

Ministerie van Sociale Zaken en  
Werkgelegenheid

> Retouradres Postbus 90801 2509 LV Den Haag

De voorzitter van de Tweede Kamer  
der Staten-Generaal  
Binnenhof 1A  
2513 AA Den Haag



**Directie**  
**Arbeidsverhoudingen**  
Afdeling Arbeidsrecht en  
Diversiteit

Postbus 90801  
2509 LV Den Haag  
Parnassusplein 5  
T 070 333 44 44  
www.rijksoverheid.nl

**Onze referentie**  
2020-0000121995

Datum 8-9-2020  
Betreft publicatie accountantsprotocol NOW 1

Het noodpakket is door het kabinet ingevoerd om werkenden en bedrijven die door de coronacrisis te maken hebben met omzetverlies te ondersteunen. Tot 5 juni 2020 hadden organisaties de tijd om een aanvraag in te dienen voor een subsidie op grond van de Eerste tijdelijke noodmaatregel overbrugging voor behoud van werkgelegenheid (NOW 1). Bijna 140.000 organisaties hebben een voorschot toegekend gekregen. Tot 31 augustus hadden organisaties de tijd om een aanvraag in te dienen voor een subsidie op grond van de Tweede tijdelijke noodmaatregel overbrugging voor behoud van werkgelegenheid (NOW 2). Uw Kamer is op 28 augustus geïnformeerd over de continuering van de steun: het kabinet heeft besloten om de NOW voor 9 maanden te verlengen.<sup>1</sup> Het streven is dat organisaties vanaf 7 oktober 2020 voor NOW 1 een verzoek kunnen indienen om hun subsidie definitief vast te laten stellen.

Een belangrijke rol in dit vaststellingsproces is weggelegd voor accountants. Eerder heb ik aangegeven dat de voorschriften voor de accountantsonderzoeken voor de NOW 1 worden vastgesteld in overleg met de Nederlandse beroepsorganisatie voor accountants (NBA). Dit middels een accountantsprotocol van het ministerie van SZW en twee standaarden van de NBA. Via deze brief wil ik uw Kamer daar verder over informeren.

#### *Accountantsprotocol*

De afgelopen maanden is er veelvuldig overleg geweest met de NBA. Het werk van accountants is immers, gezien de grootte van het totale subsidiebedrag, zeer belangrijk voor het kunnen vaststellen van de rechtmatigheid van de NOW-subsidie. Daarnaast zijn de aantallen ondernemingen die een accountantsverklaring nodig hebben ongekend en zijn deze ondernemingen zeer divers. Dit vergt een evenwicht tussen maatwerk en standaardisatie, en tussen een zorgvuldig onderzoek van grote sommen belastinggeld en oog voor de administratieve lasten van ondernemingen die in een moeilijke situatie subsidie hebben aangevraagd. Hoewel naar verwachting slechts 10% van de organisaties een accountantsverklaring nodig heeft, hebben deze wel ongeveer 68% van het totale voorschotbedrag ontvangen.

---

<sup>1</sup>

[https://www.tweedekamer.nl/kamerstukken/brieven\\_regering/detail?id=2020Z15171&did=2020D32689](https://www.tweedekamer.nl/kamerstukken/brieven_regering/detail?id=2020Z15171&did=2020D32689)

Bij het accountantsprotocol dat ik vandaag presenteer heb ik een zorgvuldige afweging gemaakt in hoe het beste recht wordt gedaan aan het genoemde evenwicht. Ondernemingen hebben bij een voorschot vanaf €100.000,- of een subsidie vanaf €125.000,- een accountantsverklaring nodig.<sup>2</sup> Daar zitten kappers en bakkers tussen met een tiental werknemers en enkele vestigingen, en beursgenoteerde ondernemingen met honderden werknemers. Als ik voor beide ondernemingen dezelfde zwaarte voor het accountantsonderzoek eis, ben ik voor de kleinere ondernemingen veel te streng, terwijl ik van zeer grote ondernemingen met hoge subsidiebedragen meer zou mogen verwachten. Daarom heb ik, in overleg met de NBA, gekozen voor een vorm van differentiatie die past bij de grootte van de onderneming en de hoogte van de subsidie.

