



Nadere voorschriften van 19 oktober 2021 tot wijziging van de Nadere voorschriften controle- en overige standaarden

Het bestuur van de Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants;

Gelet op artikel 24 van de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants;

Gehoord de leden;

Stelt de volgende nadere voorschriften vast:

ARTIKEL I

De Nadere voorschriften controle- en overige standaarden worden als volgt gewijzigd:

A

De begrippenlijst wordt als volgt gewijzigd:

1. Na de definitie van *Gebruikersorganisatie* (in de context van *Standaard 3402*) wordt een definitie ingevoegd welke komt te luiden:

gecombineerde opdracht – een opdracht waarbij de accountant de werkzaamheden voor een aantal NOW-verantwoordingsperiodes als één onderzoek uitvoert en een conclusie of oordeel afgeeft over de gecombineerde NOW-verantwoordingsperiodes gezamenlijk;

2. De definitie van *Inherente beperking* in het kader van een NOW-onderzoek komt te luiden:

Inherente beperking in het kader van een NOW-onderzoek –

- een situatie waarin de accountant bij een assurance-opdracht in het kader van het inspelen op ingeschatte risico's op materiële afwijkingen in de volledigheid van de omzet vaststelt dat gegevensgerichte werkzaamheden alleen niet tot voldoende en geschikte assurance-informatie leiden en waarbij de accountant vaststelt dat de interne beheersingsmaatregelen niet effectief hebben gewerkt of niet bestaan op grond van één of meer van de volgende redenen:
 - het management heeft geen interne beheersingsmaatregelen geïmplementeerd maar dit kan redelijkerwijs ook niet van het management worden verwacht gezien de omvang van de entiteit;
 - de organisatie heeft wel interne beheersmaatregelen geïmplementeerd in de reguliere processen, maar voert dit niet uit op de momenten waarop dit in het kader van de uitvoering van de NOW-assurance-opdracht noodzakelijk is en dit redelijkerwijs van de organisatie ook niet kon worden verwacht; of
 - nieuwe activiteiten hebben ertoe geleid dat interne beheersingsmaatregelen niet konden worden uitgevoerd of aangepast gezien de veranderde situatie, waarbij dit vanwege aan de coronacrisis toe te schrijven redenen redelijkerwijs ook niet kon worden verwacht; of
- een situatie waarbij het door de coronacrisis voor de accountant onmogelijk is om bepaalde waarnemingen uit te voeren die niet met andere controle maatregelen kunnen worden gecompenseerd. (Zie Par. A18 – A27R)

3. Na de definitie van *Inherente beperking in het kader van een NOW-onderzoek* wordt een definitie ingevoegd welke komt te luiden:

inherente beperking met betrekking tot het onderzoek naar de NOW-groep bij een NOW-onderzoek – inherente beperking die ertoe leidt dat:

- de volledigheid en het bestaan van de door het management bepaalde NOW-groep door de omvang van de groep en het van toepassing zijn van artikel 24a; of
- de volledigheid en het bestaan van de groep door het in overeenstemming met buitenlands recht ontbreken van assurance-informatie inzake de entiteiten binnen internationale groepen, niet met voldoende zekerheid tegen economisch verantwoorde kosten kan worden verkregen. Dit met als gevolg dat de nauwkeurigheid van de omzetzijding niet met de vereiste zekerheid kan worden vastgesteld. door de accountant; (



4. Na de definitie van *NOW-aanvraag tot vaststelling* wordt een definitie ingevoegd welke komt te luiden:

NOW-groep – de Nederlandse entiteiten en buitenlandse Consultatieversie Standaard 3900N Accountantsopdracht bij de NOW-regelingen – Assurance Koninklijke NBA 13 entiteiten die Nederlands SV-loon betalen die deel uitmaken van de groep die ontstaat bij toepassing van artikel 24a en artikel 24b van boek 2 van het burgerlijk wetboek;

5. Na de definitie van *NOW-onderzoek* worden twee definities ingevoegd welke komen te luiden:

NOW-opdracht – een opdracht van een werkgever om voor één of meerdere periodes van de NOW de accountantswerkzaamheden uit te voeren en de accountantsverklaring of accountantsverklaringen af te geven die de werkgever aan UWV moet verstrekken bij de aanvraag tot vaststelling;
NOW-verantwoordingsperiode – een periode in een NOW-regeling waarvoor een werkgever NOW kan aanvragen en waarvoor de werkgever nadien een aanvraag tot vaststelling moet indienen. Een NOW-regeling kan afhankelijk van de regeling betrekking hebben op één of meer periodes;

6. Na definitie van *Samengevatte financiële overzichten (in de context van Standaard 810)* wordt een definitie ingevoegd welke komt te luiden:

Samengevoegde opdracht – een opdracht waarin een werkgever een accountant voor een aantal NOW-verantwoordingsperiodes opdracht geeft om de werkzaamheden uit te voeren. De accountant zal in een samengevoegde opdracht per NOW-verantwoordingsperiode een deelonderzoek uitvoeren op grond waarvan de accountant voor die periode een accountantsverklaring afgeeft. Voor het overige kan de accountant de opdracht als één opdracht behandelen

B

Standaard 3900N komt te luiden:

3900N Accountantsopdracht bij de NOW-regelingen – Assurance

	Inleiding (inclusief context voor de uitvoering van de opdracht)
	Toepassingsgebied van deze Standaard
1.	Deze Standaard behandelt de wijze waarop een assurance-opdracht bij de Tijdelijke Noodmaatregelen Overbrugging voor behoud van Werkgelegenheid (NOW) moet worden uitgevoerd. (Zie Par. A1)
2.	Een opdracht bij de NOW-regelingen wordt uitgevoerd door een accountant ten behoeve van een werkgever die een accountantsverklaring meestuurde bij de aanvraag tot vaststelling van de betreffende NOW-verantwoordingsperiode aan het Ministerie van Sociale Zaken en Werkgelegenheid (SZW) en het Uitvoeringsinstituut Werknemersverzekeringen (UWV). (Zie Par. A1a)
2a	Werkgevers die voor meerdere NOW-verantwoordingsperiodes gebruik maken moeten per NOW-verantwoordingsperiode een aanvraag tot vaststelling indienen. Afhankelijk van de hoogte hiervan, kan het verplicht zijn een accountantsverklaring op basis van deze Standaard of Standaard 4415N <i>Accountantsopdracht bij de NOW-regeling – Aan assurance verwant</i> toe te voegen of kan het nodig zijn een verklaring van een deskundige derde aan te leveren. Een accountant die voor een werkgever werkzaamheden voor meerdere NOW-verantwoordingsperiodes uitvoert, mag de werkzaamheden van meerdere NOW-verantwoordingsperiodes als één samengevoegde opdracht beschouwen. Zo mag hierbij gebruik worden gemaakt van bijvoorbeeld één opdrachtbrief en/of kunnen de werkzaamheden in één dossier worden gedocumenteerd. Dit mag mits uit het dossier blijkt welke werkzaamheden op welke NOW-verantwoordingsperiode van toepassing zijn.
3.	In deze Standaard wordt uitgewerkt hoe de opdracht wordt uitgevoerd als bij een opdracht zekerheid (assurance) moet worden gegeven. Daarbij wordt onderscheid gemaakt tussen: • opdrachten gericht op het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid, waarbij de accountant de uitkomsten van het onderzoek in een oordeel tot uitdrukking brengt; en • opdrachten gericht op het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid, waarbij de accountant de uitkomsten van het onderzoek in een conclusie tot uitdrukking brengt. (Zie Par. A2)

4.	<p>Voor de uitvoering van een opdracht bij de NOW-regeling houdt de accountant zich aan deze Standaard en het relevante accountantsprotocol. Beoogd is een zodanige standaard te schrijven dat alle relevante vereisten uit de controlestandaarden in deze Standaard zijn opgenomen, waarbij deze waar van toepassing specifiek zijn gemaakt voor een assurance-opdracht in het kader van de NOW. Een aantal relevante vereisten uit andere standaarden is niet overgenomen of uitgewerkt in deze Standaard maar is van overeenkomstige toepassing verklaard. Mocht er door het van overeenkomstige toepassing verklaren van bepalingen in andere standaarden een strijdigheid ontstaan met de vereisten in deze standaard dan gaan de vereisten uit deze Standaard voor. Vereisten uit de andere standaarden die niet relevant zijn in het kader van de NOW-regeling, zijn niet in deze Standaard opgenomen. Waar nodig zijn aanvullende vereisten opgenomen.</p> <p>In de rapportage verwijst de accountant uitsluitend naar deze Standaard en niet naar de andere standaarden. Bijlage 1 bij deze Standaard bevat een overzicht waarin is aangegeven welke vereisten uit de andere controle standaarden wel en niet van toepassing zijn. (Zie Par. A3)</p>
	<p><i>Relatie met de regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing</i></p>
5.	<p>Als een accountantseenheid een onderzoek naar de toepassing van de NOW-regeling uitvoert, gelden de Nadere voorschriften kwaliteitssystemen (NVKS). In deze Standaard is in paragraaf 24 een bepaling over kwaliteitsbeheersing op het niveau van afzonderlijke opdrachten bij de NOW-regeling opgenomen. (Zie Par. A4 – A5)</p>
	<p>Toelichting op de NOW-regeling</p>
6.	<p>De Tijdelijke Noodmaatregelen Overbrugging voor behoud van Werkgelegenheid (NOW) zijn door de overheid ingesteld. (Zie Par. A6)</p> <p>Er zijn meerdere NOW-regelingen, die van toepassing zijn op verschillende periodes.</p> <p>De regelingen zijn bedoeld om de werkgelegenheid te borgen bij alle werkgevers onafhankelijk van de omvang en financiële situatie van de werkgever. De minister heeft daarbij wel een moreel beroep gedaan op werkgevers die de ondersteuning niet nodig hadden om deze niet aan te vragen. Dat neemt niet weg dat de regeling op alle werkgevers van toepassing is die een omzetverlies hebben van minimaal 20% in een bepaalde NOW-verantwoordingsperiode. (Zie Par. A7)</p>
	<p>Toelichting op accountantsbetrokkenheid bij NOW-regeling algemeen</p>
7.	<p>Onderdeel van de subsidievoorwaarden in de NOW-regeling is dat in een aantal situaties een accountantsverklaring wordt gevraagd. In deze Standaard wordt de term assurance-rapport gehanteerd. Dit is één van de soorten beschikbare accountantsverklaringen binnen de beroepsreglementering van de NBA en is toepasbaar voor opdrachten zowel gericht op het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid als beperkte mate van zekerheid.</p> <p>Werkgevers moeten hun aanvraag tot vaststelling laten onderzoeken boven een bepaald drempelbedrag. In de accountantsprotocollen is aangegeven welk accountantsonderzoek in welke situatie wordt gevraagd. Zie voor een nadere toelichting het voor de aanvraag tot vaststelling relevante accountantsprotocol. (Zie Par. A8 – A9)</p>
8.	<p>Een assurance-opdracht richt zich op 3 of 4 deelgebieden van de aanvraag tot vaststelling:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1 de omzetzaling; 2 bepaalde aspecten van de loonsom; 3 de voorwaarden die gelden voor de werkmaatschappij regeling, o.a. met betrekking tot bonussen en dividenden, wanneer daar gebruik van wordt gemaakt; 4 overige informatie. <p>Daarnaast zal de accountant op grond van de regeling vanaf NOW-2 ook onderzoek doen naar bewering inzake de naleving van het verbod op het uitkeren van bonussen, dividenden en de inkoop eigen aandelen in het kader van de concernregeling. (Zie Par. A9a)</p>
	<p>Nadere toelichting NOW-onderzoek Assurance – redelijke mate van zekerheid</p>
9.	<p>Sommige werkgevers zijn op grond van het relevante accountantsprotocol verplicht om een accountant een assurance-opdracht te laten uitvoeren gericht op het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid. (Zie Par. A9b)</p>
	<p>Nadere toelichting NOW-onderzoek Assurance – beperkte mate van zekerheid</p>
10.	<p>Sommige werkgevers zijn op grond van het relevante accountantsprotocol verplicht een accountant een assurance-opdracht te laten uitvoeren gericht op het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid. Inherent beperkingen kunnen ertoe leiden dat de zekerheid die de accountant kan verkrijgen over de aanvraag tot vaststelling, lager is dan gewenst bij een opdracht tot een redelijke mate van zekerheid. Mede op grond hiervan heeft SZW in de regeling ervoor gekozen om bij bepaalde werkgevers te volstaan met een opdracht gericht op het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid.</p> <p>Bij de opdrachtacceptatie wordt vastgesteld of het gaat om een opdracht waarbij het toereikend is om te komen tot een beperkte mate van zekerheid conform het relevante accountantsprotocol. Voor de NOW-1 en 2 wordt een dergelijke opdracht vervolgens voor wat betreft de risicoanalyse, de planning en de uitvoering van de werkzaamheden uitgevoerd als een opdracht gericht op het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid. Pas bij de weging en evaluatie van de bevindingen (vraag of sprake is van voldoende en geschikte assurance-informatie) en de rapportage (formulering van het oordeel of de conclusie) ontstaat er een verschil tussen deze twee typen opdrachten.</p> <p>Ook voor NOW-3 en NOW-4 geldt dat de opdracht om te komen tot een beperkte mate van zekerheid gepland wordt als een opdracht om te komen tot een redelijke mate van zekerheid. Wanneer de materialiteit voor een opdracht met een beperkte mate van zekerheid voor NOW-3 en NOW-4 hoger gesteld wordt dan voor een redelijke mate van zekerheid, bijvoorbeeld omdat gebruikers hebben aangegeven hier onderscheid in te maken, dan kunnen de werkzaamheden voor een beperkte mate van zekerheid afwijken van de werkzaamheden die gepland zouden worden als een redelijke mate van zekerheid was vereist. (Zie Par. A10 – A11)</p>



