

Inleiding:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Uitwerking:

1. [Nadere voorschriften kwaliteitssystemen](#), afgekort NVKS. Als gevolg van deze NVKS voorschriften moet a. een kwaliteitsbepaler worden aangesteld, b. een kwaliteitsbeleid worden vastgesteld en c. een stelsel van kwaliteitsbeheersing worden ingericht. Aan ieder van die drie onderdelen a, b, en c worden tal van vaag geformuleerde eisen gesteld die vooral geschreven lijken te zijn voor grotere organisaties: bijv. meerdere schriftelijke jaarlijkse vastleggingen, regelmatige rapportages, bewaarplicht, beroepsaansprakelijkheidsverzekering, plaatsvervanger, kwaliteitsbepaler, kwaliteitsmanager, onafhankelijkheidsfunctionaris, etc. Die eisen verschillen naar gelang sprake is van 'assurance' of aan 'aan assurance verwant'. Het feit dat onbekend is wanneer 'assurance' overgaat in aan 'aan assurance verwant' maakt de reikwijdte van de toch al vaag geformuleerde eisen nog vager. Welke interpretatie ook wordt gevolgd, aan het zelfs vereenvoudigd naleven van die eisen zoals omschreven in art. 27 voor kleine accountantseenheden, zijn naast interpretatierisico's ook substantiële kosten verbonden. Sommige van die eisen lijken op zich niet onredelijk en zullen van nature al worden nageleefd bij standaard werkzaamheden. Maar interim opdrachten zijn zelden heel standaard en bijna iedere opdracht heeft veel facetten. Daarom zijn sommige voorschriften in sommige situaties onuitvoerbaar. Dit in het licht van de kosten verbonden aan dat voorschrift en redelijke afwegingen tussen die kosten en nut en noodzaak. Omdat ook de BigFour afdelingen niet alle NVKS voorschriften volgen, zet deze NVKS alle NBA leden die zelf of via hun ondernemingen vergelijkbare diensten aanbieden op commerciële achterstand.
2. [Toelichting NVKS](#). Al het vorenstaande is ook van toepassing op ondernemingen met andere hoofdactiviteiten dan interim maar toevallig wel een NBA lid in dienst heeft en als nevenactiviteit ook soms personeel uitlenen. Denk aan reparatie en/of onderhoudsbedrijven, uitzendbureau's of bedrijven die fiscaal-, HR-, organisatie- of ICT oplossingen incl. webontwikkeling aanbieden. De onuitvoerbaarheid van sommige NVKS eisen samen met de vaagheden, interpretatierisico's en substantiële kosten maken het dergelijke ondernemingen met toevallig een NBA lid in dienst vrijwel onmogelijk te concurreren met vergelijkbare BigFour afdelingen op dat terrein zonder NBA leden in dienst van die afdeling.
3. [Standaard 4410 Samenstellingsopdrachten](#). Bij sommige interimopdrachten op financieel, administratief/boekhoudkundig gebied is historische financiële informatie noodzakelijk. De definitie onder k in standaard 4410 van samenstellingsopdracht luidt: *“een opdracht waarbij een accountant deskundigheid inzake administratieve verwerking en financiële verslaggeving toepast”*. Deze regel slaat op de gebruikelijke typische accountantswerkzaamheden, het vervaardigen van gecompileerde cijferoverzichten, veelal jaarcijfers. Maar deze regel is zo breed geformuleerd dat alle eisen en voorschriften uit standaard 4410 ook van toepassing kunnen raken op sommige interim opdrachten. Een duidelijke eis bijvoorbeeld is art. 29 dat verlangt dat het NBA-lid de historische financiële informatie dient samen te stellen door gebruik te maken van vastleggingen, documenten, uitleg en overige informatie inclusief significante oordeelsvormingen die door het management worden verschaft. Maar wat te doen als de interim manager zelf het management is? Art. 38b en volgende verlangt de aansluiting tussen die bronnen en de eindcijfers te controleren en vast te leggen. Maar wat te doen als de interim manager gecompileerde cijferoverzichten van een andere onderneming moet vervaardigen of controleren. In die situatie heeft een interimmer niet altijd de wil of de macht gebruik te maken van de vastleggingen, documenten, uitleg en overige informatie inclusief significante oordeelsvormingen die door het management worden verschaft. Naleving van deze voorschriften is in beide gevallen niet goed mogelijk. Dat negeren betekent risico nemen en maakt het moeilijker te concurreren met vergelijkbare BigFour afdelingen zonder NBA leden in dienst van die afdeling.
4. [Handreiking 1136 bij Standaard 4410](#). Het gestelde onder punt 2 hierboven over vaagheden, interpretatierisico's en substantiële kosten is ook hier van toepassing op ondernemingen met andere hoofdactiviteiten dan interim met

