

Dit document maakt gebruik van bladwijzers

NBA Alert 44

**NOW en criterium kleine accountantseenheid
(artikel 27, lid 2, van de NVKS)**

08-06-2021

Koninklijke Nederlandse
Beroepsorganisatie
van Accountants



Status NBA Alert

Deze publicatie, die tot stand is gekomen onder verantwoordelijkheid van de NBA, beoogt registeraccountants en accountants-administratieconsulenten aanwijzingen te geven ter zake van een specifiek onderdeel van de uitoefening van het accountantsberoep. Verwacht wordt dat accountants kennismaken van deze aanwijzingen en deze overwegen voor zover relevant voor de opdracht. Een accountant die deze aanwijzingen niet toepast, moet erop voorbereid zijn om uit te leggen hoe niettemin is voldaan aan de verplichtingen, basisprincipes en essentiële werkzaamheden uit wet- en regelgeving, die nader zijn behandeld in deze aanwijzingen. Deze publicatie heeft niet de status van beroepsreglementering.

NOW en criterium kleine accountantseenheid (artikel 27, lid 2, van de NVKS)**Inhoudsopgave**

1	NOW en criterium kleine accountantseenheid (artikel 27, lid 2 van de NVKS)	4
1.1	Samenvatting	4
1.2	Toelichting	4
BIJLAGE	Beleidsregels artikel 27a NVKS in het kader van de NOW	7

1 NOW en criterium kleine accountantseenheid (artikel 27, lid 2 van de NVKS)

1.1 Samenvatting

De Nadere voorschriften kwaliteitssystemen (NVKS) kennen een verlicht regime voor kleine accountantseenheden in artikel 27, lid 2, van de NVKS. Een kleine accountantseenheid bestaat uit maximaal twee eindverantwoordelijken (accountant/professional) en daarnaast maximaal vijf andere personen. Als een belastingdeskundige of een boekhouder een derdenverklaring afgeeft in het kader van de Tijdelijke Noodmaatregel Overbrugging Werkgelegenheid (NOW), is het mogelijk dat daardoor het maximale aantal van twee eindverantwoordelijken wordt overschreden. Het gevolg is dat meer regels uit de NVKS van toepassing zijn voor de betreffende accountantseenheid.

Accountantseenheden hebben zich deze gevolgen bij het afgeven van derdenverklaringen mogelijk niet gerealiseerd. De NOW is een tijdelijke noodmaatregel waarop de accountantseenheid niet kon anticiperen met het kwaliteitssysteem. De NBA vindt het daarom onwenselijk dat een kleine accountantseenheid het kwaliteitssysteem hiervoor tijdelijk moet aanpassen of de uitvoering van andere NVKS-opdrachten moet stoppen, omdat het niet langer aan de NVKS voldoet. Op grond van de zogenaamde hardheidsclausule in artikel 27a van de NVKS wordt een uitzondering gemaakt, mits de accountantseenheid voldoet aan de voorwaarden in de '*Beleidsregels artikel 27a NVKS in het kader van de NOW*'. Dit houdt onder andere in dat in de dossiers van de gecontinueerde NVKS-opdrachten een aantekening wordt gemaakt conform artikel 3 van deze beleidsregels.

1.2 Toelichting

NVKS-opdracht

Door het Ministerie van Sociale Zaken en Werkgelegenheid (SZW) kan - afhankelijk van de hoogte van de NOW subsidie - een verklaring van een derde worden gevraagd. Deze derdenverklaring mag zowel door een accountant als door andere aangewezen deskundigen (zoals belastingdeskundigen en boekhouders) worden afgegeven.

Voor accountants kwalificeert een derdenverklaring als een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden (Standaard 4400N). Dit is een aan assurance verwante opdracht. Hiermee is het eveneens een zogenaamde NVKS-opdracht en valt deze opdracht onder de NVKS resp. het kwaliteitssysteem van de accountantseenheid.

Eindverantwoordelijke professional

In de NVKS vallen onder een '*eindverantwoordelijke professional*' sinds 29 oktober 2020 ook belastingdeskundigen en boekhouders die een derdenverklaring afgeven bij een aanvraag tot vaststelling van de NOW-subsidie van cliënten (zogenaamde '*wettelijk aangewezen professionals*'). Belastingdeskundigen en boekhouders zijn normaal gesproken geen eindverantwoordelijke professional volgens de NVKS¹ (ze zijn dat wel wanneer ze een derdenverklaring bij de NOW afgeven).