	Autoriteit van deze Standaard
11.	<p>Deze Standaard bevat vereisten die de accountant in staat stellen om de vermelde doelstelling van de opdracht te behalen. Deze vereisten worden uitgedrukt door gebruik te maken van het hulpwerkwoord 'dienen' (in: 'iets dienen te doen').</p> <p>Vereisten aangeduid met de letter 'B' hebben betrekking op opdrachten die moeten leiden tot een beperkte mate van zekerheid en hoeven alleen voor deze opdrachten te worden nageleefd.</p> <p>Vereisten aangeduid met de letter 'R' hebben betrekking op opdrachten waar de accountant zich richt op het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid.</p> <p>Andere vereisten zijn bij beide opdrachten relevant. (Zie Par. A12)</p>
12.	<p>Daarnaast bevat deze Standaard inleidende teksten, definities en toepassingsgerichte en overige verklarende teksten die de relevante context bieden voor een goed inzicht in de Standaard. (Zie Par. A13)</p>
13.	<p>De uitleg in de toepassingsgerichte en overige verklarende teksten heeft niet de status van een vereiste, wel is deze relevant voor de correcte toepassing van de vereisten. (Zie Par. A14)</p>
	Ingangsdatum
14.	<p>Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.</p>
	Doelstellingen
15.	<p>Het doel van de accountant bij het verrichten van een NOW-onderzoek – Assurance onder deze Standaard is: (Zie Par. A16)</p> <p>a het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid of een in het kader van de NOW-afrekening aanvaardbare beperkte mate van zekerheid dat een NOW-aanvraag tot vaststelling geen afwijking van materieel belang bevat;</p> <p>b het tot uitdrukking brengen van een oordeel of conclusie met betrekking tot het onderzoek naar een NOW-aanvraag tot vaststelling door middel van een schriftelijk rapport. Het rapport bevat een oordeel met een redelijke mate van zekerheid of een conclusie met een beperkte mate van zekerheid en tevens de basis voor het oordeel of de conclusie; en</p> <p>c het verder communiceren zoals door deze Standaard wordt vereist.</p>



	Definities
16.	<p>In het kader van deze Standaard hebben de volgende termen de hierna aangegeven betekenissen: (Zie Par. A17)</p> <p>a <i>gebruiker</i> – de gebruiker van de accountantsverklaring (SZW / UWV);</p> <p>b <i>gecombineerde opdracht</i> – een opdracht waarbij de accountant de werkzaamheden voor een aantal NOW-verantwoordingsperiodes als één onderzoek uitvoert en een conclusie of oordeel afgeeft over de gecombineerde NOW-verantwoordingsperiodes gezamenlijk; (Zie Par. A17a)</p> <p>c <i>inherente beperking in het kader van een NOW-onderzoek</i> –</p> <ul style="list-style-type: none"> • een situatie waarin de accountant bij een assurance-opdracht in het kader van het inspelen op ingeschatte risico's op materiële afwijkingen in de omzet vaststelt dat gegevensgerichte werkzaamheden alleen niet tot voldoende en geschikte assurance-informatie leiden en waarbij de accountant vaststelt dat de interne beheersingsmaatregelen niet effectief hebben gewerkt of niet bestaan op grond van één of meer van de volgende redenen: <ul style="list-style-type: none"> ○ het management heeft geen interne beheersingsmaatregelen geïmplementeerd maar dit kan redelijkerwijs ook niet van het management worden verwacht gezien de omvang van de entiteit; ○ de organisatie heeft wel interne beheersingsmaatregelen geïmplementeerd in de reguliere processen, maar voert dit niet uit op de momenten waarop dit in het kader van de uitvoering van de NOW-assurance-opdracht noodzakelijk is en dit redelijkerwijs van de organisatie ook niet kon worden verwacht; ○ nieuwe activiteiten hebben ertoe geleid dat interne beheersingsmaatregelen niet konden worden uitgevoerd of aangepast gezien de veranderde situatie, waarbij dit vanwege aan de coronacrisis toe te schrijven redenen redelijkerwijs ook niet kon worden verwacht; of • een situatie waarbij het door de coronacrisis voor de accountant onmogelijk is om bepaalde waarnemingen uit te voeren die niet met andere controle maatregelen kunnen worden gecompenseerd; (Zie Par. A18 – A27 R) <p>d <i>inherente beperking met betrekking tot het onderzoek naar de NOW-groep bij een NOW-onderzoek</i> – inherente beperking die ertoe leidt dat:</p> <ul style="list-style-type: none"> • de volledigheid en het bestaan van de door het management bepaalde NOW-groep door de omvang van de groep en het van toepassing zijn van artikel 24a; of • de volledigheid en het bestaan van de groep door het in overeenstemming met buitenlands recht ontbreken van assurance-informatie inzake de entiteiten binnen internationale groepen, niet met voldoende zekerheid tegen economisch verantwoorde kosten kan worden verkregen. Dit met als gevolg dat de nauwkeurigheid van de omzetsdaling niet met de vereiste zekerheid kan worden vastgesteld door de accountant; (Zie Par. A27a – A27ab) <p>e <i>in het kader van de NOW-afrekening aanvaardbare beperkte mate van zekerheid</i> – een beperkte mate van zekerheid in een NOW-onderzoek Assurance waarbij de accountant de opdracht plant en uitvoert, gericht op het verkrijgen van voldoende en geschikte assurance-informatie voor een redelijke mate van zekerheid maar dit uitsluitend door één of meer inherente beperkingen in het kader van een NOW-onderzoek niet haalbaar is;</p> <p>f <i>meetperiode</i> – de aaneengesloten periode van drie of vier kalendermaanden waarover de werkgever de omzetsdaling verantwoordt;</p> <p>g <i>NOW-groep</i> – de Nederlandse entiteiten en buitenlandse rechtspersonen en vennootschappen met loon in Nederland die deel uitmaken van de groep die ontstaat bij toepassing van artikel 24a en artikel 24b van boek 2 van het burgerlijk wetboek; (Zie Par. A27ac)</p> <p>h <i>NOW-onderzoek</i> – een onderzoek gericht op een schriftelijke rapportage van een accountant als bedoeld in artikel 1 van de Wet op het accountantsberoep. Bij een assurance-onderzoek baseert de accountant het oordeel of de conclusie op voldoende en geschikte assurance-informatie die de accountant de zekerheid geeft dat het opdrachtrisico tot het aanvaardbare niveau is teruggebracht;</p> <p>i <i>NOW-opdracht</i> – een opdracht van een werkgever om voor één of meerdere periodes van de NOW de accountantswerkzaamheden uit te voeren en de accountantsverklaring of accountantsverklaringen af te geven die de werkgever aan UWV moet verstrekken bij de aanvraag tot vaststelling;</p> <p>j <i>NOW-verantwoordingsperiode</i> – een periode in een NOW-regeling waarvoor een werkgever NOW kan aanvragen en waarvoor de werkgever nadien een aanvraag tot vaststelling moet indienen. Een NOW-regeling kan afhankelijk van de regeling betrekking hebben op één of meer periodes;</p> <p>k <i>opdrachtgever(s)</i> – de partij(en) die de accountant de opdracht geeft/geven om een NOW-onderzoek uit te voeren;</p> <p>l <i>opdrachtpartner</i> – de partner of andere persoon binnen de accountantseenheid die verantwoordelijk is voor de opdracht, voor de uitvoering daarvan en voor de rapportage die namens de accountantseenheid wordt uitgebracht en aan wie, indien vereist, door een beroepsorganisatie of een wettelijke of regelgevende instantie passende bevoegdheden zijn toegekend;</p> <p>m <i>samen gevoegde opdracht</i> – een opdracht waarin een werkgever een accountant voor een aantal NOW-verantwoordingsperiodes opdracht geeft om de werkzaamheden uit te voeren. De accountant zal in een samen gevoegde opdracht per NOW-verantwoordingsperiode een deelonderzoek uitvoeren op grond waarvan de accountant voor die periode een accountantsverklaring afgeeft. Voor het overige kan de accountant de opdracht als één opdracht behandelen. (A27b)</p> <p>Voor overige begrippen wordt verwezen naar de Begrippenlijst in de NV COS.</p>
	Vereisten
	Het verrichten van een opdracht in overeenstemming met deze Standaard
17.	De accountant dient inzicht te hebben in de gehele tekst van deze Standaard, inclusief de toepassingsgerichte en overige verklarende teksten, om de doelstellingen te begrijpen en de vereisten naar behoren toe te passen. (Zie Par. A28)
	<i>Het naleven van relevante vereisten</i>
18.	De accountant dient te voldoen aan alle vereisten van deze Standaard, de van overeenkomstige toepassing verklaarde vereisten uit andere standaarden en de voorwaarden van de opdracht. Dit tenzij een bepaalde vereiste niet relevant is, bijvoorbeeld omdat de betreffende omstandigheden niet van toepassing zijn op de opdracht. (Zie Par. A29 – A30)