toevallig een NBA lid in dienst. Wanneer deze onderneming als nevenactiviteit ook soms deze interim diensten aanbiedt, is concurreren met vergelijkbare BigFour afdelingen risicovol onder standaard 4410.

5. [NV COS \(Nadere voorschriften controle- en overige standaarden\)](#). Deze NV COS verklaart in art. 9 een 50 tal andere standaarden van toepassing. Hetzelfde probleem als hiervoor onder 4 en 5 genoemd doet zich daarom ook hier voor. De meeste van die 50 andere standaarden vinden hun basis in de gebruikelijke typische accountantswerkzaamheden, het vervaardigen en controleren van gecompileerde cijferoverzichten, veelal jaarcijfers. Maar sommige standaarden zijn in hun uitwerking zo breed en vaag geformuleerd dat alle eisen en voorschriften uit die standaard ook heel goed van toepassing zouden kunnen raken op sommige interim diensten. Het basis probleem daarbij is dat het publiek van een NBA lid terecht een professioneel-kritische instelling verwacht. Dat betekent altijd een zekere mate van controle ook al wordt dit in de opdracht niet altijd als zodanig omschreven. Dit zal in het volgende punt met enkele voorbeelden worden toegelicht. De eerder genoemd standaarden [3000A+3000D](#), [3402](#), [3410](#), [3420](#) en [805](#) blijven korthedshalve buiten beschouwing. Strikte toepassing van deze NV COS standaarden zet NBA leden in de concurrentie met vergelijkbare BigFour afdelingen op achterstand. Dit geldt zowel voor ondernemingen met interim als hoofdactiviteit als voor ondernemingen met andere hoofdactiviteiten dan interim met toevallig een NBA lid in dienst die incidenteel vergelijkbare interim diensten aanbieden.
6. Als illustratie van enkele van die 50 nadere standaarden genoemd in art. 9 van de NV COS die dit probleem veroorzaken zij korthedshalve alleen verwezen naar standaard [200](#) (Algehele doelstellingen van de onafhankelijke accountant, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Standaarden) en standaard [4400N](#) (Opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden). Standaard 200 laat qua definitie in het midden wanneer sprake is van een controle opdracht. De toelichting op standaard 4400N concludeert dat uit uitspraken van de Accountantskamer over het gebruik van de 'oude' standaard 4400 regelmatig naar voren komt dat de accountant door het trekken van conclusies zekerheid heeft verschaft ('assurance'). Daarom is standaard 4400N ontworpen als non-assurance-opdracht. Het gevolg is evenwel dat art. 27 f van standaard 4400N voorschrijft dat het NBA-lid moet vermelden dat *"de accountant geen uitspraak doet over wat de feitelijke bevindingen betekenen voor het onderhavige object in zijn totaliteit;"*. Dit is bij vele interim diensten bijna altijd onmogelijk daar waar sprake is van een specifieke werkzaamheid die enigszins lijkt op een nadere verificatie, check of controle van cijfers van derden. Geen enkele opdrachtgever zal kunnen bevatten dat een interimmer tot slot van zijn opdracht concludeert dat hij: *"geen uitspraak doet over wat de feitelijke bevindingen betekenen voor het onderhavige object in zijn totaliteit;"* Om niet op achterstand te staan in de concurrentie kan een NBA-lid dat interim opdrachten aanvaardt die enigszins lijken op een nadere verificatie, check of controle van cijfers van derden, ofwel niet aanvaarden ofwel deze onzekerheid negeren en het risico van klachten bij de Accountantskamer aanvaarden. Dit geldt zowel voor NBA-leden zelf en/of hun ondernemingen als voor ondernemingen met andere hoofdactiviteiten dan interim met toevallig een NBA lid in dienst die toevallig vergelijkbare interimdiensten aanbieden.
7. De standaarden [3000A](#), [3000D](#), [3402](#), [3410](#), [3420](#) en [805](#) zijn onderdeel van de serie 3000 -3850 Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie. De twee standaarden [3000A](#) (attest-opdrachten) en [3000D](#) (directe opdrachten) maken deel uit van de serie 3000-3399 en zijn altijd van toepassing. De serie 3400-3850 bevat standaarden met betrekking tot een specifiek onderwerp. Standaard 3400 handelt over toekomstgerichte financiële informatie, 3402 over een service-organisatie, 3410 over emissies, 3410 over pro-forma financiële informatie in een prospectus, 3410N inzake maatschappelijke verslagen en 3850N over overige opdrachten bij een prospectus. Standaard 805 handelt over bijzondere overwegingen bij een enkel financieel overzicht of een controle van een specifiek element, rekening of post daarvan. Afhankelijk van de interim opdracht kunnen een of meer van deze standaarden van toepassing zijn. Soms als doel op zich en soms als onderdeel van een bredere en anders gerichte interim opdracht. Om die reden ontstaat onzekerheid en dus risico welke voorschriften uit welke standaarden van toepassing zijn. Die onzekerheid en samenhangend risico veroorzaken wederom concurrentieachterstand voor NBA-leden, zowel in ondernemingen met interim als hoofdactiviteit als voor ondernemingen met andere hoofdactiviteiten dan interim met toevallig een NBA lid in dienst die incidenteel interim diensten aanbieden.
8. [ViO. Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten](#). Het lijkt geen twijfel dat een NBA-lid onafhankelijk moet zijn van zijn klant. De ViO vereist echter veel meer. Art. 12 vereist uitvoerige separate vastleggingen over die onafhankelijkheid hetgeen extra kosten met zich meebrengt. Art. 23 verbiedt resultaatafhankelijke vergoedingen die ook bij interim opdrachten voorkomen. Dit betekent concurrentieachterstand voor NBA-leden, al dan niet werkend voor ondernemingen met interim als hoofdactiviteit dan wel ondernemingen met andere hoofdactiviteiten dan interim met toevallig een NBA lid in dienst die incidenteel interim diensten aanbieden.
9. [Toelichting ViO + Toelichting bij Wijzigingsverordening ViO 2019](#). De ViO geeft geen duidelijkheid over de verplichting een onafhankelijkheidsfunctionaris aan te stellen voor niet-accountantsorganisaties. Art. 20 van de VAO (Verordening accountantsorganisaties) stelt die wel verplicht voor accountantsorganisaties die wettelijke controle doen. Art. 28 van de ViO en deze Toelichting op art. 28 onder het tweede lid suggereert evenwel dat ook

bij niet-accountantsorganisaties in bepaalde gevallen bepaalde vastleggingen moeten worden goedgekeurd door een onafhankelijkheidsfunctionaris. Maar dit scheidt nog geen duidelijkheid over het bestaan van een verplichting voor alle gevallen. Uit recente jurisprudentie (ECLI:NL:TACAKN:2019:66 en ECLI:NL:CBB:2017:151) blijkt evenwel dat niet-accountantsorganisaties recentelijk tuchtrechtelijk zijn veroordeeld wegens het ontbreken van een onafhankelijkheidsfunctionaris. Ook deze onzekerheid betekent concurrentieachterstand voor NBA-leden, al dan niet werkend voor ondernemingen met interim als hoofdactiviteit dan wel ondernemingen met andere hoofdactiviteiten dan interim met toevallig een NBA lid in dienst die incidenteel interim diensten aanbieden.

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

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

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

Conclusie:

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

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

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

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

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

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

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

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

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