

FAQ's vaktechnisch panel rond protocol en standaarden

Datum: 26 maart 2021

Accountants zijn druk bezig met de NOW-opdrachten. Bij de uitvoering van de NOW-opdrachten leven specifieke beroepsmatige vraagstukken. Voor deze vraagstukken heeft de NBA een vaktechnisch panel NOW ingesteld dat wekelijks vergadert. In het panel zijn acht accountantsorganisaties vertegenwoordigd, aangevuld met diverse NBA-medewerkers.

De uitkomst van de discussies in het vaktechnisch panel worden op deze specifieke pagina met onze leden gedeeld en betreffen het protocol en de standaarden van de NOW-subsidie.

Toelichting symbool

 De NBA heeft de inhoud van deze FAQ met het ministerie van SZW afgestemd en heeft gevraagd om de vragen gemarkeerd met dit symbool ook op de website van het ministerie van SZW op te nemen omdat ze een relevante standpuntbepaling of interpretatie bevatten. Indien beschikbaar treft u bij deze vragen een link naar de website van het ministerie van SZW naar de betreffende tekst.

FAQ P1 - Bepalen NOW-groep

Vraag

Voor de toekenning van de NOW-subsidie aan ondernemingen wordt gekeken naar het omzetverlies op NOW-groepsniveau. Hierbij wordt uitgegaan van een groep bepaald zoals beschreven in de [Ministeriële regeling NOW](#)-artikel 6 lid 5. Dit lid kent 2 groepsbegrippen:

- Het reguliere groepsbegrip zoals we dat ook kennen voor de geconsolideerde jaarrekening en zoals aangeduid in artikel 24b 2BW.
- Elke moeder-dochter-verhouding als aangeduid in artikel 24a 2BW.

In beide gevallen worden de groepsmaatschappijen beperkt tot Nederlandse entiteiten en buitenlandse entiteiten met Nederlands SV-loon.

In het kader van de NOW-regeling kunnen nieuwe of gewijzigde groepen ontstaan ten opzichte van het groepsbegrip en de consolidatiekring die wordt gehanteerd in het kader van het verslaggevingsstelsel. Zo kunnen Nederlandse consolidaties voor de jaarrekening buitenlandse entiteiten bevatten zonder medewerkers met Nederlands SV-loon. Of dienen Nederlandse entiteiten die voorheen niet in een gezamenlijke consolidatie zaten, in een NOW-groep opgenomen te worden.

Hoe dient de accountant in het kader van de NOW-werkzaamheden om te gaan met het feit dat de NOW-groep en de consolidatiekring in het kader van het verslaggevingsstelsel kunnen verschillen?

Antwoord

De aanvrager van de subsidie is verantwoordelijk voor het bepalen van de NOW-groep. Hierbij dienen de vereisten van artikel 24a en 24b 2BW te worden betrokken. Omdat de NOW-groep niet altijd een duidelijk groepshoofd heeft, dan wel een andere consolidatiegroep kent dan wordt gehanteerd in het kader van het verslaggevingsstelsel, dient de aanvrager te bepalen wie de NOW-consolidatie organiseert en wie de groepsaccountant wordt. De accountant dient vervolgens bij

zijn NOW-werkzaamheden vast te stellen dat de NOW-groep op het juiste niveau is bepaald, volledig is en assurance-werkzaamheden te verrichten op de verantwoorde omzetsdaling.

Wanneer de NOW-groep en consolidatie in de jaarrekening verschillend zijn, kan de omzetsdaling niet volgens de consolidatiegroep in het kader van de jaarrekening worden gehanteerd.

Het niet kunnen bepalen van de NOW-groep kan niet aangemerkt worden als een inherente beperking. Volgens [Standaard 3900N](#) artikel 50 en het [accountantsprotocol](#) bij de Eerste tijdelijke noodmaatregel overbrugging voor het behoud van werkgelegenheid, geldt dat de accountant dient vast te stellen dat de omzetsdaling op het in het kader van de NOW-regeling toepasselijke organisatorische niveau is berekend.

Het wordt aanbevolen om voor acceptatie van de NOW-opdracht met de klant te communiceren dat desbetreffende werkzaamheden arbeidsintensief kunnen zijn en dat medewerking om de NOW-groep in kaart te brengen noodzakelijk is voor het kunnen uitvoeren/voortzetten van de opdracht.

Het is de NBA bekend dat er veel vraagstukken zijn met betrekking tot het bepalen van de reikwijdte van de NOW-groep. De NBA is in overleg met SZW hieromtrent.

FAQ P2 - Onzekerheden die niet te kwantificeren zijn

Vraag

In het [accountantsprotocol](#) is in hoofdstuk 3.2 opgenomen welke strekking het assurance-rapport dient te hebben ingeval onjuistheden en/of onzekerheden resteren boven de materialiteitsgrens. Eén en ander is verduidelijkt aan de hand van een voorbeeld.

Welke strekking dient het assurance-rapport te hebben ingeval de onzekerheid **niet te kwantificeren** is? Bijvoorbeeld onzekerheid in de omzetverantwoording die het gevolg is van ontoereikende AO/IB.

Antwoord

Een onzekerheid die niet te kwantificeren is, leidt bij een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid tot een assurance-rapport met een oordeelonthouding en in geval van een assurance-opdracht met een beperkt zekerheidsniveau tot een assurance-rapport van onthouding van conclusie. Een onzekerheid als gevolg van een inherente beperking in het kader van een NOW-onderzoek zal toch nog steeds kunnen resulteren in een goedkeurende conclusie bij een beperkte mate van zekerheid (mits de overige werkzaamheden die gedaan zijn geen mogelijke fout aan het licht brengen).

FAQ P3 - Transferprijs-systematiek

Vraag

In het boekjaar waarin de NOW-meetperiode valt (2020) is een andere transferprijs-systematiek gehanteerd dan in 2019 (referentieperiode).

In het [accountantsprotocol](#) zijn hieromtrent (mogelijke) werkzaamheden opgenomen bij 3.6a (tabel A3, blz 34)

De accountant bespreekt met het management of transacties met verbonden partijen hebben plaatsgevonden en zo ja, of deze goed zijn verantwoord.

En bij B3 (blz 49)

De accountant bespreekt met het management of transacties met verbonden partijen hebben plaatsgevonden en zo ja, of deze goed zijn verantwoord.