**Directie  
Arbeidsverhoudingen**  
Afdeling Arbeidsrecht en  
Diversiteit

**Datum**  
**8-9-2020**

**Onze referentie**  
2020-0000121995

Ongeveer de helft van de organisaties die NOW- hebben aangevraagd heeft naar verwachting, vanwege de grootte van hun onderneming, geen verplichte accountantscontrole voor de jaarrekening. Voor deze ondernemingen schrijf ik dan ook geen accountantsonderzoek voor dat past bij een wettelijke accountantscontrole. Zij zouden daar niet aan kunnen voldoen, en dit zou dan ook tot problemen bij het vaststellen van de subsidie leiden. Bij subsidiebedragen tot €375.000,- subsidie volstaat bij deze ondernemingen daarom een aan assurance verwante opdracht (samenstellingsverklaring). De onderneming dient in dat geval bij de aanvraag tot vaststelling een samenstellingsverklaring van een accountant bij te voegen. Bij een samenstellingsverklaring levert de onderneming de financiële gegevens aan en stelt de accountant het financiële overzicht samen, maar verstrekt hierbij geen zekerheid omtrent de gegevens in de aanvraag tot vaststelling. De accountant verricht hierbij wel aanvullende werkzaamheden om de door SZW geïdentificeerde specifieke risico's van de NOW te adresseren. Hierdoor kunnen kleinere ondernemers een accountantsonderzoek regelen dat past bij de grootte van hun organisatie, en daarmee staan de accountantskosten in verhouding tot de hoogte van de subsidie. Vanaf €375.000,- subsidie wordt bij deze niet voor de jaarrekening controleplichtige ondernemingen een accountantsproduct verlangd waarbij de accountant wel zekerheid (assurance) afgeeft. Dit bedrag is driemaal het bedrag waarvoor regulier op grond van het Uniform subsidiekader een accountantscontrole wordt voorgeschreven. Gezien de hoogte van het subsidiebedrag is een intensiever onderzoek hier gerechtvaardigd. Dit betekent dat een accountant een assurance-rapport met een beperkte mate van zekerheid dient af te geven. Bij een dergelijk rapport geeft een accountant aan dat hij niets heeft geconstateerd dat de gegevens in de aanvraag tot vaststelling van de onderneming in twijfel trekt. Bij de verantwoording van de NOW-subsidie wordt wel een intensievere risico-analyse en meer werkzaamheden op basis van deze analyse van de accountant gevraagd dan regulier bij deze rapporten geldt.

Controleplichtige ondernemingen zijn bekend met de jaarrekeningcontrole door accountants. Van deze ondernemingen wordt daarom een intensiever accountantsonderzoek verwacht. Dat betekent niet dat hier onverkort dezelfde accountantscontrole als de jaarrekeningcontrole wordt toegepast. De NOW kent immers specifieke uitdagingen, zoals de afbakening van een driemaandsperiode in plaats van een jaarlijkse controle, maar ook door SZW geïdentificeerde specifieke risico's ten aanzien van de omzet en de loonsom waar een accountant extra alert op moet zijn. Ook hierbij is een afweging gemaakt tussen de hoogte van het subsidiebedrag en de intensiteit van het accountantsonderzoek. Daarom wordt bij

---

<sup>2</sup> Dit bedrag geldt op het niveau van de groep van ondernemingen, indien er sprake is van een groep in de zin van de NOW.

controleplichtige organisaties die een subsidie van minder dan €375.000,- ontvangen een assurance-rapport met een beperkte mate van zekerheid gevraagd, met een intensievere risico-analyse en werkzaamheden op basis van deze analyse door de accountant, net als bij eerdergenoemde niet-controleplichtige ondernemingen met een subsidiebedrag vanaf €375.000,-. Op deze manier wordt rekening gehouden met de specifieke omstandigheden waarin veel organisaties zich bevinden, namelijk dat in deze crisistijden bepaalde processen en procedures in organisaties anders kunnen verlopen dan in een reguliere situatie.

