

(Concept) Standaard 3900N

## **Accountantsopdracht bij de NOW-regeling – Assurance**

9 september 2020

Consultatieperiode loopt tot 24 september 2020 09.00 uur

Koninklijke Nederlandse  
Beroepsorganisatie  
van Accountants

**NBA**

## **(Concept) Standaard 3900N Accountantsopdracht bij de NOW-regeling - Assurance**

### **Inhoudsopgave**

<b>Inleiding (inclusief context voor de uitvoering van de opdracht)</b>	<b>3</b>
Toepassingsgebied van deze Standaard	3
Toelichting op de NOW-regeling	3
Toelichting op accountantsbetrokkenheid bij NOW-regeling algemeen	3
Nadere toelichting NOW-onderzoek Assurance – redelijke mate van zekerheid	4
Nadere toelichting NOW-onderzoek Assurance – beperkte mate van zekerheid	4
Autoriteit van deze Standaard	4
Ingangsdatum	4
<b>Doelstellingen</b>	<b>4</b>
<b>Definities</b>	<b>5</b>
<b>Vereisten</b>	<b>6</b>
Het verrichten van een NOW-onderzoek Assurance in overeenstemming met deze Standaard	6
Ethische voorschriften	6
Professioneel-kritische instelling	6
Professionele oordeelsvorming	6
Kwaliteitsbeheersing op het niveau van de opdracht	6
Aanvaarding en overeenkomen van de opdracht	7
Het uitvoeren van de NOW-onderzoek Assurance	7
Onderzoeksbevindingen en rapportering	14
<b>Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten</b>	<b>16</b>
Reikwijdte van deze Standaard	16
Toelichting op de NOW-regeling	16
Toelichting op accountantsbetrokkenheid bij NOW-regeling algemeen	17
Nadere toelichting NOW-onderzoek Assurance – beperkte mate van zekerheid	17
Autoriteit van deze Standaard	18
Ingangsdatum	18
Doelstellingen	18
Definities	18
Het verrichten van een NOW-onderzoek Assurance in overeenstemming met deze Standaard	19
Ethische voorschriften	20
Professioneel-kritische instelling	20
Professionele oordeelsvorming	20
Kwaliteitsbeheersing op het niveau van de opdracht	21
Aanvaarding en overeenkomen van de opdracht	21
Het uitvoeren van de NOW-onderzoek Assurance	21
Onderzoeksbevindingen en rapportering	26
<b>Bijlage 1: Overzicht vereisten uit de controlestandaarden en de relatie met deze Standaard</b>	<b>28</b>

## Inleiding (inclusief context voor de uitvoering van de opdracht)

### Toepassingsgebied van deze Standaard

- 1 Deze Standaard behandelt de wijze waarop een assurance-opdracht bij de Tijdelijke Noodmaatregel Overbrugging voor Werkgelegenheid (NOW) moet worden uitgevoerd. (Zie Par. A1)
- 2 Een opdracht bij de NOW-regeling wordt uitgevoerd door een accountant ten behoeve van de werkgever die de verklaring meestuurt bij zijn aanvraag tot vaststelling ten behoeve van het Ministerie van Sociale Zaken en Werkgelegenheid (SZW) en het Uitvoeringsinstituut Werknemersverzekeringen (UWV).
- 3 In deze Standaard wordt uitgewerkt hoe de opdracht wordt uitgevoerd als bij een dergelijke opdracht zekerheid (assurance) moet worden gegeven.  
Daarbij wordt onderscheid gemaakt tussen:
  - opdrachten gericht op het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid, waarbij de accountant de uitkomsten van zijn onderzoek in een oordeel tot uitdrukking brengt; en
  - opdrachten gericht op het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid, waarbij de accountant de uitkomsten van zijn onderzoek in een conclusie tot uitdrukking brengt. (Zie Par. A2)
- 4 Voor de uitvoering van een opdracht bij de NOW-regeling houdt de accountant zich aan de NV COS en het relevante accountantsprotocol. De vereisten uit de andere controle-standaarden zijn daarbij als uitgangspunt genomen en waar nodig specifiek ingevuld voor deze regeling of van overeenkomstige toepassing verklaard. De vereisten uit de andere standaarden die niet relevant zijn in het kader van de NOW-regeling, zijn niet in deze Standaard opgenomen.  
In de rapportage verwijst de accountant uitsluitend naar deze Standaard en niet naar de andere standaarden.  
Bijlage 1 bij deze Standaard bevat een overzicht waarin is aangegeven welke vereisten uit de andere controle standaarden wel en niet van toepassing zijn. (Zie Par. A3)

### *Relatie met de regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing*

- 5 Als een accountantseenheid een onderzoek naar de toepassing van de NOW-regeling uitvoert, gelden de Nadere voorschriften kwaliteitssystemen (NVKS). In deze Standaard is in Paragraaf 25 een bepaling over kwaliteitsbeheersing op het niveau van afzonderlijke opdrachten bij de NOW-regeling opgenomen. (Zie Par. A4 – A5)

### **Toelichting op de NOW-regeling**

- 6 De Tijdelijke Noodmaatregelen Overbrugging voor Werkgelegenheid (NOW) zijn door de overheid ingesteld. (Zie Par. A6)
- 7 De regeling is bedoeld om de werkgelegenheid te borgen bij alle werkgevers onafhankelijk van de omvang en financiële situatie van de werkgever. De minister heeft daarbij wel een moreel beroep gedaan op werkgevers die de ondersteuning niet nodig hadden om deze niet aan te vragen. Dat neemt niet weg dat de regeling op alle werkgevers van toepassing is die een omzetverlies hebben van minimaal 20%. (Zie Par. A7)

### **Toelichting op accountantsbetrokkenheid bij NOW-regeling algemeen**

- 8 Onderdeel van de subsidievoorwaarden in de NOW-regeling is dat in een aantal situaties een accountantsverklaring wordt gevraagd. In deze Standaard wordt de term assurance-rapport gehanteerd. Dit is een van de soorten beschikbare accountantsverklaringen binnen de beroepsreglementering van de NBA en is toepasbaar voor opdrachten zowel gericht het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid als beperkte mate van zekerheid.  
Werkgevers moeten hun aanvraag tot vaststelling laten onderzoeken boven een bepaald drempelbedrag. In het accountantsprotocol is aangegeven welk accountantsonderzoek in welke

situatie wordt gevraagd. Zie voor een nadere toelichting het accountantsprotocol. (Zie Par. A8 – A9)

- 9 Een assurance-opdracht richt zich op 4 onderwerpen van de aanvraag tot vaststelling:
- 1 de omzetsdaling;
  - 2 bepaalde aspecten van de loonsom;
  - 3 de voorwaarden die gelden voor de werkmaatschappij regeling wanneer daar gebruik van wordt gemaakt;
  - 4 overige informatie (beweringen van het management).

#### **Nadere toelichting NOW-onderzoek Assurance – redelijke mate van zekerheid**

- 10 Het accountantsprotocol kent een categorie werkgevers die verplicht zijn om een accountant een assurance-opdracht te laten uitvoeren gericht op het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid.

#### **Nadere toelichting NOW-onderzoek Assurance – beperkte mate van zekerheid**

- 11 Het accountantsprotocol kent een categorie werkgevers die een accountant een assurance-opdracht moet laten uitvoeren gericht op het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid.

Inherente beperkingen kunnen ertoe leiden dat de zekerheid die de accountant kan verkrijgen over de aanvraag tot vaststelling lager is dan gewenst bij een opdracht tot een redelijke mate van zekerheid. Mede op grond hiervan heeft SZW in de regeling ervoor gekozen om bij bepaalde werkgevers te volstaan met een opdracht gericht op het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid.

Bij de opdrachtacceptatie wordt vastgesteld of het gaat om een opdracht waarbij het toereikend is om te komen tot een beperkte mate van zekerheid conform het relevante accountantsprotocol. Een dergelijke opdracht wordt vervolgens wat betreft de risicoanalyse, de planning en de uitvoering van de werkzaamheden uitgevoerd als een opdracht gericht op het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid. Pas bij de weging en evaluatie van de bevindingen (vraag of sprake is van voldoende en geschikte assurance-informatie) en de rapportage (formulering van het oordeel of de conclusie) ontstaat er een verschil tussen deze twee typen opdrachten. (Zie Par. A10 – A11)

#### **Autoriteit van deze Standaard**

- 12 Deze Standaard bevat vereisten die de accountant in staat stellen om de vermelde doelstelling van de opdracht te behalen. Deze vereisten worden uitgedrukt door gebruik te maken van het hulpwerkwoord 'dienen' (in: 'iets dienen te doen').

Vereisten aangeduid met de letter 'B' hebben betrekking op opdrachten die moeten leiden tot een beperkte mate van zekerheid en hoeven alleen voor deze opdrachten te worden nageleefd.

Vereisten aangeduid met de letter 'R' hebben betrekking op opdrachten waar de accountant zich richt op het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid.

Andere vereisten zijn bij beide opdrachten relevant. (Zie Par. A12)

- 13 Daarnaast bevat deze Standaard inleidende teksten, definities en toepassingsgerichte en overige verklarende teksten die de relevante context bieden voor een goed inzicht in de Standaard. (Zie Par. A13)

- 14 De uitleg in de toepassingsgerichte en overige verklarende teksten heeft niet de status van een vereiste, wel is deze relevant voor de correcte toepassing van de vereisten. (Zie Par. A14)

#### **Ingangsdatum**

- 15 Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen. (Zie Par. A15)

#### **Doelstellingen**

- 16 Het doel van de accountant bij het verrichten van een NOW-onderzoek - Assurance onder deze Standaard is: (Zie Par. A16)

- a het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid of een in het kader van de NOW afrekening aanvaardbare beperkte mate van zekerheid dat de NOW-aanvraag tot vaststelling geen afwijking van materieel belang bevat;
- b het tot uitdrukking brengen van een oordeel of conclusie met betrekking tot het onderzoek naar de NOW-aanvraag tot vaststelling door middel van een schriftelijk rapport. Het rapport bevat een oordeel met een redelijke mate van zekerheid of een conclusie met een beperkte mate van zekerheid en tevens de basis voor het oordeel of de conclusie; en
- c het verder communiceren zoals door deze Standaard wordt vereist.

## Definities

17 In het kader van deze Standaard hebben de volgende termen de hierna aangegeven betekenissen: (Zie Par. A17)

- a *gebruiker* – de gebruiker van het assurance-rapport (SZW / UWV);
- b *Inherente beperking in het kader van een NOW-onderzoek*– een situatie waarin de accountant bij een assurance-opdracht gericht op het verkrijgen van het een beperkte mate van zekerheid in het kader van het inspelen op onderkende risico's gericht op materiële afwijkingen in de volledigheid van de omzet vaststelt dat gegevensgerichte werkzaamheden alleen niet tot voldoende en geschikte assurance-informatie leiden en waarbij de accountant vaststelt dat de interne beheersingsmaatregelen niet of niet adequaat hebben gewerkt of niet bestaan op grond van één of meer van de volgende redenen:
  - het management heeft de betreffende interne beheersingsmaatregelen niet geïmplementeerd maar dit kan redelijkerwijs ook niet van haar verwacht worden gezien de omvang van de (niet-controleplichtige) entiteit en haar reguliere verplichtingen;
  - de organisatie heeft de betreffende interne beheersmaatregelen wel geïmplementeerd in haar reguliere processen, maar voert dit regulier niet of niet adequaat uit op de momenten waarop dit in het kader van de uitvoering van de NOW-assurance-opdracht noodzakelijk blijkt; of
  - nieuwe activiteiten hebben ertoe geleid dat interne beheersingsmaatregelen niet of niet tijdig konden worden uitgevoerd, dat deze maatregelen hadden moeten worden aangepast gezien de veranderde situatie of nog moesten worden geïmplementeerd, waarbij vanwege met name aan de coronacrisis toe te schrijven redenen redelijkerwijs niet kon worden verwacht dat dit al was gebeurd.Daarnaast kan het door de coronacrisis voor de accountant in uitzonderlijke situaties onmogelijk is om bepaalde waarnemingen uit te voeren die niet op andere wijze gecompenseerd kunnen worden. (Zie Par. A18 – A21R)
- c *in het kader van de NOW-afrekening aanvaardbare beperkte mate van zekerheid* – een beperkte mate van zekerheid in een NOW-onderzoek Assurance waarbij de accountant zijn opdracht plant en uitvoert, gericht op het verkrijgen van voldoende en geschikte assurance-informatie voor een redelijke mate van zekerheid maar dit uitsluitend door inherente beperkingen in het kader van een NOW-onderzoek niet haalbaar is gebleken;
- d *meetperiode* – de aaneengesloten periode van drie of vier kalendermaanden waarin de werkgever de omzetsdaling verwacht;
- e *NOW-onderzoek* – een onderzoek gericht op een schriftelijke rapportage van een accountant als bedoeld in artikel 1 van de Wet op het accountantsberoep. Bij een assurance-onderzoek baseert de accountant zijn conclusie op voldoende en geschikte assurance-informatie die hem de zekerheid geeft dat het opdrachtrisico tot het aanvaardbare niveau is teruggebracht;
- f *opdrachtgever(s)* - de partij(en) die de accountant de opdracht geeft/geven om een NOW-onderzoek uit te voeren;
- g *opdrachtspartner* - de partner of andere persoon binnen de accountantseenheid die verantwoordelijk is voor de opdracht, voor de uitvoering daarvan en voor de rapportage die namens de accountantseenheid wordt uitgebracht en aan wie, indien vereist, door een beroepsorganisatie of een wettelijke of regelgevende instantie passende bevoegdheden zijn toegekend.

Voor overige begrippen wordt verwezen naar de Begrippenlijst in de NV COS.

## Vereisten

### Het verrichten van een NOW-onderzoek Assurance in overeenstemming met deze Standaard

- 18 De accountant dient inzicht te hebben in de gehele tekst van deze Standaard, inclusief de toepassingsgerichte en overige verklarende teksten, om de doelstellingen te begrijpen en de vereisten naar behoren toe te passen. (Zie Par. A22)

#### *Het naleven van relevante vereisten*

- 19 De accountant dient te voldoen aan alle vereisten van deze Standaard, de van overeenkomstig toepassing verklaarde vereisten uit andere standaarden en de voorwaarden van de opdracht. Dit tenzij een bepaalde vereiste niet relevant is, bijvoorbeeld omdat de betreffende omstandigheden niet van toepassing zijn op de opdracht. (Zie Par. A23 – A24)
- 20 De accountant dient een assurance-rapport waarin wordt gesuggereerd dat deze Standaard is nageleefd, of waarin de term NOW-onderzoek Assurance voorkomt, achterwege te laten, indien de accountant niet aan alle relevante vereisten van deze Standaard heeft voldaan.

### Ethische voorschriften

- 21 De accountant dient de relevante ethische voorschriften van de VGBA na te leven. (Zie Par. A25)
- 22 Bij het verrichten van een NOW-onderzoek Assurance dient de accountant onafhankelijk te zijn. De accountant past hierbij de ViO toe. (Zie Par. A26)

### Professioneel-kritische instelling

- 23 De accountant dient de opdracht met een professioneel-kritische instelling uit te voeren. (Zie Par. A27)

### Professionele oordeelsvorming

- 24 De accountant dient bij het plannen en uitvoeren van een NOW-onderzoek Assurance professionele oordeelsvorming toe te passen. (Zie Par. A28 – A29)

### Kwaliteitsbeheersing op het niveau van de opdracht

- 25 De opdrachtpartner dient verantwoordelijkheid te nemen voor: (Zie Par. A30)
- a het uitvoeren van het onderzoek naar de aanvraag tot vaststelling van de NOW; en
  - b het uitvoeren van de opdracht in overeenstemming met het stelsel van kwaliteitsbeheersing van de accountantseenheid, door:
    - i het volgen van passende procedures bij de aanvaarding en continuering van opdrachtgevers en opdrachten;
    - ii vast te stellen dat het opdrachtteam collectief over de passende competenties en capaciteiten beschikt om de opdracht uit te voeren;
    - iii alert te zijn op aanwijzingen van het niet-naleven van relevante ethische en onafhankelijkheidsvoorschriften door leden van het opdrachtteam en door het bepalen van de passende actie als er aangelegenheden onder de aandacht van de opdrachtpartner komen die erop wijzen dat leden van het opdrachtteam relevante ethische en onafhankelijkheidsvoorschriften niet hebben nageleefd;
    - iv de aansturing van, het toezicht op en de uitvoering van de opdracht in overeenstemming met professionele standaarden en door wet- en regelgeving gestelde eisen; en
    - v het nemen van de verantwoordelijkheid voor het verkrijgen van geschikte opdrachtdocumentatie;
    - vi vast te stellen of waar nodig specialisten zijn geconsulteerd en de uitkomsten van deze consultaties voldoende zijn gedocumenteerd en opgevolgd;
    - vii waar nodig een kwaliteitsbeoordeling door een kwaliteitsbeoordelaar uit te laten voeren en af te ronden voor het afgeven van het assurance-rapport. Een kwaliteitsbeoordeling kan verplicht zijn op grond van de NVKS of kan voortkomen uit het kwaliteitssysteem van de accountantseenheid.

## **Aanvaarding en overeenkomen van de opdracht**

- 26 De accountant dient na te gaan of de cliënt geaccepteerd kan worden danwel of de cliëntrelatie gecontinueerd kan worden in overeenstemming met het kwaliteitssysteem van de accountantseenheid. (Zie Par. A31)
- 27 De accountant dient een NOW-onderzoek Assurance alleen te aanvaarden wanneer: (Zie Par. A32)
- a de accountant meent dat er aan de relevante ethische voorschriften, met inbegrip van onafhankelijkheid, zal worden voldaan;
  - b de accountant zich ervan heeft vergewist dat die personen die de opdracht uit moeten voeren gezamenlijk over de juiste competenties en capaciteiten beschikken; en
  - c de basis waarop de opdracht wordt uitgevoerd overeengekomen is middels:
    - i het vaststellen dat de randvoorwaarden voor een assurance-opdracht aanwezig zijn; en
    - ii het bevestigd krijgen dat de accountant en de opdrachtgever hetzelfde begrip over de voorwaarden van de opdracht hebben, waarbij er ook aandacht is voor de manier waarop de accountant zal rapporteren.
- 28 De accountant dient geen onderzoek uit te voeren gericht op een in het kader van de NOW - aanvraag tot vaststelling aanvaardbare beperkte mate van zekerheid als de organisatie op grond van het accountantsprotocol een assurance-rapport met een redelijke mate van zekerheid moet verkrijgen.
- In dat kader dient de accountant bij een groep via het management van de werkgever een verklaring van het management van de groep te krijgen over de verwachte NOW-subsidie en de accountant dient vast te stellen dat de door het management van de werkgever gevraagde opdracht daarbij passend is;
- Ook dient de accountant gedurende het onderzoek naar een redelijke mate van zekerheid geen wijziging van de opdrachtvoorwaarden met betrekking tot het te verstrekken zekerheidsniveau te aanvaarden als blijkt dat de accountant geen goedkeurend assurance-rapport met betrekking tot een redelijke mate van zekerheid zal kunnen verstrekken. (Zie Par. A33)
- 29 De accountant dient de voorwaarden van de opdracht met de opdrachtgever overeen te komen. Deze voorwaarden dienen in voldoende detail in een opdrachtbevestiging of andere passende vorm van schriftelijke overeenkomst te worden vastgelegd.

## **Het uitvoeren van de NOW-onderzoek Assurance**

### *Plannen van het onderzoek*

- 30 De accountant dient bij het plannen van de opdracht een aanpak van de assurance-opdracht een werkprogramma te ontwikkelen.
- In de aanpak moet onder andere aandacht worden besteed aan de kenmerken die de reikwijdte van de opdracht bepalen, de rapportagevereisten en het tijdpad dat hiervoor geldt, in hoeverre kennis uit andere opdrachten relevant is voor deze opdracht, de aard, timing en de uitvoering en de daarvoor benodigde middelen.
- In het werkprogramma moet aandacht worden besteed aan de aard, timing en omvang van de risico-inschattingswerkzaamheden en de geplande verdere assurance-werkzaamheden.
- De opdrachtpartner en andere kernleden van het opdrachtteam dienen betrokken te worden bij deze werkzaamheden. (Zie Par. A34)
- 31 De vereisten 5-13 van Standaard 300 zijn van overeenkomstige toepassing.
- 32 De accountant die gebruik maakt van werkzaamheden die uitgevoerd zijn in het kader van opdrachten met betrekking tot de jaarrekening dient duidelijke referenties aan te brengen naar de documentatie in het andere dossier en dient ervoor te zorgen dat in het kader van reviews toegang gegeven wordt tot de informatie in het andere dossier wanneer de accountant de documentatie van deze werkzaamheden niet overneemt in het dossier in het kader van deze opdracht. (Zie Par. A35)
- 33 Wanneer de accountant gebruik wil maken van het werk in het kader van de jaarrekening, dient de accountant zich er wel van te overtuigen dat de werkzaamheden waar de accountant op steunt

relevant zijn voor zijn opdracht, toereikend zijn uitgevoerd en gedocumenteerd. (Zie Par. A36)

#### *Documenteren van het onderzoek*

- 34 De accountant dient het volgende in het dossier op te nemen: (Zie Par. A37 – A38)
- a de aard, timing en omvang van de uitgevoerde werkzaamheden en de daaruit voortvloeiende bevindingen ter onderbouwing van het oordeel of de conclusie dat de NOW -aanvraag tot vaststelling geen afwijkingen van materieel belang bevat als gevolg van fraude of fouten;
  - b informatie die aantoont dat het onderzoek in overeenstemming met deze Standaard en de voorwaarden van de opdracht is uitgevoerd;
  - c significante aangelegenheden die tijdens de controle aan de orde zijn gekomen, de daaruit getrokken conclusies en significante professionele oordeelsvormingen die tot die conclusies hebben geleid.

De vereisten 7-16 van Standaard 230 zijn van overeenkomstige toepassing.

- 35 De accountant dient de documentatie van het onderzoek tijdig op te stellen en het dossier tijdig af te sluiten. (Zie Par. A39)

#### *Fraude en niet-naleving van wet- en regelgeving*

- 36 De accountant dient, uitgaande van de veronderstelling dat er frauderisico's op materiële afwijkingen bestaan met betrekking tot de te verkrijgen NOW-subsidie, een analyse te maken van de risico's op materiële fraude en niet-naleving van wet en regelgeving op het niveau van de individuele bepalingen van de NOW zoals uitgewerkt in de sectie *Verkrijgen van onderzoeksinformatie voor een NOW Assurance-opdracht*.

Alleen in uitzonderingsgevallen zal de accountant hierbij kunnen vaststellen dat deze veronderstelling kan worden weerlegd. (Zie Par. A40)

- 37 Als de accountant aanwijzingen heeft voor fraude of niet-naleving van de NOW dient de accountant te onderzoeken of te laten onderzoeken of hier al dan niet sprake van is.
- 38 Als na het onderzoek blijkt dat er sprake is van fraude of niet naleving van de NOW-regeling dan dient de accountant de (mogelijke) gevolgen hiervan te laten corrigeren. (Zie Par. A41)
- 39 Weigert de werkgever de door de accountant noodzakelijk geachte aanpassingen door te voeren of de aanwijzingen voor fraude of niet naleving van de NOW te (laten) onderzoeken dan leidt dit tot een niet goedkeurend oordeel of niet goedkeurende conclusie in het assurance-rapport of geeft de accountant de opdracht terug.
- 40 Als sprake is van geïdentificeerde of vermoede fraude of niet-naleving van de NOW-regeling, dan dient de accountant na te gaan of er aanvullende zaken moeten worden gedaan doen op grond van andere wet – en regelgeving zoals de Wwft of de NV NOCLAR.
- 41 De vereisten 13-48 van Standaard 240 zijn van overeenkomstige toepassing, voor zover relevant voor de NOW-regeling. (Zie Par. A42)
- 42 De vereisten 13-30 van Standaard 250 zijn van overeenkomstige toepassing voor zover relevant voor de toepassing van de NOW-regeling. (Zie Par. A43)
- 43 << Placeholder:eventuele meldingsplicht fraude aan UWV. Dit moet tijdens de consultatie periode nader worden geanalyseerd.>>

#### *Communicatie met degenen belast met governance*

- 44 De accountant dient degenen belast met governance:
- te informeren over de verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot het NOW-onderzoek van de aanvraag tot vaststelling en hen op hoofdlijnen te informeren over de geplande reikwijdte en timing van het onderzoek;
  - te bevragen op relevante informatie voor het onderzoek;
  - tijdig te informeren over voor hen significant en relevante waarnemingen uit het NOW-onderzoek in het kader van hun verantwoordelijkheid om toezicht uit te oefenen; en
  - te betrekken in doeltreffende wederzijdse communicatie met de accountant.



## *Risico-inschatting en het inspelen op ingeschatte risico's*

### *Kennis van de entiteit tijdens de gesubsidieerde periode*

- 45 De accountant dient kennis te verwerven over de organisatie van de werkgever in de meetperiode, alsmede de referentieperiode. De accountant dient daarbij aandacht te besteden aan zaken die van belang zijn voor het berekenen van de subsidie-aanspraak en de opstelling ten behoeve van de aanvraag tot vaststelling. In het bijzonder besteedt de accountant daarbij aandacht aan de manier waarop de organisatie van de werkgever invulling heeft gegeven aan de subsidievoorwaarden.

De accountant dient hierbij -bij risico's op een materiële afwijking als gevolg van fraude en andere risico's op een materiële afwijking waar de accountant- op grond van zijn oordeelsvorming tijdens de opdracht, bijzondere aandacht te besteden (specifieke risico's) inzicht te krijgen in de werking van de relevante interne beheersmaatregelen voor zover relevant voor het oordeel/de conclusie. (Zie Par. A44)

- 46 De accountant dient de materialiteit te bepalen aan de hand van de bepalingen in het accountantsprotocol.

De accountant overweegt daarbij of de gekozen benchmarks in het accountantsprotocol in de specifieke situatie op grond van zijn professionele oordeelsvorming niet tot een te hoge materialiteit leiden. (Zie Par. A45 - A46)

- 47 De accountant dient op basis van zijn kennis van de organisatie van de werkgever de risico's op een afwijking van materieel belang in de aanvraag tot vaststelling van de NOW te bepalen op het niveau van de NOW-subsidievoorwaarden en te bepalen welke van deze risico's specifieke risico's zijn in het kader van de NOW-controle. (Zie Par. A47)

- 48 De accountant dient op grond van zijn risicoanalyse de uit te voeren werkzaamheden te bepalen.

De accountant besteedt hierbij bijzondere aandacht aan de door hem geïdentificeerde specifieke risico's.

De accountant bepaalt daarbij of er interne beheersingsmaatregelen zijn waarop de accountant wil of moet steunen en waarvan de accountant de effectieve werking wil toetsen.

De vereisten 5-32 van de Standaard 315 zijn van overeenkomstige toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling. (Zie Par. A48)

De accountant bepaalt daarnaast welke gegevensgerichte werkzaamheden er zullen worden uitgevoerd.

Ongeacht de inschatting van de risico's dient de accountant gegevensgerichte procedures werkzaamheden op te zetten ten aanzien van de verantwoorde omzet en loonsom.

De accountant plant zijn werkzaamheden op het niveau van de vereisten in de sectie *Verkrijgen van onderzoeksinformatie voor een NOW-onderzoek Assurance*.

Bij het plannen dient de accountant als uitgangspunt te nemen dat er meer overtuigende assurance-informatie moet worden verkregen als het risico op een afwijking van materieel belang groter is.

De vereisten 5-23 en 25-30 uit Standaard 330 zijn van overeenkomstige toepassing.

- 49 Ongeacht de inschatting van de risico's dient de accountant gegevensgerichte werkzaamheden op te zetten ten aanzien van de verantwoorde omzet en loonsom.

De accountant plant zijn werkzaamheden op het niveau van de vereisten in de sectie *Verkrijgen van onderzoeksinformatie voor een NOW-onderzoek Assurance*.

Bij het plannen dient de accountant als uitgangspunt te nemen dat er meer overtuigende assurance-informatie moet worden verkregen als het risico op een afwijking van materieel belang groter is. (Zie Par. A49)

*Omgaan met Inherente beperking in het kader van een NOW-onderzoek in een onderzoek gericht op het verkrijgen van een in het kader van de NOW -aanvraag tot vaststelling aanvaardbare beperkte mate van zekerheid*

50 B Als de accountant bij een onderzoek gericht op het geven van in het kader van de NOW-aanvraag tot vaststelling aanvaardbare beperkte mate van zekerheid naar aanleiding van:

- de risicoanalyse;
- de planning als vereist op grond van paragraaf 31;
- de uitvoering van de geplande werkzaamheden,

vaststelt dat er sprake is van inherente beperking in het kader van een NOW-onderzoek dan dient de accountant aanvullende gegevensgerichte werkzaamheden te plannen. (Zie Par. A50 B)

51 B Wanneer de accountant op grond van het in paragraaf 51 B gestelde aanvullende werkzaamheden plant, dan dient de accountant op basis van professionele oordeelsvorming te bepalen welke aanvullende werkzaamheden er worden uitgevoerd. Van de accountant wordt niet verwacht dat er voldoende en geschikte assurance-informatie wordt verkregen zoals benodigd voor een redelijke mate van zekerheid. (Zie Par. A51 B – A52 B)

*Verkrijgen van onderzoeksinformatie voor een NOW-onderzoek*

Vereisten met betrekking tot het omzetverlies

52 De accountant dient vast te stellen dat de omzetsdaling op het goede organisatorische niveau is berekend. (Zie Par. A53 – A54)

53 De accountant dient vast te stellen dat de omzet voor de referentieperiode in overeenstemming met de NOW-regeling is berekend.

De accountant besteedt hierbij bijzondere aandacht aan de bepaling van de referentieomzet als: (Zie Par. A55 – A56)

- deze (nog) niet door een accountant is gecontroleerd;
- er sprake is van een gebroken boekjaar of van een verlengd of verkort boekjaar;
- de in de referentie-omzet opgenomen organisaties van de werkgever afwijken van de in de groepsomzet opgenomen organisaties;
- op grond van de regeling gebruik gemaakt mag worden van een afwijkende referentieperiode;
- er wijzigingen zijn geweest in de groepsstructuur (aan/verkoop).

54 De accountant dient vast te stellen dat de afgrenzing, de volledige verantwoording (volledigheid) en de classificatie van de omzet voor de meetperiode volgens de regeling en consistent met de referentieperiode heeft plaatsgevonden.

De accountant besteedt hierbij bijzondere -voor zover relevant- aandacht aan: (Zie Par. A57)

- verschuivingsgevaar;
- alternatieve omzet;
- barteropdrachten (ruil in natura);
- bonus regelingen;
- garanties;
- retourrechten;
- credit facturen.

De accountant gaat hierbij uit van de veronderstelling dat er frauderisico's op een materiële afwijking kunnen bestaan met betrekking tot de in deze paragraaf opgenomen beweringen in relatie tot de opbrengstverantwoording, en dient te identificeren welke categorieën van opbrengsten, welke opbrengsttransacties of welke beweringen aanleiding geven tot dergelijke risico's. Deze veronderstelling kan slechts beargumenteerd worden weerlegd.

55 De accountant dient vast te stellen dat de omzetsdaling in overeenstemming met de regeling is berekend. (Zie Par. A58)

Vereisten met betrekking tot de loonsom

56 De accountant dient op een aantal deelaspecten van de verantwoorde loonsom 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. (Zie Par. A58)

De accountant onderzoekt daarbij of:

- de betaling van lonen en salarissen heeft plaatsgevonden aan de betrokken werknemers;
- er geen gefingeerde dienstbetrekkingen zijn aangegaan.

57 Als sprake is van bevindingen voortvloeiende uit de twee beweringen uit paragraaf 56 dan dient de accountant vast te stellen dat deze indien nodig hebben geleid tot een correcte bijstelling van de loonaangifte over de subsidieperiode.

Vereisten wanneer geopteerd wordt voor berekening van het omzetverlies op werkmaatschappij niveau

58 Als een groep op groepsniveau minder dan 20% omzetverlies heeft en daarom gebruik maakt van de mogelijkheid om de aanvraag in te dienen op basis van het omzetverlies op het niveau van de werkmaatschappij dient de accountant vast te stellen dat voldaan is aan de additionele voorwaarden die gelden op groepsniveau.

De accountant stelt daarbij in elk geval vast dat:

- de groep minder dan 20% omzetverlies heeft als de aanvraag op werkmaatschappijniveau gedaan is;
- de groep geen dividend of bonus uitkeert over 2020 of eigen aandelen inkoopt voor de datum van het NOW-assureringsrapport;
- vooraf schriftelijk overeenstemming is bereikt met de vakbeweging/werknemersvertegenwoordiging conform de regeling;
- erin of na de meetperiode niet op een laat of later moment onterecht opdrachten worden omgeboekt van de subsidie vragende entiteit naar een andere entiteit binnen de werkmaatschappij;
- wanneer werknemers van de werkmaatschappij in het subsidie-tijdvak activiteiten ondernemen bij een andere entiteit, bij de aanvraag tot vaststelling van de subsidie de omzetsdaling van de werkmaatschappij is verlaagd met de daaruit voortvloeiende (theoretische) omzet;
- het transferpricingsysteem zoals gehanteerd in de jaarrekening 2019 of de laatst vastgestelde jaarrekening als leidend is gebruikt voor de meetperiode 2020 en niet is aangepast;
- de mutatie voorraden gereed product aan de omzet is toegerekend;
- de werkmaatschappij een rechtspersoon of natuurlijke persoon is;
- de werkmaatschappij geen personeels-BV binnen het concern is;
- de regels voor het verrekenen van het uitlenen van personeel binnen het concern zijn gevolgd.

#### *Assurance-informatie*

Voldoende en geschikte assurance-informatie

59 De accountant dient assurance-werkzaamheden op te zetten en uit te voeren die in de omstandigheden geschikt zijn om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen.

Bij het verkrijgen van voldoende en geschikte assurance-informatie zijn de vereisten uit paragrafen 6 t/m 11 van Standaard 500 van overeenkomstige toepassing in het kader van deze Standaard.

De vereisten 6-9 van Standaard 560 zijn van overeenkomstige toepassing. (Zie Par. A59)

Voorraden

60 Indien de voorraad van materieel belang is voor de berekening van de omzetsdaling, dan zijn de vereisten van de paragrafen 4-8 van Standaard 501 van overeenkomstige toepassing in het kader van deze Standaard. (Zie Par. A60)

Indien de begin- of eindvoorraad niet is geïnventariseerd en dit wel van belang is voor de berekening van de omzetsdaling, dient de accountant via alternatieve werkzaamheden zoveel mogelijk zekerheid daarover proberen te verkrijgen, mede afhankelijk van het relatieve risico op materiële afwijkingen in de omzetsdaling.

In het geval van een opdracht gericht op het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid, kunnen resterende onzekerheden over de voorraadmutaties leiden tot een niet-goedkeurende

verklaring. Bij een opdracht gericht op het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid worden resterende niet aan het management verwijtbare onzekerheden aangemerkt als Inherente beperking in het kader van een NOW-onderzoek, die een goedkeurende conclusie niet in de weg hoeven te staan (mits de verrichte alternatieve werkzaamheden de accountant geen indicaties geven voor mogelijke materiële afwijkingen).

#### Externe bevestigingen

- 61 De accountant dient te overwegen of het nodig is om externe bevestigingen te verzenden om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen.

Wanneer de accountant concludeert dat het nodig is om externe bevestigingen te verkrijgen, dient de accountant werkzaamheden te plannen en uit te voeren om hier invulling aan te geven.

De vereisten in paragrafen 7 t/m 16 van Standaard 505 zijn van overeenkomstige toepassing in het kader van deze Standaard.

#### Cijferanalyses

- 62 De accountant die gebruik wil maken van cijferanalyses als gegevensgerichte procedure, dient te onderzoeken of dit passend is in de gegeven situatie.

Wanneer op grond hiervan gebruik wordt gemaakt van cijferanalyses zijn de paragrafen 5 en 7 uit Standaard 520 van overeenkomstige toepassing in het kader van deze Standaard. (Zie Par. A61)

#### Steekproeven

- 63 De accountant dient te overwegen om steekproeven te gebruiken om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen.

Wanneer de accountant besluit steekproeven toe te passen dan zijn de vereisten 6-15 van Standaard 530 van overeenkomstige toepassing in het kader van deze Standaard.

#### Schattingen

- 64 De accountant dient na te gaan of het nodig is voldoende en geschikte assurance-informatie over schattingen te verkrijgen.

Als de accountant vaststelt dat dit het geval is dan zijn de vereisten in paragraaf 13-39 van Standaard 540 van overeenkomstige toepassing in het kader van deze Standaard.

#### Verbonden partijen

- 65 De accountant dient na te gaan of er sprake is van omzet-gerelateerde transacties met gerelateerde partijen:

- buiten de consolidatiekring van de groep voor de NOW-subsidie;
- in het geval sprake is van toepassing van artikel 6a uit de NOW1-regeling (artikel 7 en 17 uit de NOW2-regeling).

Wanneer sprake is van dergelijke transacties, dient de accountant voldoende en geschikte assurance-informatie te krijgen dat deze transacties marktconform zijn.

De vereisten in paragraaf 11-28 van Standaard 550 zijn van overeenkomstige toepassing voor zover het gaat om omzet gerelateerde transacties in het kader van deze Standaard.

#### *Gebruikmaken van de werkzaamheden van anderen*

Gebruikmaken van de werkzaamheden van accountants die opdrachten uitvoeren voor andere werkgevers binnen een groep

- 66 In afwijking van het gestelde in de paragrafen 67 en 68 kan de accountant die een assurance-opdracht uitvoert bij een werkgever die de omzetsdaling op groepsniveau moet opgeven volstaan met het overnemen van de omzetgegevens uit de verklaring van de accountant die de omzetsdaling op groepsniveau van assurance heeft voorzien. (Zie Par. A62 - A63)

Om dit te mogen doen dient de accountant in het kader van de zorgvuldigheid de volgende

procedures uit te voeren:

- 1 de accountant heeft vastgesteld dat de accountant die de verklaring op groepsniveau heeft afgegeven door de groep is aangesteld als groepsaccountant;
  - 2 de accountant heeft vastgesteld dat de groepsaccountant ingeschreven is in het register van de NBA en certificerende bevoegdheid heeft;
  - 3 de accountant dient op verzoek van de groepsaccountant werkzaamheden uit te voeren om de groepsaccountant te faciliteren in zijn werkzaamheden met betrekking tot de omzetsdaling bij de groep;
  - 4 de accountant dient een verklaring van de groepsaccountant te krijgen met het op grond van het protocol vereiste zekerheidsniveau, al dan niet in combinatie met een onderliggende verantwoording, waaruit blijkt welke entiteiten onderdeel van de groep zijn, wat hun referentieomzet is, wat hun omzet in de meetperiode is en wat hun omzet daling is teneinde vast te stellen of deze informatie verenigbaar is met de kennis die de accountant heeft uit hoofde van zijn eigen opdracht;
  - 5 de accountant dient vast te stellen dat de gegevens van de werkgever goed zijn opgenomen in de verklaring van de groep en dat de groepsaccountant verklaard
    - onafhankelijk te zijn;
    - deze standaard te hebben nageleefd; en
    - de VGBA te hebben nageleefd
  - 6 de accountant dient te borgen dat het dossier van de accountant van de groep desgewenst beschikbaar is voor een review door of namens de Minister van SZW;
  - 7 de accountant dient in zijn verklaring aan te geven dat de accountant gebruik heeft gemaakt van deze bepaling en de verklaring van de groepsaccountant te identificeren;
  - 8 de accountant dient een kopie van de verklaring van de groepsaccountant op te nemen in zijn dossier.
- 67 De accountant die een werkgever controleert die als moedermaatschappij op het hoogste niveau optreedt danwel één van de andere accountants van de dochtermaatschappijen, onderzoekt het omzetverlies van de groep. De accountant rapporteert gedetailleerd aan de accountants uit de groep die willen gebruik maken van zijn werkzaamheden. Deze rapportage bevat ten minste de elementen benoemd in paragraaf 66.
- De vereisten 11-50 van Standaard 600 zijn van overeenkomstige toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling.
- 68 De accountant kan het door hem geplande werk met betrekking tot groepsonderdelen desgewenst laten uitvoeren door andere accountants waarbij de accountant dient:
- vast te stellen waar werkzaamheden moeten worden uitgevoerd;
  - vast te stellen dat de desbetreffende accountant vakbekwaam en zorgvuldig is om de werkzaamheden uit te voeren;
  - vast te stellen dat de betreffende accountant waar nodig onafhankelijk is in overeenstemming met de ViO;
  - te zorgen voor instructies aan de andere accountant over de uit te voeren werkzaamheden;
  - te evalueren of de door de accountant van de groepsmaatschappij uitgevoerde werkzaamheden toereikend zijn;
  - vast te stellen dat de rapportage van de groepsmaatschappij de benodigde informatie bevat die nodig is voor het kunnen opstellen van de rapportage op groepsniveau;
  - indien de groepsaccountant concludeert dat de werkzaamheden van de accountant van de deelneming(en) geen voldoende en geschikte controle-informatie opleveren, voert de accountant zelf verdere werkzaamheden uit om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen.

Gebruikmaken van de werkzaamheden van interne auditors

- 69 Bij het gebruikmaken van de werkzaamheden van interne auditors zijn de vereisten in de paragrafen 15-32 en 36-37 van Standaard 610 van overeenkomstige toepassing. (Zie Par. A64)

Gebruikmaken van de werkzaamheden van anderen bij serviceorganisaties

- 70 Bij het gebruikmaken van de werkzaamheden van anderen wanneer de werkgever in het kader van de voor de NOW-relevante processen gebruik maakt van een serviceorganisatie zijn de vereisten

in de paragrafen 9-22 van Standaard 402 van overeenkomstige toepassing.

Gebruikmaken van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige

- 71 Bij het gebruikmaken van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige zijn de vereisten in de paragrafen 7-15 van Standaard 620 van overeenkomstige toepassing.

#### *Schriftelijke bevestigingen*

- 72 De accountant dient schriftelijke bevestiging te verkrijgen van het management met de passende verantwoordelijkheden inzake de NOW verantwoording waarin zij bevestigen dat het:
- zijn verantwoordelijkheden voor de NOW-verantwoording in overeenstemming met de NOW-regeling is nagekomen;
  - de accountant alle relevante informatie en toegang heeft verschaft zoals is overeengekomen in de voorwaarden van de assurance-opdracht;
  - alle transacties ten aanzien van de netto-omzet en loonsom zijn geboekt en in de NOW-verantwoording zijn opgenomen.

De vereisten 9-20 van Standaard 580 zijn hierbij van overeenkomstige toepassing.

#### **Onderzoeksbevindingen en rapportering**

##### *Het vormen van een oordeel of conclusie en het rapporteren over de aanvraag tot vaststelling*

- 73 De accountant dient een oordeel (redelijke mate van zekerheid) of conclusie (beperkte mate van zekerheid) te vormen of de aanvraag tot vaststelling in alle voor de opdracht van belang zijnde opzichten is opgesteld in overeenstemming met de regeling.

Om tot dit oordeel of deze conclusie te komen dient de accountant te concluderen of de vereiste redelijke mate van zekerheid danwel beperkte mate van zekerheid vanuit de werkzaamheden is verkregen over de vraag of de aanvraag tot vaststelling als geheel geen afwijkingen van materieel belang als gevolg van fraude of fouten bevat.

De accountant geeft een nadere onderbouwing van dit oordeel respectievelijk deze conclusie in het assurance-rapport van de accountant. (Zie Par. A65)

- 74 R Bij het vormen van een oordeel bij een opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid zijn de vereisten 5-15 van Standaard 450, vereisten 10-13, 15-17 en 19 van Standaard 700, vereisten 6-15 van Standaard 705 en vereisten 11-12 van Standaard 800 overeenkomstige toepassing in het kader van deze Standaard.
- 75 B Bij het vormen van een conclusie bij een opdracht tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid zijn de vereisten 64-66 van Standaard 3000A van overeenkomstige toepassing in het kader van deze Standaard.

##### *Vorm van het oordeel of de conclusie*

- 76 *Opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid*  
De accountant dient een goedkeurend oordeel tot uitdrukking te brengen in het geval de accountant tot de conclusie komt dat de aanvraag tot vaststelling in alle van materieel belang zijnde opzichten is opgesteld in overeenstemming met de regeling.

*Opdracht tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid*  
De accountant dient een goedkeurende conclusie tot uitdrukking te brengen wanneer er op grond van het volgens de Standaard uitgevoerde werkzaamheden geen aanwijzingen zijn verkregen dat er in de aanvraag tot vaststelling sprake is van materiële afwijkingen als gevolg van fraude of fouten.

Het vormen van een aangepast oordeel of een aangepaste conclusie

- 77 Indien de accountant:

- a tot de conclusie komt dat, op basis van de verkregen assurance-informatie, de aanvraag tot vaststelling als geheel niet vrij is van een afwijking van materieel belang, brengt de accountant

een oordeel of conclusie met beperking of een afkeurende oordeel of afkeurende conclusie tot uitdrukking in het assurance-rapport; of

- b niet in staat is voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen om te concluderen dat de financiële overzichten als geheel vrij zijn van een afwijking van materieel belang, brengt de accountant een assurance-rapport met beperking of een onthouding van een oordeel of conclusie tot uitdrukking,

wanneer de accountant het oordeel of de conclusie aanpast, dient de accountant dit aangepaste oordeel of deze aangepaste conclusie te onderbouwen. (Zie Par. A66)

#### Aanvullende bepalingen met betrekking tot rapportage

##### Met betrekking tot de verklaringen met beperkingen

- 78 Als een accountant een verklaring met beperking geeft dan dient de accountant onder het kopje 'Gegevens zoals vereist in hoofdstuk 3 van het accountantsprotocol' de uitkomsten van een pro-forma berekening te vermelden op basis van een door de accountant uitgevoerde berekening zoals voorgeschreven in het accountantsprotocol waarbij de accountant gebruik maakt van door de accountant vermelde gegevens onder het kopje 'Onderbouwing van ons oordeel in de verklaring'. (Zie Par. A67 – A69)

##### Met betrekking tot de oordeelonthouding

- 79 R Als een accountant bij een opdracht gericht op het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid tot een oordeelonthouding komt welke uitsluitend voortkomt uit inherente beperkingen die in het kader van een opdracht gericht op een beperkte mate van zekerheid kwalificeren als inherente beperking in het kader van een NOW-onderzoek dan neemt de accountant in zijn verklaring de volgende passage op in de sectie 'Basis voor het oordeel': (Zie Par. A70 R)

*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.*

##### Assurance-rapport

- 80 R Bij het formuleren van het assurance-rapport met een redelijke mate van zekerheid zijn de vereisten 21-28 van Standaard 700 en vereisten 16-28 van Standaard 705, vereiste 13 van Standaard 800 en vereiste 9 van Standaard 805 overeenkomstige toepassing in het kader van deze Standaard. (Zie Par. A71 R)
- 81 B Bij het formuleren van de assurance-rapport met een beperkte mate van zekerheid is de vereiste 69 van Standaard 3000A van overeenkomstige toepassing in het kader van deze Standaard. (Zie Par. A72 B)

##### De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot overige informatie

- 82 De accountant dient de beweringen van het management, zijnde onderdeel van de aanvraag tot vaststelling, te beschouwen als overige informatie. De accountant leest deze beweringen van het management en overweegt op basis van zijn kennis en begrip verkregen vanuit het onderzoek of anderszins, of de beweringen van het management materiële afwijkingen bevatten. De vereisten 13-25 van Standaard 720 van overeenkomstige toepassing in het kader van deze Standaard. (Zie Par. A73)

## Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

### Reikwijdte van deze Standaard

- A1 De voorwaarden voor de NOW staan in de regeling. Deze is te vinden op wetten.nl. Voor elk van de NOW-regelingen geldt een accountantsprotocol.
- Antwoorden op veel gestelde vragen over de uitleg van de regeling staan onder andere op de website van de NBA, UWV en SZW (Zie Par. 1)
- A2 In de Standaard 4415N Accountantsopdracht bij de NOW-regeling – Aan assurance verwant wordt geregeld hoe een opdracht moet worden uitgevoerd wanneer een samenstellingsopdracht met aanvullend onderzoek naar aangeleverde data gericht op materiële afwijkingen als gevolg van fraude en fouten is vereist. (Zie Par. 3)
- A3 De accountant neemt bij het toepassen van deze Standaard kennis van de voor de NOW-regeling opgestelde accountantsprotocollen en past het van toepassing zijnde protocol toe bij het uitvoeren van de opdracht. Voor elk van de NOW-regelingen geldt een apart protocol.
- De toepassingsgerichte teksten die gekoppeld zijn aan de vereisten uit de andere standaarden kunnen behulpzaam zijn om te voldoen aan de specifieke vereisten. Daar waar relevant zijn in deze Standaard specifieke toepassingsgerichte teksten opgenomen die behulpzaam zijn voor de uitvoering van deze opdracht. (Zie Par. 4)

### *Relatie met de regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing*

- A4 De NVKS stelt voor assurance-opdrachten extra voorwaarden waardoor het voor sommige accountantseenheden mogelijk kan zijn dat zij hun kwaliteitssysteem moeten aanpassen of deze opdracht die gericht is op het geven van zekerheid niet uit kunnen voeren.
- Mocht een accountantseenheid assurance-opdrachten moeten / willen uitvoeren in het kader van de NOW en twifelen of zij aan de voorwaarden voldoet, dan wordt geadviseerd contact op te nemen met een serviceorganisatie of met de NBA. (Zie Par. 5)
- A5 Accountantseenheid is een verzamelnaam voor accountantsafdeling, accountantsorganisatie en accountantskantoor.
- Accountantsafdelingen zijn organisatieonderdelen waar accountants werkzaam zijn als intern accountant of als overheidsaccountant.
- In een accountantskantoor wordt ten minste één assurance- of aan assurance verwante opdracht uitgevoerd door openbaar accountants.
- In een accountantsorganisatie worden wettelijke controles uitgevoerd zoals bedoeld in de Wta door openbaar accountants. Andere assurance of aan assurance verwante opdrachten die door een dergelijke organisatie worden uitgevoerd, worden uitgevoerd vanuit het accountantskantoor. Een accountantsorganisatie kan dus gelijktijdig ook als accountantskantoor kwalificeren.
- Accountantsorganisaties en accountantskantoren worden gezamenlijk aangeduid als accountantspraktijken.
- Voor nadere toelichtingen op dit onderwerp wordt verwezen naar de Verordening op de ledengroepen en de NVKS. (Zie Par. 5)

### Toelichting op de NOW-regeling

- A6 De voorwaarden voor de NOW staan in de regelingen. Deze zijn te vinden op wetten.nl. (Zie Par. 6).
- Ten tijde van publicatie van deze Standaard zijn de volgende regelingen gepubliceerd:
- Eerste tijdelijke noodmaatregel overbrugging voor behoud van werkgelegenheid - <https://wetten.overheid.nl/BWBR0043340>
  - Tweede tijdelijke noodmaatregel overbrugging voor behoud van werkgelegenheid - <https://wetten.overheid.nl/BWBR0043709>
- A7 Het is aan de werkgever om een keuze te maken of hij gehoor wil geven aan het moreel appel, om de keuze te maken of hij gebruik wil maken van de regeling en de eventuele gevolgen



daarvan af te wegen. Uitgangspunt is dat de werkgever verantwoording aflegt over de wijze waarop hij aan de subsidievoorwaarden voldoet.

De accountant toetst niet het moreel appel. Wel onderzoekt de accountant conform het accountantsprotocol of de organisatie zich aan de voorwaarden van de regeling heeft gehouden of dat de organisatie onrechtmatig subsidie claimt. (Zie Par. 7)

### **Toelichting op accountantsbetrokkenheid bij NOW-regeling algemeen**

- A8 Er zijn werkgevers die er vrijwillig voor kiezen om hun jaarrekening te laten controleren maar die vallen onder de voorwaarden voor een aan assurance verwante opdracht, dat wil zeggen dat het subsidiebedrag niet de grens overschrijdt die is opgenomen in het accountantsprotocol.
- In een dergelijk geval volstaat het dat de werkgever de accountant vraagt om bij de aanvraag tot vaststelling een NOW-opdracht – Aan assurance verwant uit te voeren.
- Als in de statuten is geregeld dat de jaarrekening moet worden gecontroleerd en dit op grond van wet- of regelgeving niet nodig is dan wordt dit in het kader van deze regeling gezien als het vrijwillig kiezen voor jaarrekeningcontrole. (Zie Par. 8)
- A9 Het uitvoeren van een NOW-onderzoek Aan assurance verwant bij werkgevers die er vrijwillig voor kiezen hun jaarrekening te laten controleren kan eventueel leiden tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de accountant die de jaarrekening controleert. Dit kan ertoe leiden dat de controle niet kan worden uitgevoerd of dat er een maatregel moet worden genomen.
- Denk hierbij bijvoorbeeld aan de situatie dat de accountant de NOW-subsidieaanvraag samenstelt en de NOW-subsidie later weer moet controleren in het kader van de jaarrekeningcontrole.
- Het is dan ook van belang dergelijke bedreigingen te onderkennen voordat de opdracht wordt geaccepteerd. (Zie Par. 8)

### **Nadere toelichting NOW-onderzoek Assurance – beperkte mate van zekerheid**

- A10 In de definitie van een opdracht met een beperkte mate van zekerheid in de begrippenlijst van de NV COS is het volgende opgenomen:
- Een assurance-opdracht waarbij de accountant het opdrachtrisico als basis voor zijn conclusie terugbrengt tot een niveau dat aanvaardbaar is rekening houdend met de omstandigheden van de opdracht, maar waarbij het risico hoger is dan voor een opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid. Op basis van de uitgevoerde werkzaamheden en de verkregen assurance-informatie wordt de conclusie tot uitdrukking gebracht in een vorm die uitdrukt of een aangelegenheid onder de aandacht van de accountant is gekomen die ertoe leidt dat hij veronderstelt dat de informatie over het onderzoeksobject een afwijking van materieel belang bevat.*
- In deze Standaard wordt het zekerheidsniveau dat de accountant behaalt als de accountant 'het opdrachtrisico als basis voor zijn conclusie terugbrengt tot een niveau dat aanvaardbaar is rekening houdend met de omstandigheden van de opdracht' uit de definitie aangeduid als 'In het kader van de NOW-aanvraag tot vaststelling aanvaardbare beperkte mate van zekerheid'. (Zie Par. 11)
- A11 Hoewel de accountant zich bij een opdracht tot het verkrijgen van een in het kader van de NOW-aanvraag tot vaststelling aanvaardbare beperkte mate van zekerheid realiseert dat er vaak geen redelijke mate van zekerheid zal kunnen worden verkregen, worden de risicoanalyse, planning en uitvoering ingestoken alsof het een opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid is.
- Bij een opdracht tot het verkrijgen van een in het kader van de NOW -aanvraag tot vaststelling aanvaardbare beperkte mate van zekerheid zal de evaluatie van de bevindingen en de rapportage, inclusief de verwoording van de conclusie plaatsvinden op basis van een beperkte mate van zekerheid. Hierbij beïnvloedt een aantal Inherente beperking in het kader van een NOW-onderzoek, die wel invloed hebben op het oordeel bij een redelijke mate van zekerheid, de conclusie op basis van een beperkte mate van zekerheid niet.
- Nadat de accountant de werkzaamheden volgens deze Standaard voor een opdracht met beperkte mate van zekerheid heeft uitgevoerd, evalueert de accountant of er geen aanwijzingen

verkregen zijn voor materiële afwijkingen of dat het onmogelijk is om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen met betrekking tot materiële afwijkingen (soms ook aangeduid als onzekerheden) om vervolgens een conclusie tot uitdrukking te brengen. (Zie Par. 11)

### **Autoriteit van deze Standaard**

- A12 De terminologie deze paragraaf is gebaseerd op die van de overige standaarden in de NV COS waar deze Standaard onderdeel van uitmaakt.
- Vereisten beschrijven op hoofdlijnen de werkzaamheden die de accountant bij een opdracht moet uitvoeren. (Zie Par. 12)
- A13 In de inleidende teksten wordt een inleiding gegeven op het doel van een standaard en worden de randvoorwaarden geschetst voor de uitvoering.
- In definities wordt uitgelegd wat wordt bedoeld met bepaalde in de Standaard gebruikte begrippen. (Zie Par. 13)
- A14 Toepassingsgerichte teksten en overige verklarende teksten leggen uit waarom bepaalde werkzaamheden worden vereist en hoe de werkzaamheden kunnen worden ingevuld in een bepaalde situatie. (Zie Par. 14)

### **Ingangsdatum**

- A15 Zodra de standaarden zijn goedgekeurd door het bestuur van de NBA kunnen zij worden toegepast bij de uitvoering van onderzoeken naar de NOW -aanvraag tot vaststelling. Het is daarvoor niet nodig om te wachten op de officiële publicatie in de Staatscourant. (Zie Par. 15)

### **Doelstellingen**

- A16 Het oordeel of de conclusie van de accountant moet bij deze opdracht gebaseerd zijn op voldoende en geschikte assurance-informatie die de accountant de zekerheid geeft dat het opdrachtrisico aanvaardbaar is.
- De accountant verkrijgt zijn voldoende en geschikte assurance-informatie op grond van de vereisten in deze Standaard en het accountantsprotocol rekening houdend met de vraag of de opdracht als doel heeft een redelijke respectievelijk beperkte mate van zekerheid te verkrijgen. (Zie Par. 16)

### **Definities**

- A17 In de Standaard wordt een aantal begrippen uit de NOW-regeling aangehaald. Deze begrippen zijn daar gedefinieerd. (Zie Par. 17)
- A18 De Corona-crisis heeft bij werkgevers geleid tot nieuwe activiteiten (thuisbezorgen, webshops), tot het stilleggen van activiteiten (horeca, evenementen) en tot andere manieren om bestaande activiteiten uit te voeren (minder mensen in een magazijn, thuiswerken). Dit kan invloed hebben op de administratieve organisatie en de interne beheersing, bijvoorbeeld doordat processen opnieuw moesten worden ingericht. Dit alles kan impact hebben op de mogelijkheid om als accountant voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen.
- In het accountantsprotocol wordt hierop ingespeeld door voor groepen entiteiten (in kwadrant II en III van het accountantsprotocol) akkoord te gaan met een beperkte mate van zekerheid.
- Bij deze entiteiten zou sprake van kunnen zijn van beperkingen op grond van de in de vorige paragraaf beschreven situaties. In de volgende paragraaf wordt ingegaan op de gevolgen van inherente beperkingen bij de groep entiteiten in kwadrant II en III van het accountantsprotocol. (Zie Par. 17b)
- A19 Zoals beschreven in deze standaard moet een accountant ook bij een opdracht gericht op het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid de opdracht plannen en uitvoeren zoals hij zou doen in het kader van een opdracht gericht op het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid. Immers het verschil in opdracht heeft alleen betrekking op de evaluatie of er sprake is van voldoende en geschikte assurance-informatie en op de formulering van de conclusie.
- Een accountant zal zich moeten afvragen of er situaties zijn waar gegevensgerichte werkzaamheden alleen onvoldoende assurance-informatie geven. (Zie Par. 17b)

A20 Onderstaand is een aantal voorbeelden opgenomen van inherente beperkingen die voor de accountant in het kader van een beperkte mate van zekerheid mogelijk geen invloed hebben op de conclusie, mits de accountant op grond van zijn werkzaamheden in het kader van deze standaard geen andere redenen heeft om te veronderstellen dat de in de aanvraag tot vaststelling opgenomen gegevens over de netto-omzet en de netto-omzetsdaling niet in alle van materieel belang zijnde aspecten zijn opgesteld in overeenstemming met de vereisten bij of krachtens de relevante NOW-regeling. (Zie Par. 17b)

- De accountant heeft bij de start of het einde van de meetperiode ter bepaling van de volledigheid van de gerapporteerde netto-omzet in de meetperiode geen inventarisatie kunnen bijwonen en kan ook niet voldoende steunen op de onderbouwingen van de aanvrager en heeft dit niet kunnen compenseren met andere werkzaamheden, zoals het reconstrueren van voorraadstanden;
- De accountant heeft bij de start of het einde van de meetperiode ter bepaling van de volledigheid van de gerapporteerde netto-omzet in de meetperiode de waardering van de onderhanden projecten niet kunnen bepalen en kan ook niet voldoende steunen op de onderbouwingen van de aanvrager en heeft dit niet kunnen compenseren met andere werkzaamheden;
- Als gevolg van het verplicht thuiswerken zijn andere procedures en controles waarop de accountant moet steunen die de betrouwbaarheid van de netto-omzet moeten waarborgen niet meer effectief;
- Tekortkomingen in de AO/IB door wegvallen sleutelpersoneel als gevolg van in verband met de coronacrisis getroffen maatregelen in samenhang met de omvang van de organisatie. Dit kan betrekking hebben op bijvoorbeeld: het niet uitgevoerd zijn van maatregelen van interne beheersing, het onvoldoende zichtbaar hebben gedocumenteerd van de uitgevoerde maatregelen van interne beheersing of het aanwezig zijn van risico's in de betrouwbaarheid van de IT general controls die onvoldoende zichtbaar zijn beheerst doordat aanpassingen voor thuiswerken noodzakelijk waren;
- Gedurende de meetperiode zijn nieuwe activiteiten ontplooid die omzet genereren die vragen om nieuwe of gewijzigde procedures. Echter, er is nog geen volwassen en/of beschreven AO/IB voor deze nieuwe activiteiten/omzet;
- De organisatie heeft voorgaand(e) ja(a)r(en) een verklaring gekregen met beperking / oordeelonthouding door een onzekerheid in de controle rondom de AO/IB (objectieve verhindering gezien omvang organisatie) en heeft dit niet op korte termijn kunnen oplossen;
- Waarneming bij werkgever is om gezondheids / veiligheidsredenen niet toegestaan (bijvoorbeeld inventarisatie eindvoorraad of leegstandscontroles).

A21 R Een inherente beperking in het kader van een NOW zou ook kunnen voorkomen bij een werkgever die een opdracht gericht op het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid in het kader van de NOW moet laten uitvoeren.

Wanneer dit voorkomt en de accountant kan daardoor geen voldoende en geschikte controle-informatie verkrijgen om te oordelen dat er geen materiële afwijking in de verantwoording zit dan verstrekt de accountant een niet goedkeurende verklaring. (Zie Par. 17b)

### **Het verrichten van een NOW-onderzoek Assurance in overeenstemming met deze Standaard**

A22 Voor het goed uitvoeren van een opdracht is het noodzakelijk kennis te nemen van en te voldoen aan het accountantsprotocol en de regeling. (Zie Par. 18)

#### *Het naleven van relevante vereisten*

A23 Deze Standaard is een op zichzelf staande standaard. NBA heeft bij de totstandkoming van deze Standaard de voor de NOW-regeling relevante vereisten uit andere standaarden in ogenschouw genomen.

Zo bevatten de controlestandaarden (NV COS) onder andere specifieke standaarden voor risicoanalyse, fraude, het niet voldoen aan wet – en regelgeving of continuïteit.

Waar in deze Standaard verwacht wordt dat de accountant aandacht besteedt aan deze onderwerpen is dat in deze Standaard in vereisten uitgewerkt. Daarbij is ervoor gekozen – ter voorkoming van onnodige dubblures – om bepaalde vereisten in andere standaarden van

overeenkomstige toepassing te verklaren. De accountant hoeft dus geen invulling te geven aan de andere vereisten in andere standaarden. In bijlage 1 van deze Standaard is in een tabel inzichtelijk gemaakt welke vereisten wel en niet van toepassing zijn.

Uiteraard gelden ook andere regels van de NBA zoals de NVKS, VGBA, ViO (voor assurance-opdrachten) en de NV NOCLAR. (Zie Par. 19)

- A24 Het uitgangspunt is dat het voldoende is voor een NOW-onderzoek Assurance om aan de vereisten in deze Standaard en de van overeenkomstige toepassing verklaarde vereisten te voldoen. Het kan een accountant helpen om bij het uitvoeren van de opdracht gebruik te maken van de informatie in andere standaarden in aanvulling op de van toepassing verklaarde vereisten. (Zie Par. 19)

### **Ethische voorschriften**

- A25 Het NOW-onderzoek Assurance is met de nodige waarborgen omgeven waarbij de accountant de verantwoordelijkheid heeft te handelen in het algemeen belang door het naleven van de fundamentele beginselen van de beroepsethiek. De Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA) legt de volgende fundamentele beginselen van de beroepsethiek vast die accountants naleven bij het uitvoeren van professionele diensten en verschaft een conceptueel raamwerk voor de toepassing. De fundamentele beginselen zijn:

- professionaliteit;
- integriteit;
- objectiviteit;
- vakbekwaamheid en zorgvuldigheid; en
- vertrouwelijkheid.

Bij het naleven van de VGBA is het vereist dat bedreigingen van de relevante fundamentele beginselen worden geïdentificeerd en hierop op passende wijze wordt ingespeeld. (Zie Par. 21)

- A26 Een NOW-onderzoek Assurance is gericht op het verstrekken van zekerheid en dus een assurance-opdracht. Accountants moeten bij assurance-opdrachten zich houden aan de ViO en dus ook in het kader van een NOW-onderzoek Assurance. (Zie Par. 22)

### **Professioneel-kritische instelling**

- A27 De NOW kent een aantal inherente risico's die het voor de accountant bij een NOW-onderzoek nodig maken dat de accountant zijn professioneel-kritische instelling toepast. De accountant gebruikt zijn professioneel-kritische instelling onder meer bij de evaluatie van assurance-informatie die de accountant krijgt bij het uitvoeren van de werkzaamheden. Dit houdt onder meer in dat de accountant alert is op: (Zie Par. 23)

- informatie die niet consistent is of tegenstrijdig is met andere uit het onderzoek verkregen informatie;
- informatie die ertoe leidt dat er twijfel ontstaat over de betrouwbaarheid van documenten en mondeling verkregen informatie;
- het voldoende en geschikt zijn van de verkregen assurance-informatie om tot zijn oordeel of conclusie over de aanvraag tot vaststelling te komen.

### **Professionele oordeelsvorming**

- A28 Professionele oordeelsvorming ziet onder meer op de aard, timing en omvang van de werkzaamheden, alsmede op het formuleren van een oordeel of conclusie op basis van de verkregen informatie. (Zie Par. 24)

- A29 De accountant gebruikt professionele oordeelsvorming bij het maken van diverse afwegingen tijdens het NOW-onderzoek Assurance. Daartoe gebruikt de accountant de kennis, ervaring en relevante training in de context van de Standaard en ethische beginselen. Dit houdt onder meer in: (Zie Par. 24)

- materialiteit en opdrachtrisico;
- de aard, timing en omvang van werkzaamheden die worden gebruikt om aan de vereisten van deze Standaard te voldoen en om assurance-informatie te verkrijgen;
- het evalueren van de vraag of er voldoende en geschikte assurance-informatie is verkregen

en van de vraag of er nog meer moet worden gedaan om de doelstellingen van deze Standaard te bereiken. In het bijzonder, in het geval van een opdracht met een beperkte mate van zekerheid, is er professionele oordeelsvorming vereist bij het evalueren van de vraag of er een aanvaardbaar niveau van zekerheid is verkregen;

- het trekken van de juiste conclusies op basis van de verkregen assurance-informatie.

### **Kwaliteitsbeheersing op het niveau van de opdracht**

- A30 Bij het nemen van verantwoordelijkheid voor de algehele kwaliteit van elke opdracht wordt door de handelingen van de opdrachtspartner en passende signalen aan de andere leden van het opdrachtteam het belang van het bereiken van kwaliteit van de opdracht benadrukt door het volgende: (Zie Par. 25)
- a het uitvoeren van werkzaamheden die voldoen aan professionele standaarden en vereisten die door wet- en regelgeving worden gesteld;
  - b het naleven van de van toepassing zijnde procedures van de accountantseenheid met betrekking tot kwaliteitsbeheersing; en
  - c het uitbrengen van de rapportage overeenkomstig deze Standaard.

### **Aanvaarding en overeenkomen van de opdracht**

- A31 De accountant moet hier o.a. aandacht besteden aan vereisten van de Wwft. (Zie Par. 26)
- Voor zover de accountant nog niet eerder een cliëntrelatie had met deze opdrachtgever kan collegiaal overleg noodzakelijk zijn, bijvoorbeeld bij de accountant die eerder de jaarrekening heeft samengesteld, maar bij de werkgever geen assurance-opdracht in het kader van NOW wil of kan uitvoeren. Op grond van artikel 15a van de VGBA kan het verplicht zijn om collegiaal overleg te voeren.
- A32 Wanneer de werkgever onderdeel is van een groep of concern als bedoeld in de NOW-regeling, moet de accountant toegang hebben tot de omzet informatie en andere relevante informatie op het hoogste groepsniveau in overeenstemming met hetgeen hierover geschreven is in deze Standaard. (Zie Par. 27)
- A33 De vraag of een werkgever een onderzoek moet laten uitvoeren gericht op het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid of een in het kader van de NOW -aanvraag tot vaststelling aanvaardbare beperkte mate van zekerheid is afhankelijk van het desbetreffende accountantsprotocol. (Zie Par. 28)

### **Het uitvoeren van de NOW-onderzoek Assurance**

#### *Plannen van het onderzoek*

- A34 Als de uitkomsten van de uitgevoerde werkzaamheden daar aanleiding voor geven zal de accountant de planning aanpassen. (Zie Par. 30)
- A35 Zoals in het accountantsprotocol aangegeven is het verstandig om de werkzaamheden in het kader van de NOW-regeling af te ronden na afronding van de werkzaamheden in het kader van de controle van de jaarrekening 2020, uiteraard passend binnen de termijnen van de regeling. Dit is vooral bij gebroken boekjaren een aandachtspunt.
- In dat geval zal de accountant op een aantal plaatsen gebruik kunnen maken van het werk dat gedaan is in het kader van het jaarwerk. Hierbij houdt de accountant rekening met een mogelijk lagere materialiteit in het kader van de regeling door een geringer aantal te onderzoeken maanden.
- Het is daarbij niet nodig om al deze informatie over te nemen (en opnieuw te reviewen) in het dossier dat de accountant voor de opdracht in het kader van deze Standaard uitvoert. (Zie Par. 33)
- A36 Deze opdracht zal vaak andere risico's kennen en een andere materialiteit dan de opdracht tot controle van de jaarrekening. In dat kader zal het vaak nodig zijn om werkzaamheden aan te vullen of uit te breiden. Zo zullen er naar verwachting andere risico's op fraude gelden in het kader van de assurance-opdracht in het kader van de NOW dan in het kader van de jaarrekeningcontrole. Dit kan bijvoorbeeld tot gevolg hebben dat de accountant het inzicht in de

interne beheersmaatregelen op grond van Par 30 dient te verbreden omdat er sprake is van andere risico's op een materiële afwijking als gevolg van fraude. (Zie Par. 33)

#### *Documenteren van het onderzoek*

- A37 De documentatie moet zodanig zijn dat een ervaren accountant met kennis van de branche waarin de werkgever opereert en met kennis van de NOW in staat is om te beoordelen of het onderzoek goed is uitgevoerd en of het oordeel of de conclusie van de accountant voldoende is onderbouwd en aanvaardbaar is. Voldoende onderbouwd en aanvaardbaar betekent niet dat de ervaren accountant tot dezelfde conclusie zou zijn gekomen, maar wel dat het oordeel of de conclusie voldoende onderbouwd is vanuit het dossier. (Zie Par. 34)
- A38 Het is niet nodig om zaken te documenteren die ook anderszins uit het dossier blijken. Het is bijvoorbeeld niet nodig om op te schrijven dat werkzaamheden zijn uitgevoerd als dit blijkt uit de verkregen onderzoeksinformatie of uit de afwerking van het werkprogramma. (Zie Par. 34)
- A39 De accountant kan zijn rapportage pas afgeven als alle werkzaamheden zijn uitgevoerd en de accountant beschikt over voldoende en geschikte onderzoeksinformatie. Daar doet de bepaling in paragraaf 35 niets aan af.