19.	De accountant dient een assurance-rapport waarin wordt gesuggereerd dat deze Standaard is nageleefd, of waarin de term NOW-onderzoek Assurance voorkomt, achterwege te laten, indien de accountant niet aan alle relevante vereisten van deze Standaard heeft voldaan.
	Ethische voorschriften
20.	De accountant dient de relevante ethische voorschriften van de VGBA na te leven. (Zie Par. A31)
21.	Bij het verrichten van een NOW-onderzoek Assurance dient de accountant onafhankelijk te zijn. De accountant past hierbij de ViO toe. (Zie Par. A32)
	Professioneel-kritische instelling
22.	De accountant dient de opdracht met een professioneel-kritische instelling te plannen en uit te voeren. (Zie Par. A33)
	Professionele oordeelsvorming
23.	De accountant dient bij het plannen en uitvoeren van een NOW-onderzoek Assurance professionele oordeelsvorming toe te passen. (Zie Par. A34 – A35)
	Kwaliteitsbeheersing op het niveau van de opdracht
24.	De opdrachtpartner dient verantwoordelijkheid te nemen voor: (Zie Par. A36) a het uitvoeren van het onderzoek naar de aanvraag tot vaststelling van de NOW; en b het uitvoeren van de opdracht in overeenstemming met het stelsel van kwaliteitsbeheersing van de accountantseenheid, door: i het volgen van passende procedures bij de aanvaarding en continuering van opdrachtgevers en opdrachten; ii vast te stellen dat het opdrachtteam collectief over de passende competenties en capaciteiten beschikt om de opdracht uit te voeren; iii alert te zijn op aanwijzingen van het niet-naleven van relevante ethische en onafhankelijkheidsvoorschriften door leden van het opdrachtteam en door het bepalen van de passende actie als er aangelegenheden onder de aandacht van de opdrachtpartner komen die erop wijzen dat leden van het opdrachtteam relevante ethische en onafhankelijkheidsvoorschriften niet hebben nageleefd; iv de aansturing van, het toezicht op en de uitvoering van de opdracht in overeenstemming met professionele standaarden en door wet- en regelgeving gestelde eisen; v het nemen van de verantwoordelijkheid voor het verkrijgen van geschikte opdrachtdocumentatie; vi vast te stellen of waar nodig specialisten zijn geconsulteerd en de uitkomsten van deze consultaties voldoende zijn gedocumenteerd en opgevolgd; en vii waar nodig een kwaliteitsbeoordeling door een kwaliteitsbeoordelaar uit te laten voeren en af te ronden vóór het afgeven van het assurance-rapport. Een kwaliteitsbeoordeling kan verplicht zijn op grond van de NVKS of kan voortkomen uit het kwaliteitssysteem van de accountantseenheid.
25.	De vereisten 20–25 uit Standaard 220 zijn van overeenkomstige toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling.
	Aanvaarding en overeenkomen van de opdracht
26.	De accountant dient na te gaan of de cliënt geaccepteerd kan worden danwel of de cliëntrelatie gecontinueerd kan worden in overeenstemming met het kwaliteitssysteem van de accountantseenheid. (Zie Par. A37)
26a	De accountant dient vast te stellen op welke NOW-verantwoordingperiodes de (samengevoegde) opdracht betrekking heeft en welke accountantswerkzaamheden nodig zijn voor die periodes of welke zwaardere werkzaamheden de opdrachtgever wil laten uitvoeren voor die periodes. (Zie Par. A37a) Als nadien blijkt dat de werkgever NOW-subsidie voor meer NOW-verantwoordingperiodes heeft aangevraagd of dat andere niveaus van zekerheid op grond van de voorwaarden nodig zijn kan dit binnen de opdracht worden aangepast. De bepalingen uit paragraaf 27 en 28 van deze Standaard zijn onverkort van toepassing. (Zie Par. A37a)
27.	De accountant dient een NOW-onderzoek Assurance alleen te aanvaarden wanneer: (Zie Par. A38) a de accountant meent dat er aan de relevante ethische voorschriften, met inbegrip van onafhankelijkheid, zal worden voldaan; b de accountant zich ervan heeft vergewist dat die personen die de opdracht uit moeten voeren gezamenlijk over de juiste competenties en capaciteiten beschikken; en c de basis waarop de opdracht wordt uitgevoerd overeengekomen is middels: i het vaststellen dat de randvoorwaarden voor een assurance-opdracht aanwezig zijn; en ii het bevestigd krijgen dat de accountant en de opdrachtgever hetzelfde begrip over de voorwaarden van de opdracht hebben, waarbij er ook aandacht is voor de manier waarop de accountant zal rapporteren.
28.	De accountant dient geen onderzoek uit te voeren gericht op een in het kader van de NOW-aanvraag tot vaststelling aanvaardbare beperkte mate van zekerheid als de organisatie op grond van het accountantsprotocol een assurance-rapport met een redelijke mate van zekerheid moet verkrijgen. In dat kader dient de accountant van een werkgever die onderdeel is van een groep via het management van de werkgever een verklaring van het management van de groep te krijgen over de verwachte totale NOW-subsidie en de accountant dient vast te stellen dat de door het management van de werkgever gevraagde opdracht daarbij passend is. Ook dient de accountant gedurende het onderzoek naar een redelijke mate van zekerheid geen wijziging van de opdrachtvoorwaarden met betrekking tot het te verstrekken zekerheidsniveau te aanvaarden als blijkt dat de accountant geen goedkeurend assurance-rapport met betrekking tot een redelijke mate van zekerheid zal kunnen verstrekken. (Zie Par. A39 – A40)

29.	<p>De accountant dient de voorwaarden van de NOW-opdracht met de opdrachtgever overeen te komen. Deze voorwaarden dienen in voldoende detail in een opdrachtbevestiging of andere passende vorm van schriftelijke overeenkomst te worden vastgelegd.</p> <p>De accountant dient in de overeenkomst vast te leggen op welke NOW-periodes de opdracht betrekking heeft, welke soort werkzaamheden zullen worden uitgevoerd en of sprake is van een samengevoegde of een gecombineerde opdracht. Als de NOW-opdracht in overeenstemming met paragraaf 26a wordt aangepast dan leggen de accountant en de werkgever dit in een addendum bij de overeenkomst vast. (Zie Par. A40a)</p>
	Het uitvoeren van het NOW-onderzoek Assurance
	<i>Plannen van het onderzoek</i>
30.	<p>De accountant dient bij het plannen van de opdracht voor een specifieke NOW-verantwoordingsperiode of bij een gecombineerde opdracht voor een aantal NOW-verantwoordingsperiodes een aanpak van de assurance-opdracht te ontwikkelen en dit vast te leggen in een opdrachtprogramma (controleprogramma) of eventuele aanvullingen op te nemen in het reeds bestaande programma.</p> <p>In de aanpak moet onder andere aandacht worden besteed aan de kenmerken die de reikwijdte van de opdracht bepalen, de rapportagevereisten en het tijdpad dat hiervoor geldt, in hoeverre kennis uit andere opdrachten relevant is voor deze opdracht, de aard, timing en de uitvoering en de daarvoor benodigde middelen.</p> <p>Ook moet aandacht worden besteed aan de aard, timing en omvang van de risico-inschattingswerkzaamheden en de geplande verdere assurance-werkzaamheden.</p> <p>De opdrachtpartner en andere kernleden van het opdrachtteam dienen in voldoende mate betrokken te worden bij deze werkzaamheden.</p> <p>De vereisten 8–11 van Standaard 300 zijn van overeenkomstige toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling. (Zie Par. A41)</p>
31.	De accountant die gebruik maakt van werkzaamheden die uitgevoerd zijn in het kader van opdrachten met betrekking tot de jaarrekening dient duidelijke referenties aan te brengen naar de documentatie in het jaarrekeningdossier en dient ervoor te zorgen dat in het kader van reviews toegang gegeven wordt tot de informatie in het andere dossier wanneer de accountant de documentatie van deze werkzaamheden niet overneemt in het dossier in het kader van het NOW-onderzoek. (Zie Par. A42)
32.	Wanneer de accountant gebruik wil maken van het werk in het kader van de jaarrekening, dient de accountant zich er van te overtuigen dat de werkzaamheden waar de accountant op steunt relevant zijn voor de opdracht, toereikend zijn uitgevoerd en gedocumenteerd. (Zie Par. A43)
32a	De accountant die de werkzaamheden van een aantal NOW-verantwoordingsperiodes van NOW-3 (maximaal drie periodes) en NOW-4 (één periode) uitvoert als gecombineerde opdracht in lijn met de regeling en het accountantsprotocol dient de werkzaamheden zodanig te plannen dat zij op een aanvaardbare wijze verdeeld worden over de verschillende NOW-verantwoordingsperiodes. (Zie Par. A43a)
	<i>Documenteren van het onderzoek</i>
33.	<p>De accountant dient het volgende in het dossier op te nemen: (Zie Par. A44 – A45)</p> <p>a de aard, timing en omvang van de uitgevoerde werkzaamheden en de daaruit voortvloeiende bevindingen ter onderbouwing van het oordeel of de conclusie dat de NOW-aanvraag tot vaststelling geen afwijkingen van materieel belang bevat als gevolg van fraude of fouten;</p> <p>b informatie die aantoont dat het onderzoek in overeenstemming met deze Standaard en de voorwaarden van de opdracht is uitgevoerd;</p> <p>c significante aangelegenheden die tijdens de controle aan de orde zijn gekomen, de daaruit getrokken conclusies en significante professionele oordeelsvormingen die tot die conclusies hebben geleid.</p> <p>De vereisten 9, 11, 15–16 van Standaard 230 zijn van overeenkomstige toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling.</p>
34.	<p>De accountant dient de documentatie van het onderzoek tijdig op te stellen en het dossier tijdig af te sluiten. (Zie Par. A46 – A46a)</p> <p>De accountant die een samengevoegde opdracht heeft gekregen hoeft het dossier pas af te sluiten nadat het onderzoek naar de laatste NOW-verantwoordingsperiode is afgerond. Wel dient de accountant in een dergelijke situatie de documentatie met betrekking tot de werkzaamheden voor een bepaalde periode tijdig af te ronden.</p>
	<i>Fraude en niet-naleving van wet- en regelgeving</i>
35.	De accountant dient, uitgaande van de veronderstelling dat er frauderisico's op materiële afwijkingen bestaan met betrekking tot de te verkrijgen NOW-subsidie, een analyse te maken van de risico's op materiële fraude en niet-naleving van wet en regelgeving op het niveau van de individuele bepalingen van de NOW zoals uitwerkt in de sectie <i>Verkrijgen van onderzoeksinformatie voor een NOW-Assurance-opdracht</i> . Alleen in uitzonderingsgevallen zal de accountant hierbij kunnen vaststellen dat deze veronderstelling kan worden weerlegd. (Zie Par. A47)
36.	Als de accountant aanwijzingen heeft voor fraude of niet-naleving van de NOW dient de accountant te onderzoeken of te laten onderzoeken of hier al dan niet sprake van is.
37.	Als na het onderzoek blijkt dat er sprake is van fraude of niet-naleving van de NOW-regeling dan dient de accountant de (mogelijke) gevolgen hiervan te laten corrigeren. (Zie Par. A48)