Verlicht regime NVKS

In de NVKS is een verlicht regime opgenomen voor kleine accountantseenheden. Het criterium daarvoor in artikel 27, lid 2, van de NVKS is als volgt:

- maximaal twee eindverantwoordelijke accountants óf
- één eindverantwoordelijke accountant en één eindverantwoordelijke professional, naast ten hoogste vijf andere medewerkers die betrokken zijn bij de opdrachtuitvoering of bedrijfsvoering.

¹ Voor uitleg zie Vraag 11 '*Telt een fiscalist mee als een eindverantwoordelijk professional?*' uit NBA-handreiking 1140 *De NVKS in vraag en antwoord*.

Het is mogelijk dat een kleine accountantseenheid die een derdenverklaring bij de NOW afgeeft daardoor in 2020/2021 niet langer voldoet aan het criterium in artikel 27, lid 2, van de NVKS.

Bijvoorbeeld in de volgende situatie:

In een kleine accountantseenheid (conform artikel 27, lid 2, van de NVKS) geeft een belastingdeskundige een derdenverklaring af bij de NOW.

Toepassing criterium artikel 27 lid 2 NVKS vóór afgifte derdenverklaring NOW:	Toepassing criterium artikel 27 lid 2 NVKS ná afgifte derdenverklaring NOW:
<ul style="list-style-type: none"> • twee eindverantwoordelijke accountants; • één medewerker (zijnde een belastingdeskundige) 	<ul style="list-style-type: none"> • twee eindverantwoordelijke accountants; • één eindverantwoordelijke professional (zijnde een belastingdeskundige)
Hiermee is voldaan aan het criterium in artikel 27, lid 2, van de NVKS.	Hierdoor wordt niet meer voldaan aan het criterium in artikel 27, lid 2, van de NVKS.

Een ander voorbeeld is een kleine accountantseenheid met twee eindverantwoordelijke accountants en een medewerker (zijnde een accountant). De betreffende medewerker (accountant) wordt uitsluitend eindverantwoordelijk voor het opstellen van derdenverklaringen in het kader van de NOW (maar niet eindverantwoordelijk voor andere NVKS-opdrachten).

Gevolg

Het gevolg is dat de accountantseenheid geen gebruik meer kan maken van het verlichte regime uit artikel 27, lid 2, van de NVKS. Dat betekent dat meer regels uit de NVKS van toepassing zijn voor de betreffende accountantseenheid². Formeel zou een accountantseenheid zijn kwaliteitssysteem daarop aan moeten passen. Zolang dat niet is gebeurd zou een accountantseenheid lopende NVKS-opdrachten tijdelijk moeten neerleggen.

Accountantseenheden hebben zich deze gevolgen bij het afgeven van derdenverklaringen mogelijk niet gerealiseerd. De NOW is een tijdelijke noodmaatregel waarop de accountantseenheid niet kon anticiperen met het kwaliteitssysteem. De NBA vindt het daarom onwenselijk dat een kleine accountantseenheid het kwaliteitssysteem hiervoor tijdelijk moet aanpassen of de uitvoering van andere NVKS-opdrachten moet stoppen, omdat het niet langer aan de NVKS voldoet.

Gebruik van hardheidsclausule in artikel 27a NVKS

Het is goed voor te stellen dat accountantseenheden in deze situatie een beroep op de hardheidsclausule willen doen. In artikel 27a van de NVKS is onder meer als voorwaarde gesteld dat accountantseenheden per individuele NVKS-opdracht schriftelijk overeenstemming bereiken met het bestuur van de NBA over het continueren van die opdracht. Het bestuur van de NBA heeft de 'Beleidsregels artikel 27a NVKS in het kader van de NOW' uitgevaardigd waardoor dit niet nodig is. Dan moeten accountantseenheden wel voldoen aan de voorwaarden van deze beleidsregels. De NBA zal in dat geval toestaan dat NVKS-opdrachten worden gecontinueerd onder het verlichte regime van artikel 27, tweede lid, van de NVKS, ook al wordt niet voldaan aan het criterium daarvoor. Uiteraard kan het bestuur achteraf wel handhavend optreden, wanneer blijkt dat een accountantseenheid om andere redenen niet voldaan heeft aan artikel 27, tweede lid, van de NVKS.

² Zie het overzicht 'Welke NVKS-artikelen gelden voor u?' in bijlage 1 uit NBA-handreiking 1140 De NVKS in vraag en antwoord.

Aantekening in de dossiers

In artikel 3 van de beleidsregels is opgenomen dat in het dossier van een gecontinueerde NVKS-opdracht wordt aangetekend dat:

- de accountantseenheid niet voldoet aan artikel 27, tweede lid, van de NVKS doordat personen als bedoeld in artikel 1 van de beleidsregel, derdenverklaringen afgeven in het kader van de NOW;
- de accountantseenheid een beroep doet op de hardheidsclausule, bedoeld in artikel 27a van de NVKS.

Dit geldt dus voor alle dossiers van gecontinueerde NVKS-opdrachten gedurende de periode dat de accountantseenheid gebruik maakt van de hardheidsclausule. Dit komt omdat artikel 27a van de NVKS gericht is op een individuele opdracht. Bij NVKS-opdrachten die al vóór inwerkingtreding van deze beleidsregels waren gecontinueerd, kan achteraf een dergelijke aantekening worden toegevoegd. Dit wordt gezien als een administratief proces om een opdracht dossier te voltooien.

BIJLAGE Beleidsregels artikel 27a NVKS in het kader van de NOW

Beleidsregels van het bestuur van 8 juni 2021 omtrent de uitleg van artikel 27a van de NVKS als gevolg van het afgeven van derdenverklaringen in het kader van de NOW. (Beleidsregels artikel 27a NVKS in het kader van de NOW)

Het bestuur van de Nederlandse beroepsorganisatie van accountants;

Gelet op artikel 27a van de Nadere voorschriften kwaliteitssystemen;

Besluit als volgt:

Artikel 1

Voor de toepassing van artikel 27a van de NVKS wordt het afgeven van derdenverklaringen in het kader van de NOW gekwalificeerd als een uitzonderlijke omstandigheid, indien deze derdenverklaringen worden afgegeven door:

- a een accountant die niet tevens eindverantwoordelijk is voor andere NVKS-opdrachten;
- b een wettelijk aangewezen professional die niet tevens eindverantwoordelijk is voor andere gelijkwaardige opdrachten als bedoeld in artikel 1 van de NVKS.

Artikel 2

Voor de toepassing van artikel 27a, onderdeel a, van de NVKS acht het bestuur het maatschappelijk wenselijk dat een accountantseenheid alle overeengekomen NVKS-opdrachten continueert, in de situatie dat een accountantseenheid niet langer voldoet aan artikel 27, tweede lid, van de NVKS doordat personen als bedoeld in artikel 1 derdenverklaringen afgeven in het kader van de NOW.

Artikel 3

In de situatie dat een accountantseenheid niet langer voldoet aan artikel 27, tweede lid, van de NVKS doordat personen als bedoeld in artikel 1 derdenverklaringen afgeven in het kader van de NOW, wordt geacht sprake te zijn van overeenstemming als bedoeld in artikel 27a, onderdeel b, van de NVKS, indien:

- a personen als bedoeld in artikel 1 uitsluitend eindverantwoordelijk zijn voor het afgeven van derdenverklaringen in het kader van de NOW;
- b in het dossier van een gecontinueerde NVKS-opdracht aangetekend wordt dat:
 - 1 de accountantseenheid niet voldoet aan artikel 27, tweede lid, van de NVKS doordat personen als bedoeld in artikel 1 derdenverklaringen afgeven in het kader van de NOW;
 - 2 de accountantseenheid een beroep doet op de hardheidsclausule, bedoeld in artikel 27a van de NVKS.

Artikel 4

Deze beleidsregels treden in werking met ingang van ...[dag na datum publicatie in de Staatscourant].

Artikel 5

Deze beleidsregels worden aangehaald als: Beleidsregels artikel 27a NVKS in het kader van de NOW.

TOELICHTING

De Nadere voorschriften kwaliteitssystemen (NVKS) kennen een verlicht regime voor 'kleine' accountantseenheden in artikel 27, tweede lid, van de NVKS. Een kleine accountantseenheid bestaat uit maximaal twee eindverantwoordelijken (twee eindverantwoordelijke accountants respectievelijk een eindverantwoordelijke accountant/een eindverantwoordelijke professional) en daarnaast maximaal vijf andere personen. Als bijvoorbeeld een belastingdeskundige of een boekhouder een derdenverklaring afgeeft in het kader van de Tijdelijke Noodmaatregel Overbrugging Werkgelegenheid (NOW), is het mogelijk dat daardoor het maximale aantal van twee eindverantwoordelijken wordt overschreden. In dat geval kwalificeert een belastingdeskundige of boekhouder namelijk als een eindverantwoordelijke professional volgens de NVKS ('wettelijk aangewezen professional'). Buiten de NOW zijn belastingdeskundigen en boekhouders dat normaliter niet. Hetzelfde kan zich voordoen als kleine accountantseenheden accountants inzetten die uitsluitend eindverantwoordelijk zijn voor het opstellen van derdenverklaringen in het kader van de NOW. Die kwalificeren dan als eindverantwoordelijke accountant volgens de NVKS. Het gevolg (in beide situaties) is dat een accountantseenheid niet langer voldoet aan het criterium voor het verlichte regime. Dit betekent dat meer regels uit de NVKS gelden. Formeel zou een accountantseenheid zijn kwaliteitssysteem daarop aan moeten passen. Zolang dat niet is gebeurd zou een accountantseenheid lopende NVKS-opdrachten tijdelijk moeten neerleggen.

De NOW is een tijdelijke noodmaatregel waarop de accountantseenheid niet kon anticiperen met het kwaliteitssysteem. Het is onwenselijk dat een kleine accountantseenheid het kwaliteitssysteem hiervoor tijdelijk moet aanpassen of de uitvoering van andere NVKS-opdrachten moet stoppen, omdat het niet langer aan de NVKS voldoet. Het is goed voor te stellen dat accountantseenheden in deze situatie een beroep op de hardheidsclausule willen doen (artikel 27a NVKS). Voorwaarde voor de toepassing van de hardheidsclausule is dat schriftelijk overeenstemming is bereikt over de wijze waarop wordt gewaarborgd dat de verdere uitvoering van de opdracht conform de van toepassing zijnde wet- en regelgeving plaatsvindt (onderdeel b van artikel 27a NVKS). Deze waarborging vloeit voort uit de NVKS zelf omdat de accountantseenheid moet voldoen aan artikel 27 lid 2 van de NVKS. Door deze beleidsregel is het niet nodig dat accountantseenheden per individuele NVKS-opdracht schriftelijk overeenstemming bereiken met het bestuur van de NBA over het continueren van die opdracht. Dan moeten ze wel voldoen aan de voorwaarden in artikel 3 van de beleidsregels. De NBA zal in dat geval toestaan dat NVKS-opdrachten worden gecontinueerd onder het verlichte regime van artikel 27, tweede lid, van de NVKS, ook al wordt niet voldaan aan het criterium daarvoor. Uiteraard kan het bestuur achteraf wel handhavend optreden, wanneer blijkt dat een accountantseenheid om andere redenen niet voldaan heeft aan artikel 27, tweede lid, van de NVKS.

Een voorwaarde in artikel 3 van deze beleidsregels is dat in alle dossiers van gecontinueerde NVKS-opdrachten een aantekening wordt gemaakt gedurende de periode dat de accountantseenheid gebruik maakt van de hardheidsclausule. Dit komt omdat de hardheidsclausule in de NVKS gericht is op een individuele opdracht. Bij NVKS-opdrachten die al vóór inwerkingtreding van deze beleidsregels waren gecontinueerd, kan achteraf een dergelijke aantekening worden toegevoegd. Dit wordt gezien als een administratief proces om een opdracht dossier te voltooien.

Onderhavige beleidsregels kwalificeren als beleidsregel in de zin van artikel 4:81 van de Algemene wet bestuursrecht (Awb). De binding van het bestuur aan de beleidsregel vloeit voort uit de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. Onder meer het gelijkheidsbeginsel, het vertrouwensbeginsel en het rechtszekerheidsbeginsel vergen dat het bestuur niet zonder meer de beleidsregel kan loslaten in een individueel geval. Ingeval van bijzondere omstandigheden of een bijzonder geval zal het bestuur niet onverkort vast kunnen houden aan de beleidsregel, maar zal een nadere afweging moeten worden gemaakt die kan noodzaken tot afwijking van hetgeen in de beleidsregel is bepaald (artikel 4:84 Awb). Een dergelijke *inherente afwijkingsbevoegdheid* bestaat niet ten aanzien van verordeningen of nadere voorschriften.

Koninklijke Nederlandse
Beroepsorganisatie
van Accountants



Postbus 7984
1008 AD Amsterdam
Antonio Vivaldistraat 2-8
1083 HP Amsterdam
T 020 301 03 01
nba@nba.nl
www.nba.nl