De afronding van de samenstelling van het definitieve opdracht dossier na de datum van het assurance-rapport is een administratief proces dat geen betrekking heeft op het uitvoeren van nieuwe werkzaamheden of het trekken van nieuwe oordelen of conclusies. Er kunnen echter tijdens de fase van het voltooiën van de samenstelling van het definitieve opdracht dossier wijzigingen worden aangebracht in de documentatie als deze administratief van aard zijn. Tot de voorbeelden van dergelijke wijzigingen behoren:

- het vernietigen of verwijderen van intussen achterhaalde documentatie;
- het ordenen, verzamelen en opnemen van kruisverwijzingen in werkdocumenten;
- het aftekenen van checklists die worden gehanteerd bij het proces van samenstelling van het definitieve dossier;
- het documenteren van assurance-informatie die de accountant vóór de datum van het assurancerapport heeft verkregen en waarover de accountant met de relevante leden van het opdrachtteam besprekingen heeft gehouden en overeenstemming heeft bereikt.

Tijdig betekent in normale situaties meestal binnen twee maanden na afgifte van het assurancerapport. (Zie Par. 35)

#### *Fraude en niet-naleving van wet- en regelgeving*

- A40 In deze tijd van grote zorgen bij werkgevers over het voortbestaan van hun onderneming kunnen zij ervoor kiezen om te proberen de uitkering uit de NOW te maximaliseren door het plegen van verslaggevingsfraude. Alle drie de aspecten uit de fraudedriehoek kunnen aanwezig zijn: (Zie Par. 36)
- door de opzet van de regeling en variatie daarin is er inherent een aantal mogelijkheden tot manipulatie van de elementen die relevant zijn voor de berekening van de subsidie (gelegenheid);
  - door grote financiële problemen kan de druk gevoeld worden om op oneerlijke wijze meer NOW subsidie te claimen (druk);
  - door de gevolgen die het niet plegen van fraude soms kan hebben voor de kansen van de organisatie van de werkgever om te overleven kunnen medewerkers die dit proberen dit mogelijk voor zichzelf verantwoorden (rechtvaardiging).
- A41 In het accountantsprotocol is voorgeschreven op welke wijze de correctie op de loonsom moet worden aangebracht voordat het assurance-rapport kan worden verstrekt. (Zie Par. 38)
- A42 De accountant past deze vereisten toe voor zover relevant voor de NOW-regeling. De accountant maakt hierbij onder meer gebruik van de risicotabel uit het accountantsprotocol. (Zie Par. 41)
- A43 Standaard 250 maakt onderscheid tussen naleving van wet- en regelgeving die een directe invloed heeft op de vaststelling van bedragen in de financiële overzichten en de naleving van overige wet- en regelgeving. Die laatste categorie is niet relevant voor deze opdracht maar is onderdeel van de lopende opdracht voor de jaarrekeningcontrole. (Zie Par. 42)

*Risico-inschatting en het inspelen op ingeschatte risico's*

*Kennis van de entiteit tijdens de gesubsidieerde periode*

- A44 De accountant verkrijgt daarbij voor zover relevant inzicht in de interne beheersingsmaatregelen die relevant zijn voor de controle van de NOW verantwoording. De accountant evalueert de opzet, stelt de implementatie vast en toetst de effectieve werking van relevante interne beheersingsmaatregelen voor zover noodzakelijk. Zoals aangegeven bij de toelichting op de planning mag de accountant - voor zover de werking van interne beheersingsmaatregelen afhankelijk is van de werking van andere meer indirecte interne beheersingsmaatregelen - gebruikmaken van het werk voor de jaarrekeningcontrole 2020 en eventueel voor de uitvoering van het onderzoek van de NOW -aanvraag tot vaststelling uitgevoerde werkzaamheden ten behoeve van de jaarrekening 2020, tenzij de accountant aanwijzingen heeft dat gebruikmaken niet mogelijk is.
- Denk hierbij aan het toetsen van interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de geautomatiseerde gegevensverwerking. De accountant moet op grond van de vereiste dan wel vaststellen dat deze werkzaamheden betrekking hebben gehad op de voor de NOW relevante periode. (Zie Par. 45)
- A45 Bijvoorbeeld als het omzetverlies rond de 20% is kan de accountant tot de conclusie komen dat de gekozen materialiteit te hoog is. (Zie Par. 46)
- A46 Voor deze regeling moet voor de werkzaamheden met betrekking tot de omzetsderving en de loonsom gewerkt worden met verschillende materialiteitsbepalingen. Over deze onderwerpen wordt ook een zelfstandig oordeel bepaald op grond van het accountantsprotocol. (Zie Par. 46)
- A47 De vereisten in de NOW zijn nader uitgewerkt in het onderdeel *Verkrijgen van onderzoeksinformatie voor een NOW-onderzoek Assurance*.
- Een lijst met mogelijke risico's van niet naleving van de NOW is opgenomen in bijlage 1 van het accountantsprotocol. (Zie Par. 47)
- A48 Tabel 1 uit het accountantsprotocol geeft een overzicht van mogelijke risico's op materiële afwijkingen en daaruit volgende mogelijke werkzaamheden. De uit te voeren werkzaamheden zijn afhankelijk van de risico's op een materiële afwijking die gelden voor een specifieke werkgever. Zo zullen de risico's voor een bouwbedrijf (onderhanden projecten) anders zijn dan voor een handelsonderneming of voor een horecaonderneming.
- Veel van de risico's op een materiële afwijking zullen betrekking hebben op zaken die bij normale jaarrekeningcontroles minder relevant zijn doordat de belangen in het kader van de NOW-subsidie anders zijn dan bij een jaarrekeningcontrole.
- Ook zullen andere werkzaamheden nodig zijn als de werkgever geopteerd heeft voor de regeling om op werkmaatschappij niveau de NOW te claimen.
- Verder maakt het uit of een werkgever gebruik maakt van één NOW-regeling of van meerdere. Dit kan verschillende risico's geven zoals bijvoorbeeld verschuivingsgevaar tussen NOW 1 en NOW 2 onder andere door verschillende subsidievoorwaarden. (Zie Par. 48)
- A49 Een aantal werkzaamheden die in het kader van de NOW moeten worden uitgevoerd zijn afhankelijk van de situatie van de te onderzoeken entiteit goed uit te voeren met behulp van data-analyse en andere specifiek geprogrammeerde controles. Het kan dan ook verstandig zijn voor accountants om te overwegen waar data-analyse effectief en efficiënt kan worden toegepast.
- Denk hierbij bijvoorbeeld aan een controle of betalingen ontvangen zijn voor de datum van facturatie, als een aanwijzing voor verschuiving van omzet.
- Het bovenstaande neemt niet weg dat de accountant uiteindelijk verantwoordelijk is voor de gekozen controle-mix al dan niet met toepassing van data-analyse. (Zie Par. 49)

*Omgaan met Inherente beperking in het kader van een NOW-onderzoek in een onderzoek gericht op het verkrijgen van een in het kader van de NOW -aanvraag tot vaststelling aanvaardbare beperkte mate van zekerheid*

- A50 B Een onderzoek gericht op het geven van in het kader van de NOW -aanvraag tot vaststelling aanvaardbare beperkte mate van zekerheid heeft -zoals toegelicht in de inleiding- als doel een

redelijke mate van zekerheid zoveel als redelijkerwijs mogelijk is, te benaderen. Daarbij is het uitgangspunt dat geaccepteerd wordt dat Inherente beperking in het kader van een NOW-onderzoek de conclusie met een beperkte mate van zekerheid niet hoeven te beïnvloeden. Wel moeten de gevolgen van een dergelijke beperking voor zover redelijkerwijs mogelijk is, worden gemitigeerd door het uitvoeren van aanvullende werkzaamheden. (Zie Par. 50 B)

- A51 B *Inherente beperking in het kader van een NOW-onderzoek* kunnen leiden tot een – onmogelijkheid om een redelijke mate van zekerheid te krijgen. Zie voor een toelichting hierop de definitie in paragraaf 17b en de toelichting daarop in paragraaf A18 - A21. (Zie Par. 51 B)
- A52 B Aanvullende en/of alternatieve gegevensgerichte werkzaamheden kunnen de uit het steunen op interne beheersingsmaatregelen te verkrijgen assurance-informatie niet (volledig) vervangen in situaties waar gegevensgerichte werkzaamheden alleen onvoldoende assurance-informatie geven. Toch verkrijgt de accountant hier wel additionele assurance-informatie uit. In het accountantsprotocol is beschreven dat dergelijke aanvullende werkzaamheden gericht op het risico van misbruik een randvoorwaarde zijn voor een beperkte mate van zekerheid. (Zie Par. 51 B)

#### *Verkrijgen van onderzoeksinformatie voor een NOW-onderzoek*

Vereisten met betrekking tot het omzetverlies

- A53 Voor werkgevers die deel uitmaken van een groep, wordt de omzetzijging in principe op het hoogste groepsniveau bepaald.
- Dit hoeft niet te gelden als de groep als geheel een omzetzijging lager dan 20% heeft. In dat geval kan de omzetzijging onder voorwaarden gebaseerd worden op het werkmaatschappij niveau van de werkgever. Zie hiervoor artikel 6a uit de NOW 1-regeling of artikel 7 en 17 uit de NOW2-regeling en het accountantsprotocol. (Zie Par. 52)
- A54 Als een rechtspersoon behorend bij het loonheffingsnummer onderdeel is van een groep, dan wordt de groep bepaald volgens de definitie van de regeling. (Zie Par. 52)
- A55 De referentieperiode is voor bestaande organisaties van de werkgever in principe de omzet over het kalenderjaar 2019 gedeeld door een aantal maanden. Dit geldt ook in het geval dat er sprake is van een gebroken boekjaar of wanneer er sprake is van een verlengd boekjaar.
- De referentieperiode kan afwijken als de organisatie van de werkgever op 1 januari 2019 nog niet bestond of als de activiteiten in de loop van 2019 zijn toegenomen door overgang (van een onderdeel) van een organisatie. (Zie Par. 53)
- A56 De omzet voor 2019 kan worden overgenomen uit de gecontroleerde, beoordeelde of samengestelde jaarrekening(en) 2019 waarvoor het boekjaar gelijk is aan het kalenderjaar.
- Als de gecontroleerde, beoordeelde of samengestelde jaarrekeningen over 2019 nog niet beschikbaar is, maar het boekjaar is gelijk aan het kalenderjaar, dan zal de accountant controle-informatie verkrijgen die vergelijkbaar is met de controle-informatie die de accountant normaal gesproken verkrijgt bij een controle-opdracht. Het kan dus verstandig zijn om in dit geval eerst de controle af te ronden en vervolgens de aanvraag tot vaststelling voor de NOW.
- Voor gebroken boekjaren en omzet voor afwijkende referentieperioden die onderdeel uitmaken van een periode die nog niet is gecontroleerd zal de accountant voor zover mogelijk assurance-informatie verkrijgen die vergelijkbaar is met de controle-informatie die een accountant normaal gesproken verkrijgt bij de controle van de jaarrekening.
- In situaties waar de omzet (nog) niet was gecontroleerd voordat de NOW was aangevraagd is de accountant attent op verschuivingen van de omzet tussen 2020 en 2019 met als doel de omzet 2019 te verhogen. (Zie Par. 53)
- A57 De Bijlage 1 van het accountantsprotocol bevat mogelijke werkzaamheden per specifiek risico.
- De gekozen omzetperiode staat vermeld in de aanvraag van de NOW zoals gezonden door de werkgever aan het UWV.
- Voor de definitie van omzet wordt verwezen naar de regeling. (Zie Par. 54)
- A58 De omzetzijging wordt vastgesteld door het verschil tussen de referentie-omzet in 2019 en de



omzet in de gekozen periode in 2020, te delen door de referentie-omzet in 2019. De uitkomst van deze berekening wordt uitgedrukt, in hele procenten en naar boven afgerond. (Zie Par. 55)

### *Assurance-informatie*

#### Voldoende en geschikte assurance-informatie

A59 Sectie 5 van de controlestandaarden in de NV COS gaat over het verkrijgen van controle-informatie. Ook bij een assurance-opdracht in het kader van de NOW is het verkrijgen van voldoende en geschikte assurance-informatie een belangrijke activiteit.

De accountant zal hierbij veelal gebruik maken van methoden en technieken die nader zijn uitgewerkt in de controle-aanpak van de accountantseenheid waar de accountant werkzaam voor is.

Ook de controlestandaarden geven een aantal vereisten die voor zover relevant in deze sectie zijn overgenomen.

Aan standaarden of vereisten in de controlestandaarden die in verreweg de meeste gevallen niet relevant zijn in het kader van een NOW-opdracht wordt geen aandacht besteed in deze sectie van de Standaard. (Zie Par. 59)

#### Voorraden

A60 Het assurance-rapport van de accountant in het kader van de NOW heeft op zich geen betrekking op de voorraden. Wel kan de controle op de voorraden effect hebben op de controle van de volledigheid van de omzet, maar dit kan mogelijk met alternatieve werkzaamheden worden gedaan (zie paragrafen 5 - 8 van Standaard 501). (Zie Par. 60)

#### Cijferanalyses

A61 Cijferanalyses zijn in deze tijd van Covid-19 minder voor de hand liggend bij de werkzaamheden van de NOW-subsidie dan in normale situaties. Door het disruptieve karakter van Covid-19 zal het naar verwachting vaak moeilijker zijn om een goede verwachting als basis voor de cijferanalyse op te bouwen.

Vandaar dat deze vereiste van de accountant vraagt om goed te overwegen of het gebruik van cijferanalyses passend is. (Zie Par. 62)

#### *Gebruikmaken van de werkzaamheden van anderen*

Gebruikmaken van de werkzaamheden van accountants die opdrachten uitvoeren voor andere werkgevers binnen een groep

A62 De accountant van een werkgever die gebruik maakt van deze paragraaf wordt geacht een deugdelijke grondslag te hebben voor het afgeven van de verklaring op grond van de voorgeschreven werkzaamheden.

De accountant van de groep is op grond van deze standaard ongedeeld verantwoordelijk voor de verstrekte zekerheid bij de omzetsdaling van de groep waarbij de accountant van de groep de vereisten uit paragraaf 67 en 68 toepast. (Zie Par. 66)

A63 In het 4<sup>de</sup> lid van paragraaf 66 staat: al dan niet in combinatie met een onderliggende verantwoording' deze zinsnede wijst op de mogelijkheid dat de specificatie die aangeeft welke entiteiten onderdeel van de groep zijn, wat hun referentieomzet is, wat hun omzet in de meetperiode is en wat hun omzet daling is welke zowel door de groep kan worden aangeleverd of door de accountant kan worden opgesteld. In het laatste geval is sprake van direct reporting.

Het lijkt het meest voor de hand te liggen dat de groep deze informatie zelf aanlevert, maar direct reporting is niet uitgesloten. (Zie Par. 66)

#### Gebruikmaken van de werkzaamheden van interne auditors

A64 Gezien het tijdelijke karakter van de NOW regeling en de focus op frauderisico's zijn zal het eventueel gebruikmaken van de werkzaamheden van de interne auditors beperkt zijn.

Directe ondersteuning zoals beschreven in Standaard 610 artikel 33-35 is niet toegestaan bij

wettelijke controles op basis van artikel 24a uit de *Verordening accountantsorganisaties*. (Zie Par. 69)

## Onderzoeksbevindingen en rapportering

### *Het vormen van een oordeel of conclusie en het rapporteren over de aanvraag tot vaststelling*

A65 In het accountantsprotocol is vastgelegd welk niveau van zekerheid is vereist in een bepaalde situatie. (Zie Par. 73)

### *Vorm van het oordeel of de conclusie*

Het vormen van een aangepast oordeel of een aangepaste conclusie

A66 In deze situaties hanteert de accountant bewoordingen naar analogie van Standaard 705. (Zie Par. 77)

Aanvullende bepalingen met betrekking tot rapportage

Met betrekking tot de verklaringen met beperkingen

A67 In het controleprotocol is aangegeven dat de accountant ten behoeve van de afrekening een pro-forma berekening uitvoert. De uitkomsten van deze berekening maken het voor het UWV mogelijk om op eenvoudige wijze de subsidie vast te stellen. (Zie Par. 78)

A68 De accountant heeft geen verantwoordelijkheid voor de gekozen methodiek of voor de korting die het gevolg is van de gekozen methodiek. Uiteraard is de accountant wel verantwoordelijk dat hij de berekening goed uitvoert en dat hij de uitkomsten goed overneemt in zijn verklaring. (Zie Par. 78)

A69 Omdat het alleen gaat om een berekening ten behoeve van de afrekening en niet om weer te geven wat de accountant meent dat de omzetzaling moet zijn is het toelaatbaar om de berekening te maken. Hierbij is van belang dat de voorgestelde methodiek is bepaald door de minister in het accountantsprotocol en gedeeld met het parlement. Daarbij komt dat de uitkomsten alleen gedeeld worden met het Ministerie van SZW en het UWV en niet met andere partijen gedeeld mogen worden. (Zie Par. 78)

Met betrekking tot de oordeelonthouding

A70 R Het ministerie van SZW en het UWV bepalen op basis van de onderbouwing van het oordeel welke gevolgen de oordeelonthouding zal hebben voor de subsidie. Dit is niet anders als in andere situaties waarbij gebruikers op basis van de verklaring hun economische beslissingen bepalen. In dat kader wordt ook van de accountant verwacht dat hij de impact van alle redenen die leiden tot een niet goedkeurend oordeel zoveel mogelijk bepaald.

In dit geval is niet alleen de kwantitatieve impact maar ook de kwalitatieve omstandigheden rondom de redenen voor de gebruikers relevant om de impact op hun beslissingen goed te wegen. In dat kader neemt de accountant ter voorkoming van misverstanden genoemde bepaling in de verklaring op als de oordeelonthouding enkel voorkomt uit Inherente beperking in het kader van een NOW-onderzoek. (Zie Par. 79R)

### *Assurance-rapport*

A71 R In het accountantsprotocol zijn de formats voor de varianten van de assurance-rapporten opgenomen. Deze formats voldoen aan de vereisten uit de Standaarden 700, 705, 800 en 805.

Het hanteren van deze formats is van belang voor de verwerking bij UWV voor de vaststelling van de definitieve aanvraag tot vaststelling. (Zie Par. 80 R)

A72 B In het accountantsprotocol zijn de formats voor de varianten van de assurance-rapporten opgenomen. Deze formats voldoen aan de vereisten voor een beperkte mate van zekerheid conform Standaard 3000A.

Het hanteren van deze formats is van belang voor de verwerking bij UWV voor de vaststelling van de definitieve aanvraag tot vaststelling. (Zie Par. 81 B)

*De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot overige informatie*

- A73 Omdat de vereisten over de verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot andere informatie niet worden benoemd in de standaarden inzake opdrachten met een beperkte mate van zekerheid, is voor die opdrachten aansluiting gezocht bij de bepalingen uit Standaard 720. (Zie Par. 82)

CONCEPT

## Bijlage 1: Overzicht vereisten uit de controlestandaarden en de relatie met deze Standaard

Bron: Standaard	Vereisten van overeenkomstige toepassing <sup>1</sup>	Vereisten specifiek gemaakt in deze Standaard <sup>1</sup>	Ref in deze Standaard	Vereisten niet van toepassing	Toelichting
200		14-23	18-24		
210		6-21	26-29		Opgenomen voor zover relevant voor de NOW-regeling
220		8-25	25		Opgenomen voor zover relevant voor de NOW-regeling, mede gezien lopende controle-opdrachten bij jaarrekeningen
230	7-16		34-35		Toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling
240	13-48		36-43		Toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling
250	13-30		36-43		Toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling
260		11-23	44		Opgenomen voor zover relevant voor de NOW-regeling, behoort gezien lopende controle-opdrachten bij jaarrekeningen
265				7-11	Opgenomen voor zover relevant voor de NOW-regeling
300	5-13		30-33		
315	5-32		45, 47		Toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling
320	10-14		46		Toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling .Gebaseerd op het accountantsprotocol
330	5-23, 25-30		48-49, 50B, 51B, 52-58	24	Toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling
402	9-22		70		Toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling
450	5-15		74R		Toegesplitst op de NOW-regeling

<sup>1</sup> Verwijzing naar de paragrafen uit de betreffende standaarden.

Bron: Standaard	Vereisten van overeenkomstige toepassing <sup>1</sup>	Vereisten specifiek gemaakt in deze Standaard <sup>1</sup>	Ref in deze Standaard	Vereisten niet van toepassing	Toelichting
500	6-11		59		
501	4-8		60	9-13	
505	7-16		61		
510				5-13	Indien eerste opdracht dan in het kader van jaarrekeningcontrole
520	5, 7		62	6	
530	6-15		63		
540	13-39		64		Toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling
550	11-28		65		Toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling
560	6-9		59	10-17	Toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling
570				10-26	
580	9-20		72		Toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling
600	11-50		66-68		Toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling indien optredend als groepsaccountant
610	15-32, 36-37		69	33-35	Directe ondersteuning is niet toegestaan bij wettelijke controles op basis van art 24a van de Verordening accountantsorganisaties (Vao).
620	7-15		71		
700	10-13, 15-17, 19	20-52	73-76, 80R, 81B	14, 18, 53, 54	Toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling met inachtneming van het accountantsprotocol
701				9-18	Geen rapportage kernpunten van de controle
705	6-15	16-30	74R-75B, 77- 79R		Toepassing met inachtneming van het accountantsprotocol
706				8-12	
710				7-19	
720	13-25		82		Toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling
800		8-14	73-75B		Toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling
805		7-17	73-75B		Toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling

<b>Bron: Standaard</b>	<b>Vereisten van overeenkomstige toepassing<sup>1</sup></b>	<b>Vereisten specifiek gemaakt in deze Standaard<sup>1</sup></b>	<b>Ref in deze Standaard</b>	<b>Vereisten niet van toepassing</b>	<b>Toelichting</b>
810				5-27	

CONCEPT

Koninklijke Nederlandse  
Beroepsorganisatie  
van Accountants

The logo for the Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) consists of a thick orange horizontal bar above the letters 'NBA' in a bold, orange, sans-serif font.

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