

BIJLAGE BIJ ARTIKEL 13, EERSTE EN TWEEDE LID, VAN DE DERDE TIJDELIJKE NOODMAATREGEL OVERBRUGGING VOOR BEHOUD VAN WERKGELEGENHEID en ARTIKEL 15, EERSTE EN TWEEDE LID, VAN DE VIERDE TIJDELIJKE NOODMAATREGEL OVERBRUGGING VOOR BEHOUD VAN WERKGELEGENHEID

Accountantsprotocol

behorend bij de Derde tijdelijke noodmaatregel overbrugging voor behoud van werkgelegenheid (NOW 3)¹ en de Vierde tijdelijke noodmaatregel overbrugging voor behoud van werkgelegenheid (NOW 4)²

Dit accountantsprotocol is op maat gemaakt voor de subsidieregeling NOW 3 en NOW 4, waarbij rekening is gehouden met de Schrijfwijzer accountantsprotocollen van de NBA en relevante bepalingen in de subsidieregeling. Er zijn aparte accountantsprotocollen voor de subsidieregeling NOW 1 en NOW 2.

13 september 2021

¹ Regeling van de Minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid van 5 oktober 2020, nr. 2020-000119847 tot vaststelling van de derde, vierde en vijfde tranche van een tijdelijke subsidieregeling tot tegemoetkoming in de loonkosten teneinde de werkgelegenheid onder buitengewone omstandigheden te behouden en voorbereidingen op de nieuwe economische situatie te laten plaatsvinden (Derde tijdelijke noodmaatregel overbrugging voor behoud van werkgelegenheid),

² Regeling van de Minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid van 15 juli 2021, nr. 2021-0000100044, tot vaststelling van de zesde tranche van een tijdelijke subsidieregeling tot tegemoetkoming in de loonkosten teneinde de werkgelegenheid onder buitengewone omstandigheden te behouden en voorbereidingen op de nieuwe economische situatie te laten plaatsvinden (Vierde tijdelijke noodmaatregel overbrugging voor behoud van werkgelegenheid)

Inhoud

Hoofdstuk 1 Uitgangspunten.....	4
1.1 Reikwijdte accountantsprotocol.....	4
1.2 Aanpassingen inzake administratieve lastenverlichtingen en controlewerkzaamheden.....	4
1.3 Accountantsproducten.....	7
1.4 Procedures en termijnen.....	10
1.5 Reviewbeleid.....	11
1.6 Relevante wet- en regelgeving.....	11
Hoofdstuk 2 Onderzoeksaanpak betreffende de aanvraag tot vaststelling.....	13
2.1 Reikwijdte onderzoek.....	13
2.1.1 Aanleiding.....	13
2.1.2 Uit te voeren werkzaamheden inzake de aanvraag tot vaststelling.....	14
2.1.3 Algemene vereisten inzake de uit te voeren werkzaamheden.....	14
2.2 Uitwerking netto-omzet.....	15
2.2.1 Werkzaamheden betreffende netto-omzet in de referentieperiode.....	17
2.2.2 Werkzaamheden betreffende netto omzet in de meetperiode en bepaling van de omzetsdaling.....	19
2.3 Werkzaamheden betreffende specifieke aspecten van de loonsom.....	20
2.4 Werkzaamheden betreffende verbod op uitkeren van bonussen, dividenden en inkoop eigen aandelen.....	21
2.5 Werkzaamheden bij aanvragen op grond van artikel 6 NOW 3 en artikel 7 NOW 4 (werkmaatschappij).....	22
2.6 Werkzaamheden betreffende andere informatie.....	23
Hoofdstuk 3 Materialiteit.....	24
3.1 Aan assurance verwante opdracht.....	24
3.2 Assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid.....	24
3.3 Assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid.....	26
3.4 Gevolgen voor de accountantsrapportage n.a.v. geconstateerde bevindingen.....	27
3.3 Overig.....	31
Hoofdstuk 4 Format en inhoud accountantsverklaring.....	32
Bijlage I Tabellen werkzaamheden.....	34
Deel A: Nadere toelichting tabellen voor aan assurance verwante opdrachten (kwadrant I).....	34
Deel B: Nadere toelichting tabellen voor assurance-opdrachten (kwadranten II, III en IV en aanvragen op grond van artikel 6 NOW 3 en artikel 7 NOW 4).....	55

Hoofdstuk 1 Uitgangspunten

1.1 Reikwijdte accountantsprotocol

Dit accountantsprotocol heeft betrekking op:

NOW 3

Regeling van de Minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid van 5 oktober 2020, nr. 2020-000119847 tot vaststelling van de derde, vierde en vijfde tranche van een tijdelijke subsidieregeling tot tegemoetkoming in de loonkosten teneinde de werkgelegenheid onder buitengewone omstandigheden te behouden en voorbereidingen op de nieuwe economische situatie te laten plaatsvinden (Derde tijdelijke noodmaatregel overbrugging voor behoud van werkgelegenheid)

Regeling van de Minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid van 26 oktober 2020 nr. 2020-0000141205, tot wijziging van de Tweede tijdelijke noodmaatregel overbrugging voor behoud van werkgelegenheid en van de Derde tijdelijke noodmaatregel overbrugging voor het behoud van werkgelegenheid in verband met het wijzigen van de datum vanaf wanneer vaststelling van de subsidie wordt aangevraagd en het wijzigen van de peildatum voor het bepalen van de loonsom voor het vaststellen van de hoogte van het voorschot;

Regeling van de Minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid van 17 december 2020, 2020-0000173631, tot wijziging van de Derde tijdelijke noodmaatregel overbrugging voor behoud van werkgelegenheid in verband met het openstellen van een extra aanvraagtijdvak voor de derde tranche van deze subsidieregeling;

Regeling van de Minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid van 29 januari 2021, 2021-0000003918, tot wijziging van de Derde tijdelijke noodmaatregel overbrugging voor behoud van werkgelegenheid in verband met het aanpassen van percentages van de vierde tranche en een wijziging in de verplichte aansluiting van omzetperiodes van opvolgende tranches en enkele andere wijzigingen in de Eerste, Tweede en Derde tijdelijke noodmaatregel overbrugging voor behoud van werkgelegenheid;

Regeling van de Minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid van 18 februari 2021, nr. 2021-0000034896, tot wijziging van de Derde tijdelijke noodmaatregel overbrugging voor behoud van werkgelegenheid in verband met herstel van een ommissie en

Regeling van de Minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid van 26 april 2021, nr. 2021-0000066094, tot wijziging van de Derde tijdelijke noodmaatregel overbrugging voor behoud van werkgelegenheid in verband met het langer openstellen van het aanvraagtijdvak voor de vijfde tranche.

NOW 4

Regeling van de Minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid van 15 juli 2021, nr. 2021-0000100044, tot vaststelling van de zesde tranche van een tijdelijke subsidieregeling tot tegemoetkoming in de loonkosten teneinde de werkgelegenheid onder buitengewone omstandigheden te behouden en voorbereidingen op de nieuwe economische situatie te laten plaatsvinden (Vierde tijdelijke noodmaatregel overbrugging voor behoud van werkgelegenheid) hierna: de regelingen.

De regelingen, de toelichtingen hierop en overige van belang zijnde documenten zijn, evenals dit accountantsprotocol, te vinden op de website www.uvw.nl, op www.wetten.nl en op de website van rijksoverheid.nl www.rijksoverheid.nl.

Eventuele wijzigingsregelingen op de NOW3 en NOW4 die later zijn en worden gepubliceerd met betrekking tot de hierboven genoemde regelingen zullen eveneens van toepassing zijn op dit protocol.

Er is een belangrijk verschil tussen de NOW 3 ten opzichte van de NOW 1, de NOW 2 en de NOW 4. Daar waar in de NOW 1, de NOW 2 en de NOW 4 sprake is van één aanvraagperiode is er binnen de NOW 3 sprake van 3 mogelijke aanvraagperiodes (tranches) van elk drie maanden waarbij bij elke aangevraagde tranche mogelijk een accountantsproduct ingediend dient te worden.

Op de website van de Nederlandse beroepsorganisatie van accountants (NBA), www.nba.nl, en rijksoverheid.nl zijn frequently asked questions (FAQ's) opgenomen die relevant zijn voor de accountant bij de praktische uitwerking van zijn werkzaamheden. Op de website van de NBA is tevens het accountantsprotocol opgenomen.

Met dit accountantsprotocol wordt beoogd om een efficiënte en effectieve uitvoering betreffende de werkzaamheden van de accountants inzake de informatie, opgenomen in de aanvragen tot vaststelling, te bevorderen.

1.2 Aanpassingen inzake administratieve lastenverlichtingen en controlewerkzaamheden

Ten opzichte van de twee eerdere protocollen bevat dit op hoofdlijnen de volgende wijzigingen:

1. De mogelijkheid om controles van de vier tranches (3.1, 3.2, 3.3 én 4) samen te voegen als ware het een opdracht (afzonderlijk controleren is ook nog steeds mogelijk)
2. Verhoging van de grens voor een accountantsverklaring van €100.000 naar €125.000 bij het voorschotbedrag
3. Verhoging van de materialiteit bij een verklaring met beperkte mate van zekerheid van 2% naar 3%
4. Bij een aanvraag op werkmaatschappijniveau is onder een subsidie bedrag van €375.000 voortaan een verklaring met een beperkte mate van zekerheid verplicht (was redelijke mate van zekerheid)
5. Introductie van een nieuwe inherente beperking bij de controle van de NOW-groep (zie C-tabellen)
6. Afbakening van de werkzaamheden rondom SV-loon in het buitenland (zie ook C-tabellen)

Enkele van deze wijzigingen komen voor uit de gesprekken die het Ministerie van SZW met de NBA heeft gevoerd waarin gezocht is naar mogelijkheden om de administratieve lasten te verlichten voor de aanvragers in het proces van vaststelling voor de NOW 3 en de NOW 4. Bij het onderzoeken van deze mogelijkheden is rekening gehouden met de eerste ervaringen opgedaan in het vaststellingsproces bij de NOW 1 en NOW 2. Dit heeft geleid tot een zestal voorstellen tot verlichting (zie ook de Kamerbrief d.d. 31 mei 2021 inzake de voorstellen administratieve lastenverlichting controle NOW met kenmerk 2021-0000084037).

De wijzigingen onder 5 en 6 zijn toegelicht in de Kamerbrief d.d. 7 september 2021 inzake de Wijzigingsregelingen NOW najaar 2021 en vaststelling NOW-1 met kenmerk 2021-0000139608).

Voor de volledigheid geven wij deze hieronder beknopt weer waarbij verlichting 1 en 2 geen impact hebben op de werkzaamheden zoals opgenomen in dit protocol omdat het gaat om aanvragen lager dan € 125.000 waarbij er geen accountantswerkzaamheden gevraagd worden.

Verlichting 1: Generieke verlichting derdenverklaring NOW3 en -4: Verhoging drempelbedrag

Een grote groep ondernemingen die gebruikt maakt van de NOW is het midden- en kleinbedrijf en valt niet onder een accountantscontrole. Zij kunnen volstaan met de aanlevering van een derdenverklaring. Op dit moment is bij een voorschot van €20.000 tot € 100.000 (per tranche) en bij een definitief vastgestelde subsidie van €25.000 tot €125.000 (per tranche) een derdenverklaring vereist. Voor de NOW3 en NOW4 is besloten om het drempelbedrag voor de derdenverklaring te verhogen naar €40.000 voor zowel het voorschotbedrag als het definitieve subsidiebedrag.

Deze verlichting zorgt er wel voor dat vanaf de NOW 3 het bedrag vanaf wanneer een accountantsverklaring benodigd is ook voor het voorschot (per tranche) op €125.000 in plaats van €100.000 ligt.

Regeling	NOW1	NOW2	NOW3	NOW4
Derdenverklaring	Voorschot: Vanaf € 20.000 en tot € 100.000 Vaststelling: Vanaf € 25.000 en tot € 125.000	Voorschot: Vanaf € 20.000 en tot € 100.000 Vaststelling: Vanaf € 25.000 en tot € 125.000	Voorschot of vaststelling per tranche: Vanaf € 40.000 en tot € 125.000	Voorschot of vaststelling: Vanaf € 40.000 en tot € 125.000
Accountantsverklaring	Voorschot: Vanaf € 100.000 Vaststelling: Vanaf € 125.000	Voorschot: Vanaf € 100.000 Vaststelling: Vanaf € 125.000	Voorschot of vaststelling per tranche: Vanaf € 125.000	Voorschot of vaststelling: Vanaf € 125.000

Verlichting 2: Beperking werkzaamheden wanneer de financiële administratie al door een deskundige derde wordt gevoerd (verduidelijking)

Wanneer een deskundige derde voor de aanvrager de (doorlopende) financiële administratie voert en de werkzaamheden die zijn verricht in het kader van deze normale administratieve dienstverlening (waaronder het opstellen van de aanvraag tot vaststelling) zoals verwacht mag worden overeenkomen met de werkzaamheden die gevraagd worden in het kader van de afgifte van de derdenverklaring, hoeven deze niet dubbel uitgevoerd te worden.

Verlichting 3: Onderzoek NOW 3 (derde, vierde en vijfde tranche) en NOW 4 als ware het één opdracht

Voor de NOW 1 en de NOW 2 is nu een apart onderzoek vereist. Per NOW-periode moeten bepaalde voorwaarden worden getoetst (zoals de minimale omzetsdrempel van 20%) en worden bepaalde M&O-risico's gemitigeerd door specifieke controlewerkzaamheden (zoals de controle op het verschuiven van omzet buiten de meetperiode). Het is gebruikelijk dat dit ook aparte opdrachten zijn met separate dossiervoering en onderzoekswerkzaamheden.

Voor het onderzoek naar de NOW 3 en de NOW 4, wanneer een onderneming van twee, drie of vier³ periodes gebruik heeft gemaakt, is het nu mogelijk dat de accountant de opdracht voor de verschillende tranches van de NOW 3 en de NOW 4 kan beschouwen als ware het één opdracht met één object van onderzoek. De accountant onderzoekt in één keer, na afloop van de laatste tranche, alle periodes en de van toepassing zijnde voorwaarden. Daarbij moet de accountant nog steeds rekening houden met de voorwaarden die aan de tranches verbonden zijn en per tranche afzonderlijk rapporteren. In plaats van twee, drie of vier aparte onderzoeken wordt er dan één onderzoek uitgevoerd waardoor er een aanzienlijke beperking in de onderzoekswerkzaamheden kan worden bereikt en daarmee ook de administratieve lasten voor de aanvrager zullen dalen.

³ Of vier in geval is aangevraagd voor de drie tranches van NOW 3 en de tranche voor NOW 4.

Indien gekozen wordt voor een (gecombineerde) opdracht moet voldaan worden aan de vereisten die gelden voor de separate periodes. Daarbij is de 'zwaarste opdracht' (dat wil zeggen: de opdracht met de hoogste mate van zekerheid) bepalend voor de te onderzoeken aanvragen binnen de gecombineerde opdracht. Als voorbeeld: als voor NOW 3 twee keer een beperkte mate van zekerheid gevraagd wordt en één keer een aan assurance verwante opdracht voldoet, dan dient in een gecombineerde opdracht voor alle periodes een onderzoek uitgevoerd worden gericht op het verstrekken van een beperkte mate van zekerheid uitmondende in een assurancerapport voor alle drie de periodes. Een gecombineerde opdracht leidt wel altijd tot afzonderlijke uitingen per periode. Omdat niet iedere onderneming gebruik heeft gemaakt van twee, drie of vier periodes, blijft het ook mogelijk om per periode af te rekenen.

Verlichting 4: Aanpassing standaarden NOW

Voor het accountantsonderzoek betreffende een aanvraag tot vaststelling van de NOW is vorig jaar door de NBA een aparte Standaard ontwikkeld: Standaard 3900N. De NBA heeft deze Standaard aangepast waardoor er nu inhoudelijke en procesmatige samenvoegingen kunnen plaatsvinden voor handelingen die voorheen nog voor alle NOW-tranches apart gelden. Hierdoor wordt het bijvoorbeeld mogelijk dat de accountant slechts één opdrachtbevestiging afgeeft, dat één opdrachtacceptatie volstaat, het dossier voor meerdere NOW-opdrachten bij dezelfde werkgever kan worden gebruikt etc. Omdat het hier een generieke Standaard voor alle tranches betreft, kan dit ook zorgen voor lastenverlichting voor de NOW1 en -2.

Verlichting 5: Uitbreiding werkzaamheden door groepsaccountant

Een accountant van een werkmaatschappij binnen een concern heeft mogelijk geen zicht op bepaalde onderzoeksaspecten van de rest van het concern. Het was al mogelijk dat bij het onderzoek naar de omzet gebruik werd gemaakt van de onderzoekswerkzaamheden van de groepsaccountant. Dit zorgde ervoor dat de accountant op werkmaatschappijniveau niet zelf dit onderzoek hoefde uit te voeren en tevens niet een uitgebreide review hoefde uit te voeren op de werkzaamheden van de groepsaccountant. Het is nu toegestaan dat ook andere werkzaamheden die door de groepsaccountant van een concern worden uitgevoerd, voor het NOW-onderzoek kunnen worden gebruikt zonder dat de accountant op werkmaatschappijniveau zelf dit onderzoek hoeft uit te voeren en een uitgebreide review hoeft uit te voeren op de werkzaamheden van de groepsaccountant.

Verlichting 6: Aanpassing controlepiramide bij aanvragen op werkmaatschappijniveau

Voor alle aanvragen waarbij de omzetsdaling op het niveau van een werkmaatschappij wordt vastgesteld, waarbij er op concernniveau geen omzetsdaling is van minimaal 20%, is voor de NOW 1 en de NOW 2 een accountantsverklaring⁴ met redelijke mate van zekerheid vereist, ongeacht de hoogte van de ontvangen tegemoetkoming. Deze zwaardere controle ziet op de aanvullende voorwaarden bij een aanvraag op werkmaatschappijniveau.

Voor de NOW 3 en de NOW 4 is voor bedrijven die gebruik maken van de regeling voor werkmaatschappijen en waarbij de definitief vastgestelde subsidie lager is dan €375.000 geen verklaring met *redelijke* maar met *beperkte* mate van zekerheid noodzakelijk. Om deze voorgaande verlichting daadwerkelijk tot stand te brengen is besloten om de materialiteit voor alle assurance-opdrachten met een beperkte mate van zekerheid te verruimen. Dit geldt dus ook voor alle assurance-opdrachten met een beperkte mate van zekerheid bij de concernbenadering en niet alleen voor aanvragen op werkmaatschappijniveau. Zie hiervoor hoofdstuk 3.

Naast de bovengenoemde 6 verlichtingen is ook in samenwerking met de NBA de controle op de NOW-groep in specifieke situaties aangepast. Uitgangspunt is dat de accountant werkzaamheden verricht om zekerheid te verkrijgen omtrent de volledigheid van de NOW-groep. Het is hierbij van belang om vast te stellen wie het groepshoofd van de NOW-groep is en vervolgens welke entiteiten deel uitmaken van deze groep, rekening houdend met de voorschriften uit de NOW-regeling. Dit heeft, naast het groepsbegrip bedoeld in artikel 24b van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek, tevens betrekking op entiteiten ex artikel 24a van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek en buitenlandse entiteiten met Nederlands SV-loon.

Er kunnen zich echter situaties voordoen waarbij de accountant gedurende de uitvoering van zijn werkzaamheden concludeert dat het dermate complex is om inzicht te krijgen in de volledigheid van

⁴ In dit accountantsprotocol is dit voor assurance-opdrachten ingevuld met 'assurance-rapport'.

de groep, dat dit inzicht niet met voldoende zekerheid te verkrijgen is. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn bij grote internationale structuren met vele vertakkingen. Het gaat hierbij in het bijzonder om onzekerheden in het kader van de volledigheid van entiteiten die vallen onder artikel 24a van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek. Van entiteiten die vallen onder het groepsbegrip dat geldt voor het jaarrekeningrecht ex artikel 24b van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek, dient de accountant onverkort de volledigheid van de NOW-groep vast te stellen, deze informatie is al beschikbaar in het kader van de jaarrekeningcontrole. In die gevallen dat het voor de accountant niet mogelijk is om de volledigheid van de entiteiten die vallen onder artikel 24a vast te stellen, zal dit resulteren in een inherente beperking uitmondende in een oordeelonthouding (zowel bij een onderzoek gericht op het verstrekken van een redelijk mate van zekerheid als bij een onderzoek gericht op het verstrekken van een beperkte mate van zekerheid) mits ten minste de specifiek beschreven werkzaamheden in Standaard 3900N, artikel 53b zijn uitgevoerd. Deze werkzaamheden zijn ook opgenomen in dit protocol in tabel C1.

In de bepaling van de NOW-groep speelt ook het SV-loon een belangrijke rol. Indien de entiteiten die deel uitmaken van de groep op basis van de artikelen 24a en 24b zijn vastgesteld, dienen hieruit de Nederlandse entiteiten en de buitenlandse entiteiten met Nederlands SV-loon geselecteerd te worden ter bepaling van de uiteindelijke NOW-groep. De werkzaamheden van de accountant van de buitenlandse entiteiten op dit punt zijn beschreven in artikel 53a van Standaard 3900N.

Een en ander is vastgelegd in de herziene Standaard 3900N en de betreffende wijzigingsregeling.

1.3 Accountantsproducten

In de NOW 3 regeling, artikel 13, eerste en tweede lid, en NOW 4 artikel 15, eerste en tweede lid, is vastgelegd dat voor de subsidievaststelling een verklaring van een accountant (hierna omschreven als 'accountantsverklaring') vereist is indien het voorschotbedrag € 125.000 of meer bedraagt of het vast te stellen subsidiebedrag € 125.000 of meer bedraagt. Om te bepalen of op grond van de regeling een accountantsverklaring is vereist dienen de verschillende aanvragen van de loonheffingennummers in de organisatie of in de groep bij elkaar opgeteld te worden. Voor werkgevers die aanvragen op grond van artikel 6 NOW 3 en artikel 7 NOW 4 van de regeling is in alle gevallen een accountantsverklaring nodig.

In de aanwijzingen voor de subsidieverstreking⁵ is opgenomen dat er bij subsidieregelingen in het algemeen een accountantsproduct wordt verlangd indien er sprake is van een subsidieverstreking van € 125.000 of meer. Gangbaar is dat hierbij de subsidieverstrekker een controleverklaring (met een redelijke mate van zekerheid of een beperkte mate van zekerheid) verlangt. Bij dit accountantsprotocol voor NOW 3 is, net zoals voor NOW 1 en NOW 2, echter gekozen voor een gedifferentieerde aanpak. Hierbij is relevant dat de accountantswerkzaamheden bij de meeste subsidieregelingen zijn gericht op de juistheid en rechtmatigheid van verantwoorde kosten die de hoogte van de vast te stellen subsidie bepalen. De NOW-subsidie wijkt hiervan deels af. De hoogte van de NOW-subsidie is niet alleen afhankelijk van de betreffende kosten (in dit geval de gecorrigeerde loonsom), maar ook van de omzetsdaling: de door de organisatie behaalde omzet gedurende een bepaalde meetperiode ten opzichte van de omzet in de referentieperiode.

De aanvragen voor de NOW worden ingediend op loonheffingnummer. In artikel 5 lid 7 van de NOW 3 regeling en artikel 6 lid 7 van de NOW 4 regeling is aangegeven dat, ondanks dat aanvragen op loonheffingnummer moeten worden ingediend, er wel rekening moet worden gehouden indien aanvragers onderdeel uitmaken van een groep: Indien de rechtspersoon of vennootschap onderdeel is van een groep als bedoeld in artikel 24b van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek wordt voor de NOW3 uitgegaan van de omzetsdaling van de groep zoals deze op 1 oktober 2020 bestond. Voor de NOW4 is deze peildatum 1 juli 2021. Als gevolg daarvan richt de accountant zich bij de uitvoering van zijn werkzaamheden in geval van een groep op de omzetsdaling van de groep, zoals opgenomen in artikel 5, lid 7 van de NOW 3 regeling en artikel 6 lid 7 van de NOW 4 regeling. Uitgezonderd zijn rechtspersonen of vennootschappen (werkmaatschappijen) die op grond van artikel 6 van de NOW 3 regeling en artikel 7 van de NOW 4 regeling een aanvraag hebben ingediend. Ten aanzien van aspecten van de loonsom (zie paragraaf 2.3) en verplichtingen

⁵ <https://wetten.overheid.nl/BWBR0027023/2012-07-01>.

op grond van artikel 14 van de NOW 3 regeling en artikel 16 van de NOW 4 regeling (zie paragraaf 2.4) worden daarentegen werkzaamheden uitgevoerd op het niveau van de individuele aanvraag op loonheffingsnummer.

In dit accountantsprotocol wordt onderscheid gemaakt naar drie accountantsproducten. Er zijn twee factoren bepalend voor dit onderscheid.

Als eerste factor geldt of een organisatie voldoet aan de criteria voor de (wettelijke) controleplicht. Dit is het geval als een organisatie over (een deel van) 2019 of 2020 (NOW 3) of over (een deel van) 2020 of 2021 voldoet aan de criteria voor controleplicht voor de jaarrekening op grond van artikel 396 van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek, of als een organisatie op grond van een andere wettelijke verplichting of ministeriële regeling controleplichtig is voor de jaarrekening over (een deel van) 2019 of 2020. De groottecriteria zoals vastgelegd in BW 2, artikel 396 zijn ook van toepassing op (buitenlandse) entiteiten waarop dit artikel niet van toepassing is. Hierbij gaat het niet om het voldoen aan de criteria voor controleplicht per loonheffingsnummer, maar om het voldoen aan de criteria voor controleplicht voor die natuurlijke persoon of rechtspersoon of, indien van toepassing, de groep.

Als tweede factor geldt de omvang van de NOW-subsidie per tranche. Net als bij de ondergrens of er een accountantsverklaring dient te worden verstrekt, geldt dat het hier niet gaat om het subsidiebedrag per loonheffingsnummer, maar om de totale subsidie voor die natuurlijke persoon of rechtspersoon, of, indien van toepassing, de groep. Om de subsidie te kunnen berekenen is een rekentool beschikbaar, zie: <https://www.simulatieNOW.nl>.

Per loonheffingsnummer per tranche dient een aanvraag tot vaststelling te worden ingediend. Als gevolg hiervan dient er ook bij elke aanvraag tot vaststelling een accountantsproduct te worden ingediend. Indien sprake is van een groep met meerdere aanvragen dient bij alle aanvragen tot vaststelling van de verschillende groepsonderdelen hetzelfde type accountantsproduct per tranche te worden verstrekt.

Indien de accountant zijn werkzaamheden wil combineren voor de NOW 3 in geval van deelname aan twee of drie tranches of zelfs met de NOW 4 als ware het één opdracht dan zal de accountant het onderzoek na afloop van de laatste tranche kunnen afronden waarbij hij nog steeds rekening moet houden met de voorwaarden die aan de tranches verbonden zijn en per tranche dient te rapporteren. De keuze welk accountantsproduct van toepassing is zal hij moeten baseren op de analyse per tranche waarbij in geval van een verschil in zwaarte van het onderzoek per tranche het zwaarste regime volgens de tabel van toepassing is voor het totale onderzoek.

Voorbeeld:

Een organisatie heeft voor de drie tranches van NOW 3 en voor de tranche van NOW 4 subsidie aangevraagd. De accountant besluit de werkzaamheden voor de vier tranches als één opdracht uit te voeren. Per tranche stelt hij vast welk accountantsproduct benodigd is. De rapportering zal dienovereenkomstig plaatsvinden. Voor zijn totale opdracht c.q. totale onderzoek dient de accountant uit te gaan van het strengste regime. Indien bijvoorbeeld voor de rapportering bij twee van de vier tranches een assurance-rapport met een beperkte mate van zekerheid volstaat en bij de andere twee tranches een assurance-rapport met een redelijke mate van zekerheid benodigd is, dan vormt een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid het uitgangspunt voor zijn onderzoek.

Ten behoeve van deze regeling heeft de Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) twee nieuwe standaarden ontwikkeld in het najaar van 2020; Standaard 3900N gaat in op de opdrachten tot het verstrekken van een assurance-rapport met een redelijke mate van zekerheid en het verstrekken van een assurance-rapport met een beperkte mate van zekerheid. Naar aanleiding van de verlichting van de administratieve lasten, zoals vermeld in paragraaf 1.1. heeft de NBA Standaard 3900N ook aangepast.

Standaard 4415N gaat in op het verstrekken van een verklaring in het kader van een aan assurance verwante opdracht. Standaard 3900N levert als accountantsproduct een van de twee genoemde assurance-rapporten op, Standaard 4415N een samenstellingsverklaring. De differentiatie in combinatie met de nieuwe ontwikkelde standaarden leidt tot de hierna volgende indeling voor opdrachten.

Naar aanleiding van hiervoor toegelichte administratieve verlichtingen en de aanpassing in het onderzoek van de NOW-groep is Standaard 3900N herzien, ook zijn er op enkele elementen in de Standaard nadere verduidelijkingen opgenomen.

Tabel voor aanvragen op grond van artikel 5 NOW 3 en artikel 6 NOW 4 (op basis van de totale subsidie voortvloeiend uit de aanvraag tot vaststelling):

Type organisatie	Organisatie die niet voldoet aan criteria controleplicht	Organisatie die voldoet aan criteria controleplicht
≥€125.000 < €375.000 (gerealiseerd subsidiebedrag)	I. Aan assurance verwante opdracht, inclusief aanvullende werkzaamheden (Standaard 4415N)	III. Assurance-opdracht met beperkte mate van zekerheid (Standaard 3900N)
≥€375.000 (gerealiseerd subsidiebedrag)	II. Assurance-opdracht met beperkte mate van zekerheid (Standaard 3900N)	IV. Assurance-opdracht met redelijke mate van zekerheid (Standaard 3900N)

Tabel voor aanvragen op grond van artikel 6 NOW3 en artikel 7 NOW 4:

Aanvraag niveau werkmaatschappij < €375.000	Ila. Assurance-opdracht met beperkte mate van zekerheid (NVCOS Standaard 3900N)
Aanvraag niveau werkmaatschappij ≥€375.000	IVa. Assurance-opdracht met redelijke mate van zekerheid (NVCOS Standaard 3900N)

Aan assurance verwante opdracht, inclusief aanvullende werkzaamheden (kwadrant I)

Voor organisaties die wel een accountantsproduct nodig hebben maar die niet voldoen aan de criteria voor controleplicht, wordt onder een subsidiebedrag van € 375.000 geen assurance-rapport vereist. In deze situatie volstaat een aan assurance verwante opdracht inclusief aanvullende werkzaamheden (samenstelopdracht met aanvullende werkzaamheden gebaseerd op dit accountantsprotocol uitmondende in een samenstellingsverklaring). De aanvullende werkzaamheden zijn relevant voor het onderzoek naar de risico's in het kader van de NOW 3 en de NOW 4 -subsidie, zoals het verschuiven van omzet naar een andere periode, het buiten de administratie houden van omzet, of risico's ten aanzien van aspecten van de loonsom. Deze werkzaamheden worden in dit accountantsprotocol omschreven. Dit betreft derhalve een aan assurance verwante opdracht op basis van Standaard 4415N.

Het format voor de samenstellingsverklaring is opgenomen op de websites van www.uwv.nl, rijksoverheid.nl en www.nba.nl. Dit format dient verplicht te worden gehanteerd voor deze subsidieregeling.

Assurance-opdracht met beperkte mate van zekerheid (kwadrant II en III)

Bij subsidiebedragen vanaf € 375.000 wordt bij organisaties die niet voldoen aan de criteria voor de controleplicht een accountantsproduct met zekerheid verlangd. Dit betekent dat bij bedragen vanaf €375.000 een accountant een onderzoek dient te doen dat leidt tot een assurance-rapport met een beperkte mate van zekerheid. Deze beperkte mate van zekerheid betreft een hogere mate van zekerheid dan een reguliere beoordelingsopdracht in het kader van Standaard 2400N. Dit is nader uitgewerkt in Standaard 3900N en dit accountantsprotocol. Voor het verkrijgen van de beperkte mate van zekerheid en de betekenis van de inherente beperkingen hierbij wordt in het bijzonder verwezen naar de paragrafen 16, A18 tot en met A27 van Standaard 3900N.

Bij organisaties die wel voldoen aan de criteria voor de controleplicht is het afhankelijk van de hoogte van het subsidiebedrag welke verklaring bij de aanvraag tot vaststelling dient te worden bijgevoegd. Indien een organisatie een accountantsproduct nodig heeft wordt tot een bedrag van €375.000,- een assurance-rapport met beperkte mate van zekerheid gevraagd, zoals hierboven aangegeven.

De formats voor de assurance-rapporten voor opdrachten gericht op het verstrekken van een conclusie met beperkte mate van zekerheid zijn opgenomen op de websites van www.uwv.nl,

www.rijksoverheid.nl en www.nba.nl. Deze formats dienen verplicht te worden gehanteerd voor deze subsidieregeling.

Assurance-opdracht met redelijke mate van zekerheid (kwadrant IV)

Bij subsidiebedragen vanaf €375.000 wordt bij organisaties die voldoen aan de criteria voor controleplicht een assurance-rapport met een redelijke mate van zekerheid gevraagd.

Aanvragers op grond van artikel 6 NOW 3 en artikel 7 NOW 4 (werkmaatschappij, kwadrant IIa en IVa)

Voor werkgevers die de omzetsdaling bepalen op het niveau van de werkmaatschappij of tussenholding met toepassing van artikel 6 NOW 3 en artikel 7 NOW 4 van de regeling geldt dat, vanwege de aanvullende risico's, altijd, dus ongeacht de hoogte van het subsidiebedrag, een beperkte mate of een redelijke mate van zekerheid wordt gevraagd. Indien het subsidiebedrag dat wordt aangevraagd hoger is dan of gelijk is aan €375.000 is een verklaring met een redelijke mate van zekerheid noodzakelijk. Is een bedrag aangevraagd dat lager is dan € 375.000 dan kan volstaan worden met een verklaring met een beperkte mate van zekerheid.

De formats voor de assurance-rapporten voor opdrachten gericht op het verstrekken van een oordeel met een redelijke mate van zekerheid zijn opgenomen op de websites van www.uwv.nl, www.rijksoverheid.nl en www.nba.nl. Deze formats dienen verplicht te worden gehanteerd voor deze subsidieregeling.

Mocht bij de indiening van de documenten blijken dat niet het verplichte format is gehanteerd en/of een onjuist type verklaring of assurance-rapport bij de aanvraag tot vaststelling is bijgevoegd, dan zal op grond van artikel 24 lid 4 NOW 3 en artikel 17 lid 4 NOW 4 van de subsidieregeling verzocht worden om alsnog een verklaring of assurancerapport in te dienen in overeenstemming met bovenstaande tabellen. Indien door de aanvrager wordt gekozen om een accountantsproduct in te dienen met daarin een mate van zekerheid die groter is dan volgens de tabel voorgeschreven is dit toegestaan. Zie hiervoor ook de Kamerbrief d.d. 7 september 2021 inzake de Wijzigingsregelingen NOW najaar 2021 en vaststelling NOW-1 met kenmerk 2021-0000139608).

Het door de accountant te verstrekken accountantsproduct is bestemd voor de werkgever (de aanvrager of gecontroleerde), die ter voldoening aan de regels deze samen met de aanvraag tot vaststelling dient te verstrekken aan het UWV. De werkgever is de opsteller van de aanvraag tot vaststelling. Het UWV en het ministerie van Sociale Zaken en Werkgelegenheid (hierna "ministerie van SZW") zijn de gebruikers van de accountantsverklaring en van de aanvraag tot vaststelling. In dit protocol zijn zij verder aangeduid als 'de gebruikers'. In aansluiting op de genoemde standaarden is door het UWV en het ministerie van SZW in dit accountantsprotocol een aantal voorschriften opgenomen, waar de accountant bij alle type opdrachten rekening mee dient te houden, tenzij in de tekst expliciet is aangegeven dat de voorschriften alleen voor (een) bepaald(e) type(n) opdracht(en) van toepassing is/zijn dan wel bepaalde voorschriften bij de verschillende type opdrachten een verschillende uitwerking kennen.

Voor de volledigheid wordt vermeld dat voor voorschotten lager dan € 125.000 én subsidies lager dan € 125.000, met uitzondering van situaties waar gebruik gemaakt wordt van artikel 6 NOW 3 en artikel 7 NOW 4 van de regeling, geen accountantsverklaring (meer) is vereist, maar dat de werkgever in veel gevallen kan volstaan met een verklaring van een deskundige derde.⁶ Dit betekent overigens niet dat er in die gevallen geen nadere onderzoeken worden uitgevoerd. Deze nadere onderzoeken zullen steekproefsgewijs, zowel risicogericht als at random, worden uitgevoerd door of namens het ministerie van SZW (zie ook artikel 27, lid 5 NOW 3 en artikel 20 lid 5 NOW 4, van de regeling).

1.4 Procedures en termijnen

De aanvraag tot vaststelling van de NOW-subsidie kan, vergezeld van een verklaring of assurancerapport, conform artikel 24, eerste lid, NOW 3 worden ingediend vanaf 4 oktober 2021 (NOW3, derde tranche) en vanaf 31 januari 2022 (NOW3, vierde en vijfde tranche) maar uiterlijk 22 februari 2023. Voor de NOW 4 geldt, conform artikel 17 lid 1, dat de aanvraag tot vaststelling, vergezeld van een verklaring of assurancerapport, vanaf 1 juni 2022 (of een eerder

⁶ Zie ook de tabel bij Verlichting 1.

tijdstip, dat bekend gemaakt wordt via www.uwv.nl) maar uiterlijk 22 februari 2023 ingediend moet worden..

1.5 Reviewbeleid

De minister van SZW (en het UWV die deze regeling in mandaat uitvoert) heeft als subsidieverstrekker te allen tijde de mogelijkheid een review uit te voeren of te laten uitvoeren bij de accountant belast met het onderzoek naar de informatie opgenomen in de aanvraag tot vaststelling teneinde na te gaan of het onderzoek met inachtneming van de relevante regelgeving van de NBA en dit accountantsprotocol is uitgevoerd. Deze reviews komen niet in de plaats van andere controles dan wel reviews uitgevoerd door de Algemene Rekenkamer.

De accountant belast met het onderzoek en verantwoordelijk voor het verstrekken van het accountantsproduct bij de aanvraag tot vaststelling stemt er mee in dat de onderzoeksdoossiers ten behoeve van bovengenoemde reviews integraal aan de reviewers ter inzage worden gegeven. Voorts zal de accountant, schriftelijk dan wel mondeling, alle gevraagde gegevens verstrekken die in het kader van voornoemde reviews worden opgevraagd. In dit kader wordt verwezen naar de bepalingen in hoofdstuk 6, paragraaf 1, van de Comptabiliteitswet 2016.

Indien de accountant belast met het onderzoek en verantwoordelijk voor het verstrekken het accountantsproduct bij de aanvraag tot vaststelling gebruik heeft gemaakt van werkzaamheden van een andere accountant die belast is met het onderzoek naar bijvoorbeeld de omzetsdaling op groepsniveau (de groepsaccountant), zal ingeval van selectie voor review, ook die accountant worden betrokken in de review. De groepsaccountant dient, rekening houdend met het gevraagde accountantsproduct bij de aanvraag van vaststelling, de werkzaamheden ook uit te voeren in overeenstemming met dit accountantsprotocol. Het onderzoek van de omzetsdaling door deze groepsaccountant wordt dan ook direct object van de review. Dit betekent dat de groepsaccountant weet heeft (of dient te hebben) en akkoord moet gaan dat hij zelf in dat kader gereviewed kan worden en zijn dossier desgewenst beschikbaar stelt voor een review door of namens minister in overeenstemming met de bevoegdheden zoals vastgelegd in de Comptabiliteitswet 2016.

De accountant die gebruik maakt van de werkzaamheden van een andere accountant dient de voorwaarden uit Standaard 3900N, paragraaf 64 tot en met 66 of Standaard 4415, paragraaf 30, na te leven, waaronder ervoor te zorgen dat de opdracht conform dit protocol wordt uitgevoerd. Dit betekent ook dat de accountant erop alert is dat de opdracht en de verklaring van de groepsaccountant voldoet aan de vereisten van het betreffende accountantsproduct zoals opgenomen in paragraaf 1.2 en nader is uitgewerkt in dit protocol en de betreffende Standaard.

1.6 Relevante wet- en regelgeving

De van belang zijnde regelgeving is als volgt;

- Regeling van de Minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid van 5 oktober 2020, nr. 2020-000119847 tot vaststelling van de derde, vierde en vijfde tranche van een tijdelijke subsidieregeling tot tegemoetkoming in de loonkosten teneinde de werkgelegenheid onder buitengewone omstandigheden te behouden en voorbereidingen op de nieuwe economische situatie te laten plaatsvinden (Derde tijdelijke noodmaatregel overbrugging voor behoud van werkgelegenheid)
- Regeling van de Minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid van 15 juli 2021, nr. 2021-0000100044, tot vaststelling van de zesde tranche van een tijdelijke subsidieregeling tot tegemoetkoming in de loonkosten teneinde de werkgelegenheid onder buitengewone omstandigheden te behouden en voorbereidingen op de nieuwe economische situatie te laten plaatsvinden (Vierde tijdelijke noodmaatregel overbrugging voor behoud van werkgelegenheid)
- Regeling van de Minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid Van 26 oktober 2020 nr. 2020-0000141205, tot wijziging van de Tweede tijdelijke noodmaatregel overbrugging voor behoud van werkgelegenheid en van de Derde tijdelijke noodmaatregel overbrugging voor het behoud van werkgelegenheid in verband met het wijzigen van de datum vanaf wanneer vaststelling van de subsidie wordt aangevraagd en het wijzigen van de peildatum voor het bepalen van de loonsom voor het vaststellen van de hoogte van het voorschot;

- de Regeling van de Minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid van 17 december 2020, 2020-0000173631, tot wijziging van de Derde tijdelijke noodmaatregel overbrugging voor behoud van werkgelegenheid in verband met het openstellen van een extra aanvraagtijdvak voor de derde tranche van deze subsidieregeling;
- de Regeling van de Minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid van 29 januari 2021, 2021-0000003918, tot wijziging van de Derde tijdelijke noodmaatregel overbrugging voor behoud van werkgelegenheid in verband met het aanpassen van percentages van de vierde tranche en een wijziging in de verplichte aansluiting van omzetperiodes van opvolgende tranches en enkele andere wijzigingen in de Eerste, Tweede en Derde tijdelijke noodmaatregel overbrugging voor behoud van werkgelegenheid;
- de Regeling van de Minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid van 18 februari 2021, nr. 2021-0000034896, tot wijziging van de Derde tijdelijke noodmaatregel overbrugging voor behoud van werkgelegenheid in verband met herstel van een omissie
- Regeling van de Minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid van 26 april 2021, nr. 2021-0000066094, tot wijziging van de Derde tijdelijke noodmaatregel overbrugging voor behoud van werkgelegenheid in verband met het langer openstellen van het aanvraagtijdvak voor de vijfde tranche.
- Eventuele wijzigingsregelingen op de NOW 3 en NOW 4 die later zijn en worden gepubliceerd met betrekking tot de hierboven genoemde regelingen zullen eveneens van toepassing zijn op dit protocol.
- Artikel 3 e.v. Kaderwet SZW-subsidies in verband met grondslag van de regeling.
- Artikelen 1 en 16 van de Wet financiering sociale verzekeringen in verband met de verwijzing naar werkgever en loon in de regeling.
- Voor de belangrijkste definities en begrippen wordt verwezen naar artikel 1 van de regeling en de toelichting op de regeling.

Op deze regeling is de Kaderregeling subsidies OCW, SZW en VWS niet van toepassing.

Hoofdstuk 2 Onderzoeksaanpak betreffende de aanvraag tot vaststelling

2.1 Reikwijdte onderzoek

2.1.1 Aanleiding

Het doel van de NOW-regeling is om werkgevers tegemoet te komen in de betaling van de loonkosten, indien sprake is van een acute terugval in de omzet met ten minste 20% gedurende een periode van drie maanden, vanwege een vermindering in bedrijvigheid door buitengewone omstandigheden die in redelijkheid niet tot het normale ondernemersrisico kunnen worden gerekend, zodat zij werknemers in dienst kunnen houden voor de uren die zij werkten voordat sprake was van deze terugval. In de NOW 3 is er sprake van drie tijdvakken (tranches van drie maanden) voor de meting van het omzetverlies waarbinnen de aanvrager een keuze moet maken voor wat betreft over welke drie maanden de omzetsdaling berekend zal worden

- tranche 3: de periode van 1 oktober 2020 tot en met 28 februari 2021 waarbij subsidie wordt verleend over de loonsom in de periode 1 oktober 2020 tot en met 31 december 2020 (zie ook artikel 15 NOW 3);
- tranche 4: de periode van 1 januari 2021 tot en met 31 mei 2021 waarbij subsidie wordt verleend over de loonsom in de periode 1 januari 2021 tot en met 31 maart 2021 (zie ook artikel 18 NOW 3);
- tranche 5: de periode van 1 april 2021 tot en met 31 augustus 2021 waarbij subsidie wordt verleend over de loonsom in de periode 1 april 2021 tot en met 30 juni 2021 (zie ook artikel 21 NOW 3).

Voor de NOW 4 is het tijdvak als volgt;

- tranche 6: de periode van 1 juli 2021 tot en met 30 november 2021 waarbij subsidie wordt verleend over de loonsom in de periode 1 juli 2021 tot en met 30 september 2021 (zie ook artikel 4 lid 1 NOW 4)

Voor de meetperiodes van de omzet voor NOW 3 en NOW 4 geldt het volgende:

Indien de aanvrager een aanvraag heeft ingediend voor de NOW 2 dient de meetperiode van drie maanden voor de (eventuele) aanvraag voor tranche 3 van NOW 3 direct aan te sluiten op de meetperiode van de vier maanden van NOW 2 (zie artikel 4 lid 2 NOW 3);

Indien de aanvrager een aanvraag heeft ingediend voor de NOW 3, tranche 3, dient de meetperiode van drie maanden voor de (eventuele) aanvraag voor tranche 4 van NOW 3 direct aan te sluiten op de meetperiode van de tranche 3 van NOW 3 (zie artikel 4 lid 3 NOW 3);

Indien de aanvrager een aanvraag heeft ingediend voor de NOW 3, tranche 4, dient de meetperiode van drie maanden voor de (eventuele) aanvraag voor tranche 5 van NOW 3 direct aan te sluiten op de meetperiode van tranche 4 van NOW 3 (zie artikel 4 lid 3 NOW 3); en

Indien de aanvrager een aanvraag heeft ingediend voor de NOW 3, tranche 5, dient de meetperiode van drie maanden voor de (eventuele) aanvraag voor NOW 4 hierop direct aan te sluiten (zie artikel 4 lid 2 NOW 4).

De NOW-subsidie wordt per tranche berekend over de gecorrigeerde loonsom over de voornoemde periodes, afhankelijk van het percentage omzetsdaling, in overeenstemming met de artikelen 16 en 17 voor tranche 3, artikel 19 en 20 voor tranche 4 en artikel 22 en 23 voor tranche 5 van de regeling. Voor de NOW 4 wordt dit berekend op basis van artikel 8 en 11 van de regeling.

De maximale vergoeding wordt berekend op basis van 80% van de gecorrigeerde loonsom voor tranche 3 en 85% voor de tranches 4 en 5. Voor de NOW 4 is het vergoedingspercentage 85% met dien verstande dat het percentage van de omzetsdaling maximaal 80% kan bedragen (artikel 8 lid 1 NOW 4).

Bij minder dan 20% omzetsdaling in een bepaalde tranche/meetperiode op concernniveau is er geen recht op NOW-subsidie, wel kan er dan een aanvraag ingediend worden door een werkgever die

deel uit maakt van dit concern mits aan de voorwaarden van artikel 6 NOW 3 en artikel 7 NOW 4 van de regeling wordt voldaan. De te vergoeden loonkosten worden verhoogd met een forfaitaire opslag voor werkgeverslasten van 40%.

2.1.2 Uit te voeren werkzaamheden inzake de aanvraag tot vaststelling

Zoals ook al aangegeven in paragraaf 2 van hoofdstuk 1 zijn er drie accountantsproducten te onderscheiden op basis van de vier genoemde kwadranten in de eerste tabel en aanvragen op grond van artikel 6 NOW 3 en artikel 7 NOW 4 in de tweede tabel.

Het object van onderzoek is de aanvraag tot vaststelling. De aanvraag tot vaststelling wordt per loonheffingsnummer en voor elke tranche waarvoor is aangevraagd ingediend. Op de websites waarop de accountantsverklaringen worden gepubliceerd (zie hoofdstuk 1) is ook het formulier voor de aanvraag tot vaststelling opgenomen. De werkgever zal de informatie zoals opgenomen in het formulier voor de aanvraag tot vaststelling ook in de beveiligde portal van het UWV dienen in te voeren en het door de accountant gewaarmerkte formulier voor de aanvraag tot vaststelling en het accountantsproduct in de beveiligde portal dienen te plaatsen. Hierover is meer praktische uitleg gegeven op de website van UWV.

Ten aanzien van de werkzaamheden van de accountant wordt onderscheid gemaakt in de volgende onderdelen van de aanvraag tot vaststelling per aangevraagde tranche:

1. Gegevens over de omzet van de referentieperiode (referentie-omzet), de omzet van de meetperiode en de hierop gebaseerde omzetsdaling. Indien sprake is van een groep dienen alle onder de groep ressorterende aanvragen/loonheffingsnummers deze gegevens per tranche op het niveau van de groep te bevatten.
2. Beweringen inzake specifieke aspecten van de loonsom; periodes van de in paragraaf 2.1.1. genoemde tranches (3 tot en met 6) :
 - Dat alle (netto)lonen uit de loonaangifte die meetellen in de berekening van de tegemoetkoming daadwerkelijk zijn uitbetaald aan de betreffende werknemers;
 - Dat in de periode van de betreffende tranche(s) geen gefingeerde dienstverbanden zijn aangegaan;
 - Voor zover sprake is van bevindingen voortvloeiende uit bovenstaande twee beweringen, deze hebben geleid tot een neerwaartse wijziging van de loonaangifte over de periode van de betreffende tranche(s) (en per wanneer);⁷
3. Bewering inzake de naleving van artikel 14 NOW 3 en artikel 16 NOW 4; het verbod op het uitkeren van bonussen, dividenden en de inkoop eigen aandelen;
4. Indien sprake is van een aanvraag op grond van artikel 6 NOW 3 en artikel 7 NOW 4: Bewering dat is voldaan aan de voorwaarden van artikel 6 NOW 3 en artikel 7 NOW 4;
5. Andere informatie in de aanvraag tot vaststelling.

Voor de hiervoor genoemde onderdelen wordt verwezen naar de paragrafen 2.2 tot en met 2.6.

2.1.3 Algemene vereisten inzake de uit te voeren werkzaamheden

Indien er sprake is van een aan assurance verwante opdracht, dan dient de accountant met een professioneel kritische instelling de aanvraag tot vaststelling samen te stellen in overeenstemming met de regeling, mede rekening houdend met de aanvullend uit te voeren werkzaamheden zoals vastgelegd in bijlage I, de tabellen A1 tot en met A4 en Standaard 4415N.

De accountant belast met een assurance-opdracht dient zich bij de opdracht met een professioneel kritisch instelling te richten op mogelijke afwijkingen van materieel belang in de aanvraag tot vaststelling zoals vastgelegd in bijlage I, de tabellen B1 tot en met B5 en Standaard 3900N.

Van de accountant wordt verwacht dat hij de naleving van de subsidievoorwaarden onderzoekt zoals deze met name voortkomen uit de artikelen 5, 6, 12 en 14 van NOW 3 en artikel 6, 7, 14 en

⁷ Indien per periode van vier weken (in plaats van per kalendermaand) loonaangifte wordt gedaan bij de Belastingdienst, gaat het hier om het 10de tot en met het 12de tijdvak van het jaar 2020 voor tranche 3, het 1ste tot en met het 3de tijdvak van het jaar 2021 voor tranche 4, en het 4de tot en met het 6de voor tranche 5. Voor de NOW4 gaat het hier om het 7e tot en met het 9e tijdvak 2021. UWV gebruikt de loonsommen zoals die op 15 mei 2021 (tranche 3, 4 en 5) en op 15 november 2021 (NOW 4) bij de Belastingdienst bekend zijn. Voor de NOW telt alleen het loon waarover in Nederland sociale premies zijn betaald. De werkgever is verplicht om wijzigingen die na 15 mei 2021 (tranche 3), 15 mei 2021 (tranche 4), 15 augustus 2021 (tranche 5) en 16 november 2021 voor de NOW 4 nog aan de Belastingdienst zijn gemeld op het aanvraagformulier tot vaststelling te vermelden.

artikel 16 van NOW 4. van de regeling, alsmede de toelichting, en specifieke aspecten met betrekking tot de loonsom. Ook zal in de aanvraag tot vaststelling andere informatie staan.

Indien er sprake is van (een vermoeden van) misbruik, oneigenlijk gebruik en/of fraude, dan dient de accountant nadere acties te ondernemen in lijn met de bij het betreffende onderzoek van toepassing zijnde standaarden en overige wet- en regelgeving. Dit betekent dat de accountant indien hij misbruik of fraude tegenkomt, conform de NV NOCLAR dient te handelen en indien nodig een melding van dient te maken bij de bevoegde instantie(s). Voor de NOW is dit het UWV.⁸

Conform Standaard 3900N, paragraaf 46 overweegt de accountant, in ieder geval bij een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid, of er interne beheersingsmaatregelen zijn waarop de accountant wil of moet steunen en waarvan de accountant de effectieve werking wil toetsen (systeemgerichte werkzaamheden) en welke gegevensgerichte werkzaamheden daarnaast zullen worden uitgevoerd.

2.2 Uitwerking netto-omzet

Een belangrijke component voor de bepaling van de hoogte van de NOW-subsidie is de netto-omzetdaling.

Met betrekking tot de regelgeving wordt het volgende opgemerkt:

In artikel 1, lid 2 (zowel NOW 3 als NOW 4), is de definitie van netto-omzet opgenomen. De definitie is als volgt:

“Onder omzet wordt in deze regeling verstaan de netto-omzet zoals gedefinieerd in artikel 377, zesde lid, van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek gecorrigeerd voor de in de winst-en-verliesrekening verantwoorde wijziging in onderhanden projecten en bepaald op basis van grondslagen en detailtoepassingen die consistent zijn met de grondslagen en detailtoepassingen zoals deze door de werkgever zijn gehanteerd in de laatste voor 1 oktober 2020 (NOW 3) en/of 1 juli 2021 (NOW 4) vastgestelde jaarrekening, mits deze conform de wet- en regelgeving is opgesteld. Voor natuurlijke personen is dit de omzetbepaling die de basis is geweest voor de laatst vastgestelde aangifte voor de Wet inkomstenbelasting 2001, mits deze conform de wet- en regelgeving is opgesteld. Alle baten die voortkomen uit de uitvoering van normale activiteiten van een organisatie, ook als deze gewoonlijk met een andere term dan omzet worden aangeduid, vallen onder omzet in de zin van deze regeling. Onder omzet wordt in deze regeling niet verstaan de subsidie die de werkgever ontvangt op grond van de eerste tranche subsidieregeling”

Van belang is dat de term netto-omzet breed is gedefinieerd in artikel 1 lid 2. In de toelichting op de regeling is opgenomen dat hieronder ook baten, giften, overige ontvangsten en subsidies vallen. Daarnaast is in de brief aan de Tweede Kamer met kenmerk 2020D51090 d.d. 9 december 2020 inzake de aanpassingen in het economische steun- en herstelpakket als gevolg van de ontwikkeling in de bestrijding van het coronavirus en bijlage III met kenmerk 2020D51083 bij deze brief (hierna “de Kamerbrief d.d. 9 december 2020”) een verdere toelichting gegeven op het omzetbegrip binnen de NOW. Verder is bij de publicatie van de NOW4 (en de daarbij doorgevoerde wijziging van de NOW3) opgenomen dat vanaf de NOW 3 de Tegemoetkoming Vaste Lasten (TVL) vanaf de NOW 3 niet meer meetelt als omzet voor de NOW.

In ieder geval dienen de volgende corona-gerelateerde subsidies als omzet gezien voor de NOW omdat dit anders tot dubbelfinanciering vanuit het Rijk kan leiden; TOGS, beschikbaarheidsvergoeding OV-bedrijven en Tegemoetkoming sierteelt en voedingstuinbouw.

⁸ In de regeling in artikel 27, eerste lid NOW 3 en artikel 20, eerste lid, NOW 4 is UWV aangewezen als uitvoerder van de Regeling. Daarbij wordt op grond van het vierde lid worden de UWV werknemers aangewezen als ambtenaren belast met het toezicht. Dit valt onder het algemene aanwijzingsbesluit van de directie Handhaving van UWV: <https://wetten.overheid.nl/BWBR0023509/2015-01-21>.

Voor een goed begrip is kennisname van de hiervoor genoemde brief en bijlage III, alsmede de FAQ's op de NBA site van belang.

| Bij de bepaling van de netto omzetsdaling dient de NOW-subsidie niet zelf te worden meegenomen.⁹

| Ook van belang is dat in artikel 5 lid 8 NOW 3 en artikel 6 lid 8 NOW 4 is bepaald dat subsidies en baten die betrekking hebben op een langere periode dan de referentieperiode of de meetperiode voor de bepaling van de omzetsdaling naar rato aan de betreffende perioden worden toegerekend.

Daarnaast is van belang dat de netto-omzet op het juiste niveau is gerapporteerd. Als de onderneming onderdeel is van een groep dan telt de netto-omzetsdaling van de groep van rechtspersonen of natuurlijke personen als geheel. Dit is de hoofdregel. De werkgevers in de groep moeten dus hetzelfde percentage netto-omzetsdaling en dezelfde meetperiode hebben. Er vindt wel per loonheffingnummer een aanvraag tot vaststelling plaats. Voor het begrip groep is niet relevant of hier sprake is van een Nederlandse of van een internationale groep. Voor de bepaling van de netto-omzetsdaling van de 'NOW-groep' worden vervolgens alleen de Nederlandse rechtspersonen en vennootschappen van die groep in aanmerking genomen in de berekening, alsmede buitenlandse rechtspersonen en vennootschappen met SV-loon in Nederland. Indien er sprake is van een moeder-dochterrelatie als bedoeld in artikel 24a Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek, worden de moeder(s) en dochter(s) voor de NOW behandeld als ware zij een groep. Hierbij wordt uitgegaan van de groep zoals deze op 1 oktober 2020 NOW 3 en op 1 juli 2021 (NOW 4) bestond. Ook hier betreft het alleen de Nederlandse rechtspersonen en vennootschappen, alsmede buitenlandse rechtspersonen en vennootschappen met SV-loon in Nederland. Verwezen wordt naar artikel 5 lid 7 NOW 3 en artikel 6 lid 7 NOW 4 van de regeling.

Hierin wordt de groep gedefinieerd op basis van artikel 24b van Boek 2 van het Burgerlijk wetboek. De juiste (juridische) afweging en bepaling zal gemaakt dienen te worden op basis van BW2 artikel 24 a en artikel 24b in combinatie met de feitelijke omstandigheden en situatie door de aanvrager al dan niet in samenspraak met de accountant. Indien sprake is van een groep, zoals beschreven in de voorgaande alinea, wordt tevens verwezen naar Standaard 3900N, paragraaf 64 tot en met 66 en Standaard 4415N, paragraaf 30.

Het ministerie is van mening dat in bepaalde gevallen (bij complexe groepsstructuren) de controlewerkzaamheden weliswaar uitgebreid zijn, maar vindt dat deze noodzakelijk zijn gezien de doelstelling van de regeling en de voorwaarden die hieraan verbonden zijn.

Het Ministerie van SZW heeft samen met de NBA vastgesteld dat het in specifieke situaties complex kan zijn om inzicht te krijgen in de **volledigheid van de NOW-groep**. Dit is met name het geval bij grote internationale groepsstructuren met vele vertakkingen. Het gaat hierbij in het bijzonder om onzekerheden in het kader van de volledigheid van entiteiten die vallen onder de reikwijdte van artikel 24a van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek. Van entiteiten die vallen onder het groepsbegrip dat geldt voor het jaarrekeningrecht ex artikel 24b van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek, dient de accountant wel onverkort de volledigheid van de NOW-groep vast te stellen. Voor de eerstbedoelde situaties is de mogelijkheid gecreëerd om tot een inherente beperking te komen nadat een minimale set aan werkzaamheden is uitgevoerd en de accountant daaruit geen aanwijzingen heeft verkregen dat de NOW-groep onjuist is bepaald. Dit is nader uitgewerkt in de herziene standaard 3900N, paragraaf 53a en 53b (september 2021) en in dit protocol in de C tabellen.

2.2.1 Werkzaamheden betreffende netto-omzet in de referentieperiode

In de subsidieregeling wordt de omzet van de meetperiode vergeleken met de omzet uit de referentieperiode (referentie-omzet). Voor de referentieperiode geldt het volgende:

- De omzet van geheel 2019, indien de werkgever op 1 januari 2019 reeds bestond. In dit geval dient de omzet over 2019 gedeeld te worden door 4. Zie hiervoor artikel 5, lid 2 NOW 3 of artikel 6 lid 2 NOW 4.
- De netto-omzet van een deel van 2019 en 2020, indien de werkgever op 1 januari 2019 nog niet bestond. Hierbij geldt de volgende regel:
"vanaf de eerste kalendermaand na de dag van aanvang van de bedrijfsuitoefening tot en met 29 februari 2020, gedeeld door het aantal maanden waarvan de omzet in aanmerking wordt genomen, vermenigvuldigd met drie." Hier kan ook sprake van zijn als er sprake is geweest

⁹ Staatscourant 2020 nr. 34308, p. 24.

van overgang van onderneming na 1 januari 2019 en de werkgever bij de subsidieaanvraag de keuze heeft gemaakt voor de afwijkende berekening van de referentieperiode. In dat geval dient de referentieomzet als volgt berekend te worden: de netto-omzet vanaf de eerste volledige maand na datum overgang onderneming tot en met 29 februari 2020 / aantal maanden * 3.

Zie hiervoor artikel 5, lid 4, NOW 3 of artikel 6 lid 4 NOW 4.

Voorbeeld:

De onderneming is op 3 augustus 2019 opgericht. Volgens de NOW dient dan de omzet van 1 september 2019 t/m 29 februari 2020 te worden meegenomen als referentieomzet. De omzet over deze periode is € 90.000. De referentieomzet is € 90.000 / 6 maanden * 3 maanden = € 45.000.

Met de mogelijkheid om de startersregeling toe te passen (in de derde wijzigingsregeling van de NOW 1 en ook van toepassing voor de NOW 2, de NOW 3 en de NOW 4) in geval van een overname/overnames gedurende 2019 is de mogelijkheid geboden aan de ondernemers om te kiezen van welke twee berekeningsmethodes hij gebruik wil maken; de hoofdregel waarbij de omzet 2019 als uitgangspunt genomen dient te worden of de startersregeling. De peildatum van 1 oktober 2020 (NOW 3) of 1 juli 2021 (NOW 4) die genoemd is artikel 5 lid 7 NOW 3 of artikel 6 lid 7 NOW 4 ziet toe op de samenstelling van de groep op dat moment en op de entiteiten waarvoor de omzet in de referentieperiode en de meetperiode moet worden bepaald. De wijze van de berekening van de referentieomzet staat in de voorgaande leden van het artikel. Het is dus niet de bedoeling dat de omzet wordt meegenomen van overgenomen entiteiten voorafgaande aan de datum van de overname (omzet die dus niet valt in de nieuw gevormde groep maar nog "onderdeel" was van de verkopende entiteit/groep).

Ook voor afstoting van een entiteit moet teruggevallen worden op de peildatum, zie hiervoor ook artikel 5, lid 5 NOW 3 of artikel 6 lid 5 NOW 4. Deze maakt namelijk op 1 oktober 2020 (NOW 3) of op 1 juli 2021 (NOW 4) geen onderdeel meer uit van het concern en wordt derhalve ook niet meegenomen in de referentieomzet van 2019. Een alternatieve berekeningswijze is dus niet nodig. Voor de accountant gelden de volgende vereisten voor de netto-omzet in de referentieperiode:

- De accountant dient vast te stellen dat de omzet op het juiste organisatorische niveau is berekend (dit vereiste geldt ook voor de meetperiode en is nader toegelicht in de tabellen A1 en B1 van bijlage I).
- De accountant dient vast te stellen dat de omzet voor de referentieperiode in overeenstemming met de regeling is berekend. Voor de uitvoering van de werkzaamheden kan de accountant gebruik maken van de jaarrekening 2019 of (indien van toepassing) de jaarrekeningen van de gebroken verslagjaren 2018/2019 en 2019/2020, uiteraard voor zover de jaarrekening(en) beschikbaar is/zijn. Hierbij dient rekening te worden gehouden of een organisatie reeds op 1 januari 2019 bestond, zoals hiervoor is toegelicht. Hierna wordt ingegaan op de situaties waarbij er wel of geen sprake is van een gecontroleerde jaarrekening over 2019.

Opgemerkt wordt dat de accountant de referentieperiode voor NOW 3 en NOW 4 niet opnieuw hoeft te toetsen als hij dit in het kader van de toetsing van NOW 1 of de NOW 2 reeds heeft gedaan en de NOW-groep niet is gewijzigd. Alsdan volstaat een verwijzing naar het betreffende onderdeel in het dossier NOW 1 of NOW 2. Uitzondering hierop vormt de situatie waarbij sprake is van een afstoting van een entiteit in de periode tussen 1 maart 2020 en 1 oktober 2020 (NOW 3) of tussen 1 maart en 1 juli 2021 (NOW 4). In dat geval dient de omzet van de afgestoten entiteit ook niet meegenomen te worden in de omzet over de referentieperiode.

Gecontroleerde jaarrekening over 2019

Indien bij de jaarrekening over 2019 (of de gebroken verslagjaren 2018/2019 en 2019/2020) een controleverklaring van een accountant is verstrekt, hetgeen is vereist voor controleplichtige organisaties, kan de accountant in het kader van zijn werkzaamheden uitgaan van de omzet, opgenomen of afgeleid van de onderzochte jaarrekening waarbij de verklaring is verstrekt. Hierbij

heeft alleen te worden vastgesteld of rekening is gehouden met de definitie en bepalingen ten aanzien van de omzet zoals is opgenomen in de regeling. Het UWV en SZW zijn zich er van bewust dat voor het onderzoek naar de jaarrekening over 2019 (of de gebroken verslagjaren 2018/2019 en 2019/2020) mogelijk een andere materialiteit is gehanteerd dan in het kader van deze regeling is voorgeschreven. Van de accountant wordt geen aanvullend onderzoek op de juistheid en volledigheid van de omzet gevraagd in het kader van deze regeling, anders dan opgenomen in de laatste twee alinea's van deze subparagraaf 2.2.1.

Aandacht wordt gevraagd voor de situatie waarbij de accountant geen goedkeurende verklaring bij de jaarrekening heeft afgegeven. In deze situaties gaat de accountant na of de beperking, oordeelonthouding of afkeuring betrekking heeft op de omzet en zo ja, of er gevolgen zijn voor zijn werkzaamheden. Hierbij wordt opgemerkt dat de accountant voor de omzet in de referentieperiode dient vast te stellen dat de omzet niet te hoog is. De controlerichting voor de omzet in de referentieperiode is derhalve de juistheid. Indien de beperking, oordeelonthouding of afkeuring betrekking heeft op de volledigheid van de omzet, dan kan de accountant in het kader van dit onderzoek ook hier uitgaan van de omzet, opgenomen of afgeleid van de onderzochte jaarrekening waarbij de verklaring is verstrekt, rekening houdend met hetgeen in de voorgaande alinea is opgenomen. Heeft de beperking, oordeelonthouding of afkeuring betrekking op de juistheid van de omzet, dan zal de accountant aanvullende werkzaamheden moeten uitvoeren.

Situatie waarin de jaarrekening over 2019 niet is gecontroleerd

Ook in het geval de jaarrekening over 2019 (of de gebroken verslagjaren 2018/2019 en 2019/2020) niet is gecontroleerd door een accountant en er dus geen sprake is van een controleverklaring van een accountant, betrekking hebbend op de jaarrekening over 2019 (of de gebroken verslagjaren 2018/2019 en 2019/2020), dan mag de accountant uitgaan van de omzet, opgenomen in de vastgestelde, of de door de accountant samengestelde, of door de accountant beoordeelde definitieve jaarrekening over 2019 (of de gebroken verslagjaren 2018/2019 en 2019/2020). Hierbij wordt alleen nagegaan of rekening is gehouden met de definitie en bepalingen ten aanzien van de omzet zoals is opgenomen in de regeling. Van de accountant wordt verder slechts betrokkenheid ten aanzien van de juistheid en volledigheid van de omzet gevraagd in het kader van deze regeling op de onderdelen die zijn opgenomen in de laatste twee alinea's van deze subparagraaf 2.2.1.

Bij de uitvoering van deze werkzaamheden, in verband met het mogelijk verhoogde verschuivingsrisico nadien, is wel relevant of de jaarrekening is vastgesteld, samengesteld of beoordeeld voor 1 oktober 2020 (NOW 3) of 1 juli 2021 (NOW 4) (voor een samengevoegde opdracht is dit 1 juli 2021) en waar de accountant in het kader van de beoordeling of het samenstellen geen of onvoldoende aandacht besteed heeft aan het risico met betrekking tot de juistheid of afgrenzing van de omzet 2019. De accountant zal dan alsnog werkzaamheden moeten uitvoeren om vast te stellen dat de omzet over 2019 zoals opgenomen in de jaarrekening geen afwijkingen van materiele omvang bevat (de materialiteit betreft hier de materialiteit in het kader van de beoordelings- of samenstellingsopdracht).

Dit geldt niet als de accountant bij de uitvoering van zijn samenstellingsopdracht of beoordelingsopdracht die is afgerond al rekening heeft gehouden met het mogelijk verhoogde verschuivingsrisico. Hier wordt in de tabel van bijlage I aandacht aan geschonken (A2 en B2).

Voor natuurlijke personen kan de accountant voor zijn werkzaamheden uitgaan van de omzet zoals opgenomen in de aangifte Inkomstenbelasting over 2019 op basis van artikel 1, tweede lid, van de regeling (zowel NOW 3 als NOW 4). Hierbij wordt alleen getoetst of rekening is gehouden met de definitie en bepalingen ten aanzien van de omzet zoals is opgenomen in de regeling. Van de accountant wordt alleen onderzoek op de juistheid en volledigheid van de omzet gevraagd in het kader van deze regeling op de onderdelen die zijn opgenomen in de hierna opgenomen alinea's van deze subparagraaf 2.2.1.

Ten aanzien van de vereisten inzake de netto-omzet in de referentieperiode zijn in bijlage I, tabel A1, A2, B1 en B2 behorende bij dit accountantsprotocol mogelijke risico's geïdentificeerd en daarop afgestemde uit te voeren accountantswerkzaamheden opgenomen. De verwachtingen van de gebruikers ten aanzien van deze accountantswerkzaamheden voor aan assurance verwante opdrachten respectievelijk assurance-opdrachten zijn opgenomen in de toelichtingen voorafgaand aan de tabellen A (assurance verwante opdrachten) en B (assurance-opdrachten).

Op grond van zijn professioneel-kritische instelling en, in het geval van een assurance-opdracht, ook zijn risicoanalyse dient de accountant, gericht op het verkrijgen van een deugdelijke grondslag voor zijn verklaring, te overwegen of deze werkzaamheden moeten worden uitgebreid met andere (gegevensgerichte) werkzaamheden.

2.2.2 Werkzaamheden betreffende netto omzet in de meetperiode en bepaling van de omzetsdaling

De werkgever heeft in de subsidieaanvraag voor een tranche gekozen voor een specifieke meetperiode van 3 kalendermaanden. Indien de werkgever al een aanvraag heeft ingediend voor NOW 2 dienen de beide meetperiodes voor NOW 2 en NOW 3 direct op elkaar aan te sluiten. Dat betekent dus dat indien een aanvraag is ingediend voor de NOW 2 de meetperiode van tranche 3 in geval van een aanvraag hiervoor hierop moet aansluiten. Ook dient de meetperiode van tranche 4 direct aan te sluiten op de meetperiode van tranche 3, van tranche 5 op tranche 4 en van tranche 6 (NOW 4) op tranche 5. Indien er sprake is van een groepsrelatie of moeder-dochterrelatie dient dezelfde meetperiode te worden gehanteerd voor alle werkgevers (loonheffingenummers). In de aanvraag tot vaststelling dient een werkgever de gerealiseerde omzet in deze meetperiode op te geven. Op basis van de opgegeven omzet in de referentieperiode en de meetperiode wordt de omzetsdaling berekend.

Indien sprake is van een groep, zoals opgenomen in paragraaf 2.2, wordt tevens verwezen naar Standaard 3900N, paragraaf 64 tot en met 66 en Standaard 4415N, paragraaf 30.

Voor de accountant gelden de volgende vereisten voor de netto-omzet in de meetperiode:

- De accountant dient vast te stellen dat de juiste meetperiode is gehanteerd. Indien de werkgever al een aanvraag heeft ingediend voor NOW 2 dient de accountant vast te stellen dat de meetperiodes voor NOW 2 en NOW 3 direct op elkaar aansluiten. Dat geldt ook voor aanvragen binnen de NOW 3. De tranches dienen op elkaar aan te sluiten indien hiervoor een aanvraag ingediend wordt. Ook dient de accountant vast te stellen of tranche 6 (NOW 4) direct aansluit op de omzetperiode van tranche 5 (NOW 3), wanneer van beide tranches gebruik wordt gemaakt. In geval van een aan assurance verwante opdracht dient de accountant zelf de juiste meetperiode te hanteren of dit zo nodig door de werkgever te laten herstellen op het formulier.
- De accountant dient vast te stellen dat de afgrenzing, classificatie en volledige verantwoording van de omzet voor de meetperiode volgens de regeling heeft plaatsgevonden. In geval van een aan assurance verwante opdracht dient de accountant zelf hiermee rekening te houden bij de uitvoering van zijn samenstelwerkzaamheden en de aanvullende werkzaamheden zoals opgenomen in dit accountantsprotocol.
- De accountant houdt hierbij rekening met risico's op fouten, misbruik en fraude bij de verantwoording van de omzet, en dient te evalueren welke categorieën van opbrengsten/baten, welke hiermee samenhangende transacties en welke andere informatie aanleiding geven tot dergelijke risico's. In geval van een aan assurance verwante opdracht dient de accountant alert te zijn op de mogelijk onvolledige aanlevering van informatie en documentatie ten behoeve van de berekening van de netto-omzet. Verwezen wordt naar hetgeen hierover is vastgelegd in Standaard 3900N en Standaard 4415N.
- De accountant dient vast te stellen dat de omzetsdaling in overeenstemming met de regeling is berekend. In geval van een aan assurance verwante opdracht dient de accountant zelf de omzetsdaling te bepalen in overeenstemming met de regelgeving.

Het is, afhankelijk van het type accountantsproduct, van belang dat de accountant voor de omzet in de (al dan niet gecombineerde) meetperiode nagaat of, en zo ja, op welke wijze procedures, inclusief maatregelen van interne beheersing, zijn opgezet, bestaan en hebben gewerkt en dat de accountant nagaat in hoeverre deze procedures consistent zijn met de periode voorafgaand aan de coronacrisis voor zover dat relevant is voor de opdracht. De nadere toelichting op de uit te voeren werkzaamheden per type accountantsproduct en de eventuele gevolgen voor de verklaring zijn opgenomen voor de tabellen in bijlage I. Ten aanzien van de vereisten inzake de netto-omzet in de (al dan niet gecombineerde) meetperiode zijn in bijlage I, tabel A1 en A3 en B1 en B3 behorende bij dit accountantsprotocol mogelijke risico's geïdentificeerd en daarop afgestemde uit te voeren accountantswerkzaamheden opgenomen. De verwachtingen van de gebruikers ten aanzien van deze accountantswerkzaamheden voor aan assurance verwante opdrachten respectievelijk

assurance-opdrachten zijn opgenomen in de toelichtingen voorafgaand aan de tabellen A (assurance verwante opdrachten) en B (assurance-opdrachten).

In deze tabellen wordt ingegaan op het risico dat er sprake is van een onvolledige omzetverantwoording, waarbij specifiek aandacht is voor een onjuiste afgrenzing (verschuivingsgevaar) van de omzet met betrekking tot de meetperiode. Bij de reguliere jaarrekeningcontrole is de afgrenzing tussen de maanden binnen het jaar niet (of veel minder) relevant. Nu dit voor de NOW-subsidie wezenlijk anders is, zijn ook voor het afgrenzings- en verschuivingsrisico meerdere werkzaamheden opgenomen.

Bij een gecombineerde opdracht (zie verlichting, mogelijk vanaf NOW 3) zal het verschuiven van omzet tussen NOW-verantwoordingsperiodes die allebei onderdeel uitmaken van de gecombineerde opdracht pas als een risico op een materiële afwijking als gevolg van fraude gezien worden als die verschuiving een materiële impact heeft op de totaal toe te kennen NOW steun (indien bijvoorbeeld door een verschuiving van omzet de drempel voor de minimale omzetsdaling behaald wordt). De hierbij te gebruiken materialiteit is de materialiteit berekend volgens het controle protocol voor een gecombineerde opdracht.

Als het percentage van de loonsteun en de opslag gelijk zijn in twee verantwoordingsperiodes en in beide periodes is de omzetsdaling hoger dan 20% dan is het risico van verschuiving niet relevant voor de controle omdat de impact van de verschuiving op de NOW-subsidie nihil is.

Als de percentages wel verschillend zijn dan zal de accountant na moeten gaan of er zoveel omzet verschoven kan zijn dat dit een materieel effect heeft op de toe te kennen NOW-subsidie.

Samenvattend richten de werkzaamheden ten aanzien van de netto-omzet in de meetperiode zich op de volledigheid van de omzet met onder meer aandacht voor een juiste afgrenzing (verschuivingsgevaar) en classificatie.

Op grond van zijn professioneel-kritische instelling en, in het geval van een assurance-opdracht ook zijn risicoanalyse, dient de accountant, gericht op het verkrijgen van een deugdelijke grondslag voor zijn verklaring, te overwegen of deze werkzaamheden moeten worden uitgebreid met andere (gegevensgerichte) werkzaamheden.

2.3 Werkzaamheden betreffende specifieke aspecten van de loonsom

Het doel van de regeling is om werkgevers tegemoet te komen in de betaling van de loonkosten over de periode van de betreffende tranche. Daartoe heeft de werkgever een subsidieaanvraag ingediend op basis van een loonheffingnummer per tranche (per aanvraag kan er maximaal één loonheffingnummer opgegeven worden, werkgevers kunnen dus meerdere aanvragen doen). Het UWV bepaalt op basis van het loonheffingnummer vervolgens de daarbij behorende loonsom op basis waarvan de toekenningbeschikking wordt opgesteld en de voorschotten worden betaald.

De loonsom wordt voor een groot deel getoetst door het UWV. Van de accountant worden per tranche over de periode van de betreffende tranches werkzaamheden met betrekking tot drie aspecten van de loonsom verwacht. Deze zijn:

- Vaststellen dat de bewering van het management dat alle nettolonen uit de loonaangifte die meetellen in de berekening van de tegemoetkoming daadwerkelijk zijn uitbetaald aan de desbetreffende werknemers juist is;
- Vaststellen dat de bewering van het management dat er geen gefingeerde dienstverbanden zijn aangegaan (het opnemen van 'personeel' in de loonaangifte zonder dat sprake is van een dienstverband met feitelijke werkzaamheden¹⁰) voorafgaande aan en/of in de periode van de tranche aannemelijk is; en

¹⁰ Bij een gefingeerd dienstverband wordt op papier een dienstverband aangegaan zonder dat daar een tegenprestatie in de vorm van arbeid tegenover staat of waarbij minder uur of voor een andere beloning wordt gewerkt dan in het contract staat vermeld. Het kan ook zijn dat de afgesproken arbeid door een andere persoon verricht wordt en dat er sprake is van illegale arbeid en/of onderbetaling. Een dergelijk dienstverband kan leiden tot het recht op een uitkering, maar kan ook dienen voor het verkrijgen van leningen of als garantstelling bij gezinshereniging. Bij het creëren van deze gefingeerde dienstverbanden spannen de werkgever, de werknemer en eventueel degene die op naam van de pseudowerknemer daadwerkelijk de arbeid verricht, samen. Zie <https://www.inspectieszw.nl/publicaties/rapporten/2018/06/15/aanpak-schijnconstructies-en-cao-naleving-2014-2018>

- Vaststellen dat, voor zover sprake is van bevindingen voortvloeiende uit vorenstaande twee aspecten, de bewering van het management dat deze bevindingen hebben geleid tot een neerwaartse wijziging van de loonaangifte over de periode van de betreffende tranche juist is.¹¹

Ten aanzien van deze aspecten van de loonsom zijn in bijlage I, tabel A4 en B4 behorende bij dit accountantsprotocol mogelijke risico's geïdentificeerd en daarop afgestemde uit te voeren accountantswerkzaamheden opgenomen. Hierin is ook aangegeven op basis waarvan de accountant kan beoordelen of de bewering van het management dat er geen gefingeerde dienstverbanden tussen 1 juni 2020 en 30 september 2021 zijn aangegaan wel of niet aannemelijk is. Vanwege de binaire conclusie op dit onderwerp wordt geadviseerd dat de accountant deze evaluatie en afwegingen hierbij goed documenteert en vastlegt in zijn dossier. De verwachtingen van de gebruikers ten aanzien van deze accountantswerkzaamheden voor aan assurance verwante opdrachten respectievelijk assurance-opdrachten zijn opgenomen in de toelichtingen voorafgaand aan de tabellen A (assurance verwante opdrachten) en B (assurance-opdrachten).

Op grond van zijn professioneel kritische instelling en in het geval van een assurance-opdracht ook zijn risicoanalyse dient de accountant, gericht op het verkrijgen van een deugdelijke grondslag voor zijn verklaring, te overwegen of deze werkzaamheden moeten worden uitgebreid met andere (gegevensgerichte) werkzaamheden.

2.4 Werkzaamheden betreffende verbod op uitkeren van bonussen, dividenden en inkoop eigen aandelen

De accountant dient vast te stellen dat de werkgever of rechtspersoon in overeenstemming heeft gehandeld met artikel 14 NOW 3 en artikel 16 NOW 4 (verbod op uitkeren van dividenden, bonussen en de inkoop van eigen aandelen). De accountant stelt daarbij vast dat de werkgever of rechtspersoon voor de derde tranche over 2020 en voor de vierde en vijfde tranche en de zesde tranche (NOW 4) over 2021 geen dividenden heeft uitgekeerd aan aandeelhouders of bonussen aan de Raad van Bestuur, bestuur en directie van het concern en de rechtspersoon of vennootschap, waaronder mede begrepen winstuitdelingen, en er ook geen eigen aandelen ingekocht zijn¹². Bij het onderzoek hiernaar dient rekening gehouden te worden met de aard van de aanvraag; dit kan op grond van artikel 5 of artikel 6 van de NOW 3 of artikel 6 of artikel 7 van de NOW 4 zijn. Voor beide artikelen ziet het verbod op dividend, bonus en de inkoop van eigen aandelen toe op een verschillende groep aan werkgevers of rechtspersonen die deel uit maken van een groep (zie artikel 14 NOW 3 en artikel 16 NOW 4). Daarnaast is de hoogte van het voorschot en de hoogte van het bedrag conform de aanvraag tot vaststelling van belang (zie artikel 14 lid 2 NOW 3 en artikel 16 lid 3 NOW 4).

Indien de accountant op een moment na afgifte van het assurance-rapport informatie ontvangt op basis waarvan hij vaststelt dat de aanvrager ná afgifte van zijn assurance-rapport niet heeft voldaan aan deze voorwaarden, zoals hiervoor genoemd, dan dient hij de werkgever te verzoeken dit kenbaar te maken aan UWV en erop toe te zien dat dit daadwerkelijk plaats vindt. In deze situatie hoeft de accountant zijn assurance-rapport niet in te trekken, maar wordt wel verwacht dat hij actief erop toeziet dat de werkgever het niet voldoen aan de additionele voorwaarden aan UWV meldt en dat hij dit eventueel zelf meldt op grond van de NV NOCLAR.

Ten aanzien van deze verbodsbepalingen zijn in bijlage I, tabel A5 en B5 behorende bij dit accountantsprotocol mogelijke risico's geïdentificeerd en daarop afgestemde uit te voeren accountantswerkzaamheden opgenomen. Hierin is ook aangegeven op basis waarvan de accountant kan beoordelen of de bewering van het management dat er geen bonussen, dividenden zijn uitgekeerd en/of eigen aandelen zijn ingekocht zijn aangegaan wel of niet aannemelijk is. Vanwege het belang van naleving van dit verbod wordt geadviseerd dat de accountant deze evaluatie en afwegingen hierbij goed documenteert en vastlegt in zijn dossier. De verwachtingen van de gebruikers ten aanzien van deze accountantswerkzaamheden voor aan assurance verwante opdrachten respectievelijk assurance-opdrachten zijn opgenomen in de toelichtingen voorafgaand aan de tabellen A (assurance verwante opdrachten) en B (assurance-opdrachten).

¹¹ Zie voetnoot 7.

¹² Indien gebruik wordt gemaakt van gegevens van een andere accountant dient te worden voldaan aan de vereisten hiervoor in de Standaard en de vereisten in dit accountantsprotocol.

Op grond van zijn professioneel kritische instelling en in het geval van een assurance-opdracht ook zijn risicoanalyse dient de accountant, gericht op het verkrijgen van een deugdelijke grondslag voor zijn verklaring, te overwegen of deze werkzaamheden moeten worden uitgebreid met andere (gegevensgerichte) werkzaamheden.

2.5 Werkzaamheden bij aanvragen op grond van artikel 6 NOW 3 en artikel 7 NOW 4 (werkmaatschappij)

Deze paragraaf is alleen van toepassing indien wordt aangevraagd op het niveau van werkmaatschappij, aangezien er dan aanvullende voorwaarden gelden. Bij een dergelijke aanvraag is een assurance-opdracht met een beperkte of een redelijke mate van zekerheid vereist (zie Tabel voor aanvragen op grond van artikel 6 NOW 3 of artikel 7 NOW 4 zoals opgenomen in hoofdstuk 1). Deze werkzaamheden betreffen:

- De accountant dient vast te stellen dat de groep minder dan 20% omzetsdaling heeft, maar de werkmaatschappij/tussenholding 20% of meer (artikel 6 lid 1 sub d NOW 3 of artikel 7 lid 1 sub d NOW 4)¹³;
- De accountant dient vast te stellen dat de omzet voor de meetperiode in overeenstemming met de aanvullende voorwaarden in de regeling is berekend (artikel 6 lid 2, 3, 4 en 5 NOW 3 en artikel 7 lid 2, 3, 4 en 5 NOW 4).
- De accountant dient vast te stellen dat de werkmaatschappij/tussenholding heeft voldaan aan de additionele voorwaarden (artikel 6 lid 1 sub a tot en met c NOW 3 en artikel 7 lid 1 sub a tot en met c NOW 4). Dit geldt tot de datum van afgifte van het assurance-rapport.

Indien de accountant op een moment na afgifte van het assurance-rapport informatie ontvangt op basis waarvan hij vaststelt dat de aanvrager ná afgifte van zijn assurance-rapport niet heeft voldaan aan de additionele voorwaarden, zoals hiervoor genoemd, dan dient hij de werkgever te verzoeken dit kenbaar te maken aan UWV en erop toe te zien dat dit daadwerkelijk plaats vindt. In deze situatie hoeft de accountant zijn assurance-rapport niet in te trekken, maar wordt wel verwacht dat hij erop toeziet dat de werkgever het niet voldoen aan de additionele voorwaarden aan UWV meldt en dat hij dit eventueel zelf meldt op grond van de NV NOCLAR.

Ten aanzien van deze aanvullende voorwaarden voor aanvragen op grond van artikel 6 NOW 3 of artikel 7 NOW 4 zijn in bijlage I, tabel B6 behorende bij dit accountantsprotocol mogelijke risico's geïdentificeerd en daarop afgestemde accountantswerkzaamheden opgenomen. De verwachtingen van de gebruikers ten aanzien van deze accountantswerkzaamheden zijn opgenomen in de toelichting voorafgaand aan tabel B (assurance-opdrachten).

Op grond van zijn professioneel kritische instelling en zijn risicoanalyse dient de accountant, gericht op het verkrijgen van een deugdelijke grondslag voor zijn verklaring, te overwegen of deze werkzaamheden moeten worden uitgebreid met andere (gegevensgerichte) werkzaamheden.

2.6 Werkzaamheden betreffende andere informatie

Naast de informatie waarvoor de accountantswerkzaamheden zijn uitgewerkt in de paragrafen 2.2, 2.3, 2.4 en 2.5 bevat de aanvraag tot vaststelling ook andere informatie. Dit betreft:

- de verklaring dat het bedrijf zich heeft gehouden aan alle plichten die horen bij de tegemoetkoming NOW;
- de gegevens van de werkgever en, indien van toepassing, de NOW-groep; en
- de gegevens over de accountantsverklaring.

Dit houdt in dat de accountant deze andere informatie leest en op basis van zijn kennis en begrip (verkregen vanuit zijn werkzaamheden ten aanzien van de opgave van de omzet over de referentieperiode, de omzet over de meetperiode, de genoemde aspecten van de loonsom over de periode van de betreffende tranche, het verbod op het uitkeren van dividenden en bonussen en het verbod op inkoop eigen aandelen, en, indien van toepassing, de aanvullende voorwaarden voor aanvragen op grond van artikel 6 NOW 3 of artikel 7 NOW 4, of anderszins) overweegt of de andere informatie (materiële) afwijkingen bevat en desgewenst aanvullende werkzaamheden uit te

¹³ Indien gebruik wordt gemaakt van gegevens van een andere accountant dient te worden voldaan aan de vereisten hiervoor in de Standaard en de vereisten in dit accountantsprotocol.

voeren. De accountant die een assurance-opdracht uitvoert dient deze andere informatie te beschouwen als andere informatie in de zin van Standaard 720 uit de NV COS.

Hoofdstuk 3 Materialiteit

Voor de netto omzet verwachten UWV en het ministerie van SZW voor alle opdrachten inclusief aan assurance verwante opdrachten dat alle tijdens het onderzoek door de accountant geïdentificeerde afwijkingen worden gecorrigeerd in de aanvraag tot vaststelling.

3.1 Aan assurance verwante opdracht

Materialiteit is niet van toepassing voor de accountant die belast is met een aan assurance verwante opdracht (kwadrant I), maar kan wel behulpzaam zijn bij de invulling van de diepgang van de werkzaamheden. UWV en het ministerie van SZW gaan ervanuit dat indien de accountant een samenstellingsverklaring heeft afgegeven in overeenstemming met Standaard 4415N:

- hij rekening heeft gehouden met de bevindingen die tijdens zijn werkzaamheden naar voren zijn gekomen;
- hij bij de samenstelling van de aanvraag tot vaststelling voor bevindingen met betrekking tot de beweringen inzake de specifieke aspecten van de loonsom heeft vastgesteld dat herstelacties hebben plaatsgevonden (zie verder in dit hoofdstuk);
- hij bij de samenstelling van de aanvraag tot vaststelling voor bevindingen inzake het verbod op het uitkeren van dividenden en bonussen en het verbod op inkoop eigen aandelen heeft vastgesteld dat herstelacties hebben plaatsgevonden (zie verder in dit hoofdstuk); en
- hij is nagegaan dat de andere informatie in de aanvraag tot vaststelling verenigbaar is met de kennis en begrip die verkregen is uit de werkzaamheden uitgevoerd door de accountant.

Indien het hiervoor genoemde niet het geval is kan er ook geen samenstellingsverklaring verstrekt worden door de accountant.

3.2 Assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid

Een goedkeurend assurance-rapport met een redelijke mate van zekerheid impliceert dat in het vaststellingsformulier geen onjuistheden en onzekerheden voorkomen met een belang dat groter is dan de voorgeschreven materialiteitsgrens.

Er is sprake van een materialiteit voor het onderzoek naar de omzet en een materialiteit voor het onderzoek naar de aspecten van de loonsom. Voor het voldoen aan de (kwalitatieve) voorwaarden op grond van artikel 14 van de NOW 3 en artikel 16 van de NOW 4 is er geen materialiteit van toepassing. De materialiteitsgrenzen worden door de accountant gebruikt bij de evaluatie van de bevindingen ten aanzien van de omzet van de referentieperiode, de omzet van de meetperiode en de aspecten van de loonsom. De materialiteitsgrenzen zijn tevens het uitgangspunt voor de berekening van de uitvoeringsmaterialiteitsgrenzen die door de accountant worden gebruikt voor de planning van de werkzaamheden ten aanzien van de omzet van de referentieperiode, de omzet van de meetperiode en de aspecten van de loonsom.

De accountant dient de materialiteitsgrens te herzien wanneer hij zich gedurende dan wel na afloop van het onderzoek bewust wordt van informatie die ertoe leidt dat de te hanteren materialiteitsgrens substantiële neerwaartse aanpassing behoeft. Hierbij wordt ook verwezen naar paragraaf 44 en A53 van Standaard 3900N.

Materialiteit in geval van een onderzoek naar de omzet van één periode in één opdracht

Voor het onderzoek naar de omzet in de referentieperiode en het onderzoek naar de omzet in de meetperiode in 2020/2021 bedraagt de goedkeuringsmaterialiteit 2% van de omzet in de referentieperiode op het niveau van de groep (indien van toepassing). Voor het bepalen van de groep wordt verwezen naar artikel 5 lid 7 NOW 3 en artikel 6 lid 7 (NOW 4) .

Indien bij een reeds gecontroleerde jaarrekening 2019 een andere materialiteit is gehanteerd wordt dit voor de omzet in de referentieperiode geaccepteerd (zie subparagraaf 2.2.1).

Materialiteit in geval van een onderzoek naar de omzet van meerdere tranches in één opdracht (gecombineerde opdracht)

Voor de controle van de NOW 3 en de NOW 4, wanneer een onderneming van twee, drie of vier periodes gebruik heeft gemaakt, is het voor het onderzoek naar de omzet toegestaan dat de accountant de opdracht voor de verschillende tranches van de NOW 3 en de NOW 4 kan beschouwen als ware het één opdracht. De accountant controleert in één keer, na afloop van de laatste tranche, de omzet van alle periodes en de van toepassing zijnde voorwaarden. Daarbij moet de accountant nog steeds rekening houden met de voorwaarden die aan de tranches verbonden zijn en per tranche afzonderlijk rapporteren. In plaats van twee, drie of vier aparte onderzoeken wordt er dan één onderzoek voor de omzet uitgevoerd. De te hanteren materialiteit is nog steeds 2% van de totale omzet in de meetperiode (van de tranches waarvoor een aanvraag tot vaststelling wordt gedaan).

Indien bij een reeds gecontroleerde jaarrekening 2019 een adequate materialiteit is gehanteerd, wordt dit ook voor de omzet in de referentieperiode geaccepteerd (zie subparagraaf 2.2.1).

Materialiteit in geval van een onderzoek naar de loonsom

Voor het onderzoek per tranche naar aspecten van de loonsom bedraagt de goedkeuringsmaterialiteit 2% van 3 keer de gecorrigeerde loonsom in de verleningsbeschikking. Dit is, afhankelijk van de verleningsbeschikking 3 keer de gecorrigeerde loonsom van juni 2020 of indien deze niet beschikbaar is april 2020 (NOW 3), voor NOW 4 is dat februari 2021 zonder terugvalmaand. De materialiteit voor het onderzoek naar de aspecten van de loonsom wordt berekend op loonheffingsnummer, niet het niveau van de groep.

Voor de strekking van het oordeel dienen per component de volgende materialiteitsgrenzen gehanteerd te worden:

Netto omzet

Goedkeurende verklaring: resterende onzekerheden en niet gecorrigeerde fouten < 2%

Verklaring met beperking: resterende onzekerheden en niet gecorrigeerde fouten $\geq$ 2% en < 4%

Verklaring van oordeelonthouding: resterende onzekerheden $\geq$ 4%

Afkeurende verklaring: niet gecorrigeerde fouten $\geq$ 4%

Aspecten van de loonsom

Goedkeurende verklaring: niet gecorrigeerde fouten < 2%

Afkeurende verklaring: niet gecorrigeerde fouten $\geq$ 2%

Evaluatie bevindingen

Indien de accountant zowel fouten in de informatie opgenomen in de aanvraag tot vaststelling als onzekerheden in de controle aantreft, dan weegt hij deze bij zijn oordeelsvorming altijd in onderlinge samenhang. Hierbij is relevant dat de resterende onzekerheden én niet-gecorrigeerde fouten in onderlinge samenhang moeten worden gezien tegen de vermelde materialiteitsgrenzen. Van fouten in de verantwoording is sprake indien naar aanleiding van het uitgevoerde onderzoek is gebleken dat de verantwoordingsinformatie in het formulier onjuistheden bevat omdat deze niet voldoen aan de vereisten in de regeling en de toetsingscriteria zoals opgenomen in hoofdstuk 2 van dit accountantsprotocol. Van een onzekerheid in het onderzoek is sprake als er onvoldoende (controle-)informatie beschikbaar is om de ingevulde verantwoordingsinformatie in het formulier als goed of fout aan te merken. Kortom, indien onzekerheid bestaat over het wel of niet voldoen aan de toetsingscriteria zoals opgenomen in hoofdstuk 2 van dit accountantsprotocol.

3.3 Assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid

Een goedkeurend assurance-rapport met een beperkte mate van zekerheid impliceert dat de accountant geen reden heeft om te veronderstellen dat de in het vaststellingsformulier opgenomen gegevens niet in alle van materieel belang zijnde aspecten zijn opgesteld in overeenstemming met de vereisten bij of krachtens de NOW 3-regeling/ NOW-4 regeling

Er is sprake van een materialiteit voor het onderzoek naar de omzet en een materialiteit voor het onderzoek naar de aspecten van de loonsom. Voor het voldoen aan de (kwalitatieve) voorwaarden zoals opgenomen in artikel 14 (NOW 3) in geval van aanvragen op grond van artikel 6 (NOW 3) en artikel 17 (NOW 4) in geval van aanvragen op grond van artikel 7 (NOW 4) is er geen materialiteit van toepassing.

De materialiteitsgrenzen worden door de accountant gebruikt bij de evaluatie van de bevindingen ten aanzien van de omzet van de referentieperiode, de omzet van de meetperiode en de aspecten van de loonsom. De materialiteitsgrenzen zijn tevens het uitgangspunt voor de berekening van de uitvoeringsmaterialiteitsgrenzen die door de accountant worden gebruikt voor de planning van de werkzaamheden ten aanzien van de omzet van de referentieperiode, de omzet van de meetperiode en de aspecten van de loonsom.

De accountant dient de materialiteitsgrens te herzien wanneer hij zich gedurende dan wel na afloop van het onderzoek bewust wordt van informatie die ertoe leidt dat de te hanteren materialiteitsgrens substantiële neerwaartse aanpassing behoeft. Hierbij wordt ook verwezen naar paragraaf 44 en A53 van Standaard 3900N.

Materialiteit in geval van een onderzoek naar de omzet van één periode in één opdracht

Voor het onderzoek naar de omzet in de referentieperiode en het onderzoek naar de omzet in de meetperiode in 2020/2021 bedraagt de goedkeuringsmaterialiteit 3% van de omzet in de referentieperiode op het niveau van de groep (indien van toepassing). Verwezen wordt naar artikel 5 lid 7 van de NOW 3 en artikel 6 lid 7 van de NOW 4.

Indien bij een reeds gecontroleerde jaarrekening 2019 een adequate materialiteit is gehanteerd, wordt dit ook voor de omzet in de referentieperiode geaccepteerd (zie subparagraaf 2.2.1).

Materialiteit in geval van een onderzoek naar de omzet van meerdere perioden in één opdracht (gecombineerde opdracht)

Voor de controle van de NOW 3 en de NOW 4, wanneer een onderneming van twee, drie of vier periodes gebruik heeft gemaakt, is het voor het onderzoek naar de omzet toegestaan dat de accountant de opdracht voor de verschillende tranches van de NOW 3 en de NOW 4 kan beschouwen als ware het één opdracht. De accountant controleert in één keer, na afloop van de laatste tranche, de omzet van alle periodes en de van toepassing zijnde voorwaarden. Daarbij moet de accountant nog steeds rekening houden met de voorwaarden die aan de tranches verbonden zijn en per tranche afzonderlijk rapporteren. In plaats van twee, drie of vier aparte onderzoeken wordt er dan één onderzoek voor de omzet uitgevoerd. De te hanteren materialiteit is nog steeds 3% van de totale omzet in de meetperiode (van de tranches waarvoor een aanvraag tot vaststelling wordt gedaan).

Indien bij een reeds gecontroleerde jaarrekening 2019 een adequate materialiteit is gehanteerd, wordt dit ook voor de omzet in de referentieperiode geaccepteerd (zie subparagraaf 2.2.1).

Materialiteit in geval van een onderzoek naar de loonsom

Voor het onderzoek inzake de NOW 3 per periode naar aspecten van de loonsom bedraagt de goedkeuringsmaterialiteit 4% van 3 keer de gecorrigeerde loonsom in de verleningsbeschikking. Dit is, afhankelijk van de verleningsbeschikking 3 keer de gecorrigeerde loonsom van juni 2020 of indien deze niet beschikbaar is april 2020 (NOW 3), voor NOW 4 is dat februari 2021 zonder terugvalmaand.

Voor het onderzoek inzake de NOW 4 dient altijd uitgegaan te worden van de loonsom van februari 2021.

De materialiteit voor het onderzoek naar de aspecten van de loonsom wordt berekend op loonheffingsnummer, niet op het niveau van de groep.

Voor de strekking van de conclusie dienen per component de volgende materialiteitsgrenzen gehanteerd te worden:

Netto omzet

Goedkeurende verklaring: resterende onzekerheden en niet gecorrigeerde fouten < 3%

Verklaring met beperking: resterende onzekerheden en niet gecorrigeerde fouten $\geq$ 3% en < 6%

Verklaring van oordeelonthouding: resterende onzekerheden $\geq$ 6%

Afkeurende verklaring: niet gecorrigeerde fouten $\geq$ 6%

Aspecten van de loonsom

Goedkeurende verklaring: niet gecorrigeerde fouten < 3%

Afkeurende verklaring: niet gecorrigeerde fouten $\geq$ 3%

Evaluatie bevindingen

Indien de accountant zowel fouten in de informatie opgenomen in de aanvraag tot vaststelling als onzekerheden in het onderzoek aantreft, dan weegt hij deze bij zijn oordeelsvorming altijd in onderlinge samenhang. Hierbij is relevant dat de resterende onzekerheden én niet-gecorrigeerde fouten in onderlinge samenhang moeten worden gezien tegen de vermelde materialiteitsgrenzen. Van fouten in de verantwoording is sprake indien naar aanleiding van het uitgevoerde onderzoek is gebleken dat de verantwoordingsinformatie in het formulier onjuistheden bevat omdat deze niet voldoen aan de vereisten in de regeling en de toetsingscriteria zoals opgenomen in hoofdstuk 2 van dit accountantsprotocol. Van een onzekerheid in het onderzoek is sprake als er onvoldoende (assurance-)informatie beschikbaar is om de ingevulde verantwoordingsinformatie in het formulier als goed of fout aan te merken. Kortom, indien onzekerheid bestaat over het wel of niet voldoen aan de toetsingscriteria zoals opgenomen in hoofdstuk 2 van dit accountantsprotocol.

3.4 Gevolgen voor de accountantsrapportage n.a.v. geconstateerde bevindingen

Hierna wordt ingegaan op gevolgen naar aanleiding van bevindingen m.b.t. de netto omzet, de specifieke aspecten van de loonsom en de voorwaarden samenhangend met een aanvraag op grond van artikel 6 van de NOW 3 en artikel 7 van de NOW 4.

Netto omzetsdaling

Zoals eerder vermeld verwachten UWV en het ministerie van SZW voor alle opdrachten dat alle tijdens het onderzoek door de accountant geïdentificeerde fouten en onzekerheden betreffende de netto omzetsdaling door de werkgever worden gecorrigeerd in de aanvraag tot vaststelling. UWV vergoedt namelijk alleen bedragen waarvan is vastgesteld dat deze correct zijn en geen bedragen waarvan de accountant oordeelt of concludeert dat deze fout of onzeker zijn. Indien fouten en onzekerheden betreffende de omzetsdaling groter dan de materialiteit van 2% (in geval van een onderzoek gericht op het verstrekken van een redelijke mate van zekerheid of 3% (in geval van een onderzoek gericht op het verstrekken van een beperkte mate van zekerheid) niet door de werkgever in zijn aanvraag tot vaststelling worden gecorrigeerd, kan de accountant geen goedkeurend(e) oordeel/conclusie afgeven. Dit kan leiden tot een oordeel of conclusie met beperking, een oordeelonthouding of onthouding van conclusie of tot een afkeurend(e) oordeel of conclusie.

Indien er sprake is van een kwantificeerbare fout en/of onzekerheden tussen 2% en 4% (redelijke mate van zekerheid) of tussen 3% en 6% (beperkte mate van zekerheid) leidt dit tot een oordeel of conclusie met beperking. In dat geval dient de accountant het effect van de fout(en) en onzekerheden voor de gegevens met betrekking tot de netto-omzet in de referentieperiode en/of de netto-omzet in de meetperiode en de omzetsdaling (in %) pro-forma te berekenen en de uitkomsten daarvan als separate sectie inzake overige rapporterings-verplichtingen op te nemen in zijn assurance-rapport. Hierbij gelden de volgende instructies:

- Voor fouten gaat de accountant bij de kwantificering van het effect op de genoemde gegevens uit van de werkelijke vastgestelde afwijking;
- Voor onzekerheden met betrekking tot de omzet van de referentieperiode en/of de omzet van de meetperiode heeft de accountant al gekwantificeerd en vastgesteld dat deze lager zijn dan 4% van de omzet van de referentieperiode (maar hoger dan 2%) in geval van een redelijke mate van zekerheid en lager zijn dan 6% van de omzet van de referentieperiode (maar hoger dan 3%) in geval van een beperkte mate van zekerheid. Voor de onzekerheden lager dan 4% (of 6%) gaat de voorgeschreven berekening bij de kwantificering uit van de bandbreedte van de mogelijke afwijkingen als gevolg van de onzekerheid gedeeld door 2. Dit betreft derhalve het middelpunt van de onzekerheid.

Dit wordt door de minister van SZW en het UWV beschouwd als passende correctie in een situatie waarbij sprake is van een oordeel of conclusie met beperking als gevolg van een onzekerheid in de controle.

Voorbeeldberekening

De werkgever geeft in de aanvraag tot vaststelling van de NOW-subsidie het volgende op:

Netto-omzet in de meetperiode: € 300.000

Netto-omzet in de referentieperiode: € 1.200.000

Percentage netto-omzetdaling: 75 %.

De accountant constateert zowel een fout als een onzekerheid ten aanzien van de netto-omzet in de meetperiode die de werkgever weigert te corrigeren. De accountant heeft geen bevindingen over de netto-omzet in de referentieperiode en evenmin over de aspecten van de loonsom.

De door de accountant geconstateerde fout betreft een te lage opgave van de netto-omzet in de meetperiode van € 16.000. Daarnaast heeft de accountant een onzekerheidsinterval van € 0 tot € 30.000 over de volledigheid van de netto-omzet in de meetperiode. De som van het bedrag van de geconstateerde fout en de bovenkant van het onzekerheidsinterval is bepalend voor de vraag of de in het accountantsprotocol voorgeschreven materialiteitsgrenzen worden overschreden. In dit geval gaat het opgeteld om € 46.000, zijnde 3,8% van de netto-omzet in de referentieperiode. Dit betekent dat de accountant een verklaring met beperking dient af te geven.

Het middelpunt van het onzekerheidsinterval (de maximale afwijking als gevolg van de onzekerheid gedeeld door 2) is € 15.000. De som van het bedrag van de fout en het bedrag van het middelpunt van het onzekerheidsinterval komt uit op € 31.000. De voorgeschreven pro forma berekening leidt dan tot de volgende uitkomsten (het percentage netto-omzetdaling mag hierbij op grond van artikel 5, eerste lid (NOW 3) of artikel 6, eerste lid, van de NOW 4-regeling naar boven worden afgerond):

Netto-omzet in de meetperiode: € 331.000

Netto-omzet in de referentieperiode: € 1.200.000

Percentage netto-omzetdaling: 73 %.

Aangezien de minister van SZW en UWV bij de vaststelling uitgaan van bovenstaande gegevens in het assurance-rapport van de accountant, is het dringende advies vastgestelde fouten en onzekerheden, die leiden tot een oordeel of conclusie met beperking, te (laten) corrigeren in de aanvraag tot vaststelling. Als de aanvrager kiest voor een correctie, dan kan de accountant een goedkeurend(e) oordeel of conclusie verstrekken. Indien de aanvrager dit niet doorvoert, zal de accountant de fout of onzekerheid rapporteren en conform bovenstaande in de referentie-omzet, en/of de omzet in de meetperiode en de omzetdaling mee te nemen in zijn pro-forma berekening.

Een afkeurend(e) oordeel of conclusie zal leiden tot een vaststelling van de subsidie op nihil en terugvordering van de verstrekte voorschotten. Derhalve wordt ook bij een afkeurend(e) oordeel of conclusie vanwege niet gecorrigeerde fouten $\geq 4\%$ (of 6% in geval van een onderzoek gericht op het verstrekken van een beperkte mate van zekerheid) van de referentieomzet dringend geadviseerd de afwijkingen te laten corrigeren.

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

Een dergelijke werkwijze kan wel tot schrijnende situaties leiden bij ondernemingen die een verklaring met een redelijke mate van zekerheid nodig hebben, maar waarbij uitsluitend sprake is van *inherente beperkingen in het kader van een NOW-onderzoek* op grond van Standaard 3900N, artikel 16 lid c en d. De minister van SZW en het UWV verzoeken, als dit het geval is, dit expliciet te verwoorden in de sectie "Basis voor ons oordeel" aan de hand van onderstaande passage. Dit betekent dat de minister van SZW en UWV erop vertrouwen dat er volgens de accountant geen andere aangelegenheden zijn die tot een niet-goedkeurend oordeel zouden hebben geleid dat de in de aanvraag tot vaststelling opgenomen gegevens over de netto-omzet en de netto-omzetsdaling niet in alle van materieel belang zijnde aspecten zijn opgesteld in overeenstemming met de vereisten bij of krachtens de NOW 3/NOW 4-regeling. In deze gevallen zullen het ministerie van SZW en het UWV de subsidie niet op nihil stellen, maar een korting op de subsidie toepassen.

Bijgevoegd is de passage opgenomen waarin de accountant aangeeft dat deze oordeelonthouding uitsluitend het gevolg is van inherente beperkingen:

Oordeelonthouding is uitsluitend het gevolg van inherente beperkingen op grond van Standaard 3900N¹⁴

Zoals uit het bovenstaande blijkt, is onze oordeelonthouding uitsluitend het gevolg van inherente beperkingen zoals gedefinieerd in Standaard 3900N artikel 16 lid c of artikel 16 lid d.

Indien er sprake is van een inherente beperking op grond van artikel 16 lid c van de Standaard 3900N in geval van een onderzoek gericht op het verstrekken van een beperkte mate van zekerheid heeft dit geen invloed op het oordeel (en zal dit dan leiden tot een goedkeurend oordeel). Indien er echter sprake is van een inherente beperking op grond van artikel 16 lid d zal dit wel leiden tot een oordeelonthouding.

Specifieke aspecten van de loonsom

Aangezien voor de loonsom drie specifieke aspecten op juistheid worden onderzocht, wordt van de accountant verwacht dat hij werkzaamheden uitvoert op basis waarvan hij concludeert of wel of niet is voldaan aan deze aspecten. Indien sprake is van afwijkingen inzake de specifieke aspecten van de loonsom verwacht de subsidieverstrekker dat de aanvrager alle afwijkingen herstelt door middel van een correctie in zijn loonaangifte en/of nabetaling van de nettolonen aan de werknemers waarvoor de lonen zijn opgenomen in de loonaangifte, alsmede dat de accountant dit vaststelt, vóórdat de accountant tot afgifte van zijn verklaring overgaat. Indien een werkgever op basis van dit onderzoek zijn loonaangifte corrigeert door de loonsom over de periode waarover de NOW wordt berekend¹⁵ naar beneden bij te stellen dient hij dit bij de aanvraag tot vaststelling te verklaren en daarbij tevens te verklaren per welke datum de laatste correctie naar beneden heeft plaatsgevonden. Verwezen wordt nog naar de artikelen 16 lid 8, artikel 19 lid 8 en artikel 22 lid 8 voor de NOW 3 en artikel 8 lid 7 voor de NOW 4. UWV gaat bij de vaststelling van de subsidie uit van deze datum. De accountant stelt dan vast of de werkgever deze bewering heeft opgenomen op

¹⁴ Indien deze aanvullende uiting niet kan worden gedaan, dient deze tekst te worden verwijderd.

¹⁵ Indien per periode van vier weken (in plaats van per kalendermaand) loonaangifte wordt gedaan bij de Belastingdienst, zie de juiste tijdvakken bij voetnoot 7.

het formulier en of per de datum, zoals vermeld in de aanvraag tot vaststelling, inderdaad de correctie in de loonaangifte heeft plaatsgevonden.

Mocht de aanvrager afwijkingen groter dan de materialiteit niet herstellen/corrigeren in overeenstemming met de voorgaande alinea, dan verwachten UWV en het ministerie van SZW dat de accountant, mede vanwege de aard van de specifieke aspecten, een afkeurend(e) oordeel/conclusie in zijn assurance-rapport afgeeft. Dit zal leiden tot een vaststelling van de subsidie op nihil en terugvordering van de voorschotten. Als gevolg van het voorgaande zijn een oordeel/conclusie met beperking of een oordeelonthouding/ onthouding van conclusie vanwege bevindingen ten aanzien van de loonsom niet aan de orde. Het betekent dat in geval een accountant de aannemelijkheid van de informatie niet heeft kunnen vaststellen, dit altijd moet worden aangemerkt als een fout (afwijking).

Verplichting tot verbod van uitkeren van bonussen en dividenden en verbod van inkoop eigen aandelen

De accountant dient vast te stellen dat de werkgever of rechtspersoon in overeenstemming heeft gehandeld met artikel 14 NOW 3 en artikel 16 NOW 4 (verbod op uitkeren van bonussen, dividenden en de inkoop van eigen aandelen). De accountant stelt daarbij vast dat de werkgever of rechtspersoon over 2020 (voor zover gebruik wordt gemaakt van de 3^{de} tranche) of 2021 (voor zover gebruik wordt gemaakt van de 4^{de} en 5^{de} tranche en/of de NOW 4) geen dividenden heeft uitgekeerd aan aandeelhouders, bonussen aan de Raad van Bestuur, bestuur en directie van het concern en de rechtspersoon of vennootschap, waaronder mede begrepen winstuitdelingen, en er ook geen eigen aandelen ingekocht zijn. Bij de controle hierop dient rekening gehouden te worden met de aard van de aanvraag; dit kan op grond van artikel 5 of artikel 6 van de NOW 3 of artikel 6 of artikel 7 van de NOW 4. Voor beide artikelen ziet het verbod op bonussen, dividenden, en de inkoop van eigen aandelen toe op een verschillende groep aan werkgevers of rechtspersonen die deel uit maken van een groep (zie artikel 14 lid 1 en lid 3 NOW 3 en artikel 16 lid 1 en 4 NOW 4). Daarnaast is de hoogte van het voorschot en de hoogte van het bedrag conform de aanvraag tot vaststelling van belang (zie artikel 14 lid 2 NOW 3 en artikel 16 lid 3 NOW 4).

In geval van bevindingen dient de accountant, onafhankelijk van de financiële impact van de bevindingen, vast te stellen dat herstelacties plaatsvinden vóór afgifte van zijn assurance-rapport of verklaring.

Mocht de aanvrager afwijkingen niet herstellen/corrigeren in overeenstemming met de voorgaande alinea, dan verwachten UWV en het ministerie van SZW dat de accountant, mede vanwege de aard van de verplichting, een afkeurend(e) oordeel/conclusie in zijn assurance-rapport opneemt. Dit zal leiden tot een vaststelling van de subsidie op nihil en terugvordering van de voorschotten. Als gevolg van het voorgaande zijn een oordeel/conclusie met beperking of een oordeelonthouding/ onthouding van conclusie vanwege bevindingen ten aanzien van deze verplichting niet aan de orde.

Aanvragen op grond van artikel 6 NOW 3 of artikel 7 NOW 4

Indien sprake is van het niet voldoen aan één of meer van de voorwaarden uit artikel 6 NOW3 of artikel 7 NOW4 brengt de accountant dit altijd tot uitdrukking in zijn oordeel. Indien sprake is van het niet voldoen aan één of meer van de voorwaarden uit artikel 6 NOW 3 of artikel 7 NOW 4 leidt dit altijd tot een afkeurend oordeel.

3.3 Overig

Het ministerie van SZW benadrukt dat de tolerantie, die de accountant hanteert voor het onderzoek van het formulier, alleen bedoeld is voor de opzet, uitvoering en evaluatie van de werkzaamheden van de accountant. Het is de werkgever niet toegestaan om de tolerantie te gebruiken als acceptabele foutmarge voor het opstellen van het formulier. Dit laatste geldt uiteraard voor alle opdrachten, inclusief aan assurance verwante opdrachten.

Tot slot wordt benadrukt dat van de accountant wordt verwacht dat de strekking van het oordeel of de conclusie wordt bepaald door het zwaarste oordeel of conclusie van de onderliggende assurance-objecten: netto-omzet, aspecten van de loonsom en, indien van toepassing, naleving van de voorwaarden op grond van artikel 14 NOW 3 en artikel 16 NOW 4 en naleving van de voorwaarden op grond van artikel 6 NOW 3 of artikel 7 NOW 4. Indien de accountant bijvoorbeeld

tot een goedkeurend(e) oordeel of conclusie komt voor de netto-omzet, maar tot een afkeurend(e) oordeel of conclusie over de aspecten van de loonsom, verstrekt de accountant een afkeurende verklaring.

Hoofdstuk 4 Format en inhoud accountantsverklaring

Het onderzoek van de accountant leidt tot een accountantsverklaring die samen met de aanvraag tot vaststelling bij het UWV wordt ingediend. Met de term accountantsverklaring wordt in dit protocol bedoeld een assurance-rapport volgens Standaard 3900N of een samenstellingsverklaring volgens NVCOS Standaard 4415N.

De formats van de verklaring van de accountant zijn opgenomen op de websites www.uwv.nl, www.rijksoverheid.nl en www.nba.nl. De accountant dient op grond van dit protocol verplicht gebruik te maken van deze verklaringen, die ook in pdf-versie beschikbaar zullen worden gesteld.

Zoals ook in paragraaf 1.1 is opgenomen, dient er rekening te worden gehouden met situaties waarbij sprake is van meerdere aanvragen binnen één groep, zoals vermeld in artikel 5 lid 7 NOW3 of artikel 6 lid 7 NOW4. Per loonheffingnummer dient een aanvraag tot vaststelling bij het UWV te worden ingediend. Voor de bepaling van het type accountantsproduct worden de criteria toegepast op het niveau van de groep, dat wil zeggen de subsidies van alle aanvragen binnen de groep en het voldoen aan de criteria voor controleplicht voor de groep. Het type accountantsverklaring dat hieruit volgt is van toepassing op alle aanvragen tot vaststelling binnen de groep.

Indien gekozen is voor een samengevoegde opdracht moet voldaan worden aan de vereisten die gelden voor de individuele periodes. Daarbij is de 'zwaarste opdracht' (dat wil zeggen: de opdracht met de hoogste mate van zekerheid) bepalend voor de te onderzoeken aanvragen binnen de samengevoegde opdracht. Als voorbeeld: als voor NOW 3 twee keer een beperkte mate van zekerheid gevraagd wordt en één keer een aan assurance verwante opdracht voldoet, dan dient in een samengevoegde opdracht voor alle periodes een onderzoek uitgevoerd worden gericht op het verstrekken van een beperkte mate van zekerheid uitmondende in een assurance-rapport voor alle drie de periodes.

Bij elke aanvraag tot vaststelling dient een accountantsverklaring te worden verstrekt waarbij de gegevens van de omzet betrekking hebben op de groep (in geval van een aanvraag op grond van artikel 6) en de omzet van een individuele aanvrager indien deze als rechtspersoon deel uit maakt van een groep (in geval van een vraag op grond van artikel 6 NOW 3 of artikel 7 NOW 4) en de aspecten van de loonsom en verplichtingen op grond van artikel 14 NOW 3 of artikel 16 NOW 4 op de individuele aanvrager (loonheffingnummer).

In dit kader wordt tevens verwezen wordt tevens naar paragraaf 64 tot en met 66 van Standaard 3900N en paragraaf 30 van Standaard 4415N voor wat betreft het gebruik van gegevens van een andere accountant.

Hierna is nadere toelichting opgenomen voor de samenstellingsverklaring (kwadrant I) en het assurance-rapport (kwadranten II, III en IV, alsmede aanvragen op grond van artikel 6 NOW 3 of artikel 7 NOW 4).

Samenstellingsverklaring (kwadrant I)

Voor de verklaring inzake de aan assurance verwante opdracht geldt dat de accountant zelf heeft bijgedragen c.q. ondersteund bij de samenstelling van de aanvraag tot vaststelling. De gebruikers van zijn rapportage en de aanvraag tot vaststelling gaan ervanuit dat indien de accountant een samenstellingsverklaring heeft afgegeven de aanvrager in zijn aanvraag tot vaststelling alle bevindingen met betrekking tot de omzet heeft verwerkt c.q. laten verwerken en dat voor alle bevindingen ten aanzien van dividenden, bonussen en inkoop eigen aandelen en van de specifieke aspecten van de loonsom vervolgacties hebben plaatsgevonden vóór afgifte van de verklaring. Verwezen wordt naar hoofdstuk 3. De andere informatie die door het management van de organisatie is opgesteld en is opgenomen in de aanvraag tot vaststelling is volgens de accountant verenigbaar met de kennis en begrip die hij heeft verkregen naar aanleiding van de uitgevoerde werkzaamheden. Indien vorenstaande niet het geval is en/of niet heeft plaatsgevonden kan er ook geen samenstellingsverklaring verstrekt worden door de accountant.

Assurance-rapport met een beperkte mate van zekerheid (kwadrant II en III) en assurance-rapport met een redelijke mate van zekerheid (kwadrant IV en aanvragen ex artikel 6 NOW 3 of artikel 7 NOW 4)

De gebruikers van de assurance-rapporten en de aanvraag tot vaststelling verwachten dat alle bevindingen met betrekking tot de omzet zijn verwerkt in de aanvraag tot vaststelling en dat voor alle bevindingen ten aanzien dividenden, bonussen en inkoop eigen aandelen en van de specifieke aspecten van de loonsom vervolgacties hebben plaatsgevonden vóór afgifte van het assurance-rapport. Verwezen wordt naar hoofdstuk 3. De andere informatie opgenomen in de aanvraag tot vaststelling is volgens de accountant verenigbaar met de kennis en begrip die hij heeft verkregen naar aanleiding van de uitgevoerde werkzaamheden.

De gebruikers verwachten vervolgens dat de accountant een eventuele niet-goedkeurend(e) oordeel of conclusie in een afzonderlijke paragraaf afdoende toelicht, inclusief kwantificering van het (mogelijke) effect bij een verklaring met beperking. Voor deze verklaring met beperking of een oordeelonthouding wordt verwezen naar hoofdstuk 3 van dit protocol.

Omgang met kennis over het niet-naleven van de NOW-regeling die de accountant ter kennis komt na afgifte van de verklaring of het assurance-rapport

Indien de accountant informatie ontvangt (die ziet op de periode voor afgifte van het assurance-rapport) op basis waarvan hij vaststelt dat zijn verklaring of assurance-rapport onjuist is (bijv. tot de accountant is informatie gekomen waaruit blijkt dat de omzet over de meetperiode materieel hoger is dan gerapporteerd), dan dient hij zijn verklaring of assurance-rapport in te trekken en dient de aanvrager dit onverwijld te melden bij UWV. De accountant ziet erop toe dat deze melding plaats vindt.

Zoals aangegeven in paragraaf 2.4 (aanvragen op grond van artikel 6 NOW 3 of artikel 7 NOW 4) en paragraaf 2.5 (verbod op uitkeren bonussen en dividenden en inkoop eigen aandelen) dient de accountant, indien hij op een moment na afgifte van de verklaring of het assurance-rapport informatie ontvangt op basis waarvan hij vaststelt dat de aanvrager ná afgifte van zijn assurance-rapport niet heeft voldaan aan de voorwaarden van de NOW-regeling, zoals de voorwaarden van artikel 6 NOW3 of artikel 7 NOW 4 en artikel 14 NOW 3 of artikel 16 NOW 4, op grond van de NV NOCLAR, de werkgever te verzoeken dit kenbaar te maken aan de bevoegde instantie, in dit geval UWV¹⁶, en er op toe te zien dat dit daadwerkelijk plaats vindt. In deze situatie hoeft de accountant zijn assurance-rapport niet in te trekken, maar wordt wel verwacht dat hij erop toeziet dat de werkgever het niet voldoen aan de regeling aan UWV meldt en eventueel zelf meldt op grond van de NV NOCLAR. Een melding van fraude kan worden gedaan via de website van UWV.¹⁷

¹⁶ In de regeling in artikel 27, eerste lid, NOW 3 en artikel 20 eerste lid NOW 4 is UWV aangewezen als uitvoerder van de Regeling. Daarbij wordt op grond van het vierde lid worden de UWV werknemers aangewezen als ambtenaren belast met het toezicht. Dit valt onder het algemene aanwijzingsbesluit van de directie Handhaving van UWV:

<https://wetten.overheid.nl/BWBR0023509/2015-01-21>.

¹⁷ <https://www.uwv.nl/particulieren/klantenservice/fraude-melden/index.aspx>.

Bijlage I Tabellen werkzaamheden

Algemene toelichting

In deze bijlage zijn in tabellen de voornaamste risico's en (mogelijke) werkzaamheden met betrekking tot de regeling opgenomen die door de gebruiker zijn onderkend.

Onderscheid wordt gemaakt tussen tabellen voor aan assurance verwante opdrachten (tabellen deel A) respectievelijk tabellen voor assurance opdrachten (tabellen deel B en deel C). Dit onderscheid is van belang omdat voor aan assurance verwante opdrachten geldt dat de werkzaamheden (grotendeels) zijn voorgeschreven, terwijl voor assurance-opdrachten geldt dat de werkzaamheden zoals opgenomen in de tabellen deel B gezien moeten worden als werkzaamheden samenhangend met mogelijke risico's, afhankelijk van de risico-inschatting die de accountant dient uit te voeren op basis van paragraaf 43 tot en met 47 in Standaard 3900N. Geadviseerd wordt dat deze risico-inschatting (met evaluatie en afweging) wordt vastgelegd in het controledossier. De tabellen C bevatten werkzaamheden die ook op grond van Standaard 3900N verplicht zijn voorgeschreven in geval van een inherente beperking betreffende de NOW-groep en verplichte werkzaamheden inzake de controle op Nederlandse SV-lonen bij buitenlandse entiteiten.

De aan assurance verwante opdrachten en assurance-opdrachten worden nader toegelicht voorafgaand aan de tabellen deel A. De assurance opdrachten worden nader toegelicht voorafgaand aan de tabellen deel B en deel C.

In de tabellen zijn de type werkzaamheden opgenomen. Voor de omvang en diepgang van de werkzaamheden wordt verwezen naar de Standaard 4415N, paragraaf 26 tot en met 29 (Aan assurance verwante opdrachten) en Standaard 3900N (assurance-opdrachten), paragraaf 30 tot en met 70, alsmede hetgeen in de nadere toelichting voorafgaand aan de tabellen deel A, deel B (inherente beperkingen met betrekking tot de AO/IB samenhangend met de omzet) en deel C (inherente beperking betreffende de NOW-groep en de controle op Nederlandse SV-lonen bij buitenlandse entiteiten) is vermeld.

Deel A: Nadere toelichting tabellen voor aan assurance verwante opdrachten (kwadrant I)

De accountant belast met een aan assurance verwante opdracht dient zich er bewust van te zijn dat er omstandigheden kunnen zijn die ertoe leiden dat de aangeleverde informatie en documentatie onjuist en/of niet volledig is. Daarom zijn er voor hem aanvullende werkzaamheden opgenomen die naast de reguliere werkzaamheden uitgevoerd dienen te worden.

Voor inherente beperkingen met betrekking de AO/IB samenhangend met de omzet geldt het volgende: Bij de organisaties waarbij van de accountant gevraagd wordt om een aan assurance verwante opdracht (inclusief aanvullende werkzaamheden) uit te voeren, zou het kunnen zijn dat de AO/IB, gezien de relatief beperktere omvang van de onderneming, niet van voldoende niveau is en/of niet voldoende heeft gefunctioneerd. Bij deze organisaties wordt dit laatste echter ook niet gevraagd. Het niet voldoende aanwezig zijn of niet voldoende functioneren van procedures samenhangende met de omzet hoeft derhalve geen gevolgen te hebben voor het kunnen afgeven van de samenstellingsverklaring, die wordt verstrekt aan UWV en het ministerie van SZW. Benadrukt wordt dat de accountant in dergelijke situaties wel de omvang en diepgang van zijn de werkzaamheden uitbreidt. In algemene zin geldt bij de tabellen dat de mate van diepgang van de werkzaamheden van de accountant mede afhankelijk is van de aard en kwaliteit van de administratie.

De tabellen zijn als volgt onderverdeeld:

Tabel A.1: risico's en werkzaamheden rapportage juiste niveau omzetsdaling

Tabel A.2: risico's en werkzaamheden netto-omzet referentieperiode

Tabel A.3: risico's en werkzaamheden netto-omzet meetperiode

Tabel A.4: risico's specifieke werkzaamheden loonsom

Tabel A.5 risico's en specifieke werkzaamheden verbod op uitkering bonussen en dividenden en verbod op inkoop eigen aandelen

De niet-schuingedrukte werkzaamheden zijn verplicht, tenzij het risico evident niet aanwezig is (bijvoorbeeld: er zijn geen risico's op fouten met onderhanden projecten, omdat de onderneming deze niet heeft). Schuingedrukt zijn mogelijke werkzaamheden opgenomen die de accountant kan verrichten indien hij dit nodig acht. Daarnaast kan de accountant op grond van zijn professioneel kritische instelling zelf aanvullende werkzaamheden bepalen.

Deel A: Tabellen voor aan assurance verwante opdrachten ¹⁸,

NB: Vanwege de leesbaarheid van de teksten in de tabel is in de tekst “de accountant stelt vast”/” de accountant gaat na” ook begrepen dat de accountant rekening houdt met het risico bij het zelfstandig opstellen/bepalen van de aanvraag tot vaststelling.

Tabel A1: Risico's en werkzaamheden bepaling juiste niveau omzet (kwadrant I)

ONDERDEEL NIVEAU GROEPS-/WERKMAATSCHAPPIJ			
NR.	Risico		Werkzaamheden accountant
1.1	Het risico bestaat dat de werkgever het omzet verlies berekent op het niveau van de werkgever en niet op het niveau van de relevante groep of moeder(s)/dochter(s).	1.1a	De accountant stelt vast dat de omzetsdaling in de meetperiode op het juiste organisatorische niveau is berekend.
		1.1b	De accountant gaat na wie de aandeelhouders zijn van de organisatie van de werkgever, en waar relevant wie haar aandeelhouders zijn tot op het hoogste groepsniveau.
		1.1c	De accountant gaat na welke entiteiten tot de groep op het hoogste niveau behoren.
1.2	Het risico bestaat dat de organisatie van de werkgever zich niet realiseert dat haar buitenlandse moeder andere Nederlandse deelnemingen of buitenlandse deelnemingen met Nederlands SV loon heeft	1.2a	De accountant stelt vanuit de geconsolideerde jaarrekening van de moedermaatschappij op het hoogste niveau en aanvullende documenten vast welke Nederlandse deelnemingen en welke buitenlandse deelnemingen met SV-loon in deze jaarrekening zijn geconsolideerd. De accountant stelt vast (ook in geval van wijzigingen hierin) dat hiermee bij de bepaling van de omzetsdaling rekening is gehouden. Hij verkrijgt daartoe de juridische structuur per 1 oktober 2020 (NOW 3)/ per 1 juli 2021 (NOW 4) en die over 2019 en stelt vast of er wijzigingen hebben plaatsgevonden. Indien er een geconsolideerde jaarrekening is (zonder wijzigingen): De accountant stelt vanuit de geconsolideerde jaarrekening van de moedermaatschappij op het hoogste niveau vast welke Nederlandse organisaties en buitenlandse deelnemingen met

¹⁸ Zoals al is aangegeven worden de werkzaamheden in het kader van de aan assurance verwante opdrachten <https://wetten.overheid.nl/BWBR0023509/2015-01-21> (grotendeels) voorgeschreven. Indien de werkgever al heeft deelgenomen aan de NOW 1 en/of NOW 2 en hier ook een aan assurance verwante opdracht is uitgevoerd is het mogelijk om, ter voorkoming van doublures, deze werkzaamheden en de uitkomsten daarvan ook te hanteren; het betreft hier dan met de werkzaamheden in het kader van het bepalen van de referentieomzet.

			Nederlands SV-loon in deze jaarrekening zijn geconsolideerd. Hierbij wordt uitgegaan van de laatste vastgestelde jaarrekening voor 1 oktober 2020 (NOW 3), 1 juli 2021 (NOW 4) alsmede voor de samengevoegde opdracht). Indien er een geconsolideerde jaarrekening is (met overnames): De accountant stelt vast welke Nederlandse organisaties en buitenlandse deelnemingen met Nederlands SV-loon tot de groep behoren en gaat na per welke datum deze situatie geldt. Indien er geen geconsolideerde jaarrekening is: De accountant verkrijgt de juridische structuur per 1 oktober 2020 (NOW 3)/ per 1 juli 2021 (NOW 4) en die over 2019 en stelt vast of er wijzigingen hebben plaatsgevonden.
1.3	Het risico bestaat dat binnen de groep niet dezelfde meetperiode is gehanteerd.	1.3a	De accountant stelt vast dat per entiteit binnen de groep dezelfde meetperiode is gehanteerd (en dat deze aansluit op de voorgaande meetperiode indien hier ook een aanvraag voor is ingediend).

Tabel A2: Risico's en werkzaamheden omzet referentieperiode (kwadrant I)

ONDERDEEL OMZET REFERENTIEPERIODE			
NR.	Risico		Werkzaamheden accountant
2.1	Het risico bestaat dat de netto-omzet over de referentieperiode niet is bepaald in overeenstemming met de definitie van artikel 1 lid 2 (rechtspersonen en natuurlijke personen), alsmede de toelichting hierop.	2.1a	De accountant stelt vast dat de omzet voor de referentieperiode correct is berekend in overeenstemming met artikel 1, lid 2 (NOW 3 en NOW 4), artikel 5, (NOW 3) en artikel 6 (NOW 4), de toelichting hierop en de kamerbrief d.d. 9 december 2020 inzake de aanpassingen in het economische steun- en herstelpakket als gevolg van de ontwikkeling in de bestrijding van het coronavirus en bijlage III bij deze brief. De accountant bespreekt met het management hoe deze de opgave heeft opgesteld: hoe de netto-omzet is bepaald t.b.v. de NOW-subsidie op grond van de NOW-regeling; hoe is gewaarborgd dat grondslagen goed zijn toegepast; en hoe de juistheid van de referentie-omzet is gewaarborgd. Hierbij wordt uitgegaan van de laatste vastgestelde jaarrekening 2019 voor 1 oktober 2020 (NOW 3), 1 juli 2021 (NOW 4 alsmede voor de samengevoegde opdracht). In geval van een gebroken boekjaar gelden dezelfde peildata waarbij wel vastgesteld wordt of de juiste definitie is gehanteerd. Is de jaarrekening 2019 nog niet samengesteld voor deze peildata, dan dienen wel aanvullende werkzaamheden over 2019 te worden uitgevoerd in het kader van de afgrenzing. Zie hierna ook 2.5 in deze tabel.
2.2	Het risico bestaat dat de netto-omzet in de referentieperiode nog niet is samengesteld c.q. vastgesteld als onderdeel van de jaarrekening.	2.2a	De accountant stelt vast dat de werkgever de jaarrekening over 2019 heeft vastgesteld zoals opgenomen bij 2.1a of dat de samenstellingsverklaring (of beoordelingsverklaring) hierbij door de accountant is afgegeven en dat de omzet uit de referentieperiode aansluit (of is aangesloten) op de jaarrekening. Voor zover er rekening is gehouden met buitenlandse organisaties is van belang dat buitenlandse ondernemingen zonder Nederlands SV-loon niet worden meegenomen in de berekening van de omzet van de referentieperiode en de meetperiode.
		2.2b	Indien de jaarrekening nog niet is vastgesteld c.q. de samenstellingsverklaring (of beoordelingsverklaring) nog niet is afgegeven voor zoals opgenomen bij 2.1a wordt dit proces bij voorkeur eerst afgerond. Indien dit niet mogelijk is, dan dient de accountant de achterliggende administratie te betrekken bij zijn onderzoek.

		2.2c	Indien sprake is van een gebroken boekjaar: De accountant stelt vast dat de werkgever de jaarrekening over 2018/2019 en 2019/2020 (in geval van een gebroken verslagjaar) heeft vastgesteld of dat de samenstellingsverklaring hierbij door de accountant is afgegeven voor de peildata zoals opgenomen bij 2.1a . Indien niet, zie 2.2b.
2.3	Het risico bestaat dat in geval van een gebroken boekjaar de afgrenzing niet correct is bepaald.	2.3a	De accountant stelt bij een gebroken boekjaar de toerekening van de omzet vast door; • Aansluiting met de Btw-afdrachten • Aansluiting met de administratie • De beoordeling van de verwerking van facturen rondom de afgrenzingsdatum (1 januari 2019 en 31 december 2019) van het gebroken boekjaar: De splitsing van de omzet op peilmoment 1 januari 2019 in het gebroken boekjaar 2018/2019 en de splitsing van de omzet op peilmoment 31 december 2019 in het gebroken boekjaar 2019/2020.
2.4	Het risico bestaat dat ter bepaling van de omzet in de referentieperiode niet het juiste aantal maanden is genomen ter bepaling/berekening van de omzet.	2.4a	Indien er sprake is van een onderneming die na 1 januari 2019 is gestart c.q. is afgestoten stelt de accountant de juiste ingangsdatum vast aan de hand van officiële documenten zoals contracten, notariële aktes etc. Bij start, overgang of beëindiging van onderneming na 1 januari 2019 kan een afwijkende berekening gelden (zie paragraaf 2.2.1).
		2.4b	Indien er sprake is van overgang van onderneming (overgang van een economische eenheid) gedurende 2019 of uiterlijk 1 februari 2020 stelt de accountant de juiste ingangsdatum vast aan de hand van officiële documenten zoals contracten, notariële aktes etc. Bij start of overgang van onderneming na 1 januari 2019 geldt een afwijkende berekening (zie paragraaf 2.2.1).
2.5	Het risico bestaat dat de afgrenzing van de netto-omzet (referentieperiode) tussen 2019 en 2020 niet juist heeft plaatsgevonden omdat de jaarrekening niet reeds was samengesteld, beoordeeld en/of	2.5a	De accountant stelt vast dat de omzet in de juiste periode (jaar) is verantwoord waarbij met name aandacht moet zijn voor verschuivingen van omzet van 2020 naar 2019.

	vastgesteld vóór 1 juni 2020. Het risico is dat de netto-omzet 2019 ten onrechte hoger wordt vastgesteld en zo een hogere omzetsdaling wordt gerealiseerd, tenzij de accountant hier in de samenstellingsopdracht of beoordelingsopdracht voor de jaarrekening 2019 al rekening mee heeft gehouden.		
		2.5b	<i>De accountant stelt vast dat de omzet 2019 aansluit met de aangifte BTW / suppletieaangifte en eventuele subsidiebeschikkingen (ook onderdeel van de netto-omzet volgens de regeling artikel 5, lid 8 NOW 3 en artikel)6 lid 8 NOW 4)</i>
		2.5c	De accountant analyseert de handmatige journaalposten, creditboekingen/nota's, kortingen en ongebruikelijke boekingen per jaareinde 2019 (afgrenzing) op relevantie voor de regeling.
		2.5d	De accountant stelt van facturen geboekt in december 2019 vast dat de leveringsdatum/datum van de goederen/dienstverlening niet in 2020 is.
		2.5e	De accountant analyseert de bepaling van het onderhanden werk/ onderhanden projecten op tendenties om omzet naar 2019 te boeken. (Bijvoorbeeld; meerwerk 2020 ten onrechte meenemen in 2019).
		2.5f	Omzetbonussen moeten in de juiste periode opgenomen worden. Bij het samenstellen houdt de accountant hier rekening mee. Omzetbonussen over 2020 dienen in boekjaar 2020 verantwoord te worden.

Tabel A3: Risico's en werkzaamheden omzet meetperiode (kwadrant I)

ONDERDEEL OMZET MEETPERIODE			
NR.	Risico		Werkzaamheden accountant
3.1	Het risico bestaat dat de omzetdefinitie niet consistent is gehanteerd	3.1a	De accountant stelt vast dat de omzet voor de meetperiode correct is berekend in overeenstemming met artikel 1, lid 2 en artikel 6 (NOW 3)/artikel 5 (NOW 4)de toelichting hierop en de Kamerbrief d.d. 9 december inzake de aanpassingen in het economische steun- en herstelpakket als gevolg van de ontwikkeling in de bestrijding van het coronavirus en bijlage III bij deze brief en hierbij sprake is van een consistente toepassing conform de in de laatst vastgestelde jaarrekening /IB-aangifte gehanteerde grondslagen voor waardering en resultaatbepaling.
		3.1b	De accountant stelt, in geval van NOW aanvragen voor aansluitende tijdvakken, bij de afgrenzing vast dat, met inachtneming van een consistente toepassing zoals bij het voorgaande punt genoemd, dat de omzet juist en volledig is verwerkt in het juiste tijdvak.
		3.1c	De accountant gaat na of er sprake is van een consistente toepassing van de presentatie van de omzet conform de laatst vastgestelde jaarrekening met specifieke aandacht voor de tendentie die het management kan hebben (door bijvoorbeeld omzet te verschuiven of subsidies niet meenemen).
		3.1d	De accountant bespreekt met het management hoe deze de opgave dan wel documenten ten grondslag aan de opgave heeft opgesteld: Hoe de netto-omzet is bepaald t.b.v. de NOW-subsidie op grond van de NOW-regeling; Hoe is gewaarborgd dat grondslagen goed zijn toegepast; en hoe juistheid en volledigheid omzet meetperiode is gewaarborgd.
		3.1e	<i>De accountant neemt kennis van de interne managementrapportages en notulen en onderzoekt verschillen met de verantwoording voor de NOW-subsidie alsmede mogelijke tendenties die hieruit blijken.</i>

		3.1f	De accountant sluit de omzet zoals opgenomen in de aanvraag tot vaststelling aan met de financiële administratie 2020/2021.
		3.1g	De accountant gaat de juiste classificatie/presentatie van omzet na met specifieke aandacht voor de tendentie die het management hierbij kan hebben (door bijvoorbeeld subsidies niet mee te nemen).
3.2	Het risico bestaat dat de meetperiode volgens de aanvraag gedaan bij opening van de regeling niet overeenkomt met de meetperiode zoals gebruikt in het formulier tot vaststelling.	3.2a	De accountant vergelijkt de meetperiode volgens de aanvraag met het formulier tot vaststelling. De accountant dient vast te stellen dat de meetperiode overeenkomt met de aanvraag voor de subsidie. Toelichting: Werkgevers kunnen de meetperiode kiezen waarover zij de omzetsdaling berekenen (zie de artikelen daarover in beide regelingen). Het moet daarbij altijd om een aaneensluitende periode van drie maanden gaan. Werkgevers moeten deze keuze voor de meetperiode maken bij de aanvraag; bij de definitieve afrekening kan de meetperiode niet meer worden aangepast.
		3.2b	De accountant stelt vast dat de gekozen meetperiode aansluit op de voorgaande meetperiode (indien van toepassing) Voor de meetperiodes van de omzet voor NOW 3 en NOW 4 geldt het volgende: Indien de aanvrager een aanvraag heeft ingediend voor de NOW 2 dient de meetperiode van drie maanden voor de (eventuele) aanvraag voor tranche 3 van NOW 3 direct aan te sluiten op de meetperiode van de vier maanden van NOW 2 (zie artikel 4 lid 2 NOW 3); Indien de aanvrager een aanvraag heeft ingediend voor de NOW 3, tranche 3, dient de meetperiode van drie maanden voor de (eventuele) aanvraag voor tranche 4 van NOW 3 direct aan te sluiten op de meetperiode van de tranche 3 van NOW 3 (zie artikel 4 lid 3 NOW 3); Indien de aanvrager een aanvraag heeft ingediend voor de NOW 3, tranche 4, dient de meetperiode van drie maanden voor de (eventuele) aanvraag voor tranche 5 van NOW 3 direct aan te sluiten op de meetperiode van tranche 4 van NOW 3 (zie artikel 4 lid 3 NOW 3); Indien de aanvrager een aanvraag heeft ingediend voor de NOW 3, tranche 5, dient de meetperiode van drie maanden voor de (eventuele) aanvraag voor NOW 4 hierop direct aan te sluiten (zie artikel 4 lid 2 NOW 4). Toelichting

			Indien de periodes niet op elkaar aansluiten dient de werkgever dit eerst te corrigeren in overleg met UWV alvorens de werkzaamheden kunnen worden uitgevoerd.
3.3	Het risico bestaat dat binnen de groep aanvragen zijn ingediend bij de opening van de regeling waarbij entiteiten binnen groep verschillende meetperiodes hebben gehanteerd.	3.3a	De accountant stelt vast dat de meetperiode voor alle aanvragen tot vaststelling binnen het concern/groep gelijk zijn. De accountant dient vast te stellen dat de periode in aanvraag tot vaststelling overeenkomt met de aanvraag. De werkgever en het concern/groep hebben anders een aanvraag gedaan die in strijd is met de regeling. Werkgever en het concern moeten dan eerst de fout herstellen. Anders kan er niet een juist vaststellingsverzoek worden ingediend.
3.4	Het risico bestaat dat de afgrenzing van de netto-omzet in de meetperiode in 2020/2021 niet juist heeft plaatsgevonden. Het risico is dat de omzet in de meetperiode te laag wordt opgegeven waardoor een te grote omzetsdaling wordt gerealiseerd.	3.4a	De accountant doet onderzoek of de omzet in de juiste meetperiode is verantwoord waarbij met name aandacht moet zijn voor verschuivingen van omzet in de meetperiode naar vóór of na de meetperiode.
		3.4b	De accountant voert een cijferanalyse uit op de netto-omzet voor wat betreft de periode vóór de meetperiode, de periode tijdens de meetperiode en de periode na de meetperiode met als doel mogelijke verschuivingen van de omzet van de meetperiode naar buiten de meetperiode te detecteren. Hij stelt vast of er uitkomsten zijn die nader in detail onderzocht moeten worden. <i>Toelichting; denk hierbij aan cijferanalyses (inclusief mogelijke logische verbanden) van omzet en debiteuren, voorraden/OHW, inkopen versus verkopen en urenregistraties (kosten van de omzet) gericht op risico's van verschuivingsgevaar o.b.v. verwachtingen en mogelijke patronen.</i>

		3.4c	De accountant stelt vast dat de netto omzet in de gekozen meetperiode aansluit op de gerapporteerde omzet in het formulier aanvraag tot vaststelling en stel vast dat er ook een aansluiting is met de financiële administratie, tussentijdse rapportages etc. Let daarbij op de juiste afgrenzing, relevantie van OHW, bestendige toepassing van verslaggevingsprincipes, boekingen op juiste rekeningen.
		3.4d	De accountant stelt de aansluiting vast met de aangifte BTW / suppletieaangifte en eventuele subsidiebeschikkingen (indien ook onderdeel van de netto-omzet volgens de regeling (artikel 5, lid 8 NOW 3 en artikel 6, lid 8 NOW 4).
		3.4e	De accountant analyseert de handmatige journaalposten, creditboekingen/nota's, kortingen en ongebruikelijke boekingen (afgrenzing) op juistheid met inachtneming van de geïdentificeerde risico's op grond van de geldende regeling.
		3.4f	<i>De accountant analyseert de bepaling van het onderhanden werk/onderhanden projecten op tendenties om omzet buiten de meetperiode te boeken. (Bijvoorbeeld; meerwerk november ten onrechte meenemen in december).</i>
		3.4g	<i>De accountant analyseert de berekening van nog te verstrekken bonussen gerelateerd aan verkopen/ omzet die betrekking hebben op de omzet in de meetperiode door af te stemmen met contracten, de voor de berekening relevante informatie te beoordelen en na te gaan of deze aansluit op de verantwoorde omzet in de meetperiode.</i>

		3.4h	De accountant stelt aan de hand van de bankafschriften en kasontvangsten vast of zowel voorafgaande, gedurende als na afloop van de meetperiode de omzet samenhangend met de ontvangen gelden op een correcte wijze zijn toegerekend aan de meetperiode en gaat na of hier aanwijzingen voor opbrengsten uit naar voren komen die niet als omzet in de meetperiode zijn verantwoord.
		3.4i	De accountant neemt het grootboek door op mogelijke niet op omzetrekeningen geboekte omzet. Hij beoordeelt daar met name boekingen die in het dagboek verkoop (of het dagboek waar normaliter de omzet in wordt geboekt, bijvoorbeeld kasboek bij horeca) zijn geboekt maar niet op een omzetrekening zijn geboekt en overige onverklaarbare creditboekingen op andere grootboekrekeningen, zoals bijvoorbeeld tussenrekeningen. De accountant onderzoekt de geboekte omzet door analyse en overige werkzaamheden uit te voeren t.a.v. de omzet geboekt voorafgaande aan de meetperiode en na afloop de meetperiode. Toelichting: Risico is dat omzet buiten de meetperiode wordt verantwoord terwijl die wel betrekking wel heeft op de meetperiode (levering heeft wel plaatsgevonden bijvoorbeeld).
3.5	Omzet verantwoorden buiten de entiteit/groep. Het risico bestaat dat activiteiten en of omzet buiten de entiteit is verantwoord, bv. winkel binnen winkel, andere entiteit, van zakelijk naar privé (volledigheid en afgrenzing)	3.5a	De accountant bespreekt met het management hoe Covid-19 effect heeft gehad op de activiteiten en wat het management heeft gedaan om de onderneming overeind te houden. Aanvullend bespreken of in de administratie voldoende aandacht is geweest voor het risico dat activiteiten en of omzet buiten de omzetverantwoording is gehouden (bijvoorbeeld door verschuiving naar een andere/nieuw opgerichte entiteit) of dat er naar de mening van het management mogelijk omzet niet in de administratie is verantwoord. De accountant gaat hierbij tevens na of op andere manieren omzet gerealiseerd is die niet verantwoord is. Dit betreft onder meer de omzet uit nieuwe, alternatieve, activiteiten, omzetcompensatie-subsidies en omzet samenhangend met het uitlenen van personeel aan andere organisaties.
3.6	Het risico bestaat dat transacties met verbonden partijen niet volledig en nauwkeurig zijn verantwoord (niet at 'arms length').	3.6a	De accountant bespreekt met management of transacties met verbonden partijen hebben plaatsgevonden en zo ja, of deze goed zijn verantwoord.

3.7	Het risico bestaat op onjuiste presentatie en waardering van netto-omzet.	3.7a	De accountant stelt vast dat dezelfde grondslagen voor waardering en resultaatbepaling zijn gehanteerd voor de meetperiode als voor de laatst vastgestelde jaarrekening (peildata zie 2.1a).
3.8	Het risico bestaat dat andere netto-omzet niet wordt verantwoord.	3.8a	De accountant gaat na of vervreemde activa met opbrengsten op een juiste wijze zijn verantwoord in de omzet. Gedacht kan worden aan afvalproducten met opbrengsten of incurante voorraden met een restwaarde.
		3.8b	<i>De accountant beoordeelt contracten, notulen op (incidentele) omzet en omzet elders verantwoord.</i>
3.9	Het risico bestaat dat barter/ruil transacties niet verwerkt zijn als omzet en kosten.	3.9a	De accountant bespreekt met het management of barter-transacties (ruiltransacties) hebben plaatsgevonden en hoe deze zijn verwerkt. Hij onderzoekt daartoe notulen en andere documentatie om vast te stellen dat alle barter-transacties zijn geïdentificeerd en verwerkt conform de grondslagen van de vennootschap.
3.10	Het risico bestaat dat niet-betaalde of oninbare facturen niet zijn opgegeven als omzet.	3.10a	De accountant stelt vast dat facturen in de juiste periode zijn verantwoord, ook als er sprake is van (mogelijke) oninbaarheid. Hij let hierbij onder andere op opeenvolgende nummering en dateringen op de facturen. Toelichting: ook al zijn de facturen nog niet (of later) betaald of oninbaar, dan dienen deze wel als omzet te worden meegenomen (uitgezonderd verantwoordingen op kasstelsel).
3.11	Het risico bestaat dat onderneming andere subsidieregelingen niet heeft verantwoord in de meetperiode.	3.11a	Overige baten die behoren tot de normale activiteiten van de organisatie behoren ook tot de omzet worden gerekend (zie artikel 1 lid 2). Onder overige baten vallen bijvoorbeeld ook de subsidies die bedoeld zijn als compensatie van de omzetsdaling niet zijnde de NOW-subsidie (met uitzondering van de TVL vanaf NOW 3) De accountant stelt vast of ook aanspraak is gemaakt op andere subsidieregelingen en of de verantwoording in de juiste periode heeft plaatsgevonden daarbij rekening houdende met de nadere verduidelijking van het omzetbegrip in de Kamerbrief d.d. 9 december 2020 inzake de aanpassingen in het economische steun- en herstelpakket als gevolg van de ontwikkeling in de bestrijding van het coronavirus en bijlage III bij deze brief.
3.12	Het risico bestaat dat facturatie niet in de juiste periode hebben plaatsgevonden.	3.12a	<i>De accountant analyseert de vooruit gefactureerde posten en de vooruit ontvangsten van klanten in de meetperiode en vooruit gefactureerde posten en vooruit ontvangsten in de periode vóór de meetperiode. De accountant gaat na dat verantwoording in de juiste periode heeft plaatsgevonden.</i>

Tabel A4: Risico's en specifieke werkzaamheden loonsom (kwadrant I)

ONDERDEEL LOONSOM			
NR.	Risico		Werkzaamheden accountant
4.1	Het risico bestaat dat de lonen en salarissen niet uitbetaald worden terwijl wel de NOW vergoeding	4.1a	De accountant stelt vast dat de lonen en salarissen over de periode behorende bij de desbetreffende tranche van de NOW 3 en de NOW 4 uitbetaald zijn door een aansluiting te maken tussen de gerapporteerde loonheffingenummers met bijbehorende loonaangifte, de

	wordt geclaimd.		salarisadministratie en de bankbetalingen. Indien dit niet aansluit, gaat hij na of na deze periode er salarisbetalingen hebben plaatsgevonden die zien op de loonaangifte van de eerdere periode (fourthrestel), waardoor vastgesteld kan worden dat de salarissen zijn betaald.
4.2	Het risico bestaat dat de lonen en salarissen niet op de juiste bankrekeningen worden uitbetaald.	4.2a	De accountant stelt vast dat de uitbetaling van de lonen en salarissen is gedaan op basis van de bankrekeningnummers van de werknemers. Dit kan hij doen door aansluiting te zoeken met het personeelsdossier van de werknemer. Hij beoordeelt daarbij eventuele wijzigingen in de bankrekeningnummers in de periode behorende bij de desbetreffende tranche van de NOW 3 en de NOW 4 ten opzichte van bankrekeningnummers in voorgaande maanden. Indien dit niet mogelijk is kan er ook gebruik worden gemaakt van een opgave van de medewerker waarin deze verklaart dat het salaris is ontvangen (door middel van een steekproef) en waarbij de omvang van het aantal te controleren salarisbetalingen geschiedt op basis van de risico-inschatting door de accountant en hij hierbij ook rekening houdt met een spreiding over de maanden van de meetperiode.
4.3	Het risico bestaat dat de loonsom op niveau wordt gehouden door het afsluiten van gefingeerde arbeidsovereenkomsten.	4.3a	De accountant beoordeelt gedurende de periode behorende bij de desbetreffende tranche van de NOW 3 en de NOW 4 de nieuwe dienstverbanden en uitbreidingen van dienstverbanden op aannemelijkheid op basis van een gesprek met het management en eventuele overige documentatie, zoals arbeidsovereenkomsten, over de functie en werkzaamheden van het nieuw aangenomen personeel c.q. de uitbreiding van het dienstverband, toegang die zij hebben tot de werkplek en het bestaan van vacatures. <i>Een mogelijke werkzaamheid is dat de accountant de uitdiensttredingen na afloop van de desbetreffende NOW periode in het personeelsbestand in zijn onderzoek betreft.</i>

Tabel A.5 risico's en specifieke werkzaamheden verbod op uitkering bonussen en dividenden en verbod op inkoop eigen aandelen

ONDERDEEL VERBOD UITKERING BONUSSEN EN DIVIDENDEN EN VERBOD INKOOP EIGEN AANDELEN			
NR.	Risico		Werkzaamheden accountant
5.1	Het risico bestaat dat er bonussen worden uitgekeerd aan de Raad van Bestuur en directie van het concern, dat er eigen aandelen worden ingekocht of dividend uitgekeerd (artikel 17)	5.1a	De accountant stelt vast dat de werkgever of rechtspersoon voor de derde tranche over 2020 en voor de vierde en vijfde tranche en de zesde tranche (NOW 4) over 2021 geen dividenden heeft uitgekeerd aan aandeelhouders of bonussen aan de Raad van Bestuur, bestuur en directie van het concern en de rechtspersoon of vennootschap, waaronder mede begrepen winstuitdelingen, en er ook geen eigen aandelen ingekocht zijn. Hiertoe treedt hij in overleg met de Raad van Bestuur en de directie van het concern en de werkmaatschappij(en)/tussenholding. In dit overleg zal hij ook navraag doen of de Raad van Bestuur en de directie voornemens zijn om later bonussen/dividend uit te keren en/of eigen aandelen in te kopen. Bij het onderzoek hiernaar dient rekening gehouden te worden met de aard van de aanvraag; dit kan op grond van artikel 5 of 6 van de NOW 3 of artikel 6 of 7 van de NOW 4. Voor beide artikelen ziet het verbod op dividend, bonus en de inkoop van eigen aandelen toe op een verschillende groep aan werkgevers of rechtspersonen die deel uit maken van een groep (zie artikel 14 lid 1 en lid 3 van de NOW 3 en artikel 16 lid 1 en lid 4 van de NOW 4). Daarnaast is bij aanvragen op grond van artikel 6 NOW 4 of artikel 7 NOW 4 de hoogte van het voorschot en de hoogte van het bedrag conform de aanvraag tot vaststelling van belang (zie artikel 14 lid 3 NOW 3 en artikel 17 lid 3 NOW 4). Indien is aangevraagd op grond van artikel 6 NOW 3 of artikel 7 NOW 4 dient er altijd een controle naar de verbodsbepalingen plaats te vinden.
		5.1b	De accountant neemt tenminste kennis van de notulen van de Raad van Bestuur betreffende eventuele bonussen en dividenden die zijn uitgekeerd over 2020/2021 en eigen aandelen die zijn ingekocht in 2020/2021. <i>De accountant kan nog andere werkzaamheden, zoals een interview met het management en raadplegen van persberichten, uitvoeren op grond waarvan hij vaststelt dat het aannemelijk is dat er geen bonussen en dividend zijn uitgekeerd en geen eigen aandelen zijn ingekocht.</i>
		5.1c	De accountant stelt vast door analyse van de personeelskosten dat er geen bonussen zijn uitgekeerd aan de Raad van

			bestuur, bestuur en directie van het concern en de rechtspersoon of vennootschap, waaronder mede begrepen winstuitdelingen.
--	--	--	--

Deel B: Nadere toelichting tabellen voor assurance-opdrachten (kwadranten II, III en IV en aanvragen op grond van artikel 6 NOW 3 en artikel 7 NOW 4)

Hierna zijn tabellen opgenomen met mogelijke risico's die zijn geïdentificeerd in het kader van de regeling en mogelijke werkzaamheden die door een accountant kunnen worden uitgevoerd in het kader van een assurance-opdracht. Niet alle risico's in deze tabellen zullen bij elke organisatie relevant zijn en deze tabellen bevatten ook niet alle risico's. Hetzelfde geldt voor de kolom met mogelijke werkzaamheden om informatie te verkrijgen dat de risico's niet hebben geleid tot een materiële afwijking. De accountant zal op basis van de specifieke situatie in het kader van zijn professioneel-kritische instelling en risicoanalyse moeten bepalen welke risico's aanwezig zijn en welke werkzaamheden hij uit zal voeren om hierop in te spelen. Daarnaast is het ook mogelijk dat er andere risico's en werkzaamheden zijn die niet zijn opgenomen in de tabellen. De accountant zal de werkzaamheden dan ook op maat moeten maken en deze zijn onder meer afhankelijk van de typologie, of de accountant al dan niet moet, wil en/of kan steunen op de AO/IB, of er eerder accountantscontrole heeft plaatsgevonden, of er wijzigingen zijn in omstandigheden bij de werkgever, etc. De accountant is verantwoordelijk om voldoende en geschikte assurance-informatie te verzamelen voor zijn assurance-rapport. Hierbij is relevant dat de gebruiker van de accountant verwacht dat er een volledige risicoanalyse en planning en uitvoering van de werkzaamheden heeft plaatsgevonden en is vastgelegd in het dossier, die bij een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid gelijk is aan die met een redelijke mate van zekerheid. Alleen bij de evaluatie en rapportering zullen beide opdrachten uit elkaar lopen. Dat wordt hieronder (schuingedrukt) uiteengezet.

Voor inherente beperkingen met betrekking de AO/IB samenhangend met de omzet geldt het volgende:

In het geval van een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid is het van belang dat de accountant vaststelt dat de onvervangbare maatregelen van AO/IB, die van invloed zijn op de vaststelling van de omzet hebben gefunctioneerd.

Indien dat niet het geval is, kan dat niet gecompenseerd worden met gegevensgerichte werkzaamheden. De gebruikers verwachten echter dat de organisaties waarvan een assurance-rapport met een redelijke mate van zekerheid wordt gevraagd een dusdanig grote omvang hebben dat het functioneren van de onvervangbare maatregelen van AO/IB, ook gedurende de periode van COVID-19, veelal van voldoende niveau is gebleven c.q. had moeten blijven, en dat dit achteraf door de accountant kan worden vastgesteld. Mocht dit desondanks niet het geval zijn, dan dient de accountant de omvang en diepgang van de werkzaamheden uit te breiden, in vergelijking met situaties waarin de accountant wél heeft kunnen vaststellen dat de betreffende procedures, inclusief onvervangbare maatregelen van AO/IB, toereikend zijn én ook gedurende de meetperiode in voldoende mate hebben gefunctioneerd.

Voorts dient de accountant in een dergelijke situatie in zijn assurance-rapport de eventuele oordeelonthouding in een afzonderlijke paragraaf te onderbouwen en hierbij gebruik te maken van het format dat beschikbaar gesteld wordt. De minister van SZW en het UWV verzoeken daarom de accountant in een oordeelonthouding tot uitdrukking te brengen, indien van toepassing, dat deze oordeelonthouding uitsluitend komt door inherente beperkingen zoals toegelicht in Standaard 3900N. Dit laatste is voor de gebruikers van belang om het recht op en de hoogte van de subsidie te kunnen vaststellen.

Bij organisaties waar gevraagd wordt om een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid zou het kunnen zijn dat de AO/IB samenhangend met de omzet, gezien de relatief beperkte omvang van de onderneming, niet van voldoende niveau is en/of niet voldoende heeft gefunctioneerd om een oordeel te geven met een beperkte mate van zekerheid in het kader van het NOW onderzoek. Het niet voldoende aanwezig zijn of niet voldoende functioneren van procedures ten behoeve van de omzet hoeft voor deze opdracht derhalve geen gevolgen te hebben voor de strekking van de conclusie die wordt verstrekt aan UWV. Benadrukt wordt dat de

accountant in dergelijke situaties wel de omvang en diepgang van de (gegevensgerichte) werkzaamheden dient uit te breiden, in vergelijking met situaties waarin de accountant wél heeft kunnen vaststellen dat de betreffende procedures, inclusief onvervangbare maatregelen van AO/IB, toereikend zijn én ook gedurende de meetperiode in voldoende mate hebben gefunctioneerd. Hierbij wordt ook verwezen naar hetgeen in Standaard 3900N is vermeld hierover.

*In de tabel C1 zijn **verplichte** door de accountant uit te voeren werkzaamheden opgenomen in geval van de constatering dat er t.a.v. de NOW-groep geen voldoende zekerheid verworven kan worden, leidende tot een inherente beperking (tabel C1). In tabel C2 zijn werkzaamheden opgenomen die de accountant minimaal dient te verrichten in het kader van de vaststelling van Nederlands SV-loon bij buitenlandse entiteiten.*

De tabellen voor de assurance opdracht zijn als volgt onderverdeeld:

Tabel B1: risico's en werkzaamheden rapportage juiste niveau omzetsdaling

Tabel B2: risico's en werkzaamheden netto-omzet referentieperiode

Tabel B3: risico's en werkzaamheden netto-omzet meetperiode

Tabel B4: risico's specifieke werkzaamheden loonsom

Tabel B5: risico's en specifieke werkzaamheden verbod op uitkering bonussen en dividenden en verbod op inkoop eigen aandelen

Tabel B6: aanvullende risico's en aanvullende werkzaamheden inzake artikel 6 NOW 3 en artikel 7 NOW 4

Tabel C1; verplichte werkzaamheden in geval van een inherente beperking t.a.v de NOW-groep

Tabel C2; verplichte werkzaamheden inzake de controle op Nederlandse SV-lonen bij buitenlandse entiteiten

Deel B: Tabellen voor assurance-opdrachten

Tabel B1: Risico's en werkzaamheden bepaling juiste niveau omzet

ONDERDEEL NIVEAU GROEPS-/WERKMAATSCHAPPIJ			
NR.	Risico		Werkzaamheden accountant
1.1	Het risico bestaat dat de werkgever het omzet verlies berekent op het niveau van de werkgever en niet op het niveau van de relevante groep of moeder(s)/dochter(s).	1.1a	De accountant stelt vast dat de omzetsdaling in de meetperiode op het juiste organisatorische niveau is berekend.
		1.1b	De accountant gaat na wie de aandeelhouders zijn van de organisatie van de werkgever, en waar relevant wie haar aandeelhouders zijn tot op het hoogste groepsniveau.
		1.1c	De accountant gaat na welke entiteiten tot de groep op het hoogste niveau behoren.
		1.1d	De accountant gaat na dat de netto-omzet van alle Nederlandse organisaties alsmede buitenlandse organisaties met Nederlands SV-loon zijn meegenomen om tot de omzetsdaling te komen zoals opgenomen in de aanvraag tot vaststelling.
1.2	Het risico bestaat dat de organisatie van de werkgever zich niet realiseert dat haar buitenlandse moeder andere deelnemingen met Nederlands SV loon heeft	1.2a	De accountant stelt vanuit de geconsolideerde jaarrekening van de moedermaatschappij op het hoogste niveau en aanvullende documentatie vast welke Nederlandse deelnemingen en welke buitenlandse deelnemingen met SV-loon in deze jaarrekening zijn geconsolideerd. De accountant stelt vast (ook in geval van wijzigingen hierin) dat hiermee bij de bepaling van de omzetsdaling rekening is gehouden. Hij verkrijgt daartoe de juridische structuur per 1 oktober 2020 (NOW 3) en 1 juli 2021 (NOW 4) en die over 2019 en stelt vast of er wijzigingen hebben plaatsgevonden. Indien er een geconsolideerde jaarrekening is (zonder wijzigingen): De accountant stelt vanuit de geconsolideerde jaarrekening van de moedermaatschappij op het hoogste niveau vast welke Nederlandse organisaties en buitenlandse deelnemingen met Nederlands SV-loon in deze jaarrekening zijn geconsolideerd. Hierbij wordt uitgegaan van de laatste vastgestelde jaarrekening conform de

			peildata opgenomen bij 2.1a van de A tabel. Indien er een geconsolideerde jaarrekening is (met overnames): De accountant stelt vast welke Nederlandse organisaties en buitenlandse deelnemingen met Nederlands SV-loon tot de groep behoren en gaat na per welke datum deze situatie geldt. Indien er geen geconsolideerde jaarrekening is: De accountant verkrijgt de juridische structuur per 1 oktober 2020 (NOW 3) en 1 juli 2021 (NOW 4) en die over 2019 en stelt vast of er wijzigingen hebben plaatsgevonden.
1.3	Het risico bestaat dat binnen de groep niet dezelfde meetperiode is gehanteerd.	1.3a	De accountant stelt vast dat per entiteit binnen de groep dezelfde meetperiode is gehanteerd (en dat deze aansluit op de voorgaande meetperiode indien hier ook een aanvraag voor is ingediend)

Voor de specifieke risico's, en de daaraan gekoppelde werkzaamheden m.b.t. aanvragen tot vaststelling op niveau van werkmaatschappij (gebruik van artikel 6 NOW 3 en artikel 7 NOW 4) wordt verwezen naar tabel B5.

Tabel B.2: Risico's en werkzaamheden omzet referentieperiode

ONDERDEEL OMZET REFERENTIEPERIODE			
NR.	Risico		Werkzaamheden accountant
2.1	Het risico bestaat dat de netto-omzet over de referentieperiode niet is bepaald in overeenstemming met de definitie van artikel 1 lid 2 (rechtspersonen en natuurlijke personen), alsmede de toelichting hierop (7. Definitie van de omzet)	2.1a	De accountant stelt vast dat de omzet voor de referentieperiode correct is berekend in overeenstemming met artikel 1, lid 2 (NOW 3 en NOW 4), artikel 6, (NOW 3) en artikel 5 (NOW 4), de toelichting hierop en de kamerbrief d.d. 9 december 2020 inzake de aanpassingen in het economische steun- en herstelpakket als gevolg van de ontwikkeling in de bestrijding van het coronavirus en bijlage III bij deze brief. De accountant bespreekt met het management hoe deze de opgave heeft opgesteld: hoe de netto-omzet is bepaald t.b.v. de NOW-subsidie op grond van de NOW-regeling; hoe is gewaarborgd dat grondslagen goed zijn toegepast; en hoe de juistheid van de referentie-omzet is gewaarborgd. Hierbij wordt uitgegaan van de laatste vastgestelde jaarrekening 2019 voor 1 oktober 2020 (NOW 3), 1 juli 2021 (NOW 4 alsmede voor de samengevoegde opdracht). In geval van een gebroken boekjaar gelden dezelfde peildata waarbij wel vastgesteld wordt of de juiste definitie is gehanteerd. Is de jaarrekening 2019 nog niet samengesteld voor deze peildata, dan dienen wel aanvullende werkzaamheden over 2019 te worden uitgevoerd in het kader van de afgrenzing. Zie hierna ook 2.5 in deze tabel.
2.2	Het risico bestaat dat de netto-omzet in de referentieperiode nog niet is gecontroleerd c.q. vastgesteld als onderdeel van de jaarrekening.	2.2a	De accountant stelt vast dat de werkgever de jaarrekening over 2019 heeft vastgesteld of dat de controle hierop door de accountant is afgerond zoals opgenomen bij 2.1a en dat de omzet uit de referentieperiode aansluit op de jaarrekening. Voor zover er rekening is gehouden met buitenlandse organisaties is van belang dat buitenlandse ondernemingen zonder Nederlands SV-loon niet worden meegenomen in de berekening van de omzet van de referentieperiode en de meetperiode.
		2.2b	Indien de jaarrekeningcontrole, beoordeling of samenstelling nog niet is afgerond voor de peildata zoals opgenomen bij 2.1a wordt dit proces bij voorkeur eerst afgerond, of dient de jaarrekening eerst te worden vastgesteld. Hierbij dient aandacht te zijn voor de omstandigheid dat de jaarrekening is vastgesteld na de peildata zoals opgenomen bij 2.1a (in verband met het mogelijk verhoogde verschuivingsrisico indien er sprake is

			van een vaststelling na bekendmaking van de NOW-regeling), tenzij de accountant niet in de samenstellingsopdracht of beoordelingsopdracht voor de jaarrekening 2019 al rekening mee heeft gehouden. Zie hierna ook 2.5 in deze tabel.
		2.2c	Indien sprake is van een gebroken boekjaar: De accountant stelt vast dat de werkgever de jaarrekening over 2018/2019 en 2019/2020 (in geval van een gebroken verslagjaar) heeft vastgesteld of dat de controle hierop door de accountant is afgerond voor de peildata zoals opgenomen bij 2.1a . Indien niet, zie 2b.
2.3	Het risico bestaat dat in geval van een gebroken boekjaar de afgrenzing niet correct is bepaald.	2.3a	De accountant stelt bij een gebroken boekjaar de toerekening van de omzet vast door; • Aansluiting met de BTW-afdrachten • Afstemming met de administratie • De verwerking van facturen rondom de afgrenzingsdatum van het gebroken boekjaar • De splitsing van de omzet op peilmoment 1 januari 2019 in het gebroken boekjaar 2018/2019 en de splitsing van de omzet op peilmoment 31 december 2019 in het gebroken boekjaar 2019/2020.
2.4	Het risico bestaat dat ter bepaling van de omzet in de referentieperiode niet het juiste aantal maanden is genomen ter bepaling/berekening van de omzet.	2.4a	Indien er sprake is van een onderneming die na 1 januari 2019 is gestart stelt de accountant de juiste ingangsdatum vast aan de hand van officiële documenten zoals contracten, notariële aktes etc. Bij start of overgang van onderneming na 1 januari 2019 geldt een afwijkende berekening (zie paragraaf 2.2.1).
		2.4b	Indien er sprake is van overgang van onderneming (overgang van economische eenheid) of afstoting gedurende 2019 of uiterlijk 1 februari 2020 stelt de accountant de juiste ingangsdatum vast aan de hand van officiële documenten zoals contracten, notariële aktes etc. Bij start, overgang of afstoting van onderneming na 1 januari 2019 geldt een afwijkende berekening (zie paragraaf 2.2.1).
2.5	Het risico bestaat dat de afgrenzing van de netto-omzet (referentieperiode)	2.5a	De accountant stelt vast dat de omzet in de juiste periode (jaar) is verantwoord waarbij met name aandacht moet zijn voor verschuivingen van omzet van 2020 naar 2019, creditboekingen, aanpassingen in onderhanden projecten etc. om hiermee een grotere omzetsdaling te realiseren. De mate van diepgang van de werkzaamheden van de accountant is mede afhankelijk van de kwaliteit van de administratieve organisatie.

	tussen 2019 en 2020 niet juist heeft plaatsgevonden omdat de werkgever niet controleplichtig was en de jaarrekening niet voor 1 juni 2020 is vastgesteld.		
		2.5b	De accountant stelt vast dat de omzet 2019 aansluit met de aangifte BTW / suppletieaangifte en eventuele subsidiebeschikkingen (ook onderdeel van de netto-omzet volgens de regeling artikel 5, lid 8 NOW 3 en artikel 16 lid 8 NOW 4)
		2.5c	De accountant analyseert de handmatige journaalposten en ongebruikelijke boekingen per jaareinde 2019 (afgrenzing) op relevantie voor de regeling. Het risico hierbij is dat de netto-omzet 2019 ten onrechte hoger wordt voorgesteld).
		2.5d	De accountant stelt van facturen geboekt in december 2019 vast dat de leveringsdatum/datum van de dienstverlening niet in 2020 is i.v.m. risico op verschuiving omzet naar 2019 om zodoende hogere omzetsdaling te realiseren.
		2.5e	De accountant analyseert de bepaling van het onderhanden werk op tendenties om omzet naar 2019 te boeken. (Meerwerk 2020 ten onrechte meenemen in 2019).
		2.5f	<i>De accountant analyseert de berekening van nog te verstrekken bonussen gerelateerd aan verkopen/ omzet die betrekking hebben op de omzet in de meetperiode door af te stemmen met contracten, de voor de berekening relevante informatie te beoordelen en na te gaan of deze aansluit op de verantwoorde omzet in de meetperiode.</i>

Tabel B3: Risico's en werkzaamheden omzet meetperiode

ONDERDEEL OMZET MEETPERIODE			
NR.	Risico		Werkzaamheden accountant
3.1	Het risico bestaat dat de omzetdefinitie niet juist/consistent is gehanteerd	3.1a	De accountant stelt vast dat de omzet voor de meetperiode correct is berekend in overeenstemming met artikel 1, lid 2 (NOW 3 en 4), artikel 5, van NOW 3, artikel 6 NOW 4, de toelichtingen hierop, en de Kamerbrief d.d. 9 december 2020 inzake de aanpassingen in het economische steun- en herstelpakket als gevolg van de ontwikkeling in de bestrijding van het coronavirus en bijlage III bij deze brief en hierbij sprake is van een consistente toepassing conform de in de laatst vastgestelde jaarrekening /IB-aangifte gehanteerde grondslagen voor waardering en resultaatbepaling.
		3.1.b	De accountant stelt, in geval van NOW aanvragen voor aansluitende tijdvakken bij de afgrenzing vast dat, met inachtneming van een consistente toepassing zoals bij het voorgaande punt genoemd, dat de omzet juist en volledig is verwerkt in het juiste tijdvak.
		3.1c	De accountant bespreekt met het management hoe deze de opgave heeft opgesteld: Hoe de netto-omzet is bepaald t.b.v. de NOW-subsidie op grond van de NOW-regeling; Hoe is gewaarborgd dat grondslagen goed zijn toegepast; en hoe de juistheid en de volledigheid van de omzet over de meetperiode is gewaarborgd.
		3.1d	De accountant neemt kennis van de interne managementrapportages en notulen en onderzoekt verschillen met de verantwoording voor de NOW-subsidie alsmede mogelijke tendenties die hieruit blijken.
		3.1e	De accountant sluit de aanvraag tot vaststelling aan op de financiële administratie 2020/2021.
		3.1f	De accountant gaat de juiste classificatie/presentatie van omzet na met specifieke aandacht voor de tendentie die het management hierbij kan hebben (door bijv. omzet te verschuiven of subsidies niet mee te nemen).
		3.1g	De accountant toetst of in de meetperiode sprake is geweest van een toereikende functionerende

			administratieve organisatie, voor wat betreft de onvervangbare maatregelen van interne beheersing die van belang zijn voor onderzoek naar de verantwoording van de omzet over de meetperiode. Voor de overige maatregelen van AO/IB beoordeelt de accountant de opzet en het bestaan en afhankelijk of de accountant wil en/of kan steunen op de AO/IB toetst hij de werking. Eventuele bevindingen hieromtrent neemt hij mee in zijn onderzoeksrapport.
		3.1h	Indien er sprake is van een voor het onderzoek relevante AO/IB dient de accountant deze te toetsen, evenals de mogelijke wijzigingen in AO/IB. Dit betreft in ieder geval de onvervangbare maatregelen van interne beheersing. Voor de overige maatregelen van AO/IB beoordeelt de accountant de opzet en het bestaan en afhankelijk of de accountant wil en/of kan steunen op de AO/IB toetst hij de werking. De accountant gaat na of er wijzigingen zijn in de AO/IB en of er mogelijkheden voor het management zijn om de AO/IB te doorbreken. De accountant gaat na of er nieuwe/gewijzigde processen zijn en of er mogelijkheden voor het management zijn om de AO/IB te doorbreken. Let op mogelijke wijzigingen in onder meer functiescheiding (ook in de systemen) en integriteit van systemen en gegevens als gevolg van mogelijk gewijzigde situatie (bijv. door thuiswerken, remote control door IT-beheerder, nieuwe processen inclusief nieuwe applicaties daarvoor (change management), aangepaste gebruikersrechten, mutatie prijstabellen). Eventuele bevindingen hieromtrent neemt hij mee in zijn onderzoeksrapport. Indien de accountant reeds tussentijdse werkzaamheden in het kader van de jaarrekeningcontrole heeft uitgevoerd kan hij de bevindingen hiervan meenemen bij het bepalen van de aard en omvang en uitvoering van de te verrichten werkzaamheden in het kader van het onderzoek naar de aanvraag tot vaststelling.
3.2	Het risico bestaat dat de meetperiode volgens de aanvraag gedaan bij opening van de regeling niet overeenkomt met de meetperiode zoals gebruikt in het formulier tot vaststelling.	3.2a	De accountant vergelijkt de meetperiode volgens de aanvraag met het formulier tot vaststelling. De accountant dient vast te stellen dat de meetperiode voor de aanvragen tot vaststelling gelijk is met de subsidieverlening. Toelichting: Werkgevers kunnen de meetperiode kiezen waar over zij de omzetsdaling berekenen (zie de artikelen daarover in beide regelingen). Het moet daarbij altijd om een aaneensluitende periode van drie maanden gaan. Werkgevers moeten deze keuze voor de meetperiode maken bij de aanvraag; bij de definitieve afrekening kan de meetperiode niet meer worden aangepast.
		3.2b	De accountant stelt vast dat de gekozen meetperiode aansluit op de voorgaande meetperiode (indien van toepassing) Voor de meetperiodes van de omzet voor NOW 3 en NOW 4 geldt het volgende: Indien de aanvrager een aanvraag heeft ingediend voor de NOW 2 dient de meetperiode van drie maanden voor de (eventuele) aanvraag voor tranche 3 van NOW 3 direct aan te sluiten op de meetperiode van de vier maanden van NOW 2 (zie artikel 4 lid 2 NOW 3);

			Indien de aanvrager een aanvraag heeft ingediend voor de NOW 3, tranche 3, dient de meetperiode van drie maanden voor de (eventuele) aanvraag voor tranche 4 van NOW 3 direct aan te sluiten op de meetperiode van de tranche 3 van NOW 3 (zie artikel 4 lid 3 NOW 3); Indien de aanvrager een aanvraag heeft ingediend voor de NOW 3, tranche 4, dient de meetperiode van drie maanden voor de (eventuele) aanvraag voor tranche 5 van NOW 3 direct aan te sluiten op de meetperiode van tranche 4 van NOW 3 (zie artikel 4 lid 3 NOW 3); Indien de aanvrager een aanvraag heeft ingediend voor de NOW 3, tranche 5, dient de meetperiode van drie maanden voor de (eventuele) aanvraag voor NOW 4 hierop direct aan te sluiten (zie artikel 4 lid 2 NOW 4). Toelichting Indien de periodes niet op elkaar aansluiten dient de werkgever dit eerst te corrigeren in overleg met UWV alvorens de werkzaamheden kunnen worden uitgevoerd.
3.3	Het risico bestaat dat binnen de groep aanvragen zijn ingediend bij de opening van de regeling waarbij entiteiten binnen groep verschillende meetperiodes hebben gehanteerd (UWV heeft namelijk geen inzicht in de concernrelaties).	3.3a	De werkgever en het concern/groep hebben dan een aanvraag gedaan die in strijd zijn met de regeling. Werkgever en het concern moeten dan de fout herstellen. Anders kan er niet een juiste aanvraag tot vaststelling worden gedaan. De accountant dient vast te stellen dat de meetperiode voor alle aanvragen tot vaststelling binnen het concern gelijk zijn. De accountant dient vast te stellen dat de periode in aanvraag tot vaststelling overeenkomt met de aanvraag.
3.4	Het risico bestaat dat de afgrenzing van de netto-omzet in de meetperiode in 2020/2021 niet juist heeft plaatsgevonden.	3.4a	De accountant doet onderzoek of de omzet in de juiste meetperiode is verantwoord waarbij met name aandacht moet zijn voor verschuivingen van omzet in de meetperiode naar voor of na de meetperiode, creditboekingen, aanpassingen in onderhanden projecten, de mutatie voorraad gereed product (indien er sprake is van een aanvraag op basis van artikel 6 NOW 3, artikel 7 NOW 4) etc. om hiermee een grotere omzetzijdeling te realiseren. De mate van diepgang van de werkzaamheden van de accountant is mede afhankelijk van de kwaliteit van de administratieve organisatie. Bij een gecombineerde opdracht (zie verlichting, mogelijk vanaf NOW 3) zal het verschuiven van omzet tussen

			NOW-verantwoordingsperiodes die allebei onderdeel uitmaken van de gecombineerde opdracht pas als een risico op een materiële afwijking als gevolg van fraude gezien worden als die verschuiving een materiële impact heeft op de totaal toe te kennen NOW steun (indien bijvoorbeeld door een verschuiving van omzet de drempel voor de minimale omzetsdaling behaald wordt). De hierbij te gebruiken materialiteit is de materialiteit berekend volgens het controle protocol voor een gecombineerde opdracht. Als het percentage van de loonsteun en de opslag gelijk zijn in twee verantwoordingsperiodes en in beide periodes is de omzetsdaling hoger dan 20% dan is het risico van verschuiving niet relevant voor de controle omdat de impact van de verschuiving op de NOW-subsidie nihil is. Als de percentages wel verschillend zijn dan zal de accountant na moeten gaan of er zoveel omzet verschoven kan zijn dat dit een materieel effect heeft op de toe te kennen NOW-subsidie.
		3.4.b	De accountant voert een cijferanalyse uit op de netto-omzet voor wat betreft de periode vóór de meetperiode, de periode tijdens de meetperiode en de periode na de meetperiode met als doel mogelijke verschuivingen van de omzet van de meetperiode naar buiten de meetperiode te detecteren. Hij stelt vast of er uitkomsten zijn die nader in detail onderzocht moeten worden. Toelichting; denk hierbij aan cijferanalyses (inclusief mogelijke logische verbanden) van omzet en debiteuren, voorraden/OHW, inkopen versus verkopen en urenregistraties (kosten van de omzet) gericht op risico's van verschuivingsgevaar o.b.v. verwachtingen en mogelijke patronen.
		3.4c	De accountant bespreekt met het management hoe de interne beheersing is ingericht ten aanzien van maandafsluitingen en hoe dit heeft gewerkt in de meetperiode. De accountant beoordeelt de opzet van de afsluitingsprocedures en stelt het bestaan van deze procedures vast. Afhankelijk of de accountant wil en/of kan steunen op deze procedures, toetst hij de werking.
		3.4d	De accountant stelt vast dat de netto omzet in de gekozen meetperiode zoals gerapporteerd in het formulier aanvraag tot vaststelling aansluit op de financiële administratie, tussentijdse rapportages etc. Hij let daarbij op de juiste afgrenzing, relevantie van onderhanden projecten, toerekening van baten naar rato van de meetperiode, boekingen op juiste rekeningen.
		3.4e	De accountant stelt de aansluiting vast met de aangifte BTW / suppletieaangifte en eventuele subsidiebeschikkingen (ook onderdeel van de netto-omzet volgens de artikel 5 lid 8 NOW 3, artikel 6, lid 8 NOW 4).
		3.4f	De accountant analyseert de handmatige journaalposten, creditboekingen/nota's, kortingen en ongebruikelijke boekingen (afgrenzing) op juistheid met inachtneming van de geïdentificeerde risico's op grond van de geldende regeling.

		3.4g	De accountant onderzoekt de bepaling van het onderhanden werk/onderhanden projecten en de mutatie voorraad gereed product (indien er sprake is van een aanvraag op basis van artikel 6 NOW 3, artikel 7 NOW 4) etc op tendenties om omzet buiten de meetperiode te boeken (bijvoorbeeld meerwerk 2020 ten onrechte meenemen in 2019).
		3.4h	<i>De accountant analyseert de berekening van nog te verstrekken bonussen gerelateerd aan verkopen/ omzet die betrekking hebben op de omzet in de meetperiode door af te stemmen met contracten, de voor de berekening relevante informatie te beoordelen en na te gaan of deze aansluit op de verantwoorde omzet in de meetperiode.</i>
		3.4i	De accountant stelt aan de hand van de bankafschriften en kasontvangsten vast of zowel voorafgaande, gedurende als na afloop van de meetperiode de omzet samenhangend met de ontvangen gelden op een correcte wijze zijn toegerekend aan de meetperiode en gaat na of hier aanwijzingen voor opbrengsten uit naar voren komen die niet als omzet in de meetperiode zijn verantwoord.
3.5	Timing; Het risico bestaat dat omzetstromen buiten de periode worden gehouden (verschuivingsgevaar) (volledigheid, afgrenzing, presentatie), zowel bij de start en het einde van de meetperiode, zoals: - Leveringen onterecht uitstellen tot na de meetperiode; - Leveringen aan het einde van de meetperiode administratief na de meetperiode verantwoorden; - eventuele subsidies	3.5a	De accountant gaat na of de omzet over de meetperiode op nauwkeurige wijze is berekend overeenkomstig de regeling. De accountant gaat na of het verband tussen het moment van het verantwoorden van de omzet en het moment van het verrichten van de gerelateerde prestaties is vastgesteld. Hij voert hiervoor verschillende werkzaamheden uit, zoals detailtesten gericht op verantwoording omzet in juiste periode (levering versus omzet rond beide afgrensmomenten van de meetperiode), ook buiten de meetperiode. De accountant onderzoekt de volledigheid van de geboekte omzet door analyse en overige werkzaamheden uit te voeren t.a.v. de omzet geboekt voorafgaande aan de meetperiode en na afloop de meetperiode. Toelichting: Risico is dat omzet buiten de meetperiode wordt verantwoord terwijl die wel betrekking heeft op de meetperiode (levering heeft bijvoorbeeld wel plaatsgevonden).

	en overige) baten die voortkomen uit de uitvoering van normale activiteiten niet toegerekend aan de periode		
		3.5b	De accountant voert een onderzoek uit op de juistheid (terecht) van de creditnota's, kortingen etc. die zijn geboekt in de meetperiode.
		3.5c	Overige baten die behoren tot de normale activiteiten van de organisatie behoren ook tot de omzet worden berekend (zie artikel 1 lid 2 en de toelichting hierop). Onder overige baten vallen bijvoorbeeld ook de subsidies die bedoeld zijn als compensatie van de omzetsdaling. De accountant stelt vast dat subsidieregelingen en andere tegemoetkomingen op een juiste wijze in de netto-omzet in de meetperiode zijn verwerkt. Verwezen wordt naar de Kamerbrief d.d. 9 december inzake de aanpassingen in het economische steun- en herstelpakket als gevolg van de ontwikkeling in de bestrijding van het coronavirus en bijlage III bij deze brief en hierbij sprake is van een consistente toepassing conform de in de laatst vastgestelde jaarrekening /IB-aangifte gehanteerde grondslagen voor waardering en resultaatbepaling.
3.6	Omzet verantwoord buiten de entiteit/groep. Het risico bestaat dat activiteiten en of omzet buiten de entiteit is verantwoord, bv. winkel binnen winkel, andere entiteit, van zakelijk naar privé (volledigheid en afgrenzing)	3.6a	De accountant bespreekt met het management hoe Covid-19 effect heeft gehad op de activiteiten en wat het management heeft gedaan om de onderneming overeind te houden. Aanvullend bespreken of in de administratie voldoende aandacht is geweest voor het risico dat activiteiten en of omzet buiten de omzetverantwoording is gehouden (bijvoorbeeld door verschuiving naar een andere/nieuw opgerichte entiteit) of dat er naar de mening van het management mogelijk omzet niet in de administratie is verantwoord en hoe dit risico is gemitigeerd. De accountant gaat hierbij tevens na of op andere manieren omzet gerealiseerd is die niet verantwoord is. Dit betreft onder meer het omzet uit nieuwe, alternatieve, activiteiten, omzetcompensatie-subsidies en omzet samenhangend met het uitlenen van personeel aan andere organisaties.
3.7	Het risico bestaat dat transacties met verbonden partijen niet volledig en nauwkeurig zijn verantwoord (niet at	3.7a	De accountant bespreekt met het management of transacties met verbonden partijen hebben plaatsgevonden en zo ja, of deze goed zijn verantwoord.

	'arms length').		
		3.7b	De accountant stelt vast of er transacties zijn met verbonden partijen. Daarbij gaat hij na of deze op het juiste niveau zijn geautoriseerd, hoe is vastgesteld dat deze 'at arms length' zijn verantwoord en op de juiste wijze zijn verwerkt.
3.8	Het risico bestaat op onjuiste presentatie en waardering van netto-omzet, zoals: • subsidies parkeren op balans, subsidies in mindering op kosten, bij subsidies alleen voorschot verwerken; • kortingen: onjuiste %, kortingen later verrekenen; • retourneren en andere specifieke zaken; • Onterechte uitstel facturering (inconsistent met gebruikelijke procedures c.q. AO/IB).	3.8a	De accountant stelt vast dat dezelfde grondslagen voor waardering en resultaatbepaling zijn gehanteerd voor de meetperiode als voor de laatst vastgestelde jaarrekening (peildata zie 2.1a).
3.9	Het risico bestaat dat de mutatie onderhanden projecten zodanig wordt voorgesteld dat dit leidt tot een lagere netto-omzet in de meetperiode en/of dat er conservatieve(re)	3.9a	Afhankelijk van specifieke situatie voert de accountant (additionele) werkzaamheden uit op mutaties onderhanden projecten/onderhanden werk. Onderdeel hiervan kan zijn een onderzoek naar en toetsen van de relevante AO/IB. Nagegaan dient te worden welke (wijzigingen in) processen er zijn rondom OHW (denk aan functiescheiding inclusief autorisatie o.a. tussen projectadministratie en financiële administratie (wie autoriseert en boekt b.v. uren en kosten op projecten), het maken van calculaties/schattingen en (maand)afsluitingen).

	schattingen van de voortgang van projecten is gemaakt etc. Aandacht dient ook te zijn voor boekingen voorafgaande en na afloop van de meetperiode met als doel de netto-omzet in de meetperiode te verlagen.		
		3.9b	De accountant voert deelwaarnemingen uit gericht op de verantwoording onderhanden werk/projecten mutaties, mutatie voorraad gereed product (indien er sprake is van een aanvraag op basis van artikel artikel 6 NOW 3, artikel 7 NOW 4) etc in juiste periode, ook buiten de meetperiode.
		3.9c	De accountant onderzoekt de berekeningen, schattingen en overige onderbouwingen etc behorende bij de standen van het onderhanden werk/projecten bij de start en het einde van de meetperiode (voortgang van projecten en dienstverlening, variabele vergoedingen etc.).
3.10	Het risico bestaat dat begin en/of eindstanden van voorraden niet zijn geïnterpreteerd bij de start en/of het einde van de meetperiode.	3.10a	De accountant gaat na of goederenontvangsten en -afgiften volledig, juist en tijdig worden verantwoord o.a. door functiescheiding tussen bewaring, in- en verkoop en registratie

3.11	Het risico bestaat dat voorraadstanden worden gemanipuleerd om omzetsdaling in meetperiode zo hoog mogelijk weer te geven	3.11a	De accountant woont voor zover mogelijk en noodzakelijk voorraadopnames in de meetperiode bij. Indien bijwonen niet mogelijk is: • Overweegt hij of het mogelijk is zelf een voorraadopname uit te voeren. • gaat hij na of de werkgever zelf (een) voorraadopname(s) heeft uitgevoerd en inspectie van de resultaten daarvan (b.v. verwerking van voorraadverschillen) en/of • inspecteert hij documentatie met betrekking tot voorraadwijzigingen (aankoop en/of verkoop van voorraden, afboekingen die niet geleid hebben tot verkopen). De accountant voert deelwaarnemingen uit op de voorraadmutaties en sluit deze aan met verkopen/verantwoorde omzet (brondocumenten).
3.12	Het risico bestaat dat andere netto-omzet niet wordt verantwoord.	3.12a	De accountant gaat na of op andere manieren omzet gerealiseerd is die niet verantwoord is. Dit betreft onder meer het omzet uit nieuwe, alternatieve, activiteiten, omzetcompensatie uit subsidies en omzet samenhangend met het uitlenen van personeel aan andere organisaties.
		3.12b	De accountant gaat na of vervreemde activa met opbrengsten op de juiste wijze zijn verantwoord in de omzet. Gedacht kan worden aan afvalproducten die hebben geleid tot opbrengsten of incurante voorraden met een restwaarde.
		3.12c	De accountant beoordeelt contracten, notulen op (incidentele) omzet en omzet elders verantwoord.
		3.12d	De accountant laat afnemers contractvoorwaarden bevestigen.
		3.12e	De accountant stelt vast dat afboekingen van voorraad als gevolg van verkopen ook leiden tot omzet c.q. dat in geval incurante voorraden er geen mogelijkheden zijn om deze buiten de entiteit/administratie te verkopen.
3.13	Het risico bestaat dat barter/ruil transacties niet verwerkt zijn als omzet en kosten;	3.13a	De accountant bespreekt met het management of barter-transacties hebben plaatsgevonden en hoe deze zijn verwerkt. Hij onderzoekt daartoe notulen en andere documentatie om vast te stellen dat alle barter-transacties zijn geïdentificeerd en verwerkt conform de grondslagen van de vennootschap.
3.14	Het risico bestaat dat niet-betaalde of oninbare facturen niet zijn opgegeven als omzet	3.14a	De accountant stelt vast dat facturen in de juiste periode zijn verantwoord, ook als er sprake is van (mogelijke) oninbaarheid. Toelichting: ook al zijn de facturen nog niet (of later) betaald of oninbaar, dan dienen deze wel als omzet te worden meegenomen (uitgezonderd verantwoordingen op kasstelsel)

3.15	Het risico bestaat dat onderneming andere subsidieregelingen niet heeft verantwoord in de meetperiode	3.15a	Overige baten die behoren tot de normale activiteiten van de organisatie behoren ook tot de omzet worden gerekend (zie artikel 1 lid 2) en de toelichting hierop en de Kamerbrief d.d. 9 december 2020 inzake de aanpassingen in het economische steun- en herstelpakket als gevolg van de ontwikkeling in de bestrijding van het coronavirus en bijlage III bij deze brief . Onder overige baten vallen bijvoorbeeld ook de subsidies die bedoeld zijn als compensatie van de omzetsdaling niet zijnde de NOW-subsidie. De accountant stelt vast of ook aanspraak is gemaakt op andere subsidieregelingen en of de verantwoording in de juiste periode heeft plaatsgevonden.
3.16	Het risico bestaat dat facturatie niet in de juiste periode hebben plaatsgevonden	3.16a	De accountant analyseert de vooruit gefactureerde posten en de vooruit ontvangsten van klanten in de meetperiode en vooruit gefactureerde posten en vooruit ontvangsten in de periode vóór de meetperiode. De accountant gaat na dat verantwoording in de juiste periode heeft plaatsgevonden.

Tabel B4: Risico's en specifieke werkzaamheden loonsom

ONDERDEEL LOONSOM			
NR.	Risico		Werkzaamheden accountant
4.1	Het risico bestaat dat de lonen en salarissen niet uitbetaald worden terwijl hier wel de NOW vergoeding wordt geclaimd.	4.1a	De accountant stelt vast dat de lonen en salarissen over de periode behorende bij de desbetreffende tranche van de NOW 3 en de NOW 4 uitbetaald zijn door een aansluiting te maken tussen de gerapporteerde loonheffingenummers met bijbehorende loonaangifte, de salarisadministratie en de bankbetalingen. Indien het niet aansluit gaat hij na of na deze periode er salarisbetalingen hebben plaatsgevonden die zien op de loonaangifte van de eerdere periode (fourthrestel), waardoor vastgesteld kan worden dat de salarissen zijn betaald.
4.2	Het risico bestaat dat de lonen en salarissen niet op de juiste bankrekeningen uitbetaald worden.	4.2a	De accountant stelt vast dat de uitbetaling van de lonen en salarissen is gedaan op basis van de bankrekeningnummers van de werknemers. Dit kan hij doen door aansluiting te zoeken met het personeelsdossier van de werknemer. Hij beoordeelt daarbij eventuele wijzigingen in de bankrekeningnummers in de periode behorende bij de desbetreffende tranche van de NOW 3 en de NOW 4 ten opzichte van bankrekeningnummers in voorgaande maanden (bijvoorbeeld januari 2020). Indien dit niet mogelijk is kan er ook gebruik worden gemaakt van een opgave van de medewerker waarin hij verklaart dat het salaris is ontvangen (door middel van een steekproef) en waarbij de omvang van het aantal te controleren salarisbetalingen geschiedt op basis van de risico-inschatting door de accountant en hij hierbij ook rekening houdt met een spreiding over de maanden van de meetperiode.
4.3	Het risico bestaat dat personeel uit dienst niet is gemeld en dat salarissen wel worden aangegeven op de loonaangifte.	4.3a	De accountant beoordeelt gedurende de periode behorende bij de desbetreffende tranche van de NOW 3 en de NOW 4 de opzet van de AO/IB rondom de aanname en ontslag van personeel en stelt het bestaan van de AO/IB vast. Afhankelijk of de accountant wil en/of kan steunen op de AO/IB toetst hij de werking van de maatregelen van AO/IB dan wel voert hij gegevensgerichte controlewerkzaamheden uit op de mutaties. Dit betreft mede de tijdige verwerking van uitdiensttredingen in de salarisadministratie.
4.4	Het risico bestaat dat er gefingeerde dienstverbanden en/of uitbreidingen worden aangegaan	4.4a	De accountant stelt vast aan de hand van een mutatieoverzicht personeel gedurende de periode behorende bij de desbetreffende tranche van de NOW 3 en de NOW 4 dat nieuwe dienstverbanden of uitbreiding van dienstverbanden tot stand zijn gekomen op basis van de reguliere procedures die van kracht waren vóór deze periode.

	"ter compensatie" van de personeelskosten van ontslagen medewerkers om zodoende de loonsom gelijk te houden (zie artikel 13, lid a)		
		4.4b	De accountant beoordeelt de nieuwe dienstverbanden en uitbreidingen van dienstverbanden vanaf 1 oktober 2020 op aannemelijkheid op basis van een gesprek met het management en eventuele overige documentatie, zoals arbeidsovereenkomsten, over de functie en werkzaamheden van het nieuw aangenomen personeel c.q. de uitbreiding van het dienstverband, toegang die zij hebben tot de werkplek en het bestaan van vacatures. <i>Een mogelijke werkzaamheid is dat de accountant de uitdiensttredingen na afloop van de desbetreffende NOW periode in het personeelsbestand in zijn onderzoek betreft.</i>

Tabel B5: risico's en specifieke werkzaamheden verbod op uitkering bonussen, dividenden en inkoop eigen aandelen

ONDERDEEL VERBOD OP UITKERING BONUSSEN EN DIVIDENDEN EN VERBOD OP INKOOP EIGEN AANDELEN			
NR.	Risico		Werkzaamheden accountant
5.1	Het risico bestaat dat er bonussen worden uitgekeerd aan de Raad van Bestuur en directie van het concern, dat er eigen aandelen worden ingekocht of dividend uitgekeerd (artikel 14 NOW 3, artikel 16 NOW 4)	5.1a	De accountant stelt vast dat de werkgever of rechtspersoon voor de derde tranche over 2020 en voor de vierde en vijfde tranche (NOW 3) en de zesde tranche (NOW 4) over 2021 geen dividenden heeft uitgekeerd aan aandeelhouders of bonussen aan de Raad van Bestuur, bestuur en directie van het concern en de rechtspersoon of vennootschap, waaronder mede begrepen winstuitdelingen, en er ook geen eigen aandelen ingekocht zijn. Hiertoe treedt hij in overleg met de Raad van Bestuur en de directie van het concern en de werkmaatschappij(en)/tussenholding. In dit overleg zal hij ook navraag doen of de Raad van Bestuur en de directie voornemens zijn om later bonussen/dividend uit te keren en/of eigen aandelen in te kopen. Bij het onderzoek hiernaar dient rekening gehouden te worden met de aard van de aanvraag; dit kan op grond van artikel 5 of 6 van de NOW 3 of artikel 6 of 7 van de NOW 4. Voor beide artikelen ziet het verbod op dividend, bonus en de inkoop van eigen aandelen toe op een verschillende groep aan werkgevers of rechtspersonen die deel uit maken van een groep (zie artikel 14 lid 1 en lid 3 van de NOW 3 en artikel 16 lid 1 en lid 4 van de NOW 4). Daarnaast is bij aanvragen op grond van artikel 6 NOW 4 of artikel 7 NOW 4 de hoogte van het voorschot en de hoogte van het bedrag conform de aanvraag tot vaststelling van belang (zie artikel 14 lid 3 NOW 3 en artikel 17 lid 3 NOW 4). Indien is aangevraagd op grond van artikel 6 NOW 3 of artikel 7 NOW 4 dient er altijd een controle naar de verbodsbepalingen plaats te vinden.
		5.1b	De accountant neemt tenminste kennis van de notulen van de Raad van Bestuur betreffende eventuele bonussen die zijn uitgekeerd, eigen aandelen die zijn ingekocht en dividend dat is uitgekeerd over 2020/2021. De accountant kan nog andere werkzaamheden, zoals een interview met het management en raadplegen van persberichten, uitvoeren op grond waarvan hij vaststelt dat het aannemelijk is dat er geen bonussen en dividend zijn uitgekeerd en geen eigen aandelen zijn ingekocht.
		5.1c	De accountant stelt vast door analyse van de personeelskosten dat er geen bonussen zijn uitgekeerd aan de Raad van bestuur, bestuur en directie van het concern en de rechtspersoon of vennootschap, waaronder mede begrepen winstuitdelingen.

--	--	--	--

Tabel B6: Aanvullende risico's en werkzaamheden regeling ex artikel 6 NOW 3 of artikel 7 NOW 4

Deze tabel met mogelijke risico's is van toepassing indien sprake is van gebruik van de regeling op niveau van de werkmaatschappij

Een tussenholding kan ook een verzoek doen op grond van de regeling om als werkmaatschappij behandeld te worden.

ONDERDEEL REGELING WERKMAATSCHAPPIJ EX <u>artikel 6 NOW 3, artikel 7 NOW 4</u>			
NR.	Risico		Werkzaamheden accountant (indien relevant)
6.1	Het risico bestaat dat er geen overeenkomst is omtrent werkbehoud in het kader van het beroep op de NOW regeling in het kader van artikel 6 lid 1b NOW 3, artikel 7, lid 1b NOW 4)	6.1a	De accountant gaat na of er tijdig (voor het indienen van de aanvraag tot vaststelling) een overeenkomst over werkbehoud is gesloten met tenminste één belanghebbende vereniging van werknemers op grond van de werkmaatschappijregeling (artikel 6 NOW 3, artikel 7 NOW 4). Hij neemt kennis van de overeenkomst met de belanghebbende vereniging van werknemers (zie artikel 6 lid 1b NOW 3 en 7 lid 1b NOW 4) en treedt, indien nodig, in contact met de belanghebbende vereniging van werknemers.
6.2	Risico op inconsistent gebruik van de transferpricing systematiek	6.2a	De accountant analyseert de verhouding van omzet versus loonkosten bij werkmaatschappij(en) en voert aanvullende werkzaamheden uit indien hier aanleiding toe is. Indien dit onjuist is doorgevoerd vindt hier een correctie op plaats conform de regeling.
6.3	Het risico bestaat dat de mutatie in de voorraad gereed product niet wordt toegerekend aan de omzet.	6.3a	De accountant stelt vast dat bij de berekening van de netto omzet over de meetperiode rekening is gehouden met de mutatie in de voorraad gereed product.
6.4	Het risico dat een aanvraag wordt	6.4a	Indien de aanvraag is gebaseerd op artikel 6 NOW 3 of artikel 7 NOW 4, stelt de accountant vast dat de omzetsdaling op groepsniveau is bepaald (met een redelijke mate van zekerheid en waarbij is voldaan aan dit accountantsprotocol en Standaard 3900N) en dat deze lager is dan 20% (mede ook om vast te stellen of de aanvraag op basis artikel 6 NOW 3

	ingediend op werkmaatschappijniveau (artikel 6 NOW 3, artikel 7 NOW 4) van de regeling) terwijl de omzetsdaling voor de groep hoger is dan 20% (waardoor de afrekening op groepsniveau moet plaatsvinden).		of artikel 7 NOW 4 terecht heeft plaatsgevonden). Dit houdt in dat van de accountant wordt verwacht dat naar mate het % omzetsdaling op groepsniveau richting de 20% gaat, de aard en omvang van de werkzaamheden met meer diepgang (conform protocol) worden uitgevoerd
6.5	Het risico bestaat dat binnen de groep verschuiving van netto-omzet naar andere groepsonderdelen plaatsvindt die niet voor de bepaling van de NOW netto omzet meegenomen hoeven te worden. Deze verschuivingen van netto-omzet zijn niet conform de grondslagen voor waardering en resultaatbepaling zoals die golden voor het boekjaar 2019 en hebben ook geen bedrijfseconomische rechtvaardiging (ongebruikelijke transactie). (Dit kan ook effect hebben op een aanvraag om NOW gelden in het kader van artikel 6 NOW 3, artikel 7 NOW 4).	6.5a	De accountant stelt vast dat de omzet bij juiste werkmaatschappijen is verantwoord: De accountant stelt vast dat er geen activiteiten en daaraan gekoppelde netto-omzet buiten de verantwoording van de NOW wordt gehouden en is verschoven tussen werkmaatschappijen. Daartoe is hij alert op ongebruikelijke (administratieve) transacties tussen de entiteiten die in aanmerking komen voor de NOW gelden en entiteiten binnen de groep waarvoor dat niet geldt.

		6.5b	De accountant neemt kennis van contractpartijen en het contract, de van de aard producten/diensten t.o.v. de activiteiten die de entiteiten normaal gesproken uitvoeren en beoordeelt hij de consistentie ten opzichte van het voorgaande jaar.
		6.5c	De accountant onderzoekt en toetst de relevante AO/IB rondom het consolidatieproces inzake de netto-omzet inclusief wijzigingen/doorbrekingen hiervan. Indien nodig voert de accountant hier detailtesten op uit. Eventuele bevindingen hieromtrent neemt hij mee in zijn controleaanpak.
		6.5d	De accountant analyseert de verhouding omzet versus loonkosten bij de werkmaatschappijen en voert aanvullende werkzaamheden uit indien hiertoe aanleiding is.
		6.5e	De accountant stelt vast of dezelfde verrekenprijsregels en grondslagen voor waardering en resultaatbepaling zijn gehanteerd als in de laatste vastgestelde jaarrekening (peildata zie 2.1a)., waarbij hij mede alert is op het onterecht schuiven van omzet tussen werkmaatschappijen.
6.6	Het risico bestaat dat inzet van personeel van de werkmaatschappij bij andere groepsonderdelen wordt ingezet zonder (adequate) vergoeding c.q. verhoging van de omzet.	6.6a	De accountant analyseert de verhouding omzet versus loonkosten bij de werkmaatschappijen en voert aanvullende werkzaamheden uit indien hiertoe aanleiding is. Ook voor de loonkosten is de accountant alert op onterechte verschuivingen tussen werkmaatschappijen.
6.7	Het risico bestaat dat er bonussen worden uitgekeerd aan de Raad van Bestuur en directie van het concern, dat er eigen aandelen worden ingekocht of dividend uitgekeerd (artikel 14 NOW 3, artikel 16 NOW 4)	6.7	De accountant stelt vast dat het groepshoofd een bestuursverklaring (voor het indienen van de aanvraag tot vaststelling) heeft opgesteld waarin zij verklaart dat er geen bonussen en dividenden worden uitgekeerd over 2020 en geen eigen aandelen worden ingekocht gedurende 2020 (voor de derde tranche van de NOW 3) en over 2021 (voor de vierde en vijfde tranche en NOW 4)

Deel C: Tabel C 1 Verplichte werkzaamheden in geval van een inherente beperking t.a.v de NOW groep

Zoals in paragraaf 1.2 Aanpassingen inzake administratieve lastenverlichtingen en controlewerkzaamheden is opgenomen, kan bij het controle van de NOW-groep de accountant in een situatie belanden dat hij geen voldoende zekerheid kan krijgen over de volledigheid van entiteiten die op grond van artikel 24a tot de NOW-groep zouden moeten behoren (waarna vervolgens de selectie plaatsvindt op basis van SV-loon). In deze specifieke gevallen kan de accountant tot een inherente beperking komen uitmondende in een oordeelonthouding (zowel voor een onderzoek gericht op het verstrekken van een redelijke mate van zekerheid als een onderzoek gericht op het verstrekken van een beperkte mate van zekerheid). Daarvoor dient de accountant echter wel ten minste de onderstaande minimale werkzaamheden uitgevoerd te hebben.

Verwezen wordt ook naar herziene Standaard 3900N.

			Werkzaamheden accountant
	Algemeen		• Het verkrijgen van een overzicht van het management op groepsniveau van onderdelen voor de NOW-groep. In dit overzicht moeten ter identificatie van groepsonderdelen op grond van artikel 24a BW2 buitenlandse entiteiten met en zonder SV-loon worden opgenomen; • Het als onderdeel van de risicoanalyse bepalen van risico's op een materiële afwijking als gevolg van het onjuist bepalen van de omvang en samenstelling van de groep; • Het verkrijgen van een bevestiging van het management van de groep dat het management begrijpt dat de definitie van de NOW-groep afwijkend is van de groepsdefinities voor reguliere jaarrekeningcontroles en dat de groep op de juiste wijze is bepaald op grond van de NOW-regeling; • Het nagaan op basis van de kennis die de accountant heeft of er andere aanwijzingen zijn, dat de NOW groep op onjuiste wijze is bepaald, en, indien van toepassing, het geven van opvolging aan die aanwijzingen om vast te stellen of de groep moet worden aangepast.
	Onderzoek naar het groepshoofd		• Het verkrijgen van een overzicht van de aandeelhouders en de laatst vastgestelde jaarrekening(en) van de moedermaatschappij of van de groepsonderdelen die een gecombineerde jaarrekening uitbrengen omdat zij geen moedermaatschappij hebben maar er wel sprake is van gezamenlijke zeggenschap en ga na of deze documenten aanwijzingen bevatten dat het groepshoofd onjuist bepaald is;

			• Het analyseren van de overzichten van de aandeelhouders van het groepshoofd om na te gaan of het groepshoofd volgens de voorwaarden van de NOW is bepaald, en het uitvoeren indien dit niet het geval is van aanvullende werkzaamheden om vast te stellen of de groep moet worden aangepast; • Het raadplegen van openbare bronnen, zoals van de Kamer van Koophandel of vergelijkbare organisaties om na te gaan of er aanwijzingen zijn dat de groepshoofd niet volgens de voorwaarden van de NOW is bepaald, en het uitvoeren indien dit het geval is van aanvullende werkzaamheden om vast te stellen of de groep moet worden aangepast; • Het nagaan of de uitkomsten van het bovenstaande of de kennis van de accountant aanwijzingen geeft dat het groepshoofd niet juist is bepaald en het eventueel opvolgen daarvan;
	Onderzoek naar bestaan en volledigheid groep		• Vaststellen dat alle in de geconsolideerde jaarrekening opgenomen Nederlandse groepsmaatschappijen en buitenlandse groepsmaatschappijen zijn opgenomen in de door het management opgegeven groep. Het voor één derde van de entiteiten, die geen onderdeel zijn van de jaarrekening van de moedermaatschappij of van de groepsonderdelen die een gecombineerde jaarrekening uitbrengen (artikel 24a BW2), verkrijgen van de jaarrekeningen (of interne rapportages) van deze entiteiten om na te gaan of er aanwijzingen zijn dat de NOW-groep niet goed is bepaald en het zo nodig opvolgen van deze aanwijzingen om vast te stellen of aanpassing nodig is. Deze procedure kan beperkt worden tot maximaal 15 entiteiten, waarbij de accountant de selectie risicogericht bepaalt. De accountant selecteert de te onderzoeken entiteiten op basis van zijn professionele oordeelsvorming. De accountant onderzoekt met name of: - o deze entiteiten daadwerkelijk een moeder – dochterrelatie hebben op grond van artikel 24a BW2 en dus terecht deel uitmaken van de NOW-groep; - o deze entiteiten onderdeel van de groep zijn en gelijktijdig moedermaatschappij zijn van een groep op grond van artikel 24b BW2 waarvan de entiteiten opgenomen moeten worden in de NOW-groep; en - o deze entiteiten dochtermaatschappijen hebben op grond van artikel 24a BW2 die opgenomen moeten worden in de NOW-groep. - Het nagaan of de uitkomsten van het bovenstaande of de kennis van de accountant aanwijzingen geeft dat de groep niet juist is bepaald en het zo nodig geven van opvolging daaraan

|

|

|

|

|

|

|

Deel C: Tabel C 2 Verplichte werkzaamheden inzake de controle op SV lonen bij buitenlandse entiteiten

De accountant dient in een groep met buitenlandse entiteiten minimaal de hierna volgende gegevensgerichte werkzaamheden uit te voeren met betrekking tot het opnemen van buitenlandse entiteiten met Nederlands SV-loon in de berekening van de omzetsdaling.

Uitgaande dat de accountant heeft vastgesteld dat het management vooraf inzichtelijk heeft gemaakt welke entiteiten op grond van artikel 24a en artikel 24b tot de NOW-groep behoren waarna de definitieve afbakening van de groep plaats vindt op basis het voor de buitenlandse entiteiten betalen van Nederlands SV-loon.

Verwezen wordt verder naar de herziene Standaard 3900N paragraaf A66a en A27aa.

			Werkzaamheden accountant
			Het op basis van een risicoanalyse beoordelen (rekening houdende met de uitgangspunten van artikel 27aa) van de activiteiten, vestigingsplaats, afzetgebieden etc. van deze buitenlandse entiteiten op de mogelijke aanwezigheid van uitbetaald Nederlands SV-loon.
			Het voor de buitenlandse onderdelen van de groep die niet meegenomen zijn bij het bepalen van de omzetsdaling verkrijgen

			van een verklaring van het management en van eventuele anderen binnen die entiteit met toereikende kennis en verantwoordelijkheden dat zij geen werknemers in dienst hebben waarvoor Nederlands SV-loon is uitbetaald. Deze procedure kan beperkt worden tot maximaal 15 entiteiten, waarbij de accountant zijn professionele oordeelsvorming toepast bij het selecteren van de entiteiten en waarbij hij deze selectie risicogericht maakt.
			Het voor de Nederlandse onderdelen van de groep verkrijgen van een verklaring van het management en van eventuele anderen binnen die entiteit met toereikende kennis en verantwoordelijkheden of: • de entiteit geen SV-loon heeft betaald voor buitenlandse entiteiten binnen de NOW-groep dan wel voor welke entiteiten de entiteit dit doet. • de betrokken functionarissen kennis of aanwijzingen hebben dat bepaalde buitenlandse entiteiten Nederlands SV-loon betalen. Deze procedure kan beperkt worden tot maximaal 15 entiteiten, waarbij de accountant zijn professionele oordeelsvorming toepast bij het selecteren van de entiteiten en hij deze selectie risicogericht bepaalt.
			Het verkrijgen en beoordelen van documentatie voor buitenlandse entiteiten waarvan het management beweert dat er sprake is van Nederlands SV-loon waaruit blijkt dat deze entiteiten SV-loon betalen en derhalve onderdeel zijn van de NOW-groep.
			Als de risicoanalyse van de accountant of de uitkomsten van bovenstaande werkzaamheden aanwijzingen geven dat de buitenlandse entiteiten met SV-loon onjuist bepaald zijn, dient de accountant te bepalen welke aanvullende werkzaamheden nodig zijn en dient de accountant deze uit te voeren.