38.	Weigert de werkgever de door de accountant noodzakelijk geachte aanpassingen door te voeren of de aanwijzingen voor fraude of niet naleving van de NOW te (laten) onderzoeken dan leidt dit tot een niet goedkeurend oordeel of niet goedkeurende conclusie in het assurance-rapport of geeft de accountant de opdracht terug.
39.	Als sprake is van geïdentificeerde of vermoede fraude of niet-naleving van de NOW-regeling, dan dient de accountant na te gaan of er aanvullende zaken moeten worden gedaan op grond van andere wet- en regelgeving zoals de Wwft of de NV NOCLAR. (Zie Par. A49)
40.	De vereisten 13–48 van Standaard 240 zijn van overeenkomstige toepassing, voor zover relevant voor de NOW-regeling. (Zie Par. A50)
41.	De vereisten 13–30 van Standaard 250 zijn van overeenkomstige toepassing voor zover relevant voor de toepassing van de NOW-regeling. (Zie Par. A51)
	<i>Communicatie met degenen belast met governance</i>
42.	De accountant dient degenen belast met governance: <ul style="list-style-type: none"> • te informeren over de verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot het NOW-onderzoek van de aanvraag tot vaststelling en hen op hoofdlijnen te informeren over de geplande reikwijdte en timing van het onderzoek; • te bevragen op relevante informatie voor het onderzoek; • tijdig te informeren over voor hen significante en relevante waarnemingen uit het NOW-onderzoek in het kader van hun verantwoordelijkheid om toezicht uit te oefenen; en • te betrekken in doeltreffende wederzijdse communicatie met de accountant.
	<i>Risico-inschatting en het inspelen op ingeschatte risico's</i>
	Kennis van de entiteit tijdens de gesubsidieerde periode
43.	De accountant dient kennis te verwerven over de organisatie van de werkgever in de meetperiodes waarop de NOW-opdracht betrekking heeft, alsmede de referentieperiode. De accountant dient daarbij aandacht te besteden aan zaken die van belang zijn voor het berekenen van de subsidie-aanspraak en de opstelling ten behoeve van de aanvraag tot vaststelling. In het bijzonder bestaat de accountant daarbij aandacht aan de manier waarop de organisatie van de werkgever invulling heeft gegeven aan de subsidievoorwaarden. (Zie Par. A52)
43a	De accountant dient bij risico's op een materiële afwijking als gevolg van fraude en van andere risico's op een materiële afwijking waar de accountant- op grond van de eigen oordeelsvorming -tijdens de opdracht bijzondere aandacht aan moet besteden (specifieke risico's) inzicht te krijgen in de werking van de relevante interne beheersmaatregelen voor zover relevant voor het oordeel/de conclusie. (Zie Par. A52a)
44.	De accountant dient de materialiteit te bepalen rekening houdend met de bepalingen in het accountantsprotocol. De accountant overweegt daarbij of de gekozen benchmarks in het accountantsprotocol in de specifieke situatie op grond van de eigen professionele oordeelsvorming niet tot een te hoge materialiteit leiden. De vereisten 10–14 van Standaard 320 zijn van overeenkomstige toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling. (Zie Par. A53 – A54)
45.	De accountant dient op basis van de kennis van de organisatie van de werkgever de risico's op een afwijking van materieel belang in de aanvraag tot vaststelling van de NOW voor een bepaalde periode te bepalen op het niveau van de NOW-subsidievoorwaarden en te bepalen welke van deze risico's specifieke risico's zijn in het kader van het NOW-onderzoek. (Zie Par. A55 – A55a)
46.	De accountant dient op grond van de risicoanalyse de uit te voeren werkzaamheden te bepalen. De accountant besteedt hierbij bijzondere aandacht aan de geïdentificeerde specifieke risico's. De accountant bepaalt daarbij of er interne beheersingsmaatregelen zijn waarop de accountant wil of moet steunen en waarvan de accountant de effectieve werking wil toetsen. De vereisten 5–32 van de Standaard 315 zijn van overeenkomstige toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling. (Zie Par. A56) De accountant bepaalt daarnaast welke gegevensgerichte werkzaamheden (aanvullend) worden uitgevoerd. Ongeacht de inschatting van de risico's dient de accountant gegevensgerichte werkzaamheden op te zetten ten aanzien van de verantwoorde omzet en de mutaties in en uitbetaling van de loonsom en eventueel aanvullende te onderzoeken bepalingen. (o.a. dividendverbod, bonusverbod, verbod op inkoop eigen aandelen). De accountant plant de werkzaamheden op het niveau van de vereisten in de sectie <i>Verkrijgen van onderzoeksinformatie voor een NOW-onderzoek Assurance</i> .
47.	Bij het plannen dient de accountant als uitgangspunt te nemen dat er meer overtuigende assurance-informatie moet worden verkregen als het risico op een afwijking van materieel belang groter is. (Zie Par. A57) De vereisten 5–23 en 25–30 uit Standaard 330 zijn van overeenkomstige toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling.
	<i>Omggaan met inherente beperking in het kader van een NOW-onderzoek in een onderzoek gericht op het verkrijgen van een in het kader van de NOW-aanvraag tot vaststelling aanvaardbare beperkte mate van zekerheid</i>



48. B	Als de accountant bij een onderzoek gericht op het geven van een in het kader van de NOW-aanvraag tot vaststelling aanvaardbare beperkte mate van zekerheid naar aanleiding van: <ul style="list-style-type: none">• de risicoanalyse;• de planning als vereist op grond van paragrafen 30–32;• de uitvoering van de geplande werkzaamheden, vaststelt dat er sprake is van een of meer inherente beperkingen in het kader van een NOW-onderzoek dan dient de accountant aanvullende gegevensgerichte werkzaamheden te plannen. (Zie Par. A58 B)
49. B	Wanneer de accountant op grond van het in paragraaf 48 B gestelde aanvullende werkzaamheden plant, dan dient de accountant op basis van professionele oordeelsvorming te bepalen welke aanvullende werkzaamheden er worden uitgevoerd. Van de accountant wordt niet verwacht dat er voldoende en geschikte assurance-informatie wordt verkregen zoals benodigd voor een redelijke mate van zekerheid. (Zie Par. A59 B – A60 B)
	<i>Verkrijgen van onderzoeksinformatie voor een NOW-onderzoek</i>
49a	Als het groepshoofd, de werkgever of een andere entiteit bepaalde informatie niet beschikbaar wil stellen aan de accountant, en dit leidt ertoe dat de accountant niet in staat is voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen dan dient de accountant een oordeelonthouding af te geven of de opdracht, wanneer dat mogelijk is, terug te geven. (Zie Par. A60a)
	<i>Vereisten met betrekking tot het omzetverlies</i>
50.	De accountant dient vast te stellen dat de omzetzaling op het goede organisatorische niveau is berekend. (Zie Par. A61 – A62)
51.	De accountant dient vast te stellen dat de omzet voor de referentieperiode (de referentie-omzet) in overeenstemming met de NOW-regeling is berekend. De accountant besteedt bijzondere aandacht aan de bepaling van de referentie-omzet als: (Zie Par. A63 – A64a) <ul style="list-style-type: none">• de jaarrekening die de bron is geweest waarop de referentie-omzet is gebaseerd (nog) niet door een accountant is gecontroleerd;• er sprake is van een gebroken, verlengd of verkort boekjaar;• de in de referentie-omzet opgenomen organisaties van de werkgever afwijken van de in de groepsomzet opgenomen organisaties;• op grond van de regeling gebruik gemaakt moet worden van een afwijkende referentieperiode;• er wijzigingen zijn geweest in de groepsstructuur (aan/verkoop).
52.	De accountant dient voor de meetperiode vast te stellen dat de afgrenzing, de volledige verantwoording (volledigheid) en de classificatie van de omzet volgens de regeling en consistent met de referentieperiode heeft plaatsgevonden. De accountant besteedt hierbij -voor zover relevant- bijzondere aandacht aan: (Zie Par. A65) <ul style="list-style-type: none">• verschuivingsgevaar;• alternatieve omzet;• barteropdrachten (ruil in natura);• bonus regelingen;• garanties;• retourrechten;• credit facturen. De accountant gaat hierbij uit van de veronderstelling dat er frauderisico's op een materiële afwijking kunnen bestaan met betrekking tot de in deze paragraaf opgenomen beweringen in relatie tot de opbrengstverantwoording, en dient te identificeren welke categorieën van opbrengsten, welke opbrengsttransacties of welke beweringen aanleiding geven tot dergelijke risico's.
53.	De accountant dient vast te stellen dat de omzetzaling in overeenstemming met de regeling is berekend. (Zie Par. A66)



53a

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 SV-loon in de berekening van de omzetsdaling:

- Basis voor deze werkzaamheden is een opstelling van het management welke buitenlandse entiteiten op grond van artikel 24a en artikel 24 b zouden kunnen kwalificeren voor de NOW-groep en welke dat daadwerkelijk doen op grond van het feit dat deze entiteiten Nederlands SV-loon hebben. 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 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;
- 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 middels de verleggingsregel geen SV-loon betaalt voor buitenlandse entiteiten van de groep dan wel voor welke entiteiten de entiteit dit doet;
 - de betrokken functionarissen kennis of aanwijzingen hebben dat bepaalde buitenlandse entiteiten Nederlands SV-loon hebben.

Deze procedure kan beperkt worden tot maximaal 15 entiteiten, waarbij de accountant zijn professionele oordeelsvorming toepast bij het selecteren van de entiteiten.

- 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 hebben en derhalve onderdeel zijn van de NOW-groep.

Als de risico analyse 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. (Zie Par. A66a)

	<p>Werkzaamheden bij een inherente beperking met betrekking tot de vaststelling van de NOW-groep bij een NOW-onderzoek</p>
53b	<p>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 de groep, rekening houdend met de voorschriften uit de NOW-regeling. Dit heeft tevens betrekking op entiteiten ex artikel 24a Boek 2 BW en buitenlandse entiteiten met Nederlands SV-loon.</p> <p>Er kunnen zich situaties voor doen waarbij de accountant gedurende de uitvoering van de werkzaamheden concludeert dat het dermate complex is om inzicht te krijgen in de volledigheid van de groep, dat dit inzicht niet te verkrijgen is met economisch rationele inspanningen. 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 in de sfeer van artikel 24a Boek 2 BW. Van entiteiten die vallen in de sfeer van het jaarrekeningrecht ex artikel 24b Boek 2 BW, verwacht SZW dat de accountant in het algemeen wel de volledigheid van de NOW-groep kan vaststellen.</p> <p>Indien de accountant gedurende de uitvoering van de werkzaamheden gericht op de vaststelling van de NOW-groep in bovengenoemde situatie terecht komt en de hierna opgenomen minimale werkzaamheden heeft uitgevoerd dient de accountant een bevestiging van de werkgever op te vragen waarbij deze laatste de door de accountant vastgestelde NOW-groep bevestigt. Deze aanpak leidt uiteindelijk wel tot een inherente beperking in het onderzoek. De accountant kan dan van deze groep uitgaan bij het onderzoek naar de omzet, de naleving op het verbod op uitkeringen van bonussen en dividend en de naleving op het verbod op inkoop eigen aandelen.</p> <p>Van de werkgever c.q. aanvrager van de subsidie wordt overigens verwacht dat deze alle inspanningen heeft verricht om het inzicht in de volledigheid van de NOW-groep te onderbouwen.</p> <p>De accountant dient, als er sprake is van een <i>inherente beperking met betrekking tot het onderzoek naar de NOW-groep bij een NOW-onderzoek</i> voor tot een oordeelonthouding of onthouding van een conclusie te komen tenminste de volgende werkzaamheden te hebben uitgevoerd:</p> <p>Algemeen</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. het verkrijgen van een overzicht van groepsonderdelen voor de NOW van het management op groepsniveau. In dit overzicht moeten ter identificatie van groepsonderdelen op grond van artikel 24a Boek 2 BW buitenlandse entiteiten met en zonder SV-loon worden opgenomen; 2. 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; 3. het verkrijgen van een bevestiging van het management van de groep dat zij begrijpen dat de groepsdefinities uit de NOW afwijken van de groepsdefinities voor reguliere jaarrekening controles en dat de groep op de juiste wijze is bepaald op grond van de NOW-regeling; 4. 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 opvolgen van die aanwijzingen om vast te stellen of de groep moet worden aangepast. <p>Onderzoek naar groepshoofd</p> <ol style="list-style-type: none"> 5. 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 het nagaan of deze documenten aanwijzingen bevatten dat het groepshoofd onjuist bepaald is; 6. 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; 7. 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; 8. 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. <p>Onderzoek naar bestaan en volledigheid groep</p> <ol style="list-style-type: none"> 9. vaststellen dat alle in de geconsolideerde jaarrekening opgenomen Nederlandse groepsmaatschappijen en buitenlandse groepsmaatschappijen zijn opgenomen in de door het management opgegeven groep. 10. het voor één derde van de entiteiten in het van het management op groepsniveau verkregen overzicht van groepsonderdelen voor de NOW (zie onder 1 hierboven), die geen onderdeel zijn van de jaarrekening van de moedermaatschappij of van de groepsonderdelen die een gecombineerde jaarrekening uitbrengen (Artikel 24a Boek 2 BW), 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 eventueel opvolgen van deze aanwijzingen om vast te stellen of aanpassing nodig is. Deze procedure kan beperkt worden tot maximaal 15 entiteiten. De accountant selecteert de te onderzoeken entiteiten op basis van zijn professionele oordeelsvorming. De accountant onderzoekt met name of: <ul style="list-style-type: none"> o deze entiteiten daadwerkelijk een moeder – dochterrelatie hebben op grond van artikel 24a Boek 2 BW en dus terecht deel uitmaken van de NOW-groep; o deze entiteiten onderdeel van de groep zijn en gelijktijdig moeder maatschappij zijn van een groep op grond van artikel 24b Boek 2 BW waarvan de entiteiten opgenomen moeten worden in de NOW-groep; en o deze entiteiten dochtermaatschappijen hebben op grond van artikel 24a Boek 2 BW die opgenomen moeten worden in de NOW-groep. 11. 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 eventueel opvolgen daarvan. (Zie Par. A66b)
	Vereisten met betrekking tot de loonsom
54	<p>De accountant dient op een aantal deelaspecten van de verantwoorde loonsom vast te stellen dat deze voldoen aan de eisen van de regeling en dat deze in overeenstemming met de vereisten van de regeling zijn behandeld. De accountant onderzoekt daarbij uitsluitend of:</p> <ul style="list-style-type: none"> • de betaling van lonen en salarissen heeft plaatsgevonden aan de betrokken werknemers; • er geen gefingeerde dienstbetrekkingen zijn aangegaan.