De accountant stelt vast of er transacties zijn met verbonden partijen. Daarbij gaat hij na of deze op het juiste niveau zijn geautoriseerd, hoe is vastgesteld dat deze 'at arms length' zijn verantwoord en op de juiste wijze zijn verwerkt.

Welke transferprijs-systematiek dient gehanteerd te worden?

Antwoord

De omzet in de referentie- en meetperiode dient op dezelfde grondslagen bepaald te worden (in casu dezelfde transferprijs-systematiek). Het transferprijs-systeem zoals gehanteerd in de laatst voor 1 maart 2020 vastgestelde jaarrekening is leidend voor de meetperiode 2020 en mag niet worden aangepast. Dit voorkomt (ten dele) dat met omzet geschoven wordt door extra verhoging of verlaging van interne doorbelastingen. Zie [artikel 1 lid 2 van de Ministeriële Regeling NOW](#).

FAQ P4 - Onzekerheden en niet-gecorrigeerde fouten onder de materialiteitsgrenzen

Vraag

Resterende onzekerheden en niet-gecorrigeerde fouten $\geq 2\%$ leiden ertoe dat een ander dan goedkeurend assurance-rapport wordt gegeven.

In het [accountantsprotocol](#) staat aangegeven dat verwacht wordt dat alle geïdentificeerde fouten en onzekerheden zoveel als mogelijk worden gecorrigeerd. Is het toegestaan om onzekerheden en niet-gecorrigeerde fouten onder de 2% (niet materieel voor het assurance-rapport) ongecorrigeerd te laten?

Antwoord

UWV en het ministerie van SZW verwachten dat alle tijdens het onderzoek van de accountant geïdentificeerde fouten en onzekerheden worden gecorrigeerd. Er is sprake van een materialiteit voor het onderzoek naar de omzet en een materialiteit voor het onderzoek naar de aspecten van de loonsom. Resterende onzekerheden en niet-gecorrigeerde geïdentificeerde fouten onder de

materialiteitsgrens leiden tot een goedkeurend assurance-rapport. Mits de fouten niet het gevolg zijn van fraude en ook niet kwalitatief materieel zijn. Voor het voldoen aan de (kwalitatieve) voorwaarden in geval van aanvragen op grond van artikel 6a is er geen materialiteit van toepassing, zie hiervoor artikel 2.4 van het accountantsprotocol. Daarnaast zal de accountant moeten vaststellen dat als er een fout “dicht” tegen de materialiteitsgrens aanwezig is, de materialiteit bijna 'op is'. Afhankelijk van de onzekerheden / schattingen die nog aanwezig zijn in de verantwoording kan dit leiden tot de noodzaak van aanvullend assurance-bewijs op onzekerheden.

FAQ P5 - Artikel 3 Ministeriële Regeling NOW

Vraag

[Artikel 3 van de Ministeriële Regeling NOW](#) vermeldt onder andere “..acute terugval in de omzet met ten minste 20% gedurende een periode van drie maanden, vanwege een vermindering in bedrijvigheid door buitengewone omstandigheden die in redelijkheid niet tot het normale ondernemersrisico kunnen worden gerekend in....”. De begrippen “buitengewone omstandigheden” en “in redelijkheid niet behorend tot het normale ondernemersrisico” zijn hierbij kernbegrippen die moeilijk objectief zijn te toetsen voor de accountant.

Welke werkzaamheden dient de accountant te verrichten met betrekking voornoemde kernbegrippen?

Antwoord

Het toetsen van de in Artikel 3 van de Ministeriële Regeling NOW genoemde kernbegrippen valt buiten de reikwijdte van de werkzaamheden van de accountant in het kader van het NOW-onderzoek, zoals uitgewerkt in het [accountantsprotocol](#) en de standaarden [3900N](#) en [4415N](#). In voorkomende gevallen kan de accountant wel in gesprek gaan over de invulling hiervan met de klant.

FAQ P6 - Onafhankelijkheid (samenloop dienstverlening)

Vraag

Kan samenloop van dienstverlening een bedreiging vormen voor de onafhankelijkheid van de accountant in het kader van de NOW-opdracht?

Antwoord

Bedreigingen in het kader van de ViO kunnen zich voordoen bij het uitvoeren van een NOW-assurance-opdracht. Dit speelt bij assurance-opdrachten en dus bij de kwadranten II, III en IV en bij toepassing van artikel 6a. De voornaamste bedreigingen zijn samenloop van dienstverlening of belangenbehartiging.

Wanneer aan een werkgever andere diensten dan assurance worden verleend die invloed hebben op de aanvraag tot vaststelling en deze werkgever, dient de accountant de bepalingen van hoofdstuk 3 van de ViO (ingeval samenloop van dienstverlening bij een oob waarbij een wettelijke

controle wordt uitgevoerd) dan wel hoofdstuk 4 van de ViO (ingeval samenloop van dienstverlening bij een oob waarbij geen wettelijke controle wordt uitgevoerd dan wel bij een niet-oob) toe te passen om te beoordelen of en onder welke voorwaarden de samenloop van dienstverlening is toegestaan.

FAQ P7 - Controleregime

Vraag

In artikel 1.2 van het [accountantsprotocol](#) is opgenomen dat het accountantsproduct dat de werkgever moet aanleveren bij het UWV mede wordt bepaald door de wettelijke controleplicht. De wettelijke controleplicht wordt bepaald door de jaarrekeningen over (een deel van) 2019 en 2020.

Welk accountantsproduct moet worden aangeleverd indien op het moment van uitvoeren van de NOW-opdracht onzekerheid bestaat of (bijvoorbeeld door grote omzetsdaling in 2020) wettelijke controleplicht zal bestaan omdat de jaarrekening 2020 nog niet is gecontroleerd?

Antwoord

In de meeste gevallen zal op het moment van uitvoeren van de NOW-opdracht bekend zijn of de onderneming controleplichtig is. Indien onzekerheid bestaat over de controleplicht dient het opdrachtteam in overleg met de opdrachtgever de aard van de opdracht vast te stellen. Het advies om te wachten tot er wel zekerheid is over het controleregime (controle jaarrekening 2020 is afgerond). Mocht de klant niet kunnen/willen wachten, dan zou de klant kunnen kiezen voor een opdracht in de zwaardere variant (kwadrant 3 of 4).

Zie ook [FAQ V11](#).