**Directie  
Arbeidsverhoudingen**  
Afdeling Arbeidsrecht en  
Diversiteit

**Datum**  
**8-9-2020**

**Onze referentie**  
2020-0000121995

Vanaf €375.000,- subsidie wordt van controleplichtige organisaties verwacht dat zij, gezien de grootte van de onderneming en de hoogte van het subsidiebedrag, extra zorgvuldigheid betrachten in hun administratieve processen en interne procedures. Zeker omdat zij regulier door de accountant worden gecontroleerd voor hun jaarrekening. Daarom wordt van hen een assurance-rapport met een redelijke mate van zekerheid verlangd. Dit betreft een onderzoek met dezelfde mate van zekerheid als een reguliere jaarrekeningcontrole, toegespitst op een controle op de NOW-subsidie.

Tenslotte zijn er nog organisaties (werkmaatschappijen) die een aanvraag hebben ingediend op basis van artikel 6a van de regeling. Gezien de aanvullende risico's samenhangend met de aanvullende voorwaarden wordt van deze organisaties altijd een assurance-rapport met een redelijke mate van zekerheid verlangd.

Dit leidt tot de volgende differentiatie:

<b>Type organisatie</b>	Organisatie die niet voldoet aan criteria controleplicht	Organisatie die voldoet aan criteria controleplicht
<b>Subsidiebedrag</b>		
<€20.000,- voorschot of €25.000,- subsidie	Geen verklaring (steekproefsgewijze controle)	
=>€25.000,- subsidie < €125.000,- subsidie	Derdenverklaring (steekproefsgewijze controle)	
< €375.000	I. Aan assurance verwante opdracht, inclusief aanvullende werkzaamheden (NVCOS <i>Standaard 4415N</i> )	III. Assurance-opdracht met beperkte mate van zekerheid, inclusief aanvullende werkzaamheden ( NVCOS <i>Standaard 3900N</i> )
>= €375.000	II. Assurance-opdracht met beperkte mate van zekerheid, inclusief aanvullende werkzaamheden (NVCOS <i>Standaard 3900N</i> )	IV. Assurance-opdracht met redelijke mate van zekerheid (NVCOS <i>Standaard 3900N</i> )
Aanvraag niveau werkmaatschappij (artikel 6a van de regeling)	IVa. Assurance-opdracht met redelijke mate van zekerheid (NVCOS <i>Standaard 3900N</i> )	

Op basis van deze differentiatie is het accountantsprotocol tot stand gekomen dat u als bijlage bij deze brief ontvangt. Dit protocol zal worden vastgesteld als bijlage van de NOW 1-regeling.

Deze gerichte aanpak, waarbij rekening is gehouden met de aard van de organisaties die subsidie hebben aangevraagd, de hoogte van de subsidie en de hoeveelheid verantwoordingen, heeft ook ten grondslag gelegen aan de nieuwe Standaarden die de NBA heeft ontwikkeld specifiek voor de NOW-subsidie. Deze Standaarden worden de komende weken voor consultatie voorgelegd aan de leden en daarna vastgesteld voor het loket voor de vaststelling van de subsidie naar verwachting op 7 oktober 2020 opent.

**Directie  
Arbeidsverhoudingen**  
Afdeling Arbeidsrecht en  
Diversiteit

**Datum**  
**8-9-2020**

**Onze referentie**  
2020-0000121995

#### *Omgang met niet-goedkeurende verklaringen*

Op basis van deze accountantsonderzoeken kunnen het UWV en ik vertrouwen op de subsidieverantwoording die de onderneming tezamen met een goedkeurende accountantsverklaring indient. Dit is anders als een onderneming een niet-goedkeurende accountantsverklaring indient, dat wil zeggen een verklaring met beperking, een verklaring van oordeelonthouding of een afkeurende verklaring. Op grond van de regeling dient een werkgever een zodanig controleerbare administratie te voeren dat alle voor de vaststelling van de subsidie van belang zijnde gegevens kunnen worden nagegaan (artikel 13, eerste lid, onderdeel e, van de regeling). In de gevallen dat de accountant geen goedkeurende verklaring kan afgeven is hier niet aan voldaan, of is inhoudelijk in strijd met de regeling gehandeld en zijn er logischerwijs gevolgen voor de subsidie.

Bij een verklaring met beperking heeft een organisatie een te grote fout of onzekerheid in haar omzetverantwoording om de accountant een goedkeurende verklaring af te laten geven. In dat geval wordt van de accountant gevraagd de onzekerheden en fouten in de verklaring op te nemen en hiervoor een pro forma berekening te maken voor de gevolgen van de omzetsdaling op grond van het accountantsprotocol. Op grond hiervan zal het UWV fouten en onzekerheden in de aanvraag corrigeren. Indien een accountant een afkeurende verklaring afgeeft zal de subsidie op nihil worden gesteld en het uitgekeerde voorschot in zijn geheel worden teruggevorderd.

Ook zal de subsidie niet conform aanvraag worden vastgesteld indien een accountant een verklaring van oordeelonthouding afgeeft. Van organisaties die een assurance-rapport met een redelijke mate van zekerheid nodig hebben (categorieën IV en IVa) mag vereist worden dat zij een controleerbare administratie en een toereikende administratieve organisatie hebben die qua omvang groot genoeg is om o.a. controletechnische functiescheidingen te hebben. Bij een oordeelonthouding heeft de accountant echter niet kunnen vaststellen dat de omzet in de meetperiode volledig is en hiermee dat het percentage omzetsdaling voor de NOW-subsidie juist is, omdat hij zich onvoldoende een oordeel kon vormen over de controlebaarheid en betrouwbaarheid van deze administratie of de toereikendheid van de administratieve organisatie. Hij heeft daarover niet voldoende en geschikte assurance-informatie kunnen verkrijgen. In deze gevallen kan de subsidieverstrekker (SZW) zich daarom ook geen oordeel vormen over de juistheid van de gegevens van de aanvraag tot vaststelling, nu zelfs de accountant bij het onderzoek ter plaatse zich niet kan uitspreken over de omzet en omzetsdaling. Een werkgever heeft zich in die gevallen niet voldoende aan zijn subsidieverplichting kunnen houden of gehouden een controleerbare administratie te voeren die verwacht kan worden bij de grootte van de onderneming en de omvang van het subsidiebedrag.

Uitgangspunt is dat er bij een oordeelonthouding onvoldoende zekerheid over de rechtmatigheid van de toegekende subsidie en het uitbetaalde subsidievoorschot

kan worden verleend, en dat dit leidt tot een nihil-vestiging van de subsidie. Een dergelijke nihilstelling zal ook plaatsvinden als de accountant een oordeelonthouding bij een assurance-rapport met een beperkte mate van zekerheid afgeeft (categorieën II en III). In dat geval kan de accountant ook met die beperkte mate van zekerheid zelfs geen conclusie vormen over de plausibiliteit van de gegevens met betrekking tot de netto-omzet. Vanwege het belang van rechtmatigheid wordt het subsidievoorschot dan teruggevorderd. Dit is van belang voor de rechtmatigheid van onderhavige subsidieregeling, maar ook voor het vertrouwen van het algemene publiek in de uitgaven die deze omvangrijke subsidieregeling met zich meebrengen. Steun van deze regelingen is mede afhankelijk van de vraag of belastinggeld op een juiste manier besteed wordt.

**Directie  
Arbeidsverhoudingen**  
Afdeling Arbeidsrecht en  
Diversiteit

**Datum**  
**8-9-2020**

**Onze referentie**  
2020-0000121995

Een dergelijke werkwijze kan wel tot schrijnende situaties leiden bij ondernemingen die een verklaring met een redelijke mate van zekerheid nodig hebben, maar waarbij sprake is van genoemde inherente beperkingen, zoals ondernemingen waarbij als gevolg van de omvang van de onderneming of coronagerelateerde omstandigheden de administratieve organisatie en interne beheersing (AO/IB) (tijdelijk) ontoereikend is geworden ondanks de grootte van hun organisatie. Deze situaties leiden ertoe dat er geen redelijke mate van zekerheid kan worden verschaft, maar waarin de accountant aangeeft dat een dergelijke oordeelonthouding uitsluitend komt door inherente beperkingen op grond van Standaard 3900N. De accountant geeft dit dan in zijn oordeelonthouding aan conform de aanwijzingen zoals opgenomen in het accountantsprotocol. Dit betekent dat de minister van SZW en UWV erop kunnen vertrouwen dat er volgens de accountant geen andere aangelegenheden zijn die tot een niet-goedkeurend oordeel zouden hebben geleid dat de in de aanvraag tot vaststelling opgenomen gegevens over de netto-omzet en de netto-omzetdaling niet in alle van materieel belang zijnde aspecten zijn opgesteld in overeenstemming met de vereisten bij of krachtens de NOW 1-regeling. Een werkgever heeft zich ook in die gevallen niet voldoende aan zijn subsidieverplichting kunnen houden of gehouden. Het geheel terugvorderen van het subsidievoorschot wordt in die gevallen echter niet proportioneel geacht.

Daarom wordt in een beleidsregel vastgelegd dat indien de accountant niet tot een goedkeurend oordeel met een redelijke mate van zekerheid kan komen, maar waarin een oordeelonthouding uitsluitend vanwege inherente beperkingen wordt afgegeven de subsidie wel zal worden vastgesteld, maar op een lager bedrag. Mede vanwege de grootte van de aantallen ondernemingen wordt hierbij een vaste korting toegepast indien deze situaties zich voordoen. Een korting van 10% wordt in deze gevallen proportioneel geacht. De betreffende beleidsregel waarin dit wordt vastgelegd wordt komende weken in de Staatscourant gepubliceerd.

#### *Derdenverklaring*

Naast de ondernemingen die voor de NOW-subsidie een accountantsverklaring nodig hebben zijn er ook de ondernemingen die een zogenaamde derdenverklaring nodig hebben bij een voorschot boven de €20.000,- of een subsidie boven de €25.000,-. De ondernemingen die een voorschot ontvangen van €20.000,- of meer dan wel die een subsidie aanvraagt van €25.000, maar onder de drempel blijven van €100,000 respectievelijk €125.000, vertegenwoordigen gezamenlijk circa 30% van het totale aantal aanvragers in de eerste NOW-regeling, die ongeveer 24% van het totale voorschotbedrag hebben ontvangen. Een derdenverklaring kan door een accountant, maar ook door een administratiekantoor, belastingconsulent of boekhouder afgegeven worden.

Afgelopen weken is het formulier voor deze verklaring met diverse partijen besproken. Dit formulier zal ik komende weken vaststellen en publiceren. Ook hierbij is een afweging gemaakt tussen het beheersen van de risico's op misbruik en oneigenlijk gebruik (M&O-risico's) van de NOW-subsidie enerzijds en de administratieve lasten voor ondernemingen anderzijds. De derdenverklaring zal een aantal werkzaamheden vragen van de onafhankelijk deskundige, dat beperkter is dan hetgeen bij bovenstaande accountantsverklaringen wordt gevraagd. Ongeveer 60% van de aanvragers heeft naar verwachting geen verklaring nodig bij hun vaststelling, aangezien zij een voorschot hebben ontvangen onder de €20.000,-. Voor organisaties die geen accountantsverklaring nodig hebben geldt dat er risicogericht onderzoek wordt gedaan.

**Directie  
Arbeidsverhoudingen**  
Afdeling Arbeidsrecht en  
Diversiteit

**Datum**  
**8-9-2020**

**Onze referentie**  
2020-0000121995

*Breder beleid omtrent misbruik en oneigenlijk gebruik (M&O)*

Accountantsverklaringen en derdenverklaringen zijn een belangrijk onderdeel van het vaststellingsproces met het oog op het kunnen vaststellen van de rechtmatigheid van de NOW-subsidie. Het doel van het vaststellingsproces is daarnaast natuurlijk om misbruik en oneigenlijk gebruik (M&O) van de NOW-regeling tijdens dit proces tegen te gaan. Zoals bekend is de NOW een M&O-gevoelige regeling. Er is afhankelijkheid van (door derden geleverde) gegevens bij de aanvraag en vaststelling van de subsidie. Dat komt met name de NOW gebaseerd is op een voorschottensystematiek en schattingen bij de aanvraag en pas in de vaststellingsfase het omzetverlies en de loonsom over de subsidieperiode definitief kan worden bepaald. Dit leidt ertoe dat in sommige gevallen bedragen (gedeeltelijk) onverschuldigd betaald kunnen zijn en teruggevorderd moeten worden. Voor zover mogelijk zijn M&O-risico's gemitigeerd met beheersmaatregelen. Het is echter realistisch te verwachten dat er nog onvolkomenheden in de aanpak zullen zijn waarbij restrisico's geaccepteerd moeten worden. SZW en UWV werken samen om zicht te houden op de uitvoering van de NOW en om gezamenlijk de M&O-aanpak verder te versterken.

de Minister van Sociale Zaken  
en Werkgelegenheid,

W. Koolmees