55	Als sprake is van bevindingen voortvloeiende uit de twee beweringen uit paragraaf 54 dan dient de accountant vast te stellen dat deze indien nodig hebben geleid tot een correcte bijstelling van de loonaangifte over de subsidieperiode.
	Vereisten wanneer geopteerd wordt voor berekening van het omzetverlies op werkmaatschappij niveau
56	Als een groep op groepsniveau minder dan 20% omzetverlies heeft en daarom gebruik maakt van de mogelijkheid om de aanvraag in te dienen op basis van het omzetverlies op het niveau van de werkmaatschappij dient de accountant vast te stellen dat voldaan is aan de additionele voorwaarden die gelden op groepsniveau. De accountant stelt daarbij in elk geval vast dat: <ul style="list-style-type: none"> • de groep minder dan 20% omzetverlies heeft als de aanvraag op werkmaatschappijniveau gedaan is; • de mutatie voorraden gereed product aan de omzet is toegerekend; • het transferpricingsstelsel zoals gehanteerd in de jaarrekening 2019 of de laatst vastgestelde jaarrekening als leidend is gebruikt bij de werkmaatschappij voor de meetperiode 2020 en niet is aangepast; • de regels voor het verrekenen van het uitlenen van personeel binnen het concern zijn gevolgd; • de werkmaatschappij een rechtspersoon is; • de werkmaatschappij geen personeels-BV binnen het concern is; • de groep geen dividend of bonus uitkeert over het voor de NOW-periode relevante boekjaar of boekjaren of eigen aandelen inkoop; • vooraf schriftelijk overeenstemming is bereikt met de vakbeweging/werknemersvertegenwoordiging conform de regeling; • er in of na de meetperiode geen opdrachten zijn omgeboekt van de subsidie vragende entiteit naar een andere entiteit binnen de groep; • wanneer werknemers van de werkmaatschappij in het subsidie-tijdvak activiteiten ondernemen bij een andere entiteit, bij de aanvraag tot vaststelling van de subsidie de omzetzijde van de werkmaatschappij is verlaagd met de daaruit voortvloeiende (theoretische) omzet.
	<i>Assurance-informatie</i>
	Voldoende en geschikte assurance-informatie
57	De accountant dient assurance-werkzaamheden op te zetten en uit te voeren die in de omstandigheden geschikt zijn om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen. Bij het verkrijgen van voldoende en geschikte assurance-informatie zijn de vereisten van paragrafen 7-11 van Standaard 500 van overeenkomstige toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling. De vereisten 6-13 van Standaard 560 zijn van overeenkomstige toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling. (Zie Par. A67)
	Vorraden
58	Indien de voorraad van materieel belang is voor de berekening van de omzetzijde, dan zijn de vereisten van paragrafen 4-8 van Standaard 501 van overeenkomstige toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling. (Zie Par. A68) Indien de begin- of eindvoorraad niet is geïnventariseerd en dit wel van belang is voor de berekening van de omzetzijde, dient de accountant via alternatieve werkzaamheden zoveel mogelijk zekerheid daarover proberen te verkrijgen, mede afhankelijk van het relatieve risico op materiële afwijkingen in de omzetzijde. In het geval van een opdracht gericht op het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid, kunnen resterende onzekerheden over de voorraadmutaties leiden tot een niet-goedkeurende verklaring. Bij een opdracht gericht op het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid hoeven inherente beperkingen in het kader van een NOW-onderzoek een goedkeurende conclusie niet in de weg te staan (mits de verrichte alternatieve werkzaamheden de accountant geen indicaties geven voor mogelijke materiële afwijkingen).
	Externe bevestigingen
59	De accountant dient te overwegen of het nodig is om externe bevestigingen te verzenden om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen. Wanneer de accountant concludeert dat het nodig is om externe bevestigingen te verkrijgen, dient de accountant werkzaamheden te plannen en uit te voeren om hier invulling aan te geven. De vereisten in paragrafen 7-16 van Standaard 505 zijn van overeenkomstige toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling.
	Cijferanalyses
60	De accountant die gebruik wil maken van cijferanalyses als gegevensgerichte procedure, dient te onderzoeken of dit passend is in de gegeven situatie. Wanneer op grond hiervan gebruik wordt gemaakt van cijferanalyses zijn paragrafen 5 en 7 in Standaard 520 van overeenkomstige toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling. (Zie Par. A69)
	Steekproeven
61	De accountant dient te overwegen om steekproeven te gebruiken om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen. Wanneer de accountant besluit steekproeven toe te passen dan zijn de vereisten 6-15 van Standaard 530 van overeenkomstige toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling.

	Schattingen
62	De accountant dient na te gaan of het nodig is voldoende en geschikte assurance-informatie over schattingen te verkrijgen. Als de accountant vaststelt dat dit het geval is dan zijn de vereisten in paragrafen 13–39 van Standaard 540 van overeenkomstige toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling
	Verbonden partijen
63	De accountant dient na te gaan of er sprake is van omzet-gerelateerde transacties met verbonden partijen: • buiten de consolidatiekring van de groep voor de NOW-subsidie; • in het geval sprake is van toepassing van artikel 6a uit de NOW-1-regeling (NOW-2: artikel 7 en 17, NOW-3: artikel 6 en 14, NOW-4: artikel 7 en 16). Wanneer sprake is van dergelijke transacties, dient de accountant voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen dat er consistente verrekenprijeregels en grondslagen van waardering voor deze transacties zijn toegepast. De vereisten in paragrafen 12–28 van Standaard 550 zijn van overeenkomstige toepassing voor zover het gaat om omzet gerelateerde transacties en voor zover relevant voor de NOW-regeling
	<i>Gebruikmaken van de werkzaamheden van anderen</i>
	Gebruikmaken van de werkzaamheden van accountants die opdrachten uitvoeren voor andere werkgevers binnen een groep
64	In afwijking van het gestelde in paragrafen 65 en 66 kan de accountant die een assurance-opdracht uitvoert bij een werkgever die gegevens op groepsniveau moet opgeven volstaan met het overnemen van de gegevens uit de verklaring van de accountant die een assurance-verklaring op groepsniveau heeft afgegeven die ontvangen is van het management van de groep. (Zie Par. A70 – A71) Om dit te mogen doen dient de accountant in het kader van de zorgvuldigheid de volgende procedures uit te voeren: 1 de accountant heeft vastgesteld dat de groepsaccountant ingeschreven is in het register van de NBA en certificerende bevoegdheid heeft; 2 de accountant dient op verzoek van de groepsaccountant werkzaamheden uit te voeren om de groepsaccountant te faciliteren in de werkzaamheden met betrekking tot de omzetsdaling bij de groep; 3 de accountant dient een verklaring van de groepsaccountant te krijgen met het op grond van het protocol vereiste zekerheidsniveau en met expliciete verwijzing naar het accountantsprotocol, al dan niet in combinatie met een onderliggende verantwoording, waaruit blijkt welke entiteiten onderdeel van de groep zijn, wat hun referentie-omzet was, wat hun omzet in de meetperiode is en wat hun omzetsdaling is geweest teneinde vast te stellen of deze informatie verenigbaar is met de kennis die de accountant heeft uit hoofde van de eigen opdracht; 4 de accountant dient vast te stellen dat de gegevens van de werkgever goed zijn opgenomen in de verklaring van de groep en dat de groepsaccountant verklaart: • onafhankelijk te zijn; • deze Standaard en het accountantsprotocol te hebben nageleefd; en • de VGBA te hebben nageleefd. 5 de accountant dient te borgen dat het dossier van de accountant van de groep desgewenst beschikbaar is voor een review door of namens de Minister van SZW; 6 de accountant dient in de verklaring aan te geven dat de accountant gebruik heeft gemaakt van deze bepaling en de verklaring van de groepsaccountant te identificeren; 7 de accountant dient een kopie van de verklaring van de groepsaccountant op te nemen in het eigen dossier.
65	De accountant die een werkgever controleert die als moedermaatschappij op het hoogste niveau optreedt dan wel één van de andere accountants van de dochtermaatschappijen, onderzoekt het omzetverlies van de groep. De accountant rapporteert gedetailleerd aan de accountants uit de groep die gebruik willen maken van haar of zijn werkzaamheden. Deze rapportage bevat ten minste de elementen benoemd in paragraaf 64. De vereisten 11–50 van Standaard 600 zijn van overeenkomstige toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling.
66	De accountant kan het geplande werk met betrekking tot groepsonderdelen desgewenst laten uitvoeren door andere accountants waarbij de accountant dient: • vast te stellen waar werkzaamheden moeten worden uitgevoerd; • vast te stellen dat de desbetreffende accountant vakbekwaam en zorgvuldig is om de werkzaamheden uit te voeren; • vast te stellen dat de betreffende accountant onafhankelijk is in overeenstemming met de ViO; • te zorgen voor instructies aan de andere accountants over de uit te voeren werkzaamheden; • te evalueren of de door de accountant van de groepsmaatschappij uitgevoerde werkzaamheden toereikend zijn; • vast te stellen dat de rapportage van de groepsmaatschappij de benodigde informatie bevat die nodig is voor het kunnen opstellen van de rapportage op groepsniveau; • indien de groepsaccountant concludeert dat de werkzaamheden van de accountant van de deelneming(en) geen voldoende en geschikte controle-informatie opleveren, voert de groepsaccountant zelf verdere werkzaamheden uit om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen.
	Gebruikmaken van de werkzaamheden van interne auditors
67	Bij het gebruikmaken van de werkzaamheden van interne auditors zijn de vereisten in paragrafen 15–32 en 36–37 van Standaard 610 van overeenkomstige toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling. (Zie Par. A72)

	Gebruikmaken van de werkzaamheden van anderen bij serviceorganisaties
68	Bij het gebruikmaken van de werkzaamheden van anderen wanneer de werkgever in het kader van de voor de NOW-relevante processen gebruik maakt van een serviceorganisatie zijn de vereisten in paragrafen 9–22 van Standaard 402 van overeenkomstige toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling.
	Gebruikmaken van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige
69	Bij het gebruikmaken van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige zijn de vereisten in paragrafen 7–15 van Standaard 620 van overeenkomstige toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling.
	<i>Schriftelijke bevestigingen</i>
70	De accountant dient schriftelijke bevestiging te verkrijgen van het management met de passende verantwoordelijkheden inzake de NOW-verantwoording waarin het management bevestigt dat: <ul style="list-style-type: none"> • het management de verantwoordelijkheden voor de NOW-verantwoording in overeenstemming met de NOW-regeling is nagekomen; • aan de accountant alle relevante informatie en toegang is verschaft zoals is overeengekomen in de voorwaarden van de assurance-opdracht; • alle transacties ten aanzien van de netto-omzet en loonsom zijn geboekt en in de NOW-verantwoording zijn opgenomen. De vereisten 14–20 van Standaard 580 zijn hierbij van overeenkomstige toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling.
	Onderzoeksbevindingen en rapportering
	<i>Het vormen van een oordeel of conclusie en het rapporteren over de aanvraag tot vaststelling</i>
71	De accountant dient per NOW-verantwoordingsperiode een oordeel (redelijke mate van zekerheid) of conclusie (beperkte mate van zekerheid) te vormen of de aanvraag tot vaststelling in alle voor de opdracht van belang zijnde opzichten is opgesteld in overeenstemming met de regeling. Om tot dit oordeel of deze conclusie te komen dient de accountant te concluderen of de vereiste redelijke mate van zekerheid danwel beperkte mate van zekerheid vanuit de werkzaamheden is verkregen over de vraag of de aanvraag tot vaststelling als geheel geen afwijkingen van materieel belang als gevolg van fraude of fouten bevat. De accountant geeft een nadere onderbouwing van dit oordeel respectievelijk deze conclusie in het assurance-rapport van de accountant. (Zie Par. A73)
72	Bij het vormen van een oordeel (bij redelijke mate van zekerheid) of conclusie (bij beperkte mate van zekerheid) dient de accountant rekening te houden met de bepalingen in het accountantsprotocol.
72a	Wanneer voor een aantal NOW-verantwoordingsperiodes een gecombineerde opdracht worden uitgevoerd dan geeft de accountant dit aan in de verklaring waarbij de accountant vermeldt op welke periodes de opdracht betrekking heeft. (Zie Par. A73a)
	<i>Vorm van het oordeel of de conclusie</i>
73	<i>Opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid</i> De accountant dient een goedkeurend oordeel tot uitdrukking te brengen in het geval de accountant tot de conclusie komt dat de aanvraag tot vaststelling in alle van materieel belang zijnde opzichten is opgesteld in overeenstemming met de regeling. <i>Opdracht tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid</i> De accountant dient een goedkeurende conclusie tot uitdrukking te brengen wanneer er op grond van de volgens deze Standaard uitgevoerde werkzaamheden geen aanwijzingen zijn verkregen dat er in de aanvraag tot vaststelling sprake is van materiële afwijkingen als gevolg van fraude of fouten.
	Het vormen van een aangepast oordeel of een aangepaste conclusie
74	Indien de accountant: a tot de conclusie komt dat, op basis van de verkregen assurance-informatie, de aanvraag tot vaststelling als geheel niet vrij is van een afwijking van materieel belang, brengt de accountant een oordeel of conclusie met beperking of een afkeurend oordeel of afkeurende conclusie tot uitdrukking in het assurance-rapport; of b niet in staat is voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen om te concluderen dat de financiële overzichten als geheel vrij zijn van een afwijking van materieel belang, brengt de accountant een assurance-rapport met beperking of een onthouding van een oordeel of conclusie tot uitdrukking. Wanneer de accountant het oordeel of de conclusie aanpast, dient de accountant dit aangepaste oordeel of deze aangepaste conclusie te onderbouwen. (Zie Par. A74 – A75)
	<i>Aanvullende bepalingen met betrekking tot de rapportage</i>
	Met betrekking tot de verklaringen met beperkingen
75	Als een accountant een verklaring met beperking geeft dan dient de accountant onder het kopje <i>Gegevens zoals vereist in hoofdstuk 3 van het accountantsprotocol</i> de uitkomsten van een pro-forma berekening te vermelden op basis van een door de accountant uitgevoerde berekening zoals voorgeschreven in het accountantsprotocol waarbij de accountant gebruik maakt van door de accountant vermelde gegevens onder het kopje <i>Onderbouwing van ons oordeel met beperking of Onderbouwing van onze conclusie met beperking</i> . (Zie Par. A76 – A78)



	Met betrekking tot de oordeelonthouding
76 R	Als een accountant bij een opdracht gericht op het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid tot een oordeelonthouding komt welke uitsluitend voortkomt uit een of meer inherente beperkingen die in het kader van een opdracht gericht op een beperkte mate van zekerheid kwalificeren als inherente beperking in het kader van een NOW-onderzoek (Zie Par. 16c en d) dan neemt de accountant in de verklaring de volgende passage op in de sectie <i>Basis voor onze oordeelonthouding</i> : (Zie Par. A79 R) <i>Oordeelonthouding is uitsluitend het gevolg van inherente beperkingen in het kader van een NOW-onderzoek Zoals uit het bovenstaande blijkt, is onze oordeelonthouding uitsluitend het gevolg van inherente beperking in het kader van een NOW-onderzoek zoals gedefinieerd in Standaard 3900N.</i>
76a R	Als een accountant bij een opdracht gericht op het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid tot een oordeelonthouding komt welke uitsluitend voortkomt uit: • een inherente beperking met betrekking tot de vaststelling van de NOW-groep bij een NOW-onderzoek; al dan niet in combinatie met • één of meer inherente beperkingen in het kader van een NOW-onderzoek, dan neemt de accountant in de verklaring de volgende passage op in de sectie <i>Basis voor onze oordeelonthouding</i> : (Zie Par. A79a R) <i>Oordeelonthouding is het gevolg van inherente beperking met betrekking tot de vaststelling van de NOW-groep bij een NOW-onderzoek.</i> <i>Zoals uit het bovenstaande blijkt, is onze oordeelonthouding uitsluitend gebaseerd op een inherente beperking met betrekking tot de vaststelling van de NOW-groep bij een NOW-onderzoek al dan niet in combinatie met één of meerdere inherente beperking in het kader van een NOW-onderzoek.</i>
76b B	Als een accountant bij een opdracht gericht op het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid tot een onthouding van een conclusie komt welke uitsluitend voortkomt uit een inherente beperking met betrekking tot de vaststelling van de NOW-groep bij een NOW-onderzoek dan neemt de accountant in de verklaring de volgende passage op in de sectie <i>Basis voor onze oordeelonthouding</i> : (Zie Par. A79b B) <i>Onthouding van een conclusie is het gevolg van inherente beperking met betrekking tot de vaststelling van de NOW-groep bij een NOW-onderzoek.</i> <i>Zoals uit het bovenstaande blijkt, is onze onthouding van een conclusie gebaseerd op een inherente beperking met betrekking tot de vaststelling van de NOW-groep bij een NOW-onderzoek.</i>
	<i>Assurance-rapport</i>
77	Bij het formuleren van het assurance-rapport dient de accountant de formats te hanteren die vereist zijn door UWV/SZW en waarvan de NBA heeft vastgesteld dat deze formats in voldoende mate aansluiten bij de rapporteringsverplichtingen in de controlestandaarden uit de NV COS. (Zie Par. A80 – A81)
	<i>De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot overige informatie</i>
78	De accountant leest de overige informatie en overweegt op basis van de kennis en begrip verkregen vanuit het onderzoek of anderszins, of de deze informatie materiële afwijkingen bevat. De vereisten 15-20 van Standaard 720 zijn van overeenkomstige toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling. (Zie Par. A82)

	Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten
	Reikwijdte van deze Standaard
A1	Er zijn meerdere NOW-regelingen. De voorwaarden voor een bepaalde NOW-periode staan in de bij die periode behorende NOW-regeling. Daar de regelingen door de tijd gewijzigd kunnen zijn is het van belang dat de laatst actuele regeling voor de betreffende NOW-periode wordt gehanteerd op het moment dat een onderzoek wordt uitgevoerd c.q. afgerond. De regelingen zijn te vinden op wetten.nl. Antwoorden op veel gestelde vragen over de uitleg van de regelingen staan onder andere op de website van de NBA, UWV en SZW. (Zie Par. 1, 2)
A1a	Bij het onderzoek gericht op het geven van zekerheid bij een aanvraag tot vaststelling past de accountant de voorwaarden van het accountantsprotocol toe dat van toepassing is op de betreffende NOW-verantwoordingsperiode. (Zie Par. 2)
A2	In Standaard 4415N <i>Accountantsopdracht bij de NOW-regeling – Aan assurance verwant</i> wordt een opdracht geregeld die bestaat uit het samenstellen van de NOW-aanvraag tot vaststelling inclusief het uitvoeren van aanvullende werkzaamheden zoals deze zijn beschreven in het accountantsprotocol. (Zie Par. 3)
A3	De accountant neemt bij het toepassen van deze Standaard kennis van het voor de betreffende aanvraag tot vaststelling geldende accountantsprotocol en past dit toe bij het uitvoeren van de opdracht. Er zijn verschillende accountantsprotocollen opgesteld door SZW voor de verschillende NOW-periodes. De toepassingsgerichte teksten die gekoppeld zijn aan de vereisten uit de andere standaarden kunnen behulpzaam zijn om te voldoen aan de specifieke vereisten. Daar waar relevant zijn in deze Standaard specifieke toepassingsgerichte teksten opgenomen die behulpzaam zijn voor de uitvoering van deze opdracht. (Zie Par. 4)