FAQ P8 - Gebruikmaken van werkzaamheden in het kader van de jaarrekeningcontrole 2020

Vraag

In [Standaard 3900](#) A42 en A43 is vermeld dat de accountant bij het NOW-onderzoek mogelijk gebruik kan maken van de werkzaamheden in het kader van de jaarrekeningcontrole 2020. Standaard 3900 A52 beschrijft vervolgens dat de accountant, bij het steunen op indirecte interne beheersingsmaatregelen gebruik mag maken van het werk voor de jaarrekeningcontrole 2020. Kunt u een en ander nader toelichten?

Antwoord

Hiermee wordt bedoeld dat als de werking van deze indirecte interne beheersingsmaatregelen is getoetst in het boekjaar 2020 in het kader van de jaarrekeningcontrole, en de NOW-periode onderdeel is van dit boekjaar, de accountant voor de controles van de werking van de indirecte interne beheersingsmaatregelen mag steunen op de werkzaamheden van de jaarrekeningcontrole.

Uit desbetreffende paragraaf mag ook afgeleid worden dat dit niet alleen voor indirecte interne beheersingsmaatregelen van toepassing is, maar ook voor beheersingsmaatregelen waarvan de accountant rechtstreeks gebruik wil maken in de controle van de NOW-opdracht.

Het is aan de accountant om te bepalen hoeveel assurance-informatie hij kan ontlenen aan de werkzaamheden in het kader van de controle van de jaarrekening.

In de bijlage staan enkele uitgangspunten en overwegingen wanneer de accountant hier gebruik van wilt maken.

Bijlage

Het maakt voor zowel indirecte als directe interne beheersingsmaatregelen niet uit of deze werkzaamheden toezien op een standaard (niet verhoogd) risico dan wel een significant risico mits aan de volgende voorwaarden is voldaan:

- De NOW-meetperiode valt binnen de voor de jaarrekening getoetste periode;
- De geteste interne beheersingsmaatregelen in het kader van de jaarrekening dienen relevant te zijn voor de geïdentificeerde risico's in het kader van de NOW en toereikend te zijn uitgevoerd en gedocumenteerd;
- De accountant moet via opzet en bestaan vaststellen dat de processen en beheersingsmaatregelen in de NOW-periode ook daadwerkelijk gelijk zijn aan de voor de jaarrekening getoetste processen en beheersingsmaatregelen;
- Wanneer de werking van interne beheersingsmaatregelen is getest, dient dit met een evenredige spreiding over het boekjaar te hebben plaatsgevonden, dus ook inclusief de NOW-periode.

De accountant dient bij de bepaling van de controleaanpak in ogenschouw te nemen:

- Dat interne beheersingsmaatregelen welke significante risico's afdekken in het jaar waarin de NOW valt moeten worden getest op werking;
- Dat voor interne beheersingsmaatregelen die geen betrekking hebben op een significant risico tenminste een deel van de controles in de controleperiode (voor de NOW) zijn getest;
- Of de accountant aanvullend werkzaamheden moet plannen in de situatie waarin voor de NOW een hoger controlerisico wordt geïdentificeerd dan voor de jaarrekening.

Daarnaast dient eveneens gekeken te worden naar eventuele overige factoren die de kantoorprocedures (Handboek) van de accountantsorganisatie voorschrijven voor het steunen op de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen.

Voorbeeld 1. Als de accountant met x-aantal deelwaarnemingen de effectieve werking van de interne beheersing voor de jaarrekening vaststelt, verspreid over het hele jaar, dan mag de accountant mits aan de voorwaarden is voldaan, de werking van de betreffende maatregelen voor de NOW-opdracht eveneens als effectief veronderstellen.

Wanneer er een verschil aanwezig is in de risico-inschatting, dient de accountant de implicatie op de testaanpak te bepalen.

Voorbeeld 2. De accountant toetst voor de jaarrekeningcontrole x-aantal deelwaarnemingen om de werking van de interne beheersing voor de jaarrekening te toetsen uitgaande van een normaal risico. Voor de NOW-periode wordt een significant risico verondersteld. In dit geval dient de

accountant te overwegen of de accountant aanvullende werkzaamheden moet plannen om het significante risico af te dekken, om op totaalniveau voldoende zekerheid te krijgen dat de beheersingsmaatregelen ook werken in de NOW-periode. De omvang van de (eventueel aanvullende) test aantallen zijn dan afhankelijk van de kantoorprocedures (Handboek) die de accountantsorganisatie hanteert.

FAQ P9 - Controlewerkzaamheden loonsom en gebruik kunnen maken van de werkzaamheden in het kader van de controle van de jaarrekening 2020

Vraag

In [Standaard 3900](#) 54 en 55 zijn de vereisten met betrekking tot de uit te voeren werkzaamheden voor de loonsom opgenomen en is vermeld dat de accountant op een aantal deelaspecten van de verantwoorde loonsom dient vast te stellen dat deze voldoen aan de eisen van de regeling en dat deze in overeenstemming met de vereisten van de regeling zijn behandeld. In het accountantsprotocol zijn deze aspecten limitatief vermeld. Van de accountant worden over de periode 1 maart 2020 tot en met 31 mei 2020 werkzaamheden met betrekking tot drie aspecten van de loonsom verwacht:

- Vaststellen dat de bewering van het management dat alle nettolonen uit de loonaangifte die meetellen in de berekening van de tegemoetkoming daadwerkelijk zijn uitbetaald aan de desbetreffende werknemers juist is;
- Vaststellen dat de bewering van het management dat er geen gefingeerde dienstverbanden zijn aangegaan (het opnemen van 'personeel' in de loonaangifte zonder dat sprake is van een dienstverband met feitelijke werkzaamheden) in de periode van 1 maart tot en met 31 mei 2020 aannemelijk is; en
- Vaststellen dat, voor zover sprake is van bevindingen voortvloeiende uit vorenstaande twee aspecten, de bewering van het management dat deze bevindingen hebben geleid tot een neerwaartse wijziging van de loonaangifte over de maanden maart, april en mei 2020 (en wanneer) juist is.

In tabel B4 van het accountantsprotocol is vervolgens een aantal (mogelijke) risico's en mogelijke werkzaamheden verder uitgewerkt.

Casus betreft opdracht waarbij de accountant zowel voor de controle van loonkosten in het kader van de jaarrekening 2020 als voor de controle van de loonsom NOW niet kan steunen op de AO/IB van het personeelsproces. Daarnaast is sprake van meer dan 1.000 FTE. In het kader van de controle van de jaarrekening is een significant risico geïdentificeerd voor de juistheid van de loonkosten.

Op welke wijze kan de accountant gebruik maken van de werkzaamheden in het kader van de controle van de jaarrekening voor wat betreft het vaststellen van de betrouwbaarheid van het basisbestand van januari 2020?

Antwoord

Bij de beantwoording van de vraag onderkennen wij twee groepen:

- 1) Werknemers in dienst en met salaris in januari en ook salaris in de maanden maart, april en mei 2020.
- 2) Werknemers in dienst en/of uit dienst in maanden maart, april en/of mei 2020.

Uitwerking voor groep 1:

- 1) Uitgangspunt is de salarisbetaling januari 2020 (waarbij – in totalen - de aansluitingen zijn vastgesteld met de financiële administratie, de salarisadministratie en de bankbetalingen (netto salarissen) alsmede de loonaangifte januari 2020).

De omvang van de te verrichten werkzaamheden voor het vaststellen van de betrouwbaarheid van het basisbestand van januari 2020 is onder meer afhankelijk van:

- Aanwezigheid externe versus interne informatie:
 - Extern: Indien vanuit de bankapplicatie een bestand beschikbaar is van de individuele bankbetaling per werknemer (relevante data-elementen: bankrekeningnummer, tenaamstelling van bankrekeningnummer en netto salaris), betreft dit informatie vanuit een externe bron. In deze situatie zijn geen verdere werkzaamheden benodigd voor wat betreft de juistheid van de bankrekeningnummers in het bestand van januari.
 - Intern: Indien een detailbestand van de bankbetalingen per werknemer niet kan worden gegenereerd vanuit de bankapplicatie en alleen een intern overzicht beschikbaar is van de voorgestelde betalingen, is sprake van interne informatie. Om de betrouwbaarheid hiervan vast te stellen zullen gegevensgerichte werkzaamheden op dit bestand moeten worden uitgevoerd. In beginsel geldt voor het bestand januari 2020 - vanuit NOW-perspectief - een laag risicoprofiel aangezien de subsidieregeling op dat moment nog niet aan de orde was en de onderneming op dat moment geen belang heeft bij hogere loonkosten. Dit laatste is mogelijk afhankelijk van het moment wanneer de informatie is gegenereerd.

- Moment van verkrijgen van interne informatie:

Het risicoprofiel van de interne informatie is hoger naarmate de informatie is gegenereerd na 20 maart 2020. Voor de controle van de NOW-aanvraag geldt een ander risicoprofiel dan in het kader van de jaarrekeningcontrole. Wanneer de informatie is gegenereerd na 20 maart 2020 zal de accountant alert zijn of geen mutaties hebben plaatsgevonden op het bestand van de salarisbetalingen van januari 2020. Op grond van het risicoprofiel zullen – indien het bestand is gegenereerd na 20 maart 2020 - aanvullend gegevensgerichte werkzaamheden moeten worden uitgevoerd op de betrouwbaarheid van het bestand januari 2020.

- 2) Werkzaamheden op de loonsom 1 maart tot en met 31 mei 2020. Nadat de betrouwbaarheid van het bestand met de salarisbetalingen januari 2020 is vastgesteld zal de accountant vervolgens gegevensgerichte werkzaamheden, deelwaarnemingen uitvoeren op de mutaties gedurende de NOW-periode (meetperiode).

Aangezien de bewering toeziet op alle nettolonen uit de loonaangifte die meetellen in de berekening van de tegemoetkoming dat deze daadwerkelijk zijn uitbetaald aan de desbetreffende werknemers, zal de accountant hierbij tevens de aansluiting vaststellen tussen de loonaangiftes januari / maart – mei en de betaling en hier vervolgens de gegevensgerichte werkzaamheden op uitvoeren:

- Vaststellen totaalaansluiting tussen de financiële administratie, de salarisadministratie en de bankbetalingen voor wat betreft salarissen over maart tot en met mei 2020.

- Vaststellen aansluiting tussen de loonaangiftes januari / maart – mei, betalingen en financiële administratie.
- Bestandsvergelijking salarisbetalingen januari 2020 ten opzichte van salarisbetalingen maart, april en mei 2020 op data-elementen bankrekeningnummer, netto loonbedrag en tenaamstelling.
- De accountant stelt vervolgens voor de personeelsleden met een salarisbetaling over de periode maart-mei vast dat deze personeelsleden ook een salarisbetaling in januari hebben gehad. Daar waar wijzigingen hebben plaatsgevonden in de bankrekeningnummers en/of tenaamstelling stemt de accountant deze integraal af met de opgave door het personeelslid, zoals bijvoorbeeld opgenomen in het onderliggende personeelsdossier.
Let hierbij op dat het niet om de betaalgegevens uit de financiële administratie gaat, maar over de feitelijke betaalde salarissen op personeelsniveau.
- De accountant voert daarnaast gegevensgerichte werkzaamheden uit op de mutaties als gevolg van uitbreiding van het dienstverband en dan met name of deze tot stand zijn gekomen op basis van de reguliere procedures en aansluiten op brondocumenten zijn.

Uitwerking voor groep 2: Werknemers in dienst en/of uit dienst in maanden maart, april en/of mei 2020

De accountant bepaalt op basis van de risicoanalyse en de geïdentificeerde frauderisico's de diepgang van de gegevensgerichte werkzaamheden op de juistheid en volledigheid van deze mutaties om zo vast te stellen dat de betalingen daadwerkelijk hebben plaatsgevonden en geen sprake is van gefingeerde dienstverbanden. De accountant voert deze gegevensgerichte werkzaamheden uit op:

- De juistheid van de bankrekeningnummers en de tenaamstelling.
- De tijdige verwerking van uitdiensttredingen in de salarisadministratie.
- De nieuwe dienstverbanden:
 - o Dat deze tot stand zijn gekomen op basis van de reguliere procedures.
 - o Inzake het aansluiten met brondocumenten van deze nieuwe dienstverbanden.

FAQ P10 - (On)terecht uitstellen van leveringen tot buiten de NOW-periode

Casus

Een handelsbedrijf dat met grote orders werkt heeft een lading goederen klaar staan ter verzending aan zijn klant. Het verzoek is dat de goederen eind mei (NOW-periode maart-mei) worden ontvangen door de klant. Nu blijkt dat de lading enkele dagen later is verstuurd waardoor deze 3 juni worden ontvangen door de klant. In overeenstemming met de verslaggevingsvereisten wordt de omzet dan ook in juni (buiten de NOW-periode) verantwoord.

Hoe gaat de accountant om met deze constatering in het verlengde van het risico 3.5 volgens het Accountantsprotocol: *Het risico bestaat dat omzetstromen buiten de periode worden gehouden (verschuivingsgevaar) (volledigheid, afgrenzing, presentatie), zowel bij de start en het einde van de meetperiode in 2020, zoals:*

- *Leveringen onterecht uitstellen tot na de meetperiode;*
- *Leveringen aan het einde van de meetperiode administratief na de meetperiode verantwoorden;*
- *eventuele subsidies en (overige) baten die voortkomen uit de uitvoering van normale activiteiten niet toegerekend aan de periode.*

Uitwerking

Het later verschepen van de goederen leidt tot het 'mislopen' van de omzet in mei en dus in de NOW-periode. De accountant moet allereerst vanuit een risicoanalyse alert zijn op een 'bewust handelen' van de organisatie om de NOW-subsidie te optimaliseren door leveringen uit te stellen tot na de NOW-periode. Als er risico's zijn, zoals bijvoorbeeld in bovenstaande casus, zal de accountant aanvullende werkzaamheden moeten plannen. Die diepgang en omvang van deze werkzaamheden zal op basis van een professioneel-kritische houding ingeschat worden bij overweging van onder andere de volgende indicaties/uitgangspunten:

- Transacties hebben een grote omvang en impact op de omzetbepaling in de NOW-periode. *Dit zal tot meer werkzaamheden leiden.*
- Het uitstellen van het leveren van de goederen leidt tot het behalen van de minimale vereiste van 20% omzetzaling. *Dit zal tot meer werkzaamheden leiden.*
- Er wordt een specifiek frauderisico onderkend op dit aspect. *Dit zal tot meer werkzaamheden leiden.*
- Eventuele indicaties die bewust uitstellen aantonen. *Dit zal tot meer werkzaamheden leiden.*

Hoe meer impact het uitstellen heeft op de NOW-subsidie, hoe meer overtuigende assurance-informatie de accountant moet verzamelen. Vooral in de situatie waar indicaties voor bewust uitstellen worden geconstateerd, zal de controle-informatie overtuigender moeten zijn, veel kan dit leiden tot de situatie dat de bewijslast bij de organisatie ligt om het tegendeel te kunnen aantonen. Bijvoorbeeld in de situatie dat de accountant een verzoek van het handelsbedrijf aan de

klant ziet om de levering uit te stellen, zal het handelsbedrijf overtuigend moeten kunnen aantonen dat dit noodzaak is en niet ter optimalisatie van de omzetsdaling.

Consequentie

Als de accountant concludeert dat leveringen (materieel in omvang) onterecht zijn uitgesteld moet dit gecorrigeerd worden, dan wel zal dit impact hebben op het oordeel van de accountant. Wanneer het handelsbedrijf niet kan aantonen en de accountant niet kan vaststellen dat de levering toch terecht buiten de NOW-periode valt zal dit tot een onzekerheid leiden. Bij een beperking zal de accountant dit moeten toelichten iom par 75 van Standaard 3900N.

Tevens zal de accountant een analyse moeten maken van deze transactie in het kader van Standaard 240. Wanneer de accountant concludeert dat er een vermoeden tot fraude is zal de accountant daar, in overeenstemming met de standaard en NV NOCLAR moeten handelen. Tevens overweegt de accountant een melding bij het UWV.

FAQ P11 - Onafhankelijkheid bij uitvoering NOW-opdracht

Vraag

Standaard 3900N stelt dat een bedreiging voor de onafhankelijkheid kan ontstaan als sprake is van een vrijwillige jaarrekeningcontrole in combinatie met een NOW-opdracht. Welke bedreigingen zijn dan van toepassing?

Antwoord

Indien sprake is van een vrijwillige jaarrekeningcontrole* en de werkgever vraagt voor de aanvraag tot vaststelling van de NOW aan de accountant om een aan assurance verwante opdracht (4415N) te verstrekken is sprake van samenloop van dienstverlening.

In dat geval dient de accountantsorganisatie de bepalingen van artikel 18 tot en met 20 van de ViO toe te passen om te beoordelen of en onder welke voorwaarden de samenloop van dienstverlening is toegestaan.

Het is niet toegestaan zodanige beslissingen te maken bij het opstellen van de aanvraag tot vaststelling dat hierdoor managementbeslissingen worden gemaakt.

Daarnaast zal in veel gevallen sprake zijn van materiële invloed op de jaarrekening (zie ViO artikel 19). De NOW-subsidie wordt immers aangevraagd als sprake is van grote omzetsdaling en het verkrijgen van deze subsidie zal in veel gevallen een belangrijk onderdeel van de continuïteitsverwachting zijn. Bij materiële invloed op de jaarrekening dient in ieder geval een passende maatregel te worden genomen (denk hierbij aan het vormen van afzonderlijke teams die de werkzaamheden verrichten of opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling op de controlewerkzaamheden op de jaarrekening) .

Daarnaast moet de accountantsorganisatie afweten of sprake is van niet routinematige of subjectieve dienstverlening. Met name daar waar keuzes gemaakt worden over onderdelen van de

regeling die onderwerp zijn van discussie kan dit het geval zijn. Denk hierbij bijvoorbeeld aan keuzes omtrent toepassing van het groepsbegrip of classificatie als NOW-omzet.

Wanneer sprake is van materiële invloed en niet routinematige of subjectieve dienstverlening is de samenloop van dienstverlening niet toegestaan.

** Indien sprake is van een wettelijke controle-opdracht zal deze combinatie niet mogelijk zijn omdat dan voor de NOW altijd sprake is van een assurance-opdracht.*

FAQ P12 - Toekenning NOW-subsidie bij oordeelonthouding

Casus

Bedrijf X is controleplichtig en valt in kwadrant IV voor het vereiste accountantsproduct in het kader van de NOW-1-regeling.

Bij de jaarrekening 2019 van bedrijf X is een oordeelonthouding afgegeven. De oordeelonthouding is het gevolg van het niet kunnen vaststellen van de volledigheid van de omzet. Bij de jaarrekening 2020 zal (naar verwachting) ook een oordeelonthouding worden afgegeven vanwege de hiervoor genoemde reden.

Let op dat deze situatie niet toeziet op een materiële onzekerheid in een controle over de juistheid van de omzet over 2019 welke niet verholpen kan worden.

Vraag

Wat zal het gevolg zijn voor de toekenning van de NOW-subsidie van de naar verwachting af te geven verklaring van oordeelonthouding bij de jaarrekening?

Antwoord

Zoals vermeld in het accountantsprotocol heeft de accountant bij een oordeelonthouding of onthouding van conclusie niet kunnen vaststellen dat de omzet in de meetperiode volledig is en hiermee het percentage omzetzakelijkheid voor de NOW-subsidie juist is. Hij heeft daarover niet voldoende en geschikte assurance-informatie kunnen verkrijgen. In deze gevallen kan de subsidieverstrekker (ministerie van SZW) zich daarom ook geen oordeel vormen over de juistheid van de gegevens van de aanvraag tot vaststelling. In het accountantsprotocol is vermeld dat een oordeelonthouding of een onthouding van conclusie samenhangend met een onzekerheid van diepgaande invloed in principe leidt tot een vaststelling van de subsidie op nihil. Een en ander conform paragraaf 3.2 van het Accountantsprotocol (bladzijde 18).

Bij een assurance-rapport met redelijke mate van zekerheid bestaat echter ingeval uitsluitend sprake is van *inherente beperkingen in het kader van een NOW-onderzoek* op grond van Standaard 3900N de mogelijkheid dit tot uitdrukking te brengen met de volgende passage:

Oordeelonthouding is uitsluitend het gevolg van inherente beperkingen op grond van Standaard 3900N

Zoals uit het bovenstaande blijkt, is onze oordeelonthouding uitsluitend het gevolg van inherente beperkingen zoals gedefinieerd in Standaard 3900N

In dat geval zullen het ministerie van SZW en het UWV de NOW-subsidie niet op nihil vaststellen, maar een korting toepassen van 10%. Dit is verder toegelicht in de [Kamerbrief van minister Koolmees van 8 september 2020](#).

Opgemerkt wordt dat een oordeelonthouding die wordt afgegeven bij de jaarrekening als gevolg van het niet kunnen vaststellen van de volledigheid van de omzetverantwoording niet per definitie leidt tot een gerechtvaardigd beroep op inherente beperkingen op grond van Standaard 3900N. In Standaard 3900.16b en 3900.76R (nader verklaard in 3900.A21 en verder) is een en ander nader toegelicht. Elk beroep van de aanvrager van de subsidie op de inherente beperkingen op grond van Standaard 3900N dient door de accountant getoetst te worden aan de bepalingen van Standaard 3900N.

Overigens is het vervolgens aan het UWV en SZW om de hoogte van de subsidie vast te stellen en niet aan de accountant.

Indien wordt vermoed dat de uitkomst van de accountantswerkzaamheden, welke onder meer kunnen leiden tot een assurance-rapport van oordeelonthouding of een niet goedkeurend assurance-rapport, bestaat ook de mogelijkheid om een en ander voor te leggen aan SZW. Dit zelfde geldt overigens voor het niet kunnen afgeven van een derdenverklaring en een samenstellingsverklaring.

Indien het overleg tussen SZW en de aanvrager niet tot een voor de aanvrager bevredigende uitkomst leidt bestaat er vervolgens ook de mogelijkheid om, na uitvoering van de opdracht en het verkrijgen van de beschikking van het UWV, bezwaar in te dienen tegen de beschikking zoals vermeld in de [Kamerbrief van de minister van SZW van 3 december 2020](#) waarin het volgende is opgenomen: *“Langs diverse wegen bereiken mij berichten van werkgevers die geen recht hebben op NOW omdat zij niet voldoen aan de voorwaarden in de regeling, of omdat de regeling niet geheel aansluit op de specifieke situatie van de betreffende werkgever. Het is echter niet mogelijk, en ook niet wenselijk, om de regeling op alle individuele wensen aan te passen en aan te laten sluiten. Een zorgvuldige beoordeling van een aanvraag voor NOW-subsidie brengt met zich mee dat de regeling gevolgd wordt maar dat ook de bedoeling van de regeling een rol kan spelen. Indien een werkgever van mening is in principe recht te hebben op de NOW-subsidie, maar de regeling niet geheel aansluit bij de situatie van de werkgever kan bezwaar worden aangetekend. In dat geval kan nader worden bekeken of binnen de NOW-regeling en de bedoeling van de regeling maatwerk geleverd kan worden. Desalniettemin zullen er situaties blijven bestaan waarin de werkgever geen recht heeft op subsidie omdat hij niet voldoet aan de gestelde voorwaarden voor wat betreft omzetsdaling en loonsomgevens.”*

FAQ P13 - Voldoen aan additionele voorwaarden artikel 6a 1e Wet NOW met betrekking tot afsluiten overeenkomst voor werkbehoud

Vraag

Een onderneming maakt gebruik van artikel 6a zoals opgenomen in de 1^e Wet NOW (afwijking van bepalen omzetsdaling op niveau concern of groep).

Conform paragraaf 2.4 van het accountantsprotocol dient de accountant vast te stellen dat indien een beroep wordt gedaan op artikel 6a, wordt voldaan aan de additionele voorwaarden zoals opgenomen in lid 1a tot en met e, in combinatie met artikel 14, vijfde lid, onderdeel c.

Wat zijn de gevolgen als de accountant constateert dat de onderneming niet met alle belanghebbende verenigingen van werknemers een overeenkomst voor werkbehoud is aangegaan?

Antwoord

In de Tweede Kamerbrief dd 29 januari 2021 (referentie 2021-0000021981) is geregeld dat indien met één belanghebbende vereniging van werknemers een overeenkomst voor werkbehoud is aangegaan dat dan voor desbetreffend punt wordt voldaan aan de additionele voorwaarden.

Zie hiervoor verder de [Regeling tot wijziging](#).

NB Het inhoudelijk toetsen van de overeenkomsten valt buiten de reikwijdte van de werkzaamheden van de accountant in het kader van het NOW-onderzoek.

FAQ P14 - Uit te voeren werkzaamheden betaalbatch lonen

Vraag

Voor de afgegeven verklaring bij de NOW-verantwoordingen moet volgens het accountantsprotocol worden vastgesteld dat de uitbetaling van het nettoloon heeft plaatsgevonden op de bankrekening van de werknemer. Veel ondernemers maken gebruik van **batchbetalingen** waardoor de specificatie van de uitbetaling niet op het dagafschrift (of de te downloaden bestanden vanuit het internetbankieren) terecht komt. Niet alle banken bieden een eenduidige download van de batchinformatie tot maart 2020.

Indien een eenduidige download van de batchinformatie ontbreekt of op het dagafschrift geen specificatie van de uitbetaling is opgenomen, hoe kan de accountant vaststellen dat de uitbetaling van het nettoloon heeft plaatsgevonden op de bankrekening van de werknemer?

Antwoord

Indien een eenduidige download van de batchinformatie ontbreekt of op het dagafschrift geen specificatie van de uitbetaling is opgenomen kan een work-around worden overwogen.

Work-around-voorbeeld

- Vergelijk het batchtotaal van de bankafschrijving met het totaal van de ingestuurde batch door cliënt (waarin wel de individuele betalingen zichtbaar zijn);
- Vergelijk het unieke batchnummer met het nummer op de bankafschrijving (indien daarop aanwezig);

- Stel vast of de batch gewijzigd kan worden zonder het nummer te wijzigen;
- Vergelijk de bankrekeningnummers van de ingestuurde batch door cliënt (waarin individuele betalingen zichtbaar zijn) met de batch pré-corona (bijv. januari 2020);
- Onderzoek de verschillen (in- en uitdiensttrekkingen, verzoeken bij de salarisadministratie om over te maken op een ander bankrekeningnummer e.d.);
- Let op klachten(procedure): het piepsysteem zal zeker werken wanneer personeelsleden geen salaris ontvangen of te weinig, terwijl het totaal sluit.

Mocht de accountant de risico-inschatting maken dat uit deze werkzaamheden onvoldoende zekerheid volgt in het kader van de opdracht dan kan worden verzocht om opgaves van medewerkers waarin hij/zij verklaart dat het salaris is ontvangen (door middel van een steekproef) en waarbij de omvang van het aantal te controleren salarisbetalingen geschiedt op basis van de risico-inschatting door de accountant en hij/zij hierbij ook rekening houdt met een spreiding over de maanden van de meetperiode.

Nadere toelichting:

NOW-opdracht 3900N: Een 'work-around' was al toegestaan op basis van de risico-inschatting van de accountant. De toelichting op de tabellen van het accountantsprotocol geeft die ruimte.

NOW-opdracht 4415N: volgens het accountantsprotocol is bovenstaande work-around niet geoorloofd. Het ministerie van SZW heeft echter afwijking van het accountantsprotocol op dit punt toegestaan, wanneer die work-around ten minste bevestigingen van enkele werknemers bevat. Het aantal wordt overgelaten aan het professional judgement van de accountant, afhankelijk van de omstandigheden.

NB Voor de derdenverklaring is de totaalaansluiting al toegestaan (zie artikel 3.2 van de verklaring) en hoeft de work-around niet uitgevoerd te worden).

FAQ P15 - Te hanteren referentieperiode voor goedkeuringsmaterialiteit met betrekking tot de omzet

Vraag

In het [accountantsprotocol](#) is op blz. 16 opgenomen dat voor het onderzoek naar de omzet in de meetperiode in 2020 de goedkeuringsmaterialiteit 2% bedraagt van de omzet in de referentieperiode op het niveau van de groep (indien van toepassing).

Dient voor de omzet in de referentieperiode de omzet 2019 of de omzet 2019 / 4 te worden genomen?

Antwoord

Voor de omzet in de referentieperiode (de basis voor de materialiteitsberekening) dient de omzet 2019 / 4 te worden genomen.

FAQ P16 - Betrokkenheid van buitenlandse component-accountant

Vraag

NOW-groep bestaat naast Nederlandse uit een buitenlandse entiteit waarin Nederlands SV-loon is verantwoord. De Nederlandse entiteit organiseert de consolidatie en stelt de groepsaccountant aan. Voor de werkzaamheden betreffende de buitenlandse entiteit is veelal de betrokkenheid van een buitenlandse accountant noodzakelijk.

Deze situatie is zowel van toepassing onder artikel 6 als 6a bij NOW1.

Standaarden 3900N/4415N zijn Nederlandse standaarden. Ingeval een buitenlandse component-accountant betrokken is bij de NOW-opdracht komen de volgende vragen aan bod:

- (1) Hoe dient de aansturing van de buitenlandse component-accountant georganiseerd te worden?
- (2) Wordt gebruik gemaakt van Standaard 3900N of van Standaard 600 (specifieke post van de jaarrekening en/of voorgeschreven werkzaamheden)?

Antwoord

Relevante Standaarden

In Standaard 3900N.66 is opgenomen dat de accountant het geplande werk met betrekking tot groepsonderdelen desgewenst kan laten uitvoeren door andere accountants. Standaard 3900N(.65/66) verwijst ook expliciet naar Standaard 600(.11-50). Het toepassen van de vereisten van Standaard 3900N.66 kan leiden tot praktische uitvoeringsproblemen vooral in geval er sprake is van buitenlandse components.

Kennis van de NOW-regeling en aanpak werkzaamheden (aansturing)

Doordat er geen vertaling is van de NOW-standaarden (noch van het accountantsprotocol, noch van de FAQ's) zal de groepsaccountant de component-accountant zo moeten instrueren dat de doelstelling van de NOW-opdracht, de specifieke (fraude) risico's zoals onder andere opgenomen in Standaard 3900N.52 en de scope voldoende duidelijk zijn. De groepsaccountant kan het nodig vinden om de NOW-regeling in meer detail toe te lichten (bijvoorbeeld via presentaties, uitgebreide instructies over de achtergrond en specifieke bepalingen van de NOW-regeling, training enzovoorts) om de context van de opdracht helder te maken aan de buitenlandse component-accountant.

Hierbij dient de groepsaccountant het uitgangspunt te hanteren dat de buitenlandse component-accountant zelf verantwoordelijkheid kan nemen over de uit te voeren opdracht inclusief risico-inschatting, tendenties, significante (fraude) risico's, relevante posten en beweringen zoals vereist door Standaard 600.

Soort werkzaamheden en inspelen op ingeschatte risico's (aansturing)

De groepsaccountant is er verantwoordelijk voor te zorgen dat de component-accountant werkzaamheden uitvoert die voldoende zekerheid bieden ten behoeve van de uit te voeren opdracht. De groepsaccountant kan verschillende producten uitvragen bij de component accountant, afhankelijk van de scoping en risico's die de groepsaccountant onderkent, zie Standaard 600.27/29:

- een verklaring omtrent specifieke posten, zijnde de juistheid van de referentieomzet, de volledigheid van omzet in de meetperiode, de beweringen aangaande de salarissen, en eventuele naleving rondom de voorwaarden bij een aanvraag op werkmaatschappijniveau *(de beweringen rondom de salarissen en/of de voorwaarden voor een aanvraag op*

werkmaatschappij kunnen ook als een aparte instructies als specifieke werkzaamheden worden uitgevraagd); of

- specifieke werkzaamheden (*specified audit procedures*); of
- een rapport (verklaring) in lijn met het NOW-rapport (verklaring) in lijn met Standaard 3900N/4415N.

Voor het rapport (de verklaring) van specifieke aspecten van de loonsom en andere kwalitatieve objecten voert de component-accountant specifieke werkzaamheden uit waarbij de door de groepsaccountant in de instructies opgenomen aandachtspunten (o.a. frauderisico, kwalitatieve voorwaarden (bij artikel 6a etc.) enzovoorts) in acht worden genomen in aanvulling op het rapport (de verklaring) omtrent specifieke omzetposten.

Evaluëren van voldoende en geschikt assurance-bewijs

Uiteindelijk dient de groepsaccountant te beoordelen of de buitenlandse component-accountant het werk naar behoren heeft verricht zoals beschreven in Standaard 600.42; waarbij het in geval van betrokkenheid van buitenlandse component-accountants een dossierreview vanwege de complexiteiten van de NOW-regeling waarschijnlijk is. Ook kan worden gedacht aan een combinatie waarbij werkzaamheden die door de component-accountant zijn verricht, worden aangevuld met werkzaamheden van de groepsaccountant gericht op bepaalde specifiek aspecten van de regeling voor zover mogelijk en efficiënter.

Overige

Als de buitenlandse component zelf Nederlands SV-loon heeft en daarmee NOW aanvraagt dan moet een Nederlandse accountant de verklaring (het rapport) afgeven en zal de opdracht zo moeten worden opgezet in samenspraak met het buitenlandse component-team en de vereisten van Standaard 600 dan wel Standaard 3900N dat de Nederlandse accountant een rapport (verklaring) kan afgeven voor NOW-doeleinden bij de aanvragende SV-loon entiteit.

FAQ P17 - Voorraadinventarisatie NOW-meetperiode

Vraag

Een onderneming heeft aan het begin en/of aan het einde van de meetperiode geen voorraadinventarisaties uitgevoerd en/of de accountant heeft deze voorraadinventarisatie niet bijgewoond. Wel is in het kader van de jaarrekeningcontrole, zowel per beginbalansdatum als per eindbalansdatum een inventarisatie uitgevoerd en bijgewoond door de accountant. Uit desbetreffende werkzaamheden zijn geen bevindingen naar voren gekomen.

Hoe kan de accountant voldoende en geschikte assurance-informatie verkrijgen omtrent de volledigheid van de opbrengstverantwoording in de meetperiode?

Antwoord

Indien zowel aan het begin als aan het einde van het boekjaar, in het kader van de jaarrekeningcontrole, een voorraadinventarisatie die de volledigheid van de omzet in het boekjaar mede borgt, is uitgevoerd kan dit de basis vormen voor de geld-goederenbeweging voor de NOW-periode. Het doel van de assurance-werkzaamheden met betrekking tot de NOW-periode is daarbij niet het vaststellen van de voorraad aan het begin en eind van de meetperiode, maar het vaststellen van de volledigheid van de omzet in de meetperiode waarbij specifieke werkzaamheden moeten worden verricht op de afgrenzing (verschuivingsgevaar).

Als de volledigheid van de omzet in het boekjaar is gecontroleerd en er geen bevindingen naar voren zijn gekomen, dan kan de volledigheid van de opbrengstverantwoording in de NOW-periode worden vastgesteld door vast te stellen dat omzet niet onterecht buiten de NOW-periode wordt verantwoord (Q1, Q3 - Q4). Omdat de volledigheid van de omzet voor het gehele boekjaar is vastgesteld, kan door voldoende en geschikte assurance-werkzaamheden uit te voeren met betrekking tot de afgrenzing van de opbrengstverantwoording voor en na de meetperiode. Dit wordt verduidelijkt aan de hand van onderstaand overzicht.

Boekjaar (volledigheid voor het hele boekjaar middels inventarisaties)			
Q1	Q2 NOW-periode	Q3	Q4

Een *roll forward* vanuit de beginbalans, of *roll back* vanuit de eindbalans is dan niet noodzakelijk. De accountant kan door middel van specifieke werkzaamheden op de afgrenzing rondom de meetperiode de volledigheid van de omzet in de NOW-periode vaststellen. Enkele uitgangspunten/overwegingen hierbij:

- Externe informatiebronnen (bijvoorbeeld expeditiedocumenten) leveren een hoge kwaliteit assurance-informatie ter afdekking van het risico van verschuiven van omzet binnen de meetperiode naar omzetverantwoording buiten de meetperiode;
- Specifieke risico's per situatie moeten overwogen worden. Hoe groter het risico van bijvoorbeeld een shop in een shop bij een werkgever, hoe groter de noodzaak tot voorraadtellingen aan het begin en einde van de NOW-periode, hoe minder eenvoudig deze te vervangen is door alternatieve werkzaamheden;
- Memoriaalboekingen met betrekking tot de voorraad zullen separaat onderdeel in de werkzaamheden van de accountant zijn.

NB. Wanneer de accountant op partieel roulerende inventarisaties steunt, wordt (ook) verwezen naar de FAQ P8 met betrekking tot het gebruik maken van geteste interne beheersing bij de jaarrekeningcontrole 2020 in relatie tot de NOW-werkzaamheden.