwoord nog eens benadrukt dat er sowieso sprake zal zijn van een goede informatievoorziening. De weigering van NOvAA in haar brief van 6 maart 2008 dit soort voorstellen mee te nemen in het “due process”, betekent dat

NOvAA persisteert in haar houding om bij identieke regelgeving fundamenteel af te willen wijken van het oordeel van een andere Voorzieningenrechter en van Nivra.

- b) In het kader van “sowieso goede informatievoorziening”, heeft Nivra ook bewilligd in het plaatsen van een link naar de website van de WMO. Daarmee is bij Nivra de eis tot het plaatsen van een banner of hyperlink feitelijk toegewezen. Gezien de stellingen van NOvAA in haar brief van 6 maart 2008, moet ook hier worden aangenomen dat NOvAA persisteert in haar houding om bij identieke regelgeving fundamenteel af te willen wijken van het oordeel van een andere Voorzieningenrechter en van Nivra.
- c) Inzake de eis dat alle kosten verband houdende met het organiseren van een extra buitengewone ledenvergadering door meer dan 40 leden voor rekening van NOvAA komen, heeft de Voorzieningenrechter Amsterdam ook duidelijkheid verschaft met zijn oordeel: *“Nu het Nivra ter zitting ook heeft toegezegd te zorgen voor de noodzakelijke faciliteiten indien een ledenvergadering wordt gehouden, ook indien dit -" buiten de algemene ledenvergadering -" geschiedt op verzoek van tenminste 40 leden, en hieruit vanzelfsprekend volgt dat het Nivra de daaruit voortvloeiende kosten voor haar rekening zal nemen, is er thans geen grond voor toewijzing van de vordering om het Nivra te gelasten die kosten voor haar rekening te nemen.”* Gezien de stellingen van NOvAA in haar brief van 6 maart 2008, moet ook hier worden aangenomen dat NOvAA persisteert in haar houding om bij identieke regelgeving fundamenteel af te willen wijken van het oordeel van een andere voorzieningenrechter en van Nivra.
- 5) Met bovenstaande oordelen van de Voorzieningenrechter in eerste aanleg in Amsterdam is ook aan de eisen 2 en 3 van de WMO voldaan. Immers, de soortgelijke eisen bij Nivra zijn alleen afgewezen omdat de Voorzieningenrechter oordeelde dat er geen reden meer zou zijn de qua bewoordingen identieke eisen 2 en 3 bij Nivra toe te wijzen gezien de toezeggingen van Nivra ter zitting. Het Hof Amsterdam heeft deze conclusie overgenomen. Nu echter NOvAA, na uitdrukkelijke vraagstelling, toezeggingen soortgelijk met die van Nivra, tot op heden niet heeft willen doen, ligt de formele toewijzing van deze eisen 2 en 3 in dit geval wel voor de hand gezien de identieke regelgeving en het voorbeeld van Nivra. Naast het argument eenheid van rechtspraak bij identieke wetgeving, is in een democratische organisatie een zorgvuldig consultatieproces immers wezenlijk vanuit het oogpunt van meningsvorming. Het door NOvAA in haar brief van 6 maart 2008 beoogde consultatieproces, kan echter niet zorgvuldig worden genoemd. Een consultatieproces dat slechts de mening van het bestuur naar voren brengt en andere meningen uitsluit, kan nimmer zorgvuldig zijn. Ook een consultatieproces over alternatieven op bestuursvoorstellen dat pas mag starten nadat over de bestuursvoorstellen ter zake een eerste consultatieronde met besluitvorming heeft plaatsgevonden, kan evenmin zorgvuldig worden genoemd. Daarbij komen de slechte praktijkervaringen van de WMO over het consultatieproces bij de VGC (zie de feiten bij dagvaarding). Ook mag niet uit het oog worden verloren, dat het heftige verzet binnen NOvAA wortelt in de gedachte dat NOvAA de belangen van grotere controlerende kantoren bevoordeelt boven die van de vele niet controlerende leden. Getuigenis daarvan ligt in het feit dat in dat zogenaamd zorgvuldige consultatieproces van NOvAA, ieder verzoek van leden van de WMO om bepaalde agendapunten bij dat consultatieproces te betrekken, zorgvuldig wordt afgewezen door de betreffende afdelingsbesturen.
- 6) De Voorzieningenrechter Amsterdam in eerste aanleg en in hoger beroep heeft de qua bewoordingen identieke eis 1 in dit geding bij Nivra niet toegewezen. Het betreft de

vordering om de VGC voorshands, in afwachting van het vonnis in de bodemprocedure, niet van toepassing te verklaren voor leden die geen wettelijke controles uitvoeren. Het belangrijkste argument daarbij is dat deze eis een te algemene strekking heeft en eiser onvoldoende heeft aangetoond waarom op voorhand de VGC kan worden vastgesteld dat de VGC onverbindend is. Dit vonnis van het HOF Amsterdam zal in cassatie worden aangevochten met meerdere cassatiegronden. Als cassatiemiddel zal ook worden ingebracht dat op grond van de navolgende Europees-rechtelijke ontwikkelingen waarvan het HOF Amsterdam zich kennelijk onvoldoende bewust is geweest, de VGC onmiskenbaar onverbindend is.

## B. ONTWIKKELINGEN OP EUROPEES NIVEAU

- 7) Immers op Europees niveau hebben zich de volgende ontwikkelingen voorgedaan.
- a) Er is een zeer recente uitspraak van de Raad van State Afdeling Bestuursrechtspraak van 9 januari 2008 (LJN: BC1524, Raad van State , 200703524/1). Uit deze uitspraak blijkt dat art. 11 EVRM mede omvat het recht om zich niet te hoeven verenigen. Dit volgt onder meer uit de uitspraken van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens van 30 juni 1993, serie A, Vol. 264, Sigurjonsson tegen IJsland (NJ 1994, 223) en 11 januari 2006, 52567/99, Sorensen en Rasmussen tegen Denemarken (NJ 2007, 159). In al deze gevallen was sprake van bindende uitspraken van bestuursorganen die een zodanige verenigingsdwang impliceerden dat het beroep nog slechts bezwaarlijk kon worden uitgeoefend. Die verenigingsdwang is ook aan de orde bij NOvAA via het wettelijk monopolie in de WAA. Het beroep is dat van accountant. Het Europees Hof voor de Rechten van de Mens is van mening (10 juli 1998, nr. 57/1997/841/1047, Sidiropoulos en anderen tegen Griekenland), dat enkel overtuigende en dwingende redenen een beperking van de vrijheid van vereniging rechtvaardigen. Deze beperking dient evenredig te zijn aan het ermee beoogde doel en de redenen ervoor dienen relevant en voldoende te zijn. Het is duidelijk dat bij NOvAA de beperking niet evenredig is aan het beoogde doel en de redenen daarvoor niet relevant en voldoende zijn. De VGC regels wijken immers aanzienlijk af van de Ifac-regels. Gezien de Ifac-regels, toetst NOvAA via RKB1 geheel onnodig ook de vele kantoren die geen controles doen. Gezien de Ifac-regels, onderwerpt NOvAA ook geheel onnodig, bijna iedereen die diensten aan derden aanbiedt, aan de zwaarste regelgeving in deel B van de VGC. Daarnaast hebben grotere kantoren via de VGC de vrijheid zich te onttrekken aan iedere accountantsregelgeving en toetsing door een beperkte netwerkdefinitie in de VGC.
  - b) Het is een feit dat in Nederland de wetgever tot op heden de uitoefening van het accountantsberoep beperkt tot de leden van Nivra en NOvAA. Daarom had het op de weg van NOvAA gelegen kwalificerende leden de gelegenheid te geven geen lid te zijn van NOvAA en op andere wijze in de gelegenheid te worden gesteld hun beroep te kunnen uitoefenen. Daartoe staan diverse opties open. De WMO heeft daartoe reeds het middel aangedragen van subverenigingen van NOvAA, zogenaamde kamers of vakgroepen. Die kamers of vakgroepen kunnen geheel autonoom hun eigen regelgeving bepalen. Het moet dan ook mogelijk zijn geen lid te worden van een kamer of vakgroep. Ook de optie gegeven onder art. 2 lid 4 WAA om wel ingeschreven te zijn in het accountantsregister maar geen lid te zijn van NOvAA zou een denkbare weg zijn. Nu NOvAA via de definities in de VGC haar regelgeving niet alleen oplegt aan uitsluitend haar leden maar aan iedereen die is ingeschreven in het accountantsregister, is onmiskenbaar sprake van onverbindendheid van de VGC wegens strijdigheid met

art. 11 EVRM dat mede het recht omvat om zich niet te hoeven verenigen teneinde het beroep van accountant te kunnen uitoefenen.

- c) Inmiddels is ook art. 14 van Richtlijn 2006/43/EG (8e Europese Richtlijn) van toepassing (uiterste implementatietermijn juni 2008). Dit artikel bepaalt uitdrukkelijk dat naast de verklaring van vakbekwaamheid geen "andere regels" mogen worden opgelegd aan accountants die in Nederland hun beroep uitoefenen. Het verbod op 'andere regels' van Richtlijn 2006/43/EG (8e Europese Richtlijn) was uitdrukkelijk bedoeld om te voorkomen dat lidstaten bij grensoverschrijdende gevallen via nationale 'andere regels', grensoverschrijding bemoeilijken. Richtlijn 2006/43/EG is weliswaar alleen van toepassing op wettelijke controleurs maar is niets anders dan een concrete toepassing van de algemene beginselen van Europees recht. De VGC is echter opzettelijk zo geformuleerd dat al haar regels ook gelden voor niet-leden die wel zijn ingeschreven in het register maar hebben gekozen om via art. 2 lid 4 WAA geen lid van de orde te worden (buitenlandse accountants via de verklaring van vakbekwaamheid ex art. 57\* WAA). Dat zijn nu net 'geen andere regels' welke art. 14 van Richtlijn 2006/43/EG (8e Europese Richtlijn) bedoelt. Hiermee staat de verboden discriminatie onmiskenbaar vast.

### C. ONTWIKKELINGEN OP POLITIEK NIVEAU

- 8) Tenslotte heeft zich op Nederlands politiek niveau onder meer de volgende ontwikkeling voorgedaan. De 1e Kamer heeft een ongebruikelijk groot aantal vragen gesteld aan de staatssecretaris naar aanleiding van het wetsontwerp Wet Tuchtrecht Accountants (WTRA). De ondertoon van die vragen is zo kritisch en sommige vragen zijn zo indringend, dat de vraag gesteld kan worden: "Haalt deze WTRA het wel?". Opmerkingen als: "*op te veel punten gebreken*", of "*vragen met betrekking tot de organisatie van de accountancy meer in het algemeen*" zijn veelbetekenend. Ook de volgende opmerking is niet mis te verstaan: "*Wordt een meer fundamentele herziening van het totale stelsel van tuchtrechtspraak nog door de regering overwogen (al of niet in lijn met de nota Huls c.s.)? Zo ja, waarom wordt het onderhavige dan nu al doorgevoerd en niet aangehouden tot het moment van integrale herziening?*" Over concurrentievervalsing door grote kantoren wordt bijv. opgemerkt: "*In het maatschappelijk veld wordt geklaagd over de te grote opschaling van accountantspraktijken. Concurrentie wordt - zo zeggen de bedrijven - feitelijk buiten werking gesteld. Is er reden, zo vragen de leden van de PvdA-fractie, om hierover bij de NMA te rade te gaan?*" Daarmee is deze kritiek nog niet volledig, want de volgende paragraaf luidt: "*Ook voor de tuchtrechtspraak heeft deze opschaling consequenties. Deze grote praktijken kunnen hun werkzaamheden onderbrengen in meerdere aparte bedrijfsonderdelen, waaronder één accountantsorganisatie. Daar alleen deze accountantsorganisatie onderworpen is aan accountancywetgeving, onttrekken tal van andersoortige accountantswerkzaamheden zich geheel aan de WTA en WTRA. Dit lijkt in tegenspraak met de bedoeling van deze wetten, waar immers alle activiteiten van accountants aan toezicht en tuchtrechtspraak zijn onderworpen. Wil de regering dit nog eens toelichten?*" Ook wordt aan de orde gesteld de juridisch zeer prangende vraag: "*Is het de regering overigens bekend, dat de afdeling Bestuursrechtspraak van de Raad van State op 9 januari 2008 een uitspraak schijnt te hebben gedaan, waarbij het recht tot vereniging en vergadering van artikel 11 EVRM geacht wordt het grondrecht te omvatten dat niemand gedwongen kan worden zich te verenigen? Hoe ziet de regering in dit verband het feitelijk verplichte lidmaatschap van een beroepsvereniging voor accountants, maar tevens voor advocaten, notarissen, etc.?*"

*Zou de uiterste consequentie van deze uitspraak kunnen zijn, dat de onderhavige wet tevens op losse schroeven komt te staan?"* Op dit moment is het antwoord van de staatssecretaris nog niet bekend.

## **De Grieven.**

Appellanten verzoeken Uw Hof al het hiervoor gestelde te betrekken bij de beoordeling van de hierna opgeworpen grieven.

### **Grief 1.**

**Ten onrechte heeft de Voorzieningenrechter in r.o. 3.2 van het beroepen vonnis geoordeeld dat moet worden geconstateerd dat er voor een meerderheid van de leden op de vergadering van 11 december 2006 geen aanleiding is geweest om tegen de VGC te stemmen.**

#### **Toelichting:**

- 9) Onmiskenbaar maakt de voorzieningenrechter hier een onbewezen, ongefundeerd en vooringenomen standpunt tot het zijne. Hierover wordt juist geprocedeerd en hierover kan alleen in een bodemprocedure duidelijkheid ontstaan. Dit kan eenvoudig door alle aanwezige personen te ondervragen over hun stemgedrag. Daarnaast dient bij die ondervraging aan de orde te worden gesteld of het stemgedrag niet beïnvloed is geweest door het gegeven dat NOvAA onmiskenbaar haar leden in de consultatierondes onzorgvuldig heeft geïnformeerd over de voorliggende alternatieven voor de VGC.

### **Grief 2.**

**Ten onrechte is de Voorzieningenrechter in r.o. 3.3 van het beroepen vonnis tot de conclusie gekomen dat eisers niet aannemelijk hebben gemaakt dat de NOvAA bij de totstandkoming van de VGC onrechtmatig of in strijd met de algemene beginselen van behoorlijk bestuur heeft gehandeld.**

#### **Toelichting:**

- 10) Gezien de naar voren gebrachte feiten, valt niet te ontkennen dat NOvAA gelet op het democratisch uitgangspunt van de WAA dat de ledenvergadering het hoogste orgaan is, deze ledenvergadering bij herhaling schoffeert, in strijd handelt met de wet althans art. 10 WAA door haar weigering agendapunten door meer dan 40 leden aangedragen te agenderen en daarover te laten stemmen. Daarnaast handelt NOvAA in strijd met de gezonde democratische uitgangspunten van de WAA door haar weigering om dit soort agendapunten van meer dan 40 leden hetzelfde "due process" te laten doorlopen als voorstellen van het bestuur. Gezien de standpunten van de Voorzieningenrechter Amsterdam en de standpunten bij de zusterorganisatie Nivra, kan dit oordeel van de Voorzieningenrechter in eerste aanleg in Den Haag eenvoudigweg niet langer standhouden. Om dan nog maar niet te spreken over ernstige vormfouten, partijdige en vooringenomen voorlichting en handelen in strijd met de beginselen van behoorlijk bestuur zoals aangetoond in de punten 1 tot en met 12 dagvaarding eerste aanleg waarop de Voorzieningenrechter verder niet is ingegaan.

### Grief 3.

**Ten onrechte is de Voorzieningenrechter in r.o. 3.4 van het beroepen vonnis tot de conclusie gekomen dat bij toewijzing van de vordering sub 1 een deel van de Wet AA buiten werking gesteld zou worden en dat het bestuur van de NOvAA bevoegdheden zou worden ontnomen.**

#### Toelichting:

- 11) Deze verder niet onderbouwde conclusie is mogelijk het resultaat van door NOvAA betrokken ook niet onderbouwde stellingen onder 2.3 (*Toewijzing zou in strijd zijn met de wet AA*), of onder 3.1 (*het bestuur van NOvAA bevoegdheden ontzeggen, c.q. buiten werking stellen van bij of krachtens de wet AA gestelde regelgeving etc.*), of onder 1.7 (*eisers willen wel de lusten maar niet de lasten*). Om ieder misverstand uit te sluiten daarom het volgende. Er zijn in wezen twee punten van geschil.
- 12) Het ene geschilpunt betreft het ondemocratische gedrag van het NOvAA bestuur in strijd met de WAA. Dat geschilpunt kan nimmer het ontnemen van bevoegdheden impliceren al wordt dat misschien door het NOvAA-bestuur wel zo gevoeld.
- 13) Het andere geschilpunt betreft de vraag of sommige definities in de VGC die onnodig afwijken van de Code of Ethics wel terechte afwijkingen zijn. Dat een gedragscode noodzakelijk is, kan niemand betwisten. Wellicht ten overvloede zij nog opgemerkt dat de VGC bestaat uit drie onderdelen, een deel A met algemene ethische normen, een deel B voor openbare accountants en een deel C voor de niet openbare accountants. Over deel A is nimmer discussie geweest. De discussie gaat alleen over de buitensporig weidse en onduidelijke definitie van het begrip "openbaar accountant". Zie daarvoor Productie 2: Assurance, Aan assurance verwant en Overige opdrachten. De opmerking onder 1.7(*eisers willen wel de lusten maar niet de lasten*) pleitaantekeningen NOvAA is ongemotiveerd en ongepast. De delen A en C van de VGC hebben nimmer ter discussie gestaan en blijven in alle gevallen van toepassing.
- 14) De conclusie van de Voorzieningenrechter dat een deel van de Wet AA buiten werking gesteld zou worden en dat het bestuur van de NOvAA bevoegdheden zou worden ontnomen, is derhalve ongefundeerd en slechts een herhaling van verder niet onderbouwde stellingen en verdachtmakingen van NOvAA.

### Grief 4.

**Ten onrechte is de Voorzieningenrechter onder r.o. 3.5 van het beroepen vonnis tot de conclusie gekomen dat zonder een daartoe strekkend voorstel van het bestuur van de NOvAA, meer dan 40 leden geen recht van initiatief hebben en van het bestuur niet kan worden verplicht de gevraagde faciliteiten aan eisers te verstrekken.**

#### Toelichting:

- 15) Deze conclusie is evenmin onderbouwd en is overigens geheel in strijd met de standpunten ter zake van de voorzieningenrechter Amsterdam en de standpunten bij de zusterorganisatie Nivra. Het lijkt immers geen twijfel dat in de lange geschiedenis van de NOvAA meerdere keren interpellaties en moties zijn ingediend en interrupties hebben plaatsgevonden en zijn goedgekeurd. Mogelijk baseert de Voorzieningenrechter zijn conclusie op het feit dat de term "recht van initiatief" als zodanig nergens is vastgelegd

in wet of verordening. Dat hindert ook niet, want er wordt ook nergens gesproken over het motierecht dat toch kennelijk blijkt te bestaan in de lange geschiedenis van de NOvAA. Ook het recht van interruptie en interpellatie als zodanig is nergens vastgelegd, maar dat blijkt feitelijk ook te bestaan. In Nederland leven we nu eenmaal niet in een Angelsaksisch legalistisch systeem. Daarom moet een en ander beoordeeld worden naar de oorspronkelijke bedoeling van partijen. De vergelijking met het Haviltex criterium dringt zich hier op (zie HR 13-3-1981, NJ 1981,635 en HR 8-4-1983, NJ 1983, 646). Over de oorspronkelijke bedoeling van partijen is geen twijfel mogelijk. Die bedoeling is volgens haar ontwerpers uitdrukkelijk: *“Aan de gezamenlijke leden wordt de hoogste macht toegekend.”*

- 16) Bij gesprekken tussen de WMO en de verantwoordelijke ambtenaar bij op het Ministerie van Financiën, Dr. B. (Bernard) ter Haar, is bevestigd dat met de bestuursvoorzitters van Nivra en NOvAA is gesproken over de democratische uitgangspunten van Nivra en NOvAA waarbij de heer ter Haar het betreurde dat Nivra deze uitgangspunten inmiddels beter heeft gerespecteerd dan NOvAA. Voorzover nog nodig na bovenstaande, biedt de WMO aan de heer ter Haar als getuige op te roepen in dit geding.

#### **Grief 5.**

**Ten onrechte is de Voorzieningenrechter in r.o. 3.3 van het beroepen vonnis vonnis tot de conclusie gekomen dat evenmin aannemelijk is geworden dat de VGC in strijd zou zijn met andere wet- en regelgeving.**

#### **Toelichting:**

17) De VGC is op meerdere punten in strijd met andere wet –en regelgeving. In het hiernavolgende zal worden onderbouwd waarom de VGC strijdig is met

- a) EVRM,
- b) Richtlijn 2006/43/EG van 17 mei 2006,
- c) Wet op de Mededinging
- d) EG-verdrag artikel 39 en 43 alsmede art. 25 en 26 van het Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten.

#### **Grief 5 sub a: strijdigheid met art. 1 EVRM.**

#### **Toelichting:**

18) Onder de punten 21 en 22 hiervoor en bij dagvaarding is al betoogd dat de VGC strijdig is met art. 1 EVRM. Daarbij is het accent gevallen op de uitwerking via het eigendomsrecht. In aanvulling daarop is het daarom nu wenselijk allereerst een verdere toelichting te geven op het recht van vereniging en vergadering.

19) Gelet op het belang van deze grief wordt hierna nog eens benadrukt en herhaald wat hiervoor in par. 7 al is gezegd. Wat betreft het recht op vereniging en vergadering als nadere uitwerking van art. 1 EVRM, is duidelijk dat de voorzieningenrechter in eerste aanleg nog geen kennis heeft kunnen nemen van een zeer recente uitspraak van de Raad van State Afdeling Bestuursrechtspraak van 9 januari 2008 (LJN: BC1524, Raad van State , 200703524/1). Uit deze uitspraak blijkt dat art. 11 EVRM mede omvat het recht om zich niet te hoeven verenigen. Dit volgt onder meer uit de uitspraken van het

Europees Hof voor de Rechten van de Mens van 30 juni 1993, serie A, Vol. 264, Sigurjonsson tegen IJsland (NJ 1994, 223) en 11 januari 2006, 52567/99, Sorensen en Rasmussen tegen Denemarken (NJ 2007, 159). In al deze gevallen was sprake van bindende uitspraken van bestuursorganen die een zodanige verenigingsdwang impliceerden dat het beroep nog slechts bezwaarlijk kon worden uitgeoefend. Die verenigingsdwang is ook aan de orde bij NOvAA via het wettelijk monopolie in de WAA. Het beroep is dat van accountant. Het Europees Hof voor de Rechten van de Mens is van mening (10 juli 1998, nr. 57/1997/841/1047, Sidiropoulos en anderen tegen Griekenland), dat enkel overtuigende en dwingende redenen een beperking van de vrijheid van vereniging rechtvaardigen. Deze beperking dient evenredig te zijn aan het ermee beoogde doel en de redenen ervoor dienen relevant en voldoende te zijn. Het is duidelijk dat bij NOvAA de beperking niet evenredig is aan het beoogde doel en de redenen daarvoor niet relevant en voldoende zijn. De VGC regels wijken immers aanzienlijk af van de Ifac-regels waaraan NOvAA overigens alleen is gebonden voorzover het de wettelijke controle betreft. Geheel onnodig gezien in het licht van de Ifac-regels, toetst NOvAA met RKB1 ook de vele kantoren die geen controles doen. In afwijking van de Ifac-regels onderwerpt NOvAA bijna iedereen die diensten aan derden aanbiedt, aan de zwaarste regelgeving in deel B van de VGC. Daarnaast hebben grotere kantoren via de VGC de vrijheid zich te onttrekken aan iedere accountantsregelgeving en toetsing door een beperkte netwerkdefinitie in de VGC. Gegeven die feiten en omstandigheden kan toch geen sprake zijn van overtuigende en dwingende redenen.

- 20) Het is een feit dat in Nederland de wetgever tot op heden de uitoefening van het accountantsberoep beperkt tot de leden van Nivra en NOvAA. Derhalve had het op de weg van NOvAA gelegen kwalificerende leden de gelegenheid te geven geen lid te worden van NOvAA en op andere wijze in de gelegenheid te worden gesteld hun beroep te kunnen uitoefenen. Daartoe staan diverse opties open. De WMO heeft daartoe reeds het middel aangedragen van subverenigingen van NOvAA, zogenaamde kamers of vakgroepen. Die kamers of vakgroepen kunnen geheel autonoom hun eigen regelgeving bepalen. Het moet dan ook mogelijk zijn geen lid te worden van een kamer of vakgroep. Ook de optie gegeven onder art. 2 lid 4 WAA om wel ingeschreven te zijn in het accountantsregister maar geen lid te zijn van NOvAA zou een denkbare weg zijn. Nu NOvAA via de definities in de VGC al haar regelgeving niet alleen oplegt aan haar leden maar ook aan niet-leden die zijn ingeschreven in het accountantsregister, is onmiskenbaar sprake van onverbindendheid van de VGC wegens strijdigheid met art. 11 EVRM dat mede het recht omvat om zich niet te hoeven verenigen.
- 21) Onder punt 2.14 van haar pleitaantekeningen merkt NOvAA op dat de uitoefening van het eigendomsrecht aan zekere beperkingen onderhevig is. NOvAA wijst terecht op de "fair balance" en de "margin of appreciation" tussen het eigendomsrecht en het publieke belang. Naar de mening van de WMO wordt die "fair balance" en de "margin of appreciation" veruit overschreden. Immers, door een zeer beperkt aantal belanghebbende grotere openbare accountantskantoren wordt zonder aantoonbare noodzaak en zonder duidelijke motivatie, de stringente regels van controlerende accountants opgelegd aan honderden "samenstellkantoren" en aan het veruit grootste gedeelte van alle accountants die hun titel vooral als opleidingstitel zien en in hun eigen ogen, die van hun cliënten en het publiek, hun activiteiten niet als activiteiten van controlerende accountants ervaren. En dit in afwijking van Ifac-regels ter zake en een netwerkdefinitie die strijdig is met hogere Europese regelgeving. Verder bewijs dat de "fair balance" en de "margin of appreciation" zijn overschreden, is daarmee overbodig.

22) Tenslotte poneert NOvAA onder punt 2.14 van haar pleitaantekeningen ook de stelling dat regels in het algemeen belang gesteld geen individuele en buitensporige last kunnen veroorzaken. Allereerst is deze opmerking op zich al in strijd met "fair balance" binnen een zekere "margin of appreciation". In concreto speelt in dit geval echter een heel andere afweging alvorens de vraag te beantwoorden of sprake is van een individuele en buitensporige last. Dit betreft de vraag of er hier wel sprake is van openbaar belang. Het betreft hier immers niet de wettelijke controle. Het openbaar belang kan ook nooit zijn gediend als stringente regels van openbare (lees controlerende) accountants geheel onnodig worden opgelegd aan honderden "samenstellkantoren" en het veruit grootste gedeelte van alle accountants die hun titel vooral als opleidingstitel zien en in hun eigen ogen, die van hun cliënten en van het publiek, hun activiteiten niet als activiteiten van openbare accountants ervaren. Dit in combinatie met het gegeven dat grote accountantskantoren zich aan diezelfde stringente regels geheel kunnen onttrekken terwijl het publiek deze grote accountantskantoren wel als openbaar accountant ervaart. Mocht evenwel toch geoordeeld worden dat wel sprake zou zijn van openbaar belang, dan komt pas de volgende vraag aan de orde of er sprake is van een individuele en buitensporige last. Hiervoor wordt verwezen naar het gestelde onder concurrentievervalsing.

**Grief 5 sub b: strijdigheid met Richtlijn 2006/43/EG.**

23) Het is een feit van algemene bekendheid dat het een kernpunt uit het post-Enron debat was hoe te voorkomen dat wettelijke controleurs verstrikt raken in hun commerciële belangen in nevenactiviteiten bij dezelfde cliënt. Vandaar dat Richtlijn 2006/43/EG van 17 mei 2006 heel opzettelijk een zeer ruime netwerk-definitie kiest net als Ifac al eerder. Het mag immers niet zo zijn dat een wettelijk controleur via haar belasting, consultancy, corporate finance advies etc. onderdelen, beïnvloed kan worden in haar controletaken (Anderson).

24) De toelichting onder punt 11 van de Richtlijn 2006/43/EG stelt in essentie: *Om de onafhankelijkheid van wettelijke auditors te kunnen bepalen, dient het begrip "netwerk" waarvan wettelijke auditors deel uitmaken, duidelijk te zijn. In dit verband dienen verscheidene omstandigheden in aanmerking te worden genomen, zoals gevallen waarin een structuur als netwerk kan worden gedefinieerd omdat deze op winst- of kostendeling gericht is. De criteria om aan te tonen dat er sprake is van een netwerk, dienen aan de hand van alle bekende feitelijke omstandigheden, zoals het bestaan van gezamenlijke vaste cliënten, te worden beoordeeld en afgewogen.*

25) Richtlijn 2006/43/EG geeft onder art. 7 als definitie van "netwerk": de grotere structuur:

- *die op samenwerking is gericht en waartoe een wettelijke auditor of een audit-kantoor behoort, en*
- *die duidelijk is gericht op winst- of kostendeling, of het delen van gemeenschappelijke eigendom, zeggenschap of bestuur, een gemeenschappelijk beleid en procedures inzake kwaliteitsbeheersing, een gemeenschappelijke bedrijfsstrategie, het gebruik van een gemeenschappelijke merknaam of een aanzienlijk deel van de bedrijfsmiddelen*

Het woord 'waartoe' is heel duidelijk en kan niet anders betekenen dan de hele groep in de brede zin van het woord netwerk: *Onder netwerk wordt verstaan wat een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde partij verstaat onder welke relatie dan ook tot de accountantsorganisatie die de onafhankelijkheid in gevaar zou kunnen brengen.*

- 26) Verder geeft Richtlijn 2006/43/EG onder art. 22 onder 2. een nadere invulling van het begrip netwerk: *De lidstaten zien erop toe dat een wettelijke auditor of een auditkantoor afziet van een wettelijke controle indien er sprake is van enige directe of indirecte financiële, zakelijke, arbeids- of andere relatie tussen de wettelijke auditor, het auditkantoor of het netwerk — inclusief de verlening van bijkomende niet-controlediensten — en de gecontroleerde entiteit, op grond waarvan een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde partij zou concluderen dat de onafhankelijkheid van de wettelijke auditor of het auditkantoor in het gedrang komt.*
- 27) Art. 1 van de WTA luidt (ongewijzigd): *"accountantsorganisatie: een onderneming of instelling die bedrijfsmatig wettelijke controles verricht, dan wel een organisatie waarin zodanige ondernemingen of instellingen met elkaar zijn verbonden"*. Het woord 'zodanige' is heel duidelijk en kan niet anders betekenen dan uitsluitend andere wettelijke controleurs. Het begrip netwerk komt overigens in de WTA zelf niet voor maar is alleen gedefinieerd in het Besluit WTA. Daardoor is de netwerkdefinitie beperkt tot accountantsorganisaties. Door het woord "zodanige" in de definitie van accountantsorganisatie, is de inhoud van het begrip accountantsorganisatie heel beperkt geworden en bovendien "manipuleerbaar". De definitie van accountantsorganisatie in de VGC onder Definities onder e, is identiek met die in de WTA. Net als in de WTA is ook in de VGC zelf het woord netwerk niet gebruikt maar wel in de uitvoeringsverordeningen van de VGC. Overigens zonder dat art. 22 onder 2. van de Richtlijn 2006/43/EG is geïmplementeerd.
- 28) Bovenstaande maakt duidelijk dat de onafhankelijkheidsregels in de WTA in belangrijke mate zijn ingeperkt door het woord "zodanige" in de definitie van accountantsorganisatie in art. 1 WTA. Een beperkte netwerkdefinitie komt overigens wel voor in het Besluit WTA. Als gevolg daarvan is de onafhankelijkheidsrichtlijn beperkt tot een juridisch "manipuleerbare" entiteit. Het is ook duidelijk dat de huidige zeer beperkte WTA-definitie van accountantsorganisatie wel degelijk toelaat dat belasting, consultancy, corporate finance advies etc. onderdelen, vrolijk buiten het netwerk worden gedefinieerd via het Besluit WTA. Door de definitie van accountantsorganisatie uit de WTA over te nemen, heeft de VGC ten onrechte dit probleem niet opgelost. Dit is in strijd met de essentie van de post-Enron regelgeving en Richtlijn 2006/43/EG.
- 29) Hoe een dergelijke netwerk-definitie het Ministerie van Financiën heeft kunnen passeren en vervolgens de Raad van State en het parlement, is onduidelijk. Als verontschuldiging kan misschien gelden dat de eerste ontwerpen van de WTA al voor 17 mei 2006 op tafel lagen. Er is inmiddels een wijzigingsvoorstel WTA onderweg. Daarin is de nieuwe definitie van netwerk in Richtlijn 2006/43/EG nog niet geïmplementeerd. Naar aanleiding daarvan heeft de WMO en haar zusterorganisatie bij Nivra de SWA aan het Ministerie van Financiën een brief geschreven. Er zijn inmiddels kamervragen gesteld en het debat over deze kwestie loopt.
- 30) Naast deze netwerkdefinitie, is er ook strijdigheid met de zeer recent van kracht geworden regelgeving EG-beroepskwalificaties. Door de koppeling van registerinschrijving en VGC-regelgeving voor niet leden, worden niet de juiste voorzieningen getroffen voor buitenlandse accountants. Toch verlangt Richtlijn 2005/36/EC inzake de wederzijdse erkenning van EG-kwalificaties deze voorzieningen wel uitdrukkelijk, ook voor accountants. Het ondubbelzinnige gevolg van de huidige situatie is dus dat de buitenlandse accountant die wel of geen wettelijke controle uitoefent, altijd wordt geconfronteerd met dubbele regelgeving via de VGC. Dat betekent strijdigheid met zowel Richtlijn

2006/43/EG (8e Europese Richtlijn) als met Richtlijn 2005/36/EC (erkenning EG-kwalificaties). Hiermee staat de verboden discriminatie vast. Die kan eenvoudig worden opgelost door de VGC en al haar uitvoeringsbepalingen te beperken tot NOvAA-leden. In de omstreden VGC zijn daarentegen alle NOvAA-beroepsregels van toepassing op iedereen die is ingeschreven in het register.

- 31) Mochten er na bovenstaande nog twijfels kunnen bestaan over de strijdigheid met Richtlijn 2006/43/EG, dan ligt, gezien het grote belang van dit onderwerp, een verzoek aan het Europese Hof zich prejudicieel uit te spreken over de juiste interpretatie van Richtlijn 2006/43/EG voor de hand. Dit antwoord lijkt overigens voor de hand te liggen. Het onnodig uitkleden van de definitie van netwerk in de VGC, raakt het hart van de ethische normen van het accountantsberoep. Een beperkte en manipuleerbare netwerkdefinitie van accountantsorganisatie maakt het immers mogelijk dat organisaties die iedere redelijk geïnformeerde derde ziet als onderdeel van het netwerk van accountants, zich kan onttrekken aan alle accountantsregelgeving.
- 32) Gezien ondubbelzinnige uitspraken van de HR over richtlijn-conforme interpretatie (zie LJN: AZ3758, Hoge Raad , 43169 d.d 10-08-2007), kan het eventuele argument dat richtlijnconforme interpretatie niet aan de orde is en de implementatietermijn van Richtlijn 2006/43/EG nog niet is verstreken, geen stand houden.

#### **Grief 5 sub c: Strijdigheid met de Wet op de Mededinging.**

- 33) Als gevolg van de definitie van accountantsorganisatie in de VGC onder Definities onder e, hebben alle registeraccountants die toevallig werkzaamheden verrichten zoals belastingadvies, management consultancy in allerlei vormen, interim-management, administratieve dienstverlening, corporate finance advies etc., met veel zwaardere regelgeving te maken dan grote concurrerende accountantskantoren. Door het simpele feit dat de VGC die grote concurrenten die niet perse registeraccountants in dienst hoeven te hebben voor diezelfde werkzaamheden, vrijstelt van alle accountancy regelgeving en die kantoren toch kunnen opereren onder de naam van en met de uitstraling van dat grote accountantskantoor, ontstaat voor hen feitelijk een groot concurrentienadeel.
- 34) Diezelfde grote concurrenten hebben echter ook een groot belang om de omvang van hun audit-tak van sport zo klein mogelijk te maken om de gevolgen van de onafhankelijkheidsrichtlijn en het toezicht AFM te beperken. Daarnaast hebben diezelfde grote concurrenten ook een natuurlijk commercieel belang om via NOvAA de druk van regelgeving voor veelal kleinere accountants zo groot mogelijk te maken. De problemen die daaruit voortvloeien kunnen eenvoudig worden aangetoond met een specifieke groep van accountants, de zogenaamde "samenstellers" die administratieve dienstverlening geven aan MKB-ondernemingen. Datzelfde mechanisme bestaat sinds de invoering van de VGC voor alle takken van sport, waaraan accountants zich kunnen bezondigen. De bewijsvoering hiervoor kan worden geïllustreerd met de volgende Nivra-citaten.

- 35) Nivra stelt in het eerste citaat<sup>1</sup> dat slechts 1/3 van de onderzochte kantoren volledig voldoet aan de kwaliteitsrichtlijn RKB1. Daaruit volgt dat vele honderden kantoren hun lidmaatschap van Nivra zullen moeten opgeven omdat die richtlijnen en de interpretatiewijze daarvan voor kleinere kantoren doodeenvoudig niet uitvoerbaar zijn. Bij NOvAA-kantoren als specialisten voor MKB zal dit nog sterker gelden. Opgemerkt zij daarbij het volgende. Ifac geeft via SMO1 alle kantoren die geen controle uitvoeren, vrijstelling van deze kwaliteitsrichtlijn RKB1 en de bijbehorende COS-regels. NOvAA doet dit niet. De Ifac-versie van RKB1, SQC1, geeft ieder kantoor de vrijheid zelf de RKB1 regels aan te passen naar gelang de omvang van het kantoor en de aard van de opdracht. NOvAA heeft geheel onnodig die vrijheid aanzienlijk beperkt.
- 36) In de laatste brancheverkenning 2006-2007<sup>2</sup> van Nivra staat een artikel op pagina 11 met als kop: **Wet- en regelgeving leidt tot tweedeling in accountantsland**. De conclusie luidt dat die kantoren het zich bedrijfseconomisch niet kunnen veroorloven om de uitgebreide eisen adequaat te implementeren. Het is een navrante constatering dat al deze kantoren daarmee hun presentatie en uitstraling als accountant zullen verliezen terwijl hun grote collega's als gevolg van de beperkte netwerkdefinitie in de VGC hun afdelingen voor administratieve dienstverlening onder eigen naam en met de uitstraling van een groot (register)accountantskantoor kunnen voortzetten zolang ze maar geen AA's of RA's in dienst hebben die voor dit werk ook niet nodig zijn.
- 37) De stelling van NOvAA onder punt 2.14 pleitaantekeningen dat regelgeving nimmer een individuele en buitensporige last kan veroorzaken, is daarmee afdoende weerlegd. Overigens acht art. 6 Mededingingswet het bestaan van een concurrentiebeperkende afspraak voldoende. De feitelijke concurrentienadelen van die afspraak hoeven niet te worden aangetoond. Inmiddels heeft de NMA op 16-10-2007 een onderzoek toegezegd om haar positie inzake het punt concurrentievervalsing te bepalen. Ook de 1<sup>e</sup> Kamer heeft daarom gevraagd. Daarmee is ook de stelling van NOvAA onder punt 2.11 pleitaantekeningen dat dit soort beperkingen in de vorm van gedragsregels niet de soort beperkingen zijn waarop artikel 7 Mededingingswet ziet, afdoende weerlegd.

---

<sup>1</sup> Publicatie van Nivra d.d 16 juni 2006 over het starten van een kwaliteitsoffensief - Het Koninklijk NIVRA ontwikkelt een pakket maatregelen om de kwaliteit van kleine accountantskantoren te verbeteren. Aanleiding is het jaarverslag van het College Toetsing Kwaliteit (CTK), waaruit blijkt dat deze categorie kantoren ernstige problemen ondervindt bij het invoeren van de aangescherpte kwaliteitsnormen. Naast de maatregelen voor kwaliteitsverbetering bereidt het NIVRA tuchtprocedures voor tegen dertien kantoren. Het betreft hier accountantskantoren die na een hertoetsing niet voldoen aan de vereiste kwaliteitsnorm. Uit het recente CTK-verslag blijkt dat ongeveer 30% van de accountantskantoren niet voldoet aan de gestelde kwaliteitsnormen. Dit is een achteruitgang in vergelijking met vorig jaar, toen 23% van de kantoren niet voldeed. Het overgrote deel van de bij de getoetste kantoren werkzame registeraccountants (96%) is overigens in dienst van kantoren die daaraan wel voldoen. NIVRA-directeur Gert Smit acht het percentage kantoren met een onvoldoende onacceptabel hoog. "De kwaliteit moet omhoog, vooral bij de kleinere kantoren, en als beroepsorganisatie zullen we daar de nodige ondersteuning aan gaan verlenen. Tegelijkertijd moet je je afvragen of een heel klein kantoor nog wel in staat is te voldoen aan de steeds hogere kwaliteitsnormen die aan het beroep worden gesteld. Uit het verslag van het CTK blijkt dat met name de invoering van de kwaliteitsrichtlijn RKB1 op grote problemen stuit. Slechts 1/3 van de onderzochte kantoren voldoet volledig aan deze richtlijn, die o.a. verplicht tot een gedetailleerde vastlegging van het stelsel van kwaliteitsbeheersing. Beoogd toezichthouder AFM heeft gesteld de naleving van deze richtlijn centraal te stellen bij het proces van vergunningverlening."

<sup>2</sup> Het lijkt onvermijdelijk dat een deel van de kantoren niet zal of wil voldoen aan de nieuwe eisen. Het is bijvoorbeeld tekenend dat de Raad van Toezicht van de NOvAA onlangs constateerde dat 43 % van de getoetste kantoren niet voldeed aan de eisen. De belangrijkste oorzaak daarvan is dat deze veelal kleine kantoren opereren in een marktsegment dat geen behoefte heeft aan een kwalitatief hoogwaardige controle. Toetsingen hebben bij kleine(re) kantoren vooral betrekking op samenstellingsopdrachten. Deze kantoren kunnen het zich dan ook bedrijfseconomisch niet veroorloven om de uitgebreide eisen adequaat te implementeren. Een deel van de betrokken accountants zal zich dan ook de komende jaren uitschrijven uit het accountantsregister en daarmee kiezen als een bestaan als administratiekantoor.

**Grief 5 sub d: EG-verdrag artikel 39 en 43 alsmede art. 25 en 26 van het Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten.**

**Toelichting:**

- 38) Dit thema is inmiddels voldoende uitgewerkt via bovenstaande punten a, b en c met name EVRM en concurrentievervalsing. Een verdere afzonderlijke toelichting zou slechts herhalingen omvatten.

**Grief 6.**

**Ten onrechte heeft de Voorzieningenrechter geen rekening gehouden met het beginsel van rechtszekerheid zoals gesteld onder punt 20 dagvaarding voor die accountants die geen wettelijke controles uitvoeren.**

**Toelichting:**

- 39) De VGC heeft het begrippenarsenaal van de IAASB die zich uitsluitend bezig houdt met "auditors", van toepassing verklaard op alle accountants-administratieconsulenten in Nederland. Dit in afwijking van Ifac waar de management accountants in het geheel niet onderhevig zijn aan IAASB-standaarden. Deze IAASB-standaarden worden in Nederland aangeduid als COS voorheen RAC genoemd. In deze COS staan allerlei begrippen die alleen begrijpelijk zijn vanuit een "auditor" perspectief op de wereld zoals assurance, aan assurance verwante opdrachten, overige overeengekomen specifieke werkzaamheden en overige opdrachten. Door deze onnodige introductie van al die vage begrippen vanuit een "auditor"blikveld, weet geen enkele accountant meer in Nederland wanneer hij openbaar accountant wordt en wanneer hij dat niet is. Toch heeft dat voor hem grote economische gevolgen.

- 40) De Voorzieningenrechter is niet meer toegekomen aan een oordeel over het aspect rechtsonzekerheid in de VGC zoals gesteld onder punt 20 dagvaarding. Toch is voor iedereen duidelijk dat de begrippen "assurance, aan assurance verwante opdrachten, overige overeengekomen specifieke werkzaamheden en overige opdrachten" wel erg ruim zijn, deels overlappend, alles kunnen omvatten en daardoor rechtsonzekerheid scheppen. Dat zou nog daaraan toe zijn als het nodig was. Opgemerkt moet evenwel worden dat het bij Ifac volstrekt ongebruikelijk is om accountants andere dan auditors aan deze regelgeving voor auditors te onderwerpen. Alleen al op deze grond, zou het passend zijn de VGC tijdelijk buiten toepassing te verklaren totdat in bodemprocedure vast komt te staan, hetgeen waarschijnlijk is omdat deze begrippen inderdaad vaag en onnodig zijn. Voorzover daar nog twijfel over kan bestaan, zij verwezen naar **productie 2**.

**Conclusie.**

- 41) Uit bovenstaande is gebleken dat geen van de conclusies en oordelen van de Voorzieningenrechter in eerste aanleg stand kunnen houden. Behalve bovenstaande inhoudelijke argumentatie, leveren de uitspraken van de Voorzieningenrechter Amsterdam in eerste en hoogste instantie alsmede het praktische voorbeeld van Nivra, daartoe voldoende bewijs. Daarmee kunnen de vorderingen onder 2 en 3 worden toegewezen.

42) Opgemerkt moet worden dat in zaak, aangespannen tegen het NIVRA de vordering onder 1 (om de VGC te schorsen voorzover het betreft accountants die geen wettelijke controles doen), in twee instanties is afgewezen. De argumentatie luidde dat de kritiek op de VGC en de wijze van tot stand komen –ook indien gegrond-, de toewijzing in kort geding van zodanig algemeen geformuleerde vorderingen niet kan rechtvaardigen. In cassatie zal dit oordeel worden bestreden. Immers, indien een bestuursorgaan onmiskenbaar handelt in strijd met de wet en de regelgeving van dat bestuursorgaan evenzeer onmiskenbaar strijdig is met hogere wetgeving, is sprake van een zodanig ernstige aantasting van de rechtsorde, dat onmiddellijk moet worden ingegrepen juist omdat het zulke algemene geformuleerde regels betreft die voor iedereen gelden. Een bodemprocedure van vele jaren over zulke principiële kwesties, betekent feitelijk dat ieder rechtsmiddel ontbreekt. Dit rechtvaardigt afdoende de eis tot opschorting van de VGC voor wat betreft de niet-wettelijke controle zoals onder 1 bij dagvaarding gevraagd.

**Het is op deze gronden** dat appellanten de eer hebben te concluderen dat het den Hove behage te vernietigen het vonnis door de Voorzieningenrechter van de Rechtbank te s'-Gravenhage d.d. 11 juni 2007 rolnummer KG 07/514 tussen appellanten als eisers en geïntimeerde als gedaagde geweest

en, opnieuw rechtdoende, de vorderingen van appellanten alsnog toe te wijzen en alsnog bij arrest uitvoerbaar bij voorraad:

1. Het NOvAA-Bestuur/de NOvAA te gelasten op straffe van een dwangsom van € 100.000,00 per dag om de VGC en haar belangrijkste uitvoeringsbesluiten zoals de NVAK, de Periodieke Preventieve Toetsing en de verplichte VGC-cursussen voorshands niet van toepassing te verklaren, althans niet daadwerkelijk toe te passen voor leden die geen wettelijke controles uitvoeren in afwachting van de uitkomst van een bodemprocedure gedurende welke periode voor die leden de voorheen geldende gedragscode van toepassing blijft.
2. Het NOvAA-Bestuur te gelasten op straffe van een dwangsom van € 100.000,00 per keer te verhinderen dat de ledenvergadering zelfstandig kan en zal besluiten -ongeacht de mening van de voorzitter of een ingehuurde notaris - om moties c.q. verordeningen dan wel amendementen op bestaande verordeningen of nadere voorschriften in stemming te brengen.
3. Het NOvAA-Bestuur te gelasten, op straffe van een dwangsom van € 100.000,00 per overtreding, dat wanneer meer dan 40 leden een vergadering bijeen willen roepen of bijeen roepen, die leden te faciliteren als volgt:
  - a) dat die meer dan 40 leden gebruik mogen en kunnen maken van de NAW-gegevens van het ledenbestand van de NOvAA, zodat via de NOvAA met alle NOvAA-leden zelfstandig gecommuniceerd zal kunnen worden, zowel per post als per e-mail, zonder inmenging van NOvAA-zijde;

- b) dat die meer dan 40 leden de beschikking zullen krijgen over een deel van de NOvAA-website en wel middels een banner of hyperlink op de linker zijde van de Home-Page van de NOvAA en verder dat de door die meer dan 40 leden aangesneden onderwerpen zullen worden geregistreerd en behandeld als ieder ander onderwerp van aandacht, zonder nodeloze inhoudelijke en/of technische beperkingen van NOvAA-zijde en
- c) dat alle kosten van die meer dan 40 leden, verband houdende met het organiseren van een extra buitengewone ledenvergadering, door NOvAA voor haar rekening zullen moeten worden genomen.

en tenslotte de NOvAA te veroordelen in de kosten van zowel de eerste instantie als van het beroep.

Procureur.

**Productie 1: Brief 19-2-2008 van de WMO aan NOvAA**

Aangetekend

Aan het bestuur van de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten  
Nieuwe Parklaan 25  
2597 LA Den Haag

Broek op Langedijk, 19 februari 2008

Betreft: overleg met betrekking tot comparitie inzake Kort Geding-procedure Hof Den Haag

Waarde leden van het bestuur,

Op verzoek van de rolrechter van het Hof Den Haag heeft er op 31 januari 2008 in Berkel Enschoot een overleg plaats gevonden tussen Uw bestuur en het bestuur van de WMO. In dit overleg hebben wij U een tweetal vragen voorgelegd, waarop geen duidelijk antwoord van de zijde van Uw bestuur is gekomen. Vandaar dat wij deze vragen herhalen met het verzoek daar een onvoorwaardelijk en duidelijk antwoord op te geven met de bewoordingen 'ja' of 'neen', opdat wij dit kunnen mededelen in de door ons uit te brengen Memorie van Grieven.

De eerste vraag luidt: 'Is het bestuur onvoorwaardelijk bereid om de ledenvergadering te laten stemmen over tijdig bij het bestuur schriftelijk ingediende punten van meer dan 40 leden conform artikel 10 WAA, ongeacht de vraag of het bestuur het met deze voorstellen eens is?'

De tweede vraag luidt: 'Is het bestuur bereid om die agendapunten onvoorwaardelijk hetzelfde "due process" te laten doorlopen als voorstellen van het bestuur. Dat betekent voorafgaande discussie in de afdelingsvergaderingen, aandacht in Noviteiten en op de website, publicatie als agendapunt in de vergaderstukken ten behoeve van de ledenvergadering, discussie en besluitvorming op de ledenvergadering en publicatie van eventuele ontwerpverordeningen in de Staatscourant?'

Wilt U beide vragen uiterlijk binnen 14 dagen na ontvangst van deze brief met een onvoorwaardelijk 'ja' of 'neen' beantwoorden?'

In afwachting van uw berichten, verblijven wij inmiddels met collegiale groeten,

Mr A. de Graaf AA MA, voorzitter WMO

Waterral 8, 1721 DX Broek op Langedijk

## **Productie 2: Assurance, Aan assurance verwant en Overige opdrachten**

1. Allereerst moet worden opgemerkt dat de VGC beoogt een vertaling te zijn van de Code of Ethics. Echter, geheel in tegenstelling tot de Code of Ethics reikt de VGC drie criteria aan op grond waarvan iemand als “openbaar accountant” wordt aangemerkt waarop deel B van de VGC van toepassing is. Juist door deze drie criteria (1. assurance, 2. aan assurance verwant en 3. overige opdrachten) is echter de strekking van de VGC een heel andere geworden dan de strekking van de Code of Ethics.
2. De definitie van “assurance opdracht” in de VGC luidt: *de opdracht, waarbij de openbaar accountant, de intern accountant of de overheidsaccountant een conclusie formuleert die is bedoeld om het vertrouwen van de beoogde gebruikers, niet zijnde de verantwoordelijke partij, in de uitkomst van de evaluatie van of de toetsing van het object van onderzoek ten opzichte van de criteria, te versterken. Voor de bedoelde intern accountant of de overheidsaccountant zal de verantwoordelijke partij doorgaans eveneens de beoogde gebruiker zijn. De uitkomst van de evaluatie of de toetsing van het object van onderzoek is de informatie die het gevolg is van de toepassing van de criteria. Onder een assuranceopdracht is begrepen de opdracht tot het uitvoeren van een vrijwillige of wettelijke controle, bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel i en j, van de Wet toezicht accountantsorganisaties;*
3. De definitie van “aan assurance verwante opdracht” in de VGC luidt: *de opdracht tot het samenstellen van financiële informatie en de opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie, zoals bedoeld in de Nadere voorschriften controle- en overige standaarden;*
4. De definitie van “overige opdracht” in de VGC luidt: *overige opdrachten: de door een registeraccountant voor een cliënt bedrijfsmatig uitgevoerde professionele diensten, bestaande uit andere dan assuranc-eopdrachten of aan assurance verwante opdrachten, voor zover geen sprake is van opdrachten uitgevoerd als interim-manager bedoeld in artikel C-300.1, onderdeel b.* De betekenis van het begrip ‘overige opdracht’ is pas duidelijk als het begrip ‘accountantskantoor’ duidelijk is. Hieronder wordt verstaan: *de organisatorische eenheid waarbinnen één of meer Accountants-Administratieconsulenten voor een cliënt bedrijfsmatig professionele diensten, bestaande uit assurance- en aan assurance verwante opdrachten, verrichten, die niet beschikt over de in afdeling 2.1 van de Wet toezicht accountantsorganisaties bedoelde vergunning;* Let op de ‘of’ en de ‘en’ in deze laatste definitie. Afhankelijk van de betekenis die daaraan wordt toegekend, wordt een accountant met een ‘overige opdracht’ wel of geen openbaar accountant als hij geen ‘aan assurance verwante diensten’ aanbiedt. Nivra is van mening dat bedoeld is het samengaan van een ‘aan assurance verwante dienst’ met een ‘overige opdracht’. De vraag is of een derde bijv. een tuchtrechter dat ook zo altijd ziet.
5. Is de eerste definitie van “assuranceopdracht” al complex en vaag, dan wordt “aan assurance verwant” nog complexer en vager. Om het geheel van definities volstrekt duidelijk te maken, is er dan nog de categorie ‘overige opdracht’ die per definitie wel erg ruim is en waardoor iemand ook meteen openbaar accountant kan worden. Om het beeld compleet te maken zijn er daarnaast “Nadere Voorschriften” die weer verwijzen naar een handboek COS-regels geheten (voorheen RAC en ontleend aan de IAASB-standaarden), die ook weer allerlei definities en voorschriften geven voor allerlei deelactiviteiten die zouden kunnen vallen onder een van die begrippen “assuranceopdracht”, “aan assurance verwante opdracht” en ‘overige opdrachten’. In de praktijk worden die definities uit die handboeken soms zelfs via een circulaire redenering gebruikt om sommige definities van de deelbegrippen “assuranceopdracht”, “aan assurance verwante opdracht” of ‘overige opdracht’, duidelijker te maken.

6. Zonder iemand met al die handboeken en regels in detail lastig te vallen, zal zelfs een niet-jurist begrijpen dat met die ingewikkelde deelbegrippen “assuranceopdracht”, “aan assurance verwante opdracht” of ‘overige opdracht’, iedereen te pas en te onpas “openbaar accountant” kan worden, afhankelijk van de min of meer willekeurige betekenis die daar op enigerlei moment in enigerlei situatie aan kan worden gegeven. Dat heeft wel grote gevolgen want op dat moment blijkt dat allerlei regelgeving van toepassing kan worden uit al die handboeken die de accountant en ook zijn cliënt nooit zal hebben verwacht of gewild. Op dat moment ontstaat een probleem. Niet alleen de toepasselijke regelgeving blijkt dan onduidelijk, ook de contributiegrondslag is onduidelijk, de toetsingsverplichtingen, de permanente educatieverplichtingen etc. De oorzaken van dat probleem zijn de volgende:
- a. De VGC is geschreven door openbare accountants en niet door juristen.
  - b. Alle openbare accountants zweren van oudsher bij de regelgeving van de IAASB die alleen is geschreven voor openbare accountants en in Nederland vertaald is als COS, voorheen RAC. Die begrippen uit de regelgeving IAASB zoals ‘overige opdrachten’ zijn nog een beetje begrijpbaar vanuit het perspectief van een echte openbare accountant. Kleine nuances in interpretatie maken ook niet zo veel verschil voor hen als openbaar accountant. Op een ondoordacht moment is echter besloten in de VGC al die IAASB/COS begrippen in zijn algemeenheid te gaan gebruiken als definitie van openbaar accountant.
  - c. Het gevolg is dat iedereen die geen openbaar accountant was, en dat zijn veruit de meeste leden van NOvAA, en al dan niet per ongeluk een taak er bij doet die ook in het werkerterrein van openbare accountants kan vallen of onder enigerlei IAASB(COS) standaard zou kunnen vallen, ook openbaar accountant wordt.
  - d. Deze welbewuste uitbreiding van het begrip openbaar accountant is voor grotere kantoren zakelijk zeer interessant. Alle IAASB (COS) regelgeving wordt daardoor van toepassing voor alle accountants op alle deelgebieden die niet tot de kerntaak van wettelijk controleur behoren; zelf kunnen ze zich daarvan vrijstellen.
7. Feitelijk betekenen bovenstaande definities van de VGC praktisch:
- a. dat het iedere accountant niet zijnde een openbaar accountant verboden is op straffe van openbaar accountant worden, een conclusie te trekken waar een derde bij is betrokken, zelfs indien hij die conclusie op een deugdelijke grondslag baseert.
  - b. dat het iedere accountant niet zijnde openbaar accountant verboden is op straffe van openbaar accountant worden, enigerlei werkzaamheid voor derden te verrichten met betrekking tot financiële informatie, zoals bedoeld in de Nadere Voorschriften controle- en overige standaarden.
  - c. dat het iedere accountant niet zijnde openbaar accountant het mogelijk verboden is op straffe van openbaar accountant worden, enigerlei overige opdracht voor derden te verrichten. Aangezien accountants van nature zich graag bemoeien met financiële informatie, de Nadere Voorschriften en de bijbehorende handboeken zeer regelmatig veranderen en de betekenis van “of” en “en” bij de definitie van accountantskantoor onduidelijk is, is sprake van volstrekte onduidelijkheid.

Het loutere feit dat bovenstaande evident logische conclusies naar alle waarschijnlijkheid door NOvAA zullen worden weersproken, zegt genoeg over duidelijkheid van deze definities.