<i>Relatie met de regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing</i>	
A4	De NVKS stelt voor assurance-opdrachten extra voorwaarden waardoor het voor sommige accountantseenheden mogelijk kan zijn dat zij opdrachten die gericht zijn op het geven van zekerheid niet uit kunnen voeren of daarvoor hun kwaliteitssysteem moeten aanpassen. Mocht een accountantseenheid assurance-opdrachten moeten / willen uitvoeren in het kader van de NOW en twijfelen of zij aan de voorwaarden voldoet, dan wordt geadviseerd contact op te nemen met een serviceorganisatie of met de NBA. (Zie Par. 5)
A5	Accountantseenheid is een verzamelnaam voor accountantsafdeling, accountantsorganisatie en accountantskantoor. Accountantsafdelingen zijn organisatieonderdelen waar accountants werkzaam zijn als intern accountant of als overheidsaccountant. In een accountantskantoor wordt ten minste één assurance- of aan assurance verwante opdracht uitgevoerd door openbaar accountants. In een accountantsorganisatie worden wettelijke controles uitgevoerd zoals bedoeld in de Wta door openbaar accountants. Andere assurance of aan assurance verwante opdrachten die door een dergelijke organisatie worden uitgevoerd, worden uitgevoerd vanuit het accountantskantoor. Een accountantsorganisatie kan dus gelijktijdig ook als accountantskantoor kwalificeren. Accountantsorganisaties en accountantskantoren worden gezamenlijk aangeduid als accountantspraktijken. Voor nadere toelichtingen op dit onderwerp wordt verwezen naar de Verordening op de ledengroepen en de NVKS. (Zie Par. 5)
Toelichting op de NOW-regeling	
A6	De -regelingen zijn te vinden op wetten.nl. (Zie Par. 6)
A7	Het is aan de werkgever om een keuze te maken of er gehoor gegeven wordt aan het moreel appel, om de keuze te maken of er gebruik gemaakt wordt van de regeling en de eventuele gevolgen daarvan af te wegen. Uitgangspunt is dat de werkgever verantwoording aflegt over de wijze waarop aan de subsidievoorwaarden voldaan wordt. De accountant toetst niet het moreel appel. Wel onderzoekt de accountant conform het accountantsprotocol of de organisatie zich aan de voorwaarden van de regeling heeft gehouden of dat de organisatie onrechtmatig subsidie claimt. (Zie Par. 6)
Toelichting op accountantsbetrokkenheid bij NOW-regeling algemeen	
A8	Er zijn werkgevers die er vrijwillig voor kiezen om hun jaarrekening te laten controleren maar die vallen onder de voorwaarden voor een aan assurance verwante opdracht, dat wil zeggen dat het subsidiebedrag niet de grens overschrijdt die is opgenomen in het accountantsprotocol. In een dergelijk geval volstaat het dat de werkgever de accountant vraagt om bij de aanvraag tot vaststelling een NOW-opdracht – Aan assurance verwant uit te voeren. Als in de statuten is geregeld dat de jaarrekening moet worden gecontroleerd en dit op grond van wet- of regelgeving niet nodig is dan wordt dit in het kader van deze regeling gezien als het vrijwillig kiezen voor jaarrekeningcontrole. (Zie Par. 7)
A9	Het uitvoeren van een NOW-opdracht-Aan assurance verwant bij werkgevers die er vrijwillig voor kiezen hun jaarrekening te laten controleren kan eventueel leiden tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de accountant die de jaarrekening controleert. Dit kan ertoe leiden dat de controle niet kan worden uitgevoerd of dat er een maatregel moet worden genomen. Denk hierbij bijvoorbeeld aan de situatie dat de accountant de NOW-subsidieaanvraag samenstelt en de NOW-subsidie later weer moet controleren in het kader van de jaarrekeningcontrole. Het is dan ook van belang dergelijke bedreigingen te onderkennen voordat de opdracht wordt geaccepteerd. (Zie Par. 7)
A9a	Het onderzoek naar de bewering inzake de naleving van het verbod op het uitkeren van bonussen, dividenden en de inkoop eigen aandelen is bij NOW-1 alleen van toepassing op de aanvragers die gebruik hebben gemaakt van de werkmaatschappij regeling. Vanaf NOW-2 dient dit onderzoek te worden verricht voor alle aanvragen waarbij een accountantsverklaring is vereist. (Zie Par. 8)
Nadere toelichting NOW-onderzoek Assurance – redelijke mate van zekerheid	
A9b	Een werkgever kan door het feit dat de werkgever in verschillende periodes een verschillende bijdrage krijgt, per periode een ander type verklaring moeten aanleveren bij zijn aanvraag tot vaststelling. In die situatie kan het verstandig zijn dat de werkgever en de accountant bepalen hoe de accountantswerkzaamheden met betrekking tot de verschillende NOW-verantwoordingsperiodes zo efficiënt mogelijk uitgevoerd kunnen worden. Uiteraard moet hierbij voldaan worden aan de vereisten in de individuele periodes. Daarbij is de 'zwaarste opdracht bepalend'. Als voorbeeld: Als voor NOW-3 2 keer een beperkte mate van zekerheid gevraagd wordt en 1 keer een aan assurance verwante opdracht voldoet, kan het efficiënter zijn om in alle drie gevallen te kiezen voor de beperkte mate van zekerheid. (Zie Par. 9)

Nadere toelichting NOW-onderzoek Assurance – beperkte mate van zekerheid	
A10	<p>In de definitie van een opdracht met een beperkte mate van zekerheid in de begrippenlijst van de NV COS is het volgende opgenomen: <i>Een assurance-opdracht waarbij de accountant het opdrachtrisico als basis voor de conclusie terugbrengt tot een niveau dat aanvaardbaar is rekening houdend met de omstandigheden van de opdracht, maar waarbij het risico hoger is dan voor een opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid. Op basis van de uitgevoerde werkzaamheden en de verkregen assurance-informatie wordt de conclusie tot uitdrukking gebracht in een vorm die uitdrukt of een aangelegenheid onder de aandacht van de accountant is gekomen die ertoe leidt dat de accountant veronderstelt dat de informatie over het onderzoeksobject een afwijking van materieel belang bevat.</i></p> <p>In deze Standaard wordt het zekerheidsniveau dat de accountant behaalt als de accountant 'het opdrachtrisico als basis voor de conclusie terugbrengt tot een niveau dat aanvaardbaar is rekening houdend met de omstandigheden van de opdracht' uit de definitie aangeduid als 'In het kader van de NOW-aanvraag tot vaststelling aanvaardbare beperkte mate van zekerheid'. (Zie Par. 10)</p>
A11	<p>Hoewel de accountant zich bij een opdracht tot het verkrijgen van een in het kader van de NOW-aanvraag tot vaststelling aanvaardbare beperkte mate van zekerheid realiseert dat er vaak geen redelijke mate van zekerheid zal kunnen worden verkregen, worden de risicoanalyse, planning en uitvoering ingestoken alsof het een opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid is.</p> <p>Bij een opdracht tot het verkrijgen van een in het kader van de NOW-aanvraag tot vaststelling aanvaardbare beperkte mate van zekerheid zal de evaluatie van de bevindingen en de rapportage, inclusief de verwoording van de conclusie plaatsvinden op basis van een beperkte mate van zekerheid. Hierbij beïnvloeden één of meer inherente beperkingen in het kader van een NOW-onderzoek, die wel invloed hebben op het oordeel bij een redelijke mate van zekerheid, de conclusie op basis van een beperkte mate van zekerheid niet.</p> <p>Nadat de accountant de werkzaamheden volgens deze Standaard voor een opdracht met beperkte mate van zekerheid heeft uitgevoerd, evalueert de accountant of er geen aanwijzingen verkregen zijn voor materiële afwijkingen of dat het onmogelijk is om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen met betrekking tot materiële afwijkingen (soms ook aangeduid als onzekerheden) om vervolgens een conclusie tot uitdrukking te brengen. (Zie Par. 10)</p>
Autoriteit van deze Standaard	
A12	<p>De terminologie in deze paragraaf is gebaseerd op die van de overige standaarden in de NV COS waar deze Standaard onderdeel van uitmaakt.</p> <p>Vereisten beschrijven op hoofdlijnen de werkzaamheden die de accountant bij een opdracht moet uitvoeren. (Zie Par. 11)</p>
A13	<p>In de inleidende teksten wordt een inleiding gegeven op het doel van een standaard en worden de randvoorwaarden geschetst voor de uitvoering.</p> <p>In definities wordt uitgelegd wat wordt bedoeld met bepaalde in de Standaard gebruikte begrippen. (Zie Par. 12)</p>
A14	<p>Toepassingsgerichte teksten en overige verklarende teksten leggen uit waarom bepaalde werkzaamheden worden vereist en hoe de werkzaamheden kunnen worden ingevuld in een bepaalde situatie. (Zie Par. 13)</p>
Ingangsdatum	
A15	–
Doelstellingen	
A16	<p>Het oordeel of de conclusie van de accountant moet bij deze opdracht gebaseerd zijn op voldoende en geschikte assurance-informatie die de accountant de zekerheid geeft dat het opdrachtrisico aanvaardbaar is. De accountant verkrijgt voldoende en geschikte assurance-informatie op grond van de vereisten in deze Standaard en het accountantsprotocol rekening houdend met de vraag of de opdracht als doel heeft een redelijke respectievelijk beperkte mate van zekerheid te verkrijgen. (Zie Par. 15)</p>
Definities	
A17	<p>In deze Standaard wordt een aantal begrippen uit de NOW-regeling aangehaald. Deze begrippen zijn daar gedefinieerd. (Zie Par. 16)</p>
A17a	<p>Indien gekozen wordt voor een gecombineerde opdracht moet voldaan worden aan de vereisten in de individuele periodes. Daarbij is de 'zwaarste opdracht bepalend' voor de te onderzoeken aanvragen binnen de gecombineerde opdracht.</p> <p>Werkgevers kunnen er uiteraard ook voor kiezen om voor elke periode een aparte opdracht te verstrekken al dan niet aan verschillende dienstverleners. (Zie Par. 16b)</p>

A18	<p>De Coronacrisis heeft bij werkgevers geleid tot nieuwe activiteiten (thuisbezorgen, webshops), tot het stilleggen van activiteiten (horeca, evenementen) en tot andere manieren om bestaande activiteiten uit te voeren (minder mensen in een magazijn, thuiswerken). Dit kan invloed hebben op de administratieve organisatie en de interne beheersing, bijvoorbeeld doordat processen opnieuw moesten worden ingericht. Daarnaast kennen de NOW-regelingen bepalingen die soms maken dat werkgevers zich op andere wijze dan gebruikelijk moeten verantwoorden. Een voorbeeld hiervan is de NOW-groep met buitenlandse entiteiten die geconsolideerde gegevens moet opleveren voor entiteiten op basis van de vraag of er sprake is van werknemers met SV-loon bij niet Nederlandse entiteiten. Deze informatie is niet altijd (eenvoudig) op te leveren. Dit alles kan impact hebben op de mogelijkheid om als accountant assurance-informatie te verkrijgen. Het kan er toe leiden dat de accountant geen voldoende en geschikte assurance informatie kan verkrijgen voor een redelijke mate van zekerheid.</p> <p>In de accountantsprotocollen wordt hierop ingespeeld door voor groepen entiteiten (in kwadrant II en III van het accountantsprotocol) te volstaan met een beperkte mate van zekerheid. (Zie Par. 16c)</p>
A19	<p>In Standaard 200 wordt uitgelegd hoe inherente beperkingen er de oorzaak van zijn dat een accountant slechts een redelijke mate van zekerheid kan geven bij een controle en geen absolute zekerheid. De in de vorige paragraaf genoemde beperkte mate van zekerheid en het daarbij passende opdrachtrisico wordt veroorzaakt door:</p> <ul style="list-style-type: none"> • inherente beperkingen die altijd al gelden in het kader van een controle¹; • een inherente beperking² in het kader van een NOW-onderzoek. <p>Als bij een opdracht in kwadrant 2 of 3 de bovenstaand beschreven beperkte mate van zekerheid wordt behaald en er geen materiële afwijkingen zijn onderkend, kan een accountant een goedkeurende conclusie formuleren. (Zie Par. 16c)</p>
A20	<p>In deze Standaard moet een accountant ook bij een opdracht gericht op het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid de opdracht plannen en uitvoeren zoals dat gedaan zou worden in het kader van een opdracht gericht op het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid. Immers het verschil in opdracht heeft alleen betrekking op de evaluatie of er sprake is van voldoende en geschikte assurance-informatie en op de formulering van de conclusie. (Zie Par. 16c)</p>
A21	<p>De definitie in paragraaf 16c onderkent situaties die kunnen leiden tot een inherente beperking in het kader van een NOW-onderzoek welke geen gevolgen hoeven te hebben voor de verklaring met een beperkte mate van zekerheid. In paragrafen A22-A25 wordt een nadere toelichting gegeven op die situaties. (Zie Par. 16c en 16e)</p>
A22	<p>De eerste situatie heeft betrekking op de omvang van de organisatie en de impact die dit heeft op de AO/IB. Er kan bijvoorbeeld sprake zijn van onvoldoende controletechnische functiescheiding in een kleine organisatie. Dit kan er toe leiden dat de accountant geen voldoende en geschikte controle-informatie kan verkrijgen om een verklaring op basis van een redelijke mate van zekerheid af te geven. Als redelijkerwijs niet verwacht kan worden van de organisatie dat deze functiescheiding wel wordt aangebracht omdat dit zou betekenen dat extra functionarissen zouden moeten worden aangenomen enkel om dit te realiseren, kwalificeert dit als inherente beperking in het kader van een NOW-onderzoek.</p> <p>Ontbreekt de controletechnische functiescheiding terwijl de accountant van mening is dat wel van de organisatie verwacht mag worden dat deze geïmplementeerd zou zijn, dan is er geen sprake van een inherente beperking in het kader van een NOW-onderzoek. Dit kan bijvoorbeeld blijken uit een aanbevelingsbrief of communicatie met de met governance belast personen naar aanleiding van de controle van de jaarrekening. Ook als de organisatie de jaarrekening normaal niet laat controleren of beoordelen en de organisatie heeft op redelijke gronden zelf geen behoefte aan bepaalde geformaliseerde interne beheersingsmaatregelen omdat men stuurt op oogtoezicht kan sprake zijn van een inherente beperking als bedoeld in de eerste situatie. In dat geval mag wel verwacht worden dat de organisatie voldoet aan de eis van een controleerbare administratie. (Zie Par. 16c)</p>
A23	<p>De tweede situatie heeft betrekking op organisaties waarbij de verantwoordingsmomenten in het kader van de NOW niet samenvallen met het normale verantwoordingsmomenten in de organisatie. Denk hierbij aan een organisatie die twee keer per jaar de stand van het onderhanden werk bepaalt en waar nu behoefte is aan deze informatie per andere afsluitdata. Als de accountant het redelijk vindt dat deze werkzaamheden niet zijn uitgevoerd dan classificeert dit als een inherente beperking in het kader van een NOW-onderzoek.</p> <p>Verwacht mag worden dat de organisatie waarbij sprake is van een inherente beperking zoals hier bedoeld in de toekomst alert is op het uitvoeren van bepaalde interne beheersingsmaatregelen op voor de subsidie relevante momenten. (Zie Par. 16c)</p>
A24	<p>De volgende situatie heeft betrekking op nieuwe of veranderde activiteiten bij de werkgevers die het nodig maken om de AO/IB aan te passen. Het thuiswerken kan er toe hebben geleid dat bepaalde controles niet meer zijn uitgevoerd (bijvoorbeeld het laten vervallen van een controle van verzendingen door een tweede persoon omdat deze niet aanwezig kon zijn als gevolg van de coronamaatregelen en het thuiswerken). Ook bij nieuwe activiteiten kan het zo zijn dat men eerst heeft gekozen voor het starten van nieuwe activiteiten zonder op korte termijn in staat te zijn maatregelen te treffen gericht op het beheersen van nieuwe risico's. Denk bijvoorbeeld aan een restaurant dat is gaan thuisbezorgen maar waarbij het restaurant geen systemen heeft kunnen inrichten om de bestellingen te registreren en dit op losse briefjes bijhoudt. (Zie Par. 16c)</p>
A25	<p>De laatste situatie heeft niet zozeer betrekking op de situatie bij de werkgevers maar heeft te maken met de mogelijkheden van de accountant om de werkzaamheden uit te voeren. Zo kunnen inventarisaties per 1 maart, maar ook later, niet zijn uitgevoerd omdat de noodzaak niet was te voorzien.</p> <p>Het kan ook zo zijn dat als gevolg van de maatregelen rondom corona het niet mogelijk is om bepaalde werkzaamheden uit te voeren. Door coronamaatregelen kan het bijvoorbeeld voor de accountant niet mogelijk zijn om inventarisaties bij te wonen. (Zie Par. 16c)</p>

A26	<p>Onderstaand worden nog voorbeelden gegeven van inherente beperkingen in het kader van een NOW-onderzoek: (Zie Par. 16c)</p> <ul style="list-style-type: none"> • De accountant heeft bij de start of het einde van de meetperiode ter bepaling van de volledigheid van de gerapporteerde netto-omzet in de meetperiode geen inventarisatie kunnen bijwonen en kan ook niet voldoende steunen op de onderbouwingen van de aanvrager en heeft dit niet kunnen compenseren met andere werkzaamheden, zoals het reconstrueren van voorraadstanden; • De accountant heeft bij de start of het einde van de meetperiode ter bepaling van de volledigheid van de gerapporteerde netto-omzet in de meetperiode de waardering van de onderhanden projecten niet kunnen bepalen en kan ook niet voldoende steunen op de onderbouwingen van de aanvrager en heeft dit niet kunnen compenseren met andere werkzaamheden; • De werkgever sluit normaal gesproken elk kwartaal af en voert dan bepaalde interne beheersmaatregelen uit die in het kader van de NOW-vaststelling ook gewenst waren op andere momenten; (bijvoorbeeld bepalen stand OHW per project) • Als gevolg van het verplicht thuiswerken zijn andere procedures en controles waarop de accountant moet steunen die de betrouwbaarheid van de netto-omzet moeten waarborgen niet meer effectief; • Tekortkomingen in de AO/IB door wegvallen sleutelpersoneel als gevolg van in verband met de coronacrisis getroffen maatregelen in samenhang met de omvang van de organisatie. Dit kan betrekking hebben op bijvoorbeeld: het niet uitgevoerd zijn van maatregelen van interne beheersing, het onvoldoende zichtbaar hebben gedocumenteerd van de uitgevoerde maatregelen van interne beheersing of het aanwezig zijn van risico's in de betrouwbaarheid van de IT general controls die onvoldoende zichtbaar zijn beheerst doordat aanpassingen voor thuiswerken noodzakelijk waren; • Gedurende de meetperiode zijn nieuwe activiteiten ontplooid die omzet genereren die vragen om nieuwe of gewijzigde procedures. Echter, er is nog geen volwassen en/of beschreven AO/IB voor deze nieuwe activiteiten/omzet; • De organisatie heeft voorgaand(e) ja(a)r(en) een verklaring gekregen met beperking / oordeelonthouding door een onzekerheid in de controle rondom de AO/IB (objectieve verhindering gezien omvang organisatie) en heeft dit niet op korte termijn kunnen oplossen; • Waarneming bij de werkgever is om gezondheids- / veiligheidsredenen niet toegestaan (bijvoorbeeld inventarisatie van de eindvoorraad of leegstandscontroles).
A27 R	<p>Een inherente beperking in het kader van een NOW-onderzoek kan zowel bij een opdracht gericht op het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid als bij een opdracht gericht op het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid voorkomen.</p> <p>Wanneer dit voorkomt bij een redelijke mate van zekerheid en de accountant kan daardoor geen voldoende en geschikte controle-informatie verkrijgen om te oordelen dat er geen materiële afwijking in de verantwoording zit dan verstrekt de accountant een andere dan een goedkeurende verklaring.(Zie Par. 16c)</p>
A27a	<p>Voor de bepaling van de NOW-groep zijn artikel 24a en 24b uit boek 2 van het Burgerlijk Wetboek van toepassing. Daarnaast speelt voor buitenlandse entiteiten de vraag of in Nederland sociale lasten voor werknemers moeten worden betaald (SV-loon). De toepassing van artikel 24a en de toepassing van het SV-loon maken dat nieuwe groepen ontstaan die niet gelijk zijn aan die in het jaarrekeningsrecht. Ook kan door buitenlandse rapportage / administratieverplichtingen informatie ontbreken of niet eenvoudig te verkrijgen zijn die een Nederlandse groep in principe wel beschikbaar heeft.</p> <p>Bij deze NOW-groepen moet een accountant als bedoeld in de Wet op het accountantsberoep (die in gewone omstandigheden mogelijk niet optreedt als groepsaccountant voor de betreffende groep in het kader van de controle van de jaarrekening) de omzetzijdeling van zekerheid voorzien.</p> <p>Dit kan ertoe leiden dat de omvang van de groep niet of niet tegen economische verantwoorde kosten kan worden vastgesteld waardoor onvoldoende assurance-informatie over de volledigheid van de groep gekregen kan worden om tot de benodigde zekerheid te komen van de omzetzijdeling.</p> <p>Of het economisch nog verantwoord is om verder onderzoek te doen gericht op het krijgen van de benodigde zekerheid is een beslissing die de accountant in overleg met de werkgever kan nemen. Voorwaarde om deze beslissing te nemen is wel dat:</p> <ul style="list-style-type: none"> • de risico inschatting is afgerond; • dat er geen aanwijzingen zijn dat de groep op onjuiste wijze is bepaald op basis van de kennis van de accountant verkregen uit andere werkzaamheden bij de werkgever en zijn groep en de verkregen kennis van de entiteit tijdens de gesubsidieerde periode. <p>Bij dit alles is het uitgangspunt wel dat de groep voldoet aan de door haar (in de opdrachtbevestiging of andere schriftelijke overeenkomst) aanvaarde verplichtingen om alle informatie beschikbaar te maken die de accountant relevant acht in het kader van de uit te voeren werkzaamheden. Er is dus geen sprake van een dergelijke inherente beperking als de accountant weet of behoort te weten dat de groep bepaalde informatie niet beschikbaar wil maken. Dat betekent niet dat de accountant een actieve onderzoeksplicht heeft. Deze bepaling is niet anders dan bij een gewone controleopdracht conform de NV COS.(Zie Par. 16d)</p>
A27aa	<p>Voor de bepaling van de uiteindelijke NOW-groep en de daaraan gekoppelde omzet is het van belang om voor de buitenlandse entiteiten vast te stellen of er sprake is van medewerkers met Nederlands SV loon (waarvoor aangifte van premies voor werknemersverzekeringen dient plaats te vinden). Deze entiteiten tellen dan immers mee voor de bepaling van de omzetzijdeling. In de meeste gevallen zal indien sprake is van een buitenlandse entiteit met Nederlands SV loon de premies betaald worden via een Nederlandse entiteit op basis van de fiscale verleggingsregeling. Een zeer beperkt aantal buitenlandse entiteiten zal rechtstreeks afdracht doen. SZW schat in dat het aantal keren dat het voorkomt dat buitenlandse rechtspersonen en vennootschappen loon in Nederland hebbenbeperkt is.</p> <p>Op grond hiervan is geconstateerd dat dit normaal gesproken geen risico op een materiele afwijking bij het bepalen van de omzetzijdeling zal opleveren.</p> <p>De impact kan wel groot zijn, maar de kans is normaal gesproken verwaarloosbaar. In dit kader is er dan ook voor gekozen dat het in lijn met Standaard 330 paragraaf 18 volstaat om beperkte gegevensgerichte werkzaamheden uit te voeren met betrekking tot dit onderwerp.</p> <p>Dit geldt uiteraard niet als de accountant kennis heeft van situaties waardoor de kans op buitenlandse rechtspersonen en vennootschappen met loon in Nederland groter is. (Zie Par. 16d)</p>

A27ab	<p>Bij een opdracht tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid heeft een <i>inherente beperking met betrekking tot het onderzoek naar de NOW-groep bij een NOW-onderzoek</i> wel invloed op de conclusie en zal dit in principe leiden tot een onthouding van een conclusie. Dit in tegenstelling tot bij een <i>inherente beperking in het kader van een NOW-onderzoek</i> die geen invloed heeft op de conclusie bij een opdracht tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid.</p> <p>Beide soorten inherente beperkingen hebben invloed op het oordeel bij een opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid. (Zie Par. 16d)</p>
A27ac	<p>Een NOW-groep wijkt af van een jaarrekeninggroep.</p> <p>Een jaarrekeninggroep wordt in Nederland veelal gevormd op basis van artikel 24b Boek 2 BW. Nu moet daarnaast gekeken worden naar dochtermaatschappijen en daaraan gelijkgestelde vennootschappen op grond van artikel 24a Boek 2 BW.</p> <p>Niet alle entiteiten die onderdeel zijn van de groep op grond van artikel 24a en 24b Boek 2 BW zijn onderdeel van de NOW-groep. Buitenlandse rechtspersonen en vennootschappