

Dit document maakt gebruik van bladwijzers.

Consultatiedocument  
**Herziening Standaard 3900N**  
**Accountantsopdracht bij de NOW-regelingen –**  
**Assurance**

7 september 2021

Consultatieperiode loopt tot 28 september 2021 12.00 uur.

Koninklijke Nederlandse  
Beroepsorganisatie  
van Accountants



**NBA**

## Standaard 3900N Accountantsopdracht bij de NOW-regelingen - Assurance

### Inhoudsopgave

1	INLEIDING.....	3
2	INHOUDELIJKE BESPREKING AANPASSINGEN IN STANDAARD 3900N PER ONDERWERP 4	
2.1	De NOW-opdrachten vanuit accountantsperspectief behandelen als 1 opdracht .....	4
2.2	Verbreden overnemen oordeel van groepsaccountant.....	4
2.3	NOW-3 en NOW-4 kunnen behandelen als 1 opdracht .....	4
2.4	Aanpassing in verband met verandering materialiteit beperkte mate van zekerheid voor NOW-3 en -4....	5
2.5	Inherente beperking groepscontrole.....	5
2.6	Niet opgeven betaling SV-loon veelal geen materieel risico.....	6
2.7	Geen plicht documentatie niet relevante voorbeelden in controleprotocol.....	7
2.8	Inperking werkzaamheden wanneer geopteerd voor aanvraag op werkmaatschappij .....	7
2.9	Aanpassing / opname definities.....	7
3	ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING .....	8
3.1	Paragraaf 1.....	8
3.2	Paragraaf 2.....	8
3.3	Paragraaf 2a.....	8
3.4	Paragraaf 3.....	8
3.5	Paragraaf 4.....	8
3.6	Paragraaf 5.....	8
3.7	Paragraaf 6.....	8
3.8	Paragraaf 7.....	8
3.9	Paragraaf 8.....	8
3.10	Paragraaf 9.....	9
3.11	Paragraaf 10.....	9
3.12	Paragraaf 14.....	9
3.13	Paragraaf 15.....	9
3.14	Paragraaf 16b.....	9
3.15	Paragraaf 16c.....	10
3.16	Paragraaf 16d.....	10
3.17	Paragraaf 16g.....	10
3.18	Paragraaf 16i.....	10
3.19	Paragraaf 16j.....	10
3.20	Paragraaf 16m.....	11
3.21	Paragraaf 26a.....	11
3.22	Paragraaf 29.....	11
3.23	Paragraaf 30.....	11
3.24	Paragraaf 31.....	11
3.25	Paragraaf 32a.....	11
3.26	Paragraaf 34.....	11
3.27	Paragraaf 35.....	12
3.28	Paragraaf 37.....	12
3.29	Paragraaf 43.....	12
3.30	Paragraaf 43a.....	12
3.31	Paragraaf 44.....	12
3.32	Paragraaf 45.....	12
3.33	Paragraaf 46.....	12
3.34	Paragraaf 49a.....	13
3.35	Paragraaf 50.....	13
3.36	Paragraaf 51.....	13
3.37	Paragraaf 52.....	13
3.38	Paragraaf 53a.....	13
3.39	Paragraaf 53b.....	13
3.40	Paragraaf 56.....	14
3.41	Paragraaf 57.....	14
3.42	Paragraaf 63.....	14
3.43	Paragraaf 64.....	14
3.44	Paragraaf 71.....	14
3.45	Paragraaf 72a.....	14
3.46	Paragraaf 76 R.....	14
3.47	Paragraaf 76a R .....	14
3.48	Paragraaf 76b B .....	15
4	CONSULTATIE REACTIES .....	16

## 1 Inleiding

De Eerste tijdelijke noodmaatregel overbrugging voor behoud van werkgelegenheid (NOW-1) is in mei 2020 van kracht geworden als vervanging van de mogelijkheid om werktijdverkorting aan te vragen op grond van de Beleidsregels ontheffing verbod op werktijdverkorting 2004.

Bij de inwerkingtreding van de regeling was de verwachting dat de regeling voor 1 of hooguit 2 perioden van 3 of 4 maanden zou gaan gelden. De ontwikkelingen rondom Covid-19 hebben echter gemaakt dat de NOW-1 opgevolgd is door vergelijkbare regelingen zoals NOW-2, NOW-3 en NOW-4.

Dit maakte dat eerder gemaakte keuzes met betrekking tot de uit te voeren werkzaamheden door accountants (en andere deskundige derden) en de daarmee gepaard gaande administratieve lasten voor werkgevers geëvalueerd konden worden met als doel administratieve lastenverlichting voor de werkgevers zonder dat dit voor SZW tot onaanvaardbare risico's zou leiden over de uitkering van de NOW. Sinds begin 2021 hebben NBA en SZW hierover gesproken. Naar aanleiding van de discussies hierover heeft de minister op 31 mei 2021 een brief aan de Tweede Kamer<sup>1</sup> gestuurd met een aantal lastenverlichtingen. Een deel hiervan moet gerealiseerd worden via een aanpassing van de standaarden.

Daarnaast is met het Ministerie gesproken over de controle van volledigheid van de NOW-groep die in sommige situaties zo complex is dat de accountant (tegen economisch verantwoorde kosten) niet tot de gevraagde zekerheid kan komen. Dit leidde in de bestaande aanpak tot een nihil-stelling van de NOW-steun. Inmiddels is daarvoor een aanpak bedacht die ertoe moet leiden dat voor NOW-groepen die hier mee te maken hebben de korting hiervoor beperkt wordt tot 10% zodat zij toch in aanmerking komen voor 90% van de NOW-steun. In zijn brief van 7 september aan de Tweede Kamer<sup>2</sup> heeft de minister deze aanpak toegelicht. Tot nog toe zou een oordeelonthouding op dit punt leiden tot het terugvorderen van de volledige NOW-steun.

Inmiddels zijn op grond van de afspraken voorstellen voor wijzigingen uitgewerkt voor Standaard 3900N - *Accountantsopdracht bij de NOW-regeling – Assurance*. De NBA legt dit concept tot 28 september 12.00 uur (in de middag) voor consultatie voor aan de leden van de NBA en andere belanghebbenden. Het is de bedoeling om de standaard kort daarna vast te stellen en te publiceren in de Staatscourant.

Ook als de NBA er in zou slagen om dit proces voor half oktober 2021 af te ronden, dan nog zal dit te laat zijn om alle aanvragen tot vaststelling van een accountantsverklaring of een verklaring van een deskundige derde te voorzien. SZW wijst in dit kader op de mogelijkheid van een werkgever om uiterlijk op 31 oktober 2021 in de aanvraag tot vaststelling aan te geven dat er nog geen accountantsverklaring of verklaring van een derde deskundig beschikbaar is. In dat geval zal de aanvraag worden stilgezet en volgt een uitstel van 14 weken.

In dit consultatiedocument worden de wijzigingen eerst op hoofdlijnen toegelicht en vervolgens wordt per paragraaf toegelicht wat de wijzigingen zijn geweest en waarom deze zijn aangebracht.

De concepten voor de herziene Standaard 4415 *Accountantsopdracht bij de NOW-regeling - Aan assurance verwant*, volgen zo snel als mogelijk is. Omdat in deze standaard geen belangrijke wijzigingen zitten met betrekking tot de werkzaamheden voor NOW-1 is het feit dat deze iets later komen niet problematisch.

---

<sup>1</sup> [https://www.tweedekamer.nl/kamerstukken/brieven\\_regering/detail?id=2021Z09323&did=2021D20610](https://www.tweedekamer.nl/kamerstukken/brieven_regering/detail?id=2021Z09323&did=2021D20610).

<sup>2</sup> [https://www.tweedekamer.nl/kamerstukken/brieven\\_regering/detail?id=2021Z15057&did=2021D32285](https://www.tweedekamer.nl/kamerstukken/brieven_regering/detail?id=2021Z15057&did=2021D32285).

## 2 Inhoudelijke bespreking aanpassingen in Standaard 3900N per onderwerp

Onderstaand worden de wijzigingen per onderwerp besproken. Veel van deze wijzigingen leiden tot aanpassingen van meerdere paragrafen in de standaard. Daarom worden naast de toelichting per onderwerp in dit hoofdstuk in het volgende hoofdstuk ook de wijzigingen per paragraaf toegelicht. De huidige voorstellen bevatten de volgende nieuwe zaken:

- Het wordt mogelijk om alle opdrachten voor de NOW vanuit accountantsperspectief te behandelen als 1 opdracht;
- De accountant kan in meer gevallen het oordeel van de groepsaccountant overnemen;
- De verantwoordingsperiodes van NOW-3 en NOW-4 kunnen als 1 periode worden behandeld bij assurance-opdrachten;
- Voor NOW-3 en NOW-4 gaat er een hogere materialiteit gelden voor de opdrachten gericht op een beperkte mate van zekerheid;
- Er komt een inherente beperking wanneer geen toereikende zekerheid verkregen kan worden over de groepssamenstelling;
- Het onderzoek naar buitenlandse entiteiten met Nederlands SV-loon wordt beperkt omdat dit risico zeer klein is;
- Tenzij er aanwijzingen zijn van het tegenovergestelde hoeft de accountant het betalen van SV-loon door buitenlandse entiteiten niet als een risico op een materiële afwijking aan te merken.

Daarnaast is expliciet gemaakt dat er geen plicht is om in het dossier vast te leggen waarom voorbeelden van risico's in het controleprotocol niet van toepassing zijn en zijn een aantal nieuwe definities opgenomen.

### 2.1 De NOW-opdrachten vanuit accountantsperspectief behandelen als 1 opdracht (samengevoegde opdracht)

De NOW gaat over verschillende regelingen waarvoor werkgevers elke keer afzonderlijk een aanvraag voor een voorschot en na afloop een aanvraag tot vaststelling moeten indienen. Normaal gesproken zien de beroepsregels (met name de NV COS) dat als afzonderlijke opdrachten waarbij alle procedures rondom opdrachtacceptatie, uitvoeren, rapportage en afsluiting van toepassing zijn.

Dit geeft extra werkzaamheden, hetgeen gezien de crisissituatie rondom Corona onwenselijk is en gezien de korte periode waarop de opdrachten betrekking hebben niet nodig lijkt. Ook SZW heeft aangegeven niet de noodzaak te zien van deze administratieve lasten en het uitstekend te vinden als de accountant met 1 dossier volstaat waarin wel duidelijk is welke assurance-informatie gebruikt is voor de diverse NOW-periodes.

Op het moment dat de accountant aftekent voor een bepaalde periode moet de accountant uiteraard voldoende en geschikte assurance-informatie hebben. Voor elke periode kan een separate materialiteit gelden (Zie in dit kader ook NOW-3 en NOW-4 kunnen behandelen als 1 opdracht). Ook kan het zo zijn dat de accountantswerkzaamheden per periode verschillen.

Hiervoor zijn een aantal nieuwe vereisten in de standaard worden opgenomen. Eén daarvan gaat in op de afwijking van de documentatieverplichting zoals opgenomen in de NVKS.

### 2.2 Verbreden overnemen oordeel van groepsaccountant

In paragraaf 64 in Standaard 3900N staat, dat bij groepen een accountant bij een werkgever die de omzetsdaling op groepsniveau moet opgeven kan volstaan met het overnemen van de omzetgegevens uit de verklaring van de 'groepsaccountant'. Groepsaccountants zijn ook verantwoordelijk voor de controle van andere zaken (bijvoorbeeld Dividend betaald door de moeder). In de herziene standaard geldt het mogen overnemen van gegevens voor alle werkzaamheden die op groepsniveau uitgevoerd worden.

### 2.3 NOW-3 en NOW-4 kunnen behandelen als 1 opdracht (gecombineerde opdracht)

Zoals eerder in dit memo aangegeven mogen de NOW-opdrachten voor aspecten zoals opdracht acceptatie, dossiervorming en archivering als 1 opdracht worden uitgevoerd, waarbij per NOW-

periode voldoende en geschikte informatie moet worden verkregen. Daarnaast mogen voor NOW-3 en NOW-4 de verschillende periodes van zekerheid voorzien worden alsof het 1 periode was (1 object van onderzoek).

De accountant doet daarbij onderzoek of er in de gezamenlijke periodes (object van onderzoek) sprake is van een materiële afwijking. De materialiteit van de verschillende NOW-verantwoordingsperiodes kan daarbij als het ware worden opgeteld. Omdat de werkgever nog wel per periode een aanvraag tot vaststelling moet indienen, moet er voor de verschillende NOW-verantwoordingsperiodes wel een assurance-rapport komen. Maar dat assurance rapport zal een conclusie bevatten op basis van het onderzoek van het ene object van onderzoek. In theorie kan in 1 periode dus een materiële fout zitten die door tegengestelde fouten in de andere periodes wordt gecorrigeerd. De conclusie zal er bijvoorbeeld als volgt uit komen te zien:

*Wij hebben de aanvraag tot vaststelling voor NOW-3 tranche 1 samen met NOW-3 tranche 2, en 3 en NOW-4 (de gezamenlijke aanvragen) die betrekking hebben op de aaneengesloten periode XX-tot ZZ onderzocht.*

*Naar ons oordeel zijn, in alle van materieel belang zijnde aspecten, de gezamenlijke aanvragen tot vaststelling voor de aaneengesloten periode XX tot ZZ opgesteld in overeenstemming met de vereisten bij of krachtens de geldende NOW-regelingen.*

In de verantwoordelijkheden-paragraaf moet dan duidelijk worden gemaakt dat deze uitspraak betrekking heeft op de gezamenlijk gecontroleerde perioden, en dat de accountant daarom niet in staat is om een conclusie te verstrekken over de individuele periodes. Er kan dus sprake zijn van een verschuiving tussen de periodes.

Doordat deze aanpak leidt tot een beduidend hogere materialiteit, 1 risico-analyse, 1 evaluatie van de bevindingen en eventueel 1 OKB en veel minder aandacht voor de afgrenzing tussen de separate periodes, is de verwachting dat dit leidt tot lagere administratieve lasten.

#### **2.4 Aanpassing in verband met verandering materialiteit beperkte mate van zekerheid voor NOW-3 en NOW-4**

De Minister heeft in zijn brief van 31 mei 2021 aangekondigd dat voor NOW-3 en NOW-4 de administratieve lasten met 25% verlaagd zullen worden. Deze lastenverlichting is aangekondigd voor opdrachten in het kader van de werkmaatschappij-regeling waar werkgevers met een aanvraag tot €375.000 kunnen volstaan met een beperkte mate van zekerheid in plaats van de nu geldende redelijke mate van zekerheid. De beperking van de werkzaamheden zal echter gaan gelden voor alle opdrachten waar een beperkte mate van zekerheid gevraagd wordt (kwadrant 2 en 3). De bedoeling is dat deze beperking van de administratieve lasten gerealiseerd gaat worden door een verhoging van de materialiteit.

De regels voor de materialiteit zullen worden aangepast in het controleprotocol en geven op zich geen belangrijke aanpassingen in de standaard. Wel zijn er een aantal tekstuele aanpassingen aangebracht in de standaard.

#### **2.5 Inherente beperking groepscontrole**

De NOW kent een groepsbegrip dat afwijkt van het begrip dat gebruikt wordt voor het opmaken van de jaarrekening. Het gaat niet alleen om de groep zoals bedoeld in 24b uit Boek 2 BW (de jaarrekening-groep) maar ook om de moeders en dochters in 24a uit Boek 2 BW en de uit die twee artikelen voorkomende nieuwe verbanden. Daarnaast wordt een internationale groep gebaseerd op 24a en 24b vervolgens vaak beperkt doordat buitenlandse entiteiten alleen kwalificeren als zij NL SV-loon betalen. Dit leidt er in de praktijk toe dat er nieuwe groepen ontstaan waarvan de accountant in een aantal gevallen niet met de gevraagde zekerheid tegen economisch aanvaardbare kosten kan vaststellen of deze groepen goed zijn bepaald. Daarmee is de accountant ook niet in staat om met de gevraagde zekerheid de omzetsdaling te controleren. Dit leidt tot een oordeelonthouding, waarbij SZW / UWV tot nog toe de te verkrijgen NOW-steun zou vaststellen op nul.

Om dit te voorkomen is de volgende aanpak uitgewerkt:

- Als de accountant niet in staat is om de gevraagde zekerheid over de NOW-groep te geven dan voert de accountant ten minste een aantal voorgeschreven werkzaamheden uit;
- De accountant komt tot een oordeelonthouding;
- In de paragraaf onderbouwing van de oordeelonthouding vermeldt de accountant de reden van de oordeelonthouding. Hierin vermeldt de accountant dat de oordeelonthouding uitsluitend het gevolg is van een niet tegen economisch verantwoorde kosten uit te voeren controle van de groep en eventueel andere inherente beperkingen zoals gedefinieerd in de NOW;
- SZW stelt op grond van deze vermelding de NOW niet op nul maar kent NOW-steun toe die 10% lager is dan wanneer een goedkeurende verklaring was verkregen.

Uiteraard geldt dit alleen als de groep voldoende meewerkt aan het onderzoek en de inherente beperking niet ontstaat doordat de groep de benodigde informatie niet wil verstrekken.

De volgende factoren kunnen leiden tot een dergelijke inherente beperking:

- Het feit dat de NOW-groep mede bepaald wordt door de toepassing van artikel 24a;
- Het feit dat in het buitenland in een aantal gevallen niet gerapporteerd wordt over groepen, ook niet als zij gebaseerd zijn op situaties zoals bedoeld in artikel 24b.

Omdat SV-loon in principe niet geacht wordt tot een risico op een materiële afwijking te leiden (zie onderstaand paragraaf 2.6), wordt dit ook niet geacht tot de hier beschreven inherente beperking te leiden.

Bij de specifieke werkzaamheden zal gekeken worden naar de volgende aspecten:

- Is het door de groep geïdentificeerde groepshoofd ook daadwerkelijk het groepshoofd zoals dat voor de NOW zou moeten gelden? Hier zullen werkzaamheden uitgevoerd worden om te kijken naar de aandeelhouders van het geïdentificeerde groepshoofd;
- Is vanuit het groepshoofd de groep goed geïdentificeerd? Hierbij zal gebruik gemaakt worden van jaarrekeningen van het groepshoofd, consolidaties van subgroepen en andere informatie die kan helpen de groep te bepalen.

Hoewel deze voorgeschreven werkzaamheden in normale situaties niet toereikend hoeven te zijn voor het geven van een oordeelonthouding, zullen zij in deze situatie wel toereikend geacht worden te zijn. Als dat immers niet het geval zou zijn, zou de accountant door moeten blijven controleren.

Als de werkzaamheden ertoe leiden dat de accountant informatie krijgt die er op wijst dat de groep niet goed is bepaald, dan moet de accountant dat uiteraard opvolgen.

## **2.6 Niet opgeven betaling SV-loon veelal geen materieel risico**

De minister schrijft in zijn brief van 7 september 2021 aan de Tweede Kamer:

*Wanneer sprake is van buitenlandse entiteiten binnen een concern zal in het controleproces onder andere moeten worden vastgesteld of bij deze entiteiten Nederlands SV-loon wordt verloond. In die gevallen telt de omzet van deze entiteiten namelijk mee voor de bepaling van de omzetsdaling. De controle van alle buitenlandse entiteiten, soms ver buiten Europa, kan tijdrovend en daardoor kostbaar zijn en leidt naar alle waarschijnlijkheid vaak tot de conclusie dat een buitenlandse entiteit geen Nederlands SV-loon verloont en daarmee geen onderdeel van de NOW-groep uitmaakt. De kans dat er sprake is van verloning van SV-loon buiten Nederland is namelijk klein en wanneer dit voorkomt zal dit voornamelijk in de grenslanden van Nederland zijn. Vanwege dit lage risico en het belang dat ik hecht aan een balans tussen controle enerzijds en administratieve lasten anderzijds, kunnen accountants op basis van deze lage risico-inschatting hun controlewerkzaamheden op SV-loon in het buitenland bijstellen en verminderen. De NBA zal in de Standaard aangeven welke werkzaamheden in dat geval nodig zijn. Wel zullen accountants op basis van hun kennis en hun ervaringen uit het NOW-onderzoek de controle van entiteiten in het buitenland intensiveren wanneer dit nodig wordt geacht.*

Op grond hiervan is het toereikend om voor deze aspecten van deze materiële post alleen enkele gegevensgerichte werkzaamheden uit te voeren vergelijkbaar met de vereiste in Standaard 330 paragraaf 18. In de standaard staan een aantal in dit kader vereiste werkzaamheden opgenomen.

## **2.7 Geen plicht documentatie niet relevante voorbeelden in controleprotocol**

In het controleprotocol zijn voorbeelden gegeven van mogelijke risico's op een materiële afwijking en mogelijke werkzaamheden om deze risico's af te dekken. In de praktijk zullen deze risico's niet overal voorkomen. Door sommige accountants worden de mogelijke werkzaamheden zoals opgenomen in het controleprotocol als een soort werkprogramma opgevat wat leidt tot extra documentatie en mogelijk te veel werk ofwel inefficiëntie en daarmee onnodige kostenverhoging. Het voorstel is om dit te herschrijven en daarmee explicieter te maken in de standaard.

## **2.8 Inperking werkzaamheden wanneer geopteerd voor aanvraag op werkmaatschappij**

Als een aanvraag op werkmaatschappij niveau werd gedaan dan moest de exacte groei of daling in procenten van de omzet van de groep worden gecontroleerd. Dit om vast te stellen dat de omzetzijging voor de groep minder dan 20% was.

Dit is veranderd in die zin dat wanneer de accountant zekerheid heeft dat de omzetzijging van de groep minder dan 20% is de accountant voldoende weet. Het exacte percentage hoeft niet te worden bepaald. Om hier gebruik van te kunnen maken moet de accountant uiteraard wel de gehele NOW-groep kennen.

Als voorbeeld: Een groep bestaat uit een horeca-ondernemer en een supermarkt. Als de supermarkt tijdens Corona zoveel omzet heeft gescoord dat de groep per saldo elke maand meer omzet heeft gehad dan in 2019 dan is het niet nodig dat de accountant het exacte percentage van die omzetzijging berekend om voldoende zekerheid te hebben dat de omzet van de groep met minder dan 20% is gedaald.

## **2.9 Aanpassing / opname definities**

Voor de volgende begrippen zijn definities opgenomen:

- gecombineerde opdracht;
- inherente beperking met betrekking tot het onderzoek naar de NOW-groep bij een NOW-onderzoek;
- NOW-groep;
- NOW-opdracht;
- NOW-verantwoordingsperiode;
- samengevoegde opdracht.

Voor een toelichting op deze begrippen wordt verwezen naar de toelichting op de artikelsgewijze toelichting op artikel 16.

### 3 Artikelsgewijze toelichting

Onderstaand wordt per artikel en de daarbij horende a-paragrafen een toelichting gegeven op de aangebrachte wijzigingen.

#### 3.1 Paragraaf 1

A-paragra(a)f(en): A1

De A-paragraaf was gebaseerd op NOW-1 en is nu aangepast op de nadien gepubliceerde NOW-2, NOW-3 en NOW-4.

#### 3.2 Paragraaf 2

A-paragra(a)f(en): A1a

Aanpassingen in paragraaf 2 hebben betrekking op het feit dat er nu meer NOW-regelingen zijn.

Paragraaf A1a maakt duidelijk dat er bij een bepaalde NOW-regeling ook een bepaald accountantsprotocol hoort.

#### 3.3 Paragraaf 2a

A-paragra(a)f(en): -

In deze paragraaf wordt een introductie gegeven op het feit dat een accountant de werkzaamheden van een opdrachtgever, ook als deze betrekking hebben op meerdere NOW-verantwoordingsperiodes als 1 opdracht met meerdere rapportages kan behandelen.

#### 3.4 Paragraaf 3

A-paragra(a)f(en): A2

Aanpassingen paragraaf 3 zijn gemaakt in het kader van de leesbaarheid.

#### 3.5 Paragraaf 4

A-paragra(a)f(en): A3

Aanpassingen paragraaf 4 zijn gemaakt in het kader van de leesbaarheid.

De aanpassingen in de A-paragraaf hebben te maken met het feit dat er meerdere controleprotocollen zijn.

#### 3.6 Paragraaf 5

A-paragra(a)f(en): A4 en A5

De aanpassing van paragraaf A4 is gemaakt in het kader van de leesbaarheid.

#### 3.7 Paragraaf 6

A-paragra(a)f(en): A6 en A7

De aanpassingen zijn gemaakt omdat er sprake is van meerdere NOW-regelingen.

#### 3.8 Paragraaf 7

A-paragra(a)f(en): A8 en A9

De aanpassingen zijn gemaakt omdat er meer controleprotocollen zijn.

#### 3.9 Paragraaf 8

A-paragra(a)f(en): A9a



De aanpassingen in paragraaf 8 hebben te maken met de wijzigingen in de regeling met betrekking tot dividenden en bonussen vanaf NOW-2.

### **3.10 Paragraaf 9**

A-paragra(a)f(en): A9b

Aanpassingen in paragraaf 9 omdat er meerdere accountantsprotocollen zijn.

In de A-paragraaf wordt uitgelegd dat een werkgever in verschillende periodes door de hoogte van de NOW-steun die hij krijgt verschillende soorten opdrachten kan moeten laten uitvoeren door de accountant, maar dat het soms toch efficiënter kan zijn om in alle periodes dezelfde type opdracht te laten uitvoeren

### **3.11 Paragraaf 10**

A-paragra(a)f(en): A10 en A11

Aanpassingen in A10 enerzijds omdat er meerdere protocollen zijn, waarbij accountants meerdere opdrachten moeten laten uitvoeren.

Daarnaast is uitgelegd dat vanaf NOW-3 de materialiteit voor een beperkte mate van zekerheid op grond van het accountantsprotocol hoger zal zijn dan voor een redelijke mate van zekerheid, waardoor de werkzaamheden om te komen tot een beperkte mate van zekerheid normaal gesproken minder kunnen zijn dan die voor een redelijke mate van zekerheid. De reden hiervoor is een toezegging van de minister in de brief van 31 mei 2021 aan de kamer.

### **3.12 Paragraaf 14**

A-paragra(a)f(en): A15

Heeft betrekking op de ingangsdatum. De wijzigingen kunnen toegepast worden vanaf het moment dat zij zijn gepubliceerd. Tot dat moment geldt de oude regeling. De datum van afgifte van de verklaring is bepalend welke versie van de standaard van toepassing is.

Als bepaalde verlichtingen in de standaard niet zijn toegepast is dat geen reden om geen verklaring te kunnen afgeven na ingang van de herziene standaard. Ook als een accountant al een verklaring voor NOW-1 heeft afgegeven voor ingang van de wijzigingen kan de accountant gebruik maken van de mogelijkheid om de opdracht verder als één samengestelde opdracht uit te voeren.

### **3.13 Paragraaf 15**

A-paragra(a)f(en): A16

Aanpassingen omdat er meerdere regelingen zijn.

### **3.14 Paragraaf 16b**

A-paragra(a)f(en): A17a

Om tot administratieve lastenverlichting te komen zijn er twee opties in de standaard gecreëerd met betrekking tot de uitvoering van opdrachten:

- In de eerste plaats kan een accountant er voor kiezen om de werkzaamheden voor de verschillende NOW-periodes (administratief) als 1 opdracht te behandelen. Denk hierbij aan 1 keer klantacceptatie, 1 opdrachtbevestiging, 1 dossier, 1 keer afsluiten en werkzaamheden waar mogelijk gecombineerd documenteren. Hierbij is het per verantwoordingsperiode wel nodig om in het geval van een assurance-opdracht per aanvraag tot vaststelling voldoende en geschikte assurance-informatie te krijgen. Dit wordt in de standaard aangeduid als een samengevoegde opdracht;
- Een gecombineerde opdracht (zoals gedefinieerd in paragraaf 16b) gaat nog een stap verder. Daar is het toereikend om voor een aantal aanvragen tot vaststelling gezamenlijk voldoende en geschikte assurance-informatie te krijgen. Voor die gezamenlijke aanvragen geldt dan een hogere

materialiteit (de materialiteit kan worden opgeteld) en er kan minder aandacht zijn voor verschuivingsgevaar tussen de verschillende NOW-verantwoordingsperiodes. In de A-paragraaf wordt uitgelegd dat werkgevers ervoor kunnen kiezen om een gecombineerde opdracht uit te laten voeren, maar dat ze er ook voor kunnen kiezen om per aanvraag tot vaststelling de werkzaamheden te laten uitvoeren.

In de A-paragraaf wordt ook uitgelegd dat bij een gecombineerde opdracht wel altijd 1 zekerheidsniveau zal gelden.

### 3.15 Paragraaf 16c

A-paragraf(en): A18-A27R

De aanpassing in 16C maakt dat de *inherente beperking in het kader van een NOW-onderzoek* die al van toepassing was in de standaard als de AO/IC niet toereikend was voor alle beweringen met betrekking tot de omzet gaat gelden en niet alleen voor de volledigheid van de omzet.

De wijzigingen in de A-paragrafen hebben betrekking op:

- meerdere protocollen;
- een stukje uitleg in het kader van de groepscontrole;
- de leesbaarheid; of
- het tussenvoegen van een definitie. (Dit laatste wordt in het vervolg van de toelichting op wijzigingen in de onderdelen van paragraaf 16 niet nader toegelicht.)

### 3.16 Paragraaf 16d

A-paragraf(en): 27a – 27ab

De *inherente beperking met betrekking tot het onderzoek naar de NOW-groep bij een NOW-onderzoek* is een nieuwe inherente beperking. Deze inherente beperking is geïntroduceerd omdat het soms niet mogelijk blijkt om tegen economisch verantwoorde kosten de omvang van een groep vast te stellen. Dit komt omdat de groep op punten kan afwijken van een jaarrekeninggroep:

- de groep wordt gevormd als een combinatie van moeder en dochtermaatschappijen beschreven in artikel 24a boek2 bw en de groep zoals beschreven in artikel 24b boek2 bw;
- in het buitenland gelden soms andere regels met betrekking tot het beschikbaar zijn van gecontroleerde (geconsolideerde) jaarrekeningen;
- alleen buitenlandse entiteiten met SV-loon gelden mee voor de NOW-groep.

Deze inherente beperking erkent dat het soms niet mogelijk is om tegen economisch verantwoorde kosten de groep te bepalen. Wanneer op grond van deze inherente beperking een oordeelonthouding wordt gegeven hoeft dat niet tot een nulstelling van de subsidie te leiden.

### 3.17 Paragraaf 16g

A-paragraf(en): A27ac

De definitie van NOW-groep is opgenomen om een duidelijk onderscheid te maken met de jaarrekeninggroep.

### 3.18 Paragraaf 16i

A-paragraf(en): -

De definitie van NOW-opdracht is opgenomen in het kader van de leesbaarheid. Hij kan betrekking hebben op alle soorten opdrachten (waaronder t samengevoegde of gecombineerde) die in de standaard mogelijk zijn.

### 3.19 Paragraaf 16j

A-paragraf(en): -

Een NOW-verantwoordingsperiode is opgenomen in de standaard vanwege de leesbaarheid. Een NOW-verantwoordingsperiode is een periode waarvoor een werkgever een aanvraag tot vaststelling moet indienen.

### **3.20 Paragraaf 16m**

A-paragra(a)f(en): A27b

Voor een toelichting op de definitie van samengevoegde opdracht zie de toelichting op paragraaf 16b.

In de A-paragraaf wordt uitgelegd dat het aan de werkgever is om te kiezen voor een samengevoegde opdracht of dat hij bijvoorbeeld per NOW-verantwoordingsperiode een andere accountant wil kiezen.

In de A-paragraaf wordt ook uitgelegd dat in een samengevoegde opdracht sprake kan zijn van verschillende soorten accountantswerkzaamheden (zoals assurance, aav of de derdenverklaring).

### **3.21 Paragraaf 26a**

A-paragra(a)f(en): A37a

In deze paragraaf wordt vereist dat de accountant vaststelt op welke NOW-verantwoordingsperiode(s) zijn opdracht betrekking heeft, welke werkzaamheden de werkgever daarvoor wil laten uitvoeren en of dat past binnen de regeling en of sprake is van een samengevoegde of gecombineerde opdracht.

Een dergelijke paragraaf is nodig omdat er meerdere regelingen zijn en de introductie van meerdere soorten opdrachten.

### **3.22 Paragraaf 29**

A-paragra(a)f(en): A40a

De wijzigingen in deze paragraaf komen voort uit het feit dat er meerdere NOW-regelingen zijn. Beschreven wordt hoe hier mee omgegaan kan worden in het kader van de opdrachtbevestiging.

### **3.23 Paragraaf 30**

A-paragra(a)f(en): A41

Wijzigingen komen voort uit het feit dat er meerdere NOW-regelingen zijn en de introductie van de gecombineerde opdracht. Daarnaast enkele consistentie-aanpassingen in verband met begripsgebruik in de rest van de NV COS.

### **3.24 Paragraaf 31**

A-paragra(a)f(en): A42

Aanpassing ten behoeve van de leesbaarheid,

### **3.25 Paragraaf 32a**

A-paragra(a)f(en): A43a

Deze paragraaf vereist van de accountant om bij een gecombineerde opdracht de werkzaamheden over de verschillende NOW-verantwoordingsperiodes te verdelen.

In de A-paragraaf wordt uitgelegd dat per verantwoordingsperiode een accountantsverklaring door de werkgever moet worden ingeleverd bij de aanvraag tot vaststelling. In deze verklaring legt de accountant uit dat sprake is geweest van een gecombineerde opdracht en waarbij het object van onderzoek naast deze NOW-verantwoordingsperiode een aantal andere NOW-verantwoordingsperiodes omvat. De zekerheid die verstrekt wordt in de verklaring heeft betrekking op het gehele object van onderzoek en dus niet op de individuele NOW-verantwoordingsperiode.

### **3.26 Paragraaf 34**

A-paragra(a)f(en): A46 en A46a

In deze paragrafen wordt uitgelegd hoe de accountant om moet gaan met de documentatie en de afsluiting van het dossier. De aanpassing is nodig door de introductie van de samengevoegde opdracht.

### **3.27 Paragraaf 35**

A-paragra(a)f(en): A47

Tekstuele aanpassingen doordat de NOW op een langere periode betrekking heeft.

### **3.28 Paragraaf 37**

A-paragra(a)f(en): A48

Tekstuele aanpassing omdat er meerdere protocollen en NOW-periodes zijn.

### **3.29 Paragraaf 43**

A-paragra(a)f(en): A52

Tekstuele aanpassing door meerdere periodes, daarnaast is paragraaf gesplitst in twee paragrafen.

### **3.30 Paragraaf 43a**

A-paragra(a)f(en): A52a

Paragraaf is afgesplitst van paragraaf 43.

In de A-paragraaf wordt nader uitgelegd hoe om te gaan met het verschuivingsgevaar tussen NOW-verantwoordingsperiodes die beide onderdeel uitmaken van een gecombineerde opdracht. Doordat een dergelijke verschuiving veelal geen risico zal opleveren voor een materiële afwijking voor de verantwoordingsperiode hoeft hier meestal minder of geen aandacht aan besteed te worden als wanneer de in de gecombineerde opdracht opgenomen NOW-verantwoordingsperiode afzonderlijk zouden worden gecontroleerd.

### **3.31 Paragraaf 44**

A-paragra(a)f(en): A53 en A54

Tekstuele aanpassing in kader leesbaarheid.

### **3.32 Paragraaf 45**

A-paragra(a)f(en): A55 en A55a

De aanpassing in paragraaf 45 is ingegeven doordat er sprake is van meerdere perioden.

Paragraaf A55a is toegevoegd omdat het risico dat een buitenlandse entiteit ten onrechte geen SV-loon opgeeft zodanig klein wordt geschat dat dit niet geacht wordt te leiden tot een risico op een materiële afwijking.

### **3.33 Paragraaf 46**

A-paragra(a)f(en): A56

Deze paragraaf is aangepast om invulling te geven aan nieuwe vereisten die gelden met ingang van NOW-2.

In de A-paragraaf is nog expliciet aandacht besteed aan het feit dat het niet nodig is om van de niet-relevante voorbeelden van risico's in de risicotabellen in het dossier te documenteren waarom dat geen risico's zijn in de specifieke situatie. Het gaat slechts om voorbeelden en niet om veronderstelde risico's die er normaal gesproken in elke situatie zouden moeten zijn. Hoewel niet bedoeld, bleek dat in de praktijk sommige accountants meenden dit wel te moeten doen, wat tot extra (onnodige)

werkzaamheden leidde. Ook van andere voorbeelden (zoals de voorbeelden van risicofactoren in Standaard 240) wordt niet verwacht dat wordt gedocumenteerd waarom ze niet relevant zijn.

### **3.34 Paragraaf 49a**

A-paragra(a)f(en): A60a

Deze paragraaf is opgenomen om expliciet te maken dat een door de werkgever of de groep opgelegde beperking, bijvoorbeeld door bepaalde informatie niet beschikbaar te maken, zal leiden tot een oordeelonthouding of het teruggeven van de opdracht. In een dergelijk geval zal geen sprake zijn van een inherente beperking.

Bedenk daarbij dat vanuit de NOW-regelingen de groep (en haar management) bepaalde verantwoordelijkheden heeft in het kader van het doen van de aanvraag, ook als er sprake is van een aanvraag op werkmaatschappij niveau.

### **3.35 Paragraaf 50**

A-paragra(a)f(en): A61 en A62

Uitbreiding in A61 omdat er meerdere regelingen zijn.

### **3.36 Paragraaf 51**

A-paragra(a)f(en): A63, A64 en A64a

Aanpassingen om duidelijk te maken dat het kunnen steunen op de jaarrekening 2019 alleen niet kan voor beoordeelde en samengestelde of vastgestelde jaarrekeningen die na 1 april 2020 zijn afgerond, A64a maakt nog een keer expliciet dat het werk met betrekking tot de referentieperiode in principe maar 1 keer hoeft te worden uitgevoerd. Dit geldt uiteraard niet als de groep verandert voor verschillende NOW-verantwoordingsperiodes.

### **3.37 Paragraaf 52**

A-paragra(a)f(en): A65

Slechts enkele tekstuele aanpassingen.

### **3.38 Paragraaf 53a**

A-paragra(a)f(en): A66a

Zoals eerder beschreven wordt het niet opgeven van het betalen van SV-loon door een buitenlandse entiteit die onderdeel zou moeten zijn van een NOW-groep in principe niet aangemerkt als een risico op een materiële afwijking. In lijn met Standaard 330 paragraaf 18 moeten er wel gegevensgerichte werkzaamheden hierop worden uitgevoerd omdat dit op zich van materieel belang is. In deze paragraaf wordt uitgewerkt welke werkzaamheden dit moeten zijn. paragraaf A66a geeft uitleg over deze situatie.

### **3.39 Paragraaf 53b**

A-paragra(a)f(en): A66b

Zoals aangegeven kan het soms niet mogelijk zijn om tegen economisch verantwoorde kosten voldoende zekerheid over de samenstelling van de NOW-groep te krijgen. Dit kan er ook toe leiden dat accountants niet alle werkzaamheden hebben gedaan om te komen tot een oordeelonthouding omdat dat tot hoge kosten zou leiden. In deze paragraaf is beschreven welke werkzaamheden de accountant ten minste moet doen.

Hier wordt nog eens herhaald dat de groep wel mee moeten werken en alle door de accountant opgevraagde informatie ter beschikking moet stellen voor zover beschikbaar.

### **3.40 Paragraaf 56**

A-paragra(a)f(en): -

Deze paragraaf kent één belangrijke wijziging. Als door de accountant is vastgesteld is dat het omzetverlies van de groep minder dan 20% is, dan hoeft de accountant niet vast te stellen wat het exacte percentage is. Dit zal ook worden aangepast in het protocol.

Daarnaast is er voor de logica geschoven met de verschillende punten in de opsomming.

### **3.41 Paragraaf 57**

A-paragra(a)f(en): A67

Tekstuele aanpassing in de a-paragraaf.

### **3.42 Paragraaf 63**

A-paragra(a)f(en): -

Aanpassingen in verwijzingen naar bepaling in de NOW-regeling doordat er meerdere regelingen zijn.

### **3.43 Paragraaf 64**

A-paragra(a)f(en): A70 en A71

Anders dan bij andere situaties mogen accountants werkzaamheden overnemen van een groepsaccountant. Dit mag als deze groepsaccountant al een oordeel of conclusie heeft gegeven over het betreffende object van onderzoek.

Er zijn twee wijzigingen aangebracht in deze paragraaf. De reikwijdte is verbreed tot alle gegevens die onderzocht zijn op groepsniveau en niet alleen tot de omzetgegevens. Daarnaast hoeft niet meer vastgesteld te worden dat de groepsaccountant daadwerkelijk is aangesteld door de groep. Paragraaf A70 is hierop aangepast. In paragraaf A71 is een typo aangepast.

### **3.44 Paragraaf 71**

A-paragra(a)f(en): A73

Aanpassing omdat er meerdere NOW-verantwoordingsperiodes zijn.

### **3.45 Paragraaf 72a**

A-paragra(a)f(en): A73a

Deze paragraaf is toegevoegd om de accountant bij een gecombineerde opdracht te verplichten in zijn verklaring te vermelden dat het om een gecombineerde opdracht gaat.

De A paragraaf vermeldt nogmaals dat dit pas vanaf NOW-3 kan.

### **3.46 Paragraaf 76 R**

A-paragra(a)f(en): A79 R

De aanpassingen in deze paragrafen werden nodig door de introductie van een nieuwe inherente beperking in het kader van de controle van de groep. Inhoudelijk hebben deze aanpassingen geen gevolgen.

In de A-paragraaf is een weggefallen woord toegevoegd.

### **3.47 Paragraaf 76a R**

A-paragra(a)f(en): A79a R

In deze paragraaf is de extra rapportageverplichting opgenomen die geldt wanneer een redelijke mate van zekerheid wordt gevraagd bij een *inherente beperking met betrekking tot de vaststelling van de NOW-groep bij een NOW-onderzoek*. Net als bij de *\_inherente beperkingen in het kader van een NOW-onderzoek* gebruikt UWV deze informatie om de hoogte van de NOW-steun te bepalen.

### **3.48 Paragraaf 76b B**

A-paragra(a)f(en): A79b B

In deze paragraaf is de extra rapportageverplichting opgenomen die geldt wanneer een beperkte mate van zekerheid wordt gevraagd bij een *inherente beperking met betrekking tot de vaststelling van de NOW-groep bij een NOW-onderzoek*. Net als bij de *\_inherente beperkingen in het kader van een NOW-onderzoek* gebruikt UWV deze informatie om de hoogte van de NOW-steun te bepalen.

## 4 Consultatie reacties

In tegenstelling tot wat de NBA normaal doet is gekozen voor een korte consultatieperiode. Natuurlijk wil de NBA respondenten graag de tijd geven om zorgvuldig te reageren, maar het is ook belangrijk dat er snel duidelijkheid komt over de uiteindelijke standaard, Dit omdat de deadlines voor het aanleveren van aanvraag tot vaststelling voor NOW-1 dichterbij komen en werkgevers en accountants nog de nodige aandacht zullen moeten besteden aan het opstellen en onderzoeken hiervan.

De NBA vraagt u om in uw reacties de volgende indeling te gebruiken:

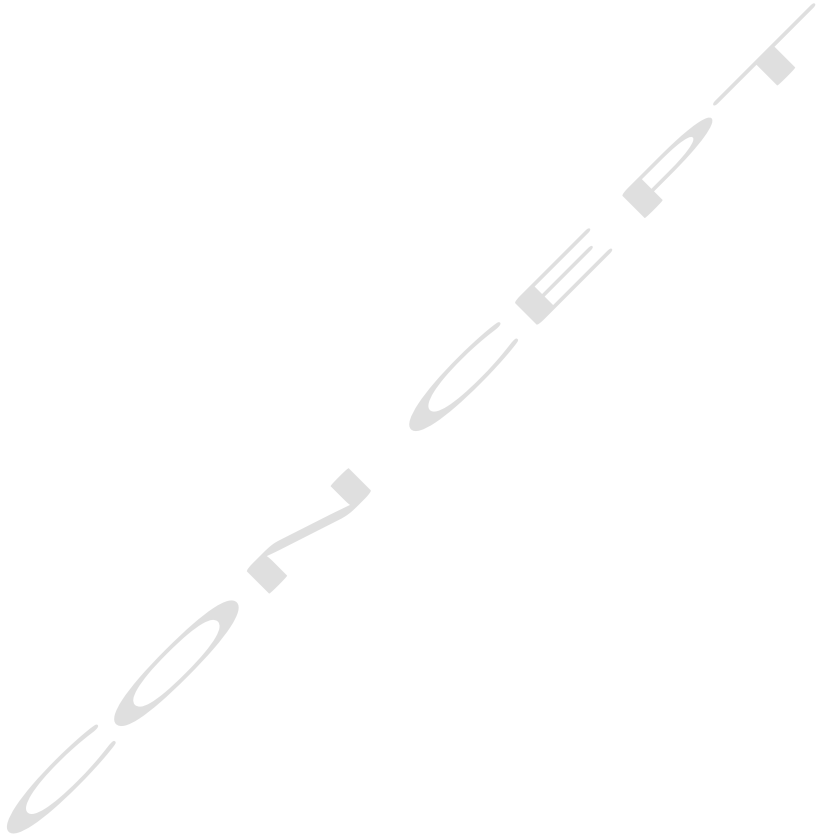
- Zaken waar u het niet mee eens bent of waarvan u denkt dat ze echt niet passen in Standaard 3900N (Fatal Flaws);
- Zaken die u liever anders had gezien;
- Zaken die u onduidelijk zijn en om meer uitleg vragen;
- Voorstellen voor tekstuele aanpassingen en voor het verbeteren van typo's.

Uw reactie zien wij graag uiterlijk 28 september 2021 voor 12.00 uur (middag) tegemoet. Mail uw reactie naar [consultatie-wet-en-regelgeving@nba.nl](mailto:consultatie-wet-en-regelgeving@nba.nl).

Voor de verwerking vragen wij u een kopie van de reactie in Word mee te zenden.

De NBA vindt het belangrijk om transparant te zijn over de reacties die zij krijgt met betrekking tot voorgestelde regelgeving en toelichtingen daarop. In principe worden reacties daarom openbaar gemaakt. Wij vragen u om bij de indiening van uw reactie aan te geven of u akkoord bent met het openbaar maken van uw reactie.





Koninklijke Nederlandse  
Beroepsorganisatie  
van Accountants



Postbus 7984  
1008 AD Amsterdam  
Antonio Vivaldistraat 2-8  
1083 HP Amsterdam  
T 020 301 03 01  
[nba@nba.nl](mailto:nba@nba.nl)  
[www.nba.nl](http://www.nba.nl)