**Toelichting bij Nadere voorschriften van 23 oktober 2020 tot wijziging van de Nadere voorschriften kwaliteitssystemen mede in verband met derdenverklaring vaststelling NOW-subsidie (Nadere voorschriften wijziging NVKS 2020)**

**Inleiding**

De wijzigingen die deze nadere voorschriften doorvoeren hangen grotendeels met elkaar samen. Zie onder ‘Wijzigingen op hoofdlijnen’ voor een korte toelichting en onder ‘Artikelsgewijze toelichting’ voor een toelichting op detailniveau.

**Aanleiding wijzigingen**

*Werkzaamheden door niet-accountants in een accountantskantoor*

Accountants kunnen binnen hun accountantseenheid samenwerken met andere professionals, zoals fiscalisten. Rapportages van niet-accountants op papier van een accountantskantoor kunnen de reputatie van het accountantskantoor aantasten. Daarom worden er sinds enkele jaren eisen gesteld aan het onder verantwoordelijkheid van een niet-accountant uitvoeren van gelijkwaardige opdrachten in een accountantskantoor.

In de Nadere voorschriften accountantskantoren (NVAK) was het alleen voor leden van door het bestuur van NIVRA / NOvAA geaccrediteerde beroepsgroepen mogelijk om bepaalde assurance- en aan assurance verwante opdrachten uit te voeren. Daarvoor was dit formeel voor geen enkele niet-accountant mogelijk.

Met de invoering van de NVKS is de verantwoordelijkheid om te bepalen wie welke NVKS-opdrachten mag uitvoeren overgebracht naar de kantoren. Daarbij worden tot nu toe randvoorwaarden gesteld om te bepalen wie kwalificeert als eindverantwoordelijke professional. Die randvoorwaarden zijn vergelijkbaar met de eisen die IFAC stelt aan professional accountants. Deze eisen hebben betrekking op vakbekwaamheid en zorgvuldigheid, aanspreekbaarheid en kwaliteitsbeheersing. Daarnaast zijn werkzaamheden vergelijkbaar met controle, beoordeling en samenstelling van historisch financiële informatie voorbehouden aan accountants. Leden van buitenlandse ‘full members’ van IFAC mogen in principe dezelfde werkzaamheden uitvoeren als accountants.

Met de invoering van de NVKS was het de bedoeling dat het mogelijk werd voor andere professionals met een wettelijke taak om werkzaamheden met betrekking tot historische financiële informatie uit te voeren binnen een accountantskantoor. In de praktijk leek dat nog niet altijd te kunnen op grond van de regels in de NVKS.

*Samenwerking in het netwerk*

Accountants werken ook buiten hun accountantseenheid op verschillende manieren samen met andere professionals. Vaak gebeurt dit binnen een netwerk onder een centrale naam waarbij kosten, middelen en winsten worden gedeeld.

In het NVAK-tijdperk werden er in principe geen eisen gesteld aan de samenwerking binnen een netwerk. Het bleek echter dat door het oprichten van netwerkonderdelen regels voor accountants op het gebied van kwaliteitsmanagement en opdrachtuitvoering werden ontweken.

Bij de invoering van de NVKS is – mede op aangeven van de leden – geconstateerd dat er regels moesten komen die dit gedrag binnen netwerken zouden tegengaan met als uitgangspunt dat wat geregeld was op het gebied van assurance- en aan assurance verwante opdrachten in principe ook zou moeten gelden in een netwerkonderdeel.

**Wijzigingen op hoofdlijnen**

Het bleek dat de stringente eisen die golden voor eindverantwoordelijke professionals er onbedoeld toe leidden dat in de praktijk andere professionals niet in staat waren gelijkwaardige opdrachten uit te voeren binnen een accountantskantoor. Daarnaast was het voor accountantskantoren onduidelijk welke regels er golden voor de uitvoering van gelijkwaardige opdrachten in een netwerkonderdeel. Daarbij ontstond de vraag of de kwaliteitsbepaler binnen een accountantskantoor ook verantwoordelijkheden had voor de eindverantwoordelijk professional in een netwerkonderdeel. Deze nadere voorschriften nemen die onbedoelde gevolgen en onduidelijkheid weg. Deze nadere voorschriften voeren de volgende wijzigingen door:

* De regels voor de eindverantwoordelijk professional binnen een accountantskantoor worden meer principle based zonder inhoudelijk afbreuk te doen aan de eisen van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid, kwaliteitsbewaking en aanspreekbaarheid op fouten (artikel 7).
* Voor Nederlandse netwerkonderdelen gaan alleen nog beperkingen aan opdrachten gelden met betrekking tot controle-, beoordelings- en samenstellingsopdrachten van historische financiële informatie (artikelen 8 en 8c).
* Nederlandse netwerkonderdelen die zaken doen die de reputatie van accountants bedreigen zullen daarop aangesproken worden door het accountantskantoor en de bedreiging moeten wegnemen (artikel 8b).
* Het wordt duidelijk gemaakt dat de kwaliteitsbepaler van een accountantskantoor alleen verantwoordelijk is voor de kwaliteitsbeheersing binnen het accountantskantoor en niet verantwoordelijk is voor wat er in andere onderdelen van het netwerk gebeurt. De kwaliteitsbepaler zal andere netwerkonderdelen in bepaalde situaties wel moet aanspreken (artikel b).

### **Artikelsgewijze toelichting**

### **Artikel I**

### Toelichting op wijziging artikel 1

In dit artikel zijn een aantal nieuwe definities opgenomen en zijn twee bestaande definities gewijzigd.

In de NVKS kunnen gelijkwaardige opdrachten worden uitgevoerd onder de verantwoordelijkheid van een eindverantwoordelijke professional. In de NVKS worden in dat kader drie verschillende categorieën van eindverantwoordelijke professionals onderkend, waarvoor verschillende regels gelden. Deze categorieën zijn:

* ‘IFAC-professionals’. Dit zijn leden van buitenlandse beroepsorganisaties die volwaardig lid zijn van de International Federation of Accountants (IFAC). Voor deze eindverantwoordelijke professionals gelden op grond van de IFAC-lidmaatschapsverplichtingen regels die gelijkwaardig zijn aan die van de NBA. Op grond hiervan mogen deze eindverantwoordelijke professionals in principe alle opdrachten verrichten in een accountantskantoor, mits ze dit doen op basis van voor hen van toepassing zijnde beroepsregels.
* ‘Wettelijk aangewezen professionals’. Dit zijn beroepsbeoefenaren die opdrachten uitvoeren die bij of krachtens wet aan professionals met hun kwalificaties zijn opgedragen. Dit geldt ook voor beroepsbeoefenaren, als het uitvoeren van een dienst aan een beperkt aantal soorten professionals is opgedragen maar waarbij anderen de dienst niet mogen leveren. (Denk bijvoorbeeld aan actuarissen die de actuariële gegevens van pensioenfondsen certificeren en ook aan belastingadviseurs en boekhouders die een derdenverklaring afgeven bij een aanvraag tot vaststelling van de NOW-subsidie van cliënten.) Wanneer deze beroepsbeoefenaren andere (vrijwillige) opdrachten uitvoeren, kwalificeren ze voor deze opdrachten niet als wettelijk aangewezen professional (dus niet als eindverantwoordelijke professional). Beroepsbeoefenaren die werkzaamheden uitvoeren die bij of krachtens wet zijn voorgeschreven maar die niet zijn opgedragen aan professionals met specifieke beroepskwalificaties, vallen niet onder deze categorie.
* ‘Andere eindverantwoordelijke professionals’. Dit zijn alle andere professionals die optreden als eindverantwoordelijk professional. Ze mogen geen opdrachten uitvoeren met betrekking tot historische financiële informatie. Ze moeten voldoen aan vereisten van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid, en aan kwaliteitsmanagement en aanspreekbaarheid die deze nadere voorschriften voorschrijven.

Van elk van deze categorieën is een definitie opgenomen. Dit is gedaan om de artikelen die beschrijven wat de verschillende eindverantwoordelijke professionals mogen doen eenvoudiger te houden. De definitie van ‘eindverantwoordelijke professional’ is hierop aangepast.

Daarnaast is de definitie van gelijkwaardige opdracht gewijzigd. Een gelijkwaardige opdracht wordt gedefinieerd als een opdracht die, als deze zou worden uitgevoerd door een accountant, zou kwalificeren als een assurance- of een aan assurance verwante opdracht. De verwijzing naar de NV COS is daarbij komen te vervallen. Dit is gedaan omdat er vragen waren over wat nu precies een gelijkwaardige opdracht was. Achterliggende gedachte bij de gewijzigde definitie is dat accountants verondersteld worden te kunnen bepalen wat kwalificeert als een assurance- of een aan assurance verwante opdracht.

### Toelichting op wijziging artikel 7

Artikel 7 stelt eisen aan de opdrachtuitvoering van gelijkwaardige opdrachten vanuit een accountantskantoor.

Het eerste lid bepaalt dat de kwaliteitsbepaler een eindverantwoordelijke professional moet aanwijzen voor de uitvoering van een gelijkwaardige opdracht. De kwaliteitsbepaler is er ook verantwoordelijk voor om vast te stellen dat de eindverantwoordelijk professional voldoet aan de voorwaarden om een opdracht te mogen uitvoeren. De kwaliteitsbepaler kan deze verantwoordelijkheid mandateren, maar blijft er verantwoordelijk voor dat dit volgens de regels gebeurt.

Het tweede lid regelt dat de eindverantwoordelijk professional regels moet toepassen die vergelijkbaar zijn met de regels die een accountant zou moeten toepassen. Dit moet ervoor zorgen dat de kwaliteit van de uitvoering van een gelijkwaardige opdracht is geborgd. Het tweede lid geldt niet voor wettelijk aangewezen professionals. Die moeten de regels volgen die bij of krachtens wet zijn voorgeschreven.

Het derde lid regelt dat andere eindverantwoordelijke professionals geen opdrachten mogen uitvoeren met betrekking tot historische financiële informatie. Uitgangspunt is dat dergelijke opdrachten binnen een accountantskantoor uitgevoerd moeten worden door een accountant.

Het vierde lid bevat een aantal randvoorwaarden waaraan andere eindverantwoordelijke professionals moeten voldoen om binnen een accountantskantoor gelijkwaardige opdrachten te mogen uitvoeren. Deze eisen hebben betrekking op opleiding, deskundigheid en de toepassing van gedrags-en beroepsregels. Het aanspreekbaar zijn (via klachtrecht) en het toetsen van de kwaliteit (via dossierreviews) is geregeld in andere artikelen van de NVKS.

Het vijfde lid regelt dat een eindverantwoordelijke professional duidelijk is over de expertise die de professional bezit in uitingen naar gebruikers. Dit is alleen verplicht bij uitingen in het kader van gelijkwaardige opdrachten. Geadviseerd wordt om dit ook bij andere opdrachten te doen. Dit draagt bij aan transparantie en het verkleinen van het risico dat de indruk wordt gewekt dat de professional optreedt als accountant.

### Toelichting op wijziging artikel 8

Artikel 8 regelde een aantal verschillende zaken. In de nieuwe situatie is dit artikel opgesplitst in de artikelen 8 en 8c.

In het nieuwe artikel 8 wordt uitgelegd onder welke voorwaarden een accountant aan NVKS-opdrachten mee kan werken binnen een accountantseenheid, bij een netwerkonderdeel van een accountantskantoor of bij een andere organisatie. Voor overige opdrachten gelden geen beperkingen.

*Onderdelen a en b.* Accountants kunnen in principe aan alle NVKS-opdrachten meewerken in een accountantskantoor, mits aan een paar randvoorwaarden van de NVKS wordt voldaan. Voor het meewerken aan een gelijkwaardige opdracht binnen een accountantsafdeling, zie de toelichting op onderdeel e. Er zijn geen regels gesteld wanneer een accountant aan een overige opdracht kan deelnemen binnen een accountantseenheid. Uiteraard geldt wel het uitgangspunt dat voldaan moet worden aan de regels uit de VGBA. Maar dit volgt niet specifiek uit de NVKS

*Onderdeel c.* Ook voor netwerkonderdelen geldt dat de accountant daar mee kan werken aan gelijkwaardige opdrachten en overige opdrachten. De randvoorwaarden die hierbij gesteld zijn, zijn gebaseerd op de gedachte dat accountants in het kader van de goede beroepsuitoefening alleen samenwerken met organisaties die geen controle-, beoordelings- en samenstellingsopdrachten volgens de NV COS uitvoeren en die de reputatie van het accountantskantoor niet aantasten.

*Onderdeel d.* Ook buiten een accountantseenheid en het netwerk van een accountantskantoor geldt dat accountants in principe kunnen meewerken aan opdrachten voor zover het geen samenstellings-, beoordelings- of controleopdrachten zijn. Het is niet zo dat accountants geen enkele betrokkenheid mogen hebben bij samenstellings-, beoordelings- of controleopdrachten. Een accountant mag bijvoorbeeld best voor een samenstellingsopdracht een beperkt advies uitbrengen over de juiste verwerkingswijze van een bepaalde post. Maar een substantiële betrokkenheid is verboden. Wat dat is, is *professional judgment* van de accountant. Synoniemen voor substantieel zijn: wezenlijk, aanzienlijk, beduidend. Er is sprake van substantiële betrokkenheid als de accountant (feitelijk) verantwoordelijk is voor de uitvoering van de werkzaamheden, ook al wordt een rapportage afgetekend door een niet-accountant. Een ander voorbeeld is als de betrokken organisatie het beeld schept dat accountants betrokken zijn bij de uitvoering van de opdrachten. Maar ook als een accountant een verantwoordelijkheid heeft die lijkt op de verantwoordelijkheid van een key assurance partner of van een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar , zal veelal sprake zijn van een substantiële betrokkenheid. Ook ligt het niet voor de hand dat een accountant leiding geeft aan een administratiekantoor, maar doordat de accountant niet direct betrokken is bij de uitvoering stelt dat dit is toegestaan. Het leiding geven aan professionals maakt ook dat sprake is van substantiële betrokkenheid.

Bij het bovenstaande moet er wel rekening mee worden gehouden dat eindverantwoordelijkheid bij een NVKS-opdracht er vaak toe zal leiden dat de organisatie kwalificeert als accountantseenheid (zie de toelichting op artikel 8b).

*Onderdeel e.* Onderdeel e regelt dat een accountant binnen een accountantsafdeling kan meewerken aan een gelijkwaardige opdracht. De NVKS zijn alleen van toepassing op NVKS-opdrachten. In een accountantsafdeling zijn daarbij geen eisen gesteld aan gelijkwaardige opdrachten. Het is namelijk niet de bedoeling om voor accountants binnen accountantsafdelingen te regelen, wanneer zij mogen meewerken aan een opdracht onder eindverantwoordelijkheid van een niet-accountant (zie paragraaf 2.2 van de Toelichting bij de NVKS). Uiteraard geldt wel het uitgangspunt dat een accountant de VGBA moet kunnen naleven. Vanwege het belang daarvan, wordt dat in de regeling expliciet benoemt.

*Overige opdrachten.* Een accountant kan zoals hierboven beschreven meewerken aan overige opdrachten die uitgevoerd worden onder de verantwoordelijkheid van anderen. De situatie doet zich ook voor als een accountant een advocaat ondersteunt bij een opdracht die niet kwalificeert als gelijkwaardige opdracht. Als de opdracht van de advocaat kwalificeert als gelijkwaardige opdracht, dan moet voldaan worden aan onderdeel d.

### Toelichting artikel 8a

Van Nederlandse netwerkonderdelen wordt verwacht dat zij de reputatie van een Nederlands accountantskantoor in het netwerk niet aantasten. Ook wordt van deze netwerkonderdelen verwacht dat zij geen opdrachten die als controle-, beoordelings- of samenstellingsopdracht van historische financiële informatie volgens de NV COS kwalificeren, laten uitvoeren door andere eindverantwoordelijke professionals. Artikel 8a regelt dat als dat toch gebeurt en een accountant zich daarvan bewust wordt, deze accountant dat meldt bij de kwaliteitsbepaler.

Als een accountant in een netwerkonderdeel of een andere organisatie een assurance- of aan assurance verwante opdracht uitvoert voor een externe opdrachtgever, dan wordt de organisatie aangemerkt als een accountantskantoor. Dit volgt uit de definitie van accountantskantoor. De definitie van accountantskantoor in de NVKS luidt:

*‘organisatie waar een accountant een NVKS-opdracht uitvoert in opdracht van een externe opdrachtgever’.*

Deze definitie is niet expliciet over de vraag wat bedoeld wordt met uitvoeren. Betekent dit dat de accountant eindverantwoordelijk moet zijn? De definitie is daar niet helder over. In het verleden is uitvoeren ruim opgevat om misbruik te voorkomen. Uitvoeren betekende toen niet uitsluitend dat de accountant eindverantwoordelijk moest zijn om een opdracht uit te voeren. Nu met deze wijziging van de NVKS nieuwe grenzen worden voorgesteld aan het meewerken aan opdrachten als opdrachtteamlid, kiest de NBA voor de volgende interpretatie:

*Een accountant voert een NVKS-opdracht uit zoals bedoeld in de definitie van accountantskantoor in de regeling, wanneer de accountant eindverantwoordelijk is voor een opdracht die op grond van de NV COS voor accountants kwalificeert als assurance- of aan assurance verwante opdracht waarop de NV COS van toepassing zijn.*

In lijn met artikel 8, onderdelen c en d, kan een accountant dus meewerken aan bepaalde gelijkwaardige opdrachten uitgevoerd bij een netwerkonderdeel of in een andere organisatie.

### Toelichting op artikel 8b

In aanvulling op artikel 8a regelt artikel 8b wat de kwaliteitsbepaler moet doen als deze een melding krijgt op grond van artikel 8a of hier zelf achter komt. In het eerste lid is geregeld dat de kwaliteitsbepaler de bedreiging van de reputatie of het uitvoeren van uitgesloten opdrachten bespreekt met de leiding van het netwerkonderdeel of van een hiërarchisch hoger netwerkonderdeel. De kwaliteitsbepaler dringt er daarbij op aan om passende maatregelen te nemen om het ongepaste gedrag op te heffen. Als deze maatregelen niet worden genomen zal de accountantseenheid voor zover mogelijk zelf maatregelen moeten nemen. In het geval dat niet binnen een redelijke termijn afdoende maatregelen worden getroffen, zal de kwaliteitsbepaler collega-accountants moeten informeren en de functie van kwaliteitsbepaler moeten teruggeven. Als er geen andere kwaliteitsbepaler kan worden gevonden, betekent dit dat de accountantseenheid geen NVKS-opdrachten meer kan uitvoeren.

Dit laatste lijkt een zware maatregel, maar de verwachting is dat deze situatie niet gauw zal ontstaan. Het niet mogen uitvoeren van controle-, beoordelings- en samenstellingsopdrachten van historische financiële informatie is al sinds de invoering van de NVKS verboden. Netwerkonderdelen zullen normaal gesproken ook willen voorkomen dat ze elkaars reputatie aantasten. Veelal zullen dit soort zaken ook worden besproken bij het aangaan van een samenwerking. De verwachting is dan ook dat netwerkonderdelen bereid zullen zijn om maatregelen te nemen als dit accountants in de problemen brengt.

*Toelichting op artikel 8c*

Dit artikel bestaat uit bepalingen die vergelijkbaar zijn met het tweede en derde lid van artikel 8 (oud). Het tweede lid van artikel 8 (oud), nu het eerste lid van artikel 8c, is aangepast. Dit was nodig, omdat de vereisten voor onderdelen van het netwerk die niet kwalificeren als accountantseenheid zijn aangepast. Het eerste lid, onderdeel a, maakt ook duidelijk dat in (het Nederlandse deel van) een netwerk meerdere accountantseenheden kunnen voorkomen.

Een accountantsorganisatie is ook een accountantseenheid, maar het eerste lid regelt niets voor wettelijke controles. Wettelijke controles kwalificeren niet als NVKS-opdracht en vallen dus niet onder (de reikwijdte van) de NVKS.

**Artikel II**

Dit artikel regelt de inwerkingtreding van de wijzigingen. Deze tussentijdse wijziging is nodig, zodat eventuele belastingadviseurs en boekhouders binnen een accountantskantoor of het Nederlandse deel van het netwerk in staat zijn om een derdenverklaring af te geven. Een derdenverklaring kwalificeert voor accountant als een aan assurance verwante opdracht. Met ingang van 7 oktober 2020 kunnen aanvragers van een NOW-subsidie een derdenverklaring indienen bij het UWV voor de definitieve subsidieberekening van de NOW 1.0. Belastingadviseurs (‘belastingdeskundigen’ volgens de Eerste tijdelijke noodmaatregel overbrugging voor behoud van werkgelegenheid) en boekhouders zijn (net als accountants) per 13 oktober 2020 door de Minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid aangewezen als ‘deskundigen derden’ die zo’n derdenverklaring mogen afgeven (Regeling van de Minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid van 7 oktober 2020, nr. 2020-0000132880, tot wijziging van de Eerste tijdelijke noodmaatregel overbrugging voor behoud van werkgelegenheid in verband met het vaststellen van het accountantsprotocol en het formulier voor de derdenverklaring, Stcrt. 2020 nr. 53089). Door de eisen die de huidige NVKS aan (opdrachtuitvoering door) eindverantwoordelijke professionals stellen, kunnen belastingadviseurs en boekhouders binnen een accountantskantoor of het netwerk geen gebruik maken van deze bij ministeriële regeling verkregen bevoegdheid. Het is daarom van belang om de NVKS op dit punt zo snel mogelijk aan te passen. Het ligt voor de hand om de overige wijzigingen dan gelijk mee te nemen. Na deze wijziging van de NVKS kwalificeren belastingadviseurs en boekhouders als ‘wettelijk aangewezen professionals’ volgens de NVKS, voor zover zij een derdenverklaring afgeven.

**Artikel III**

Geen toelichting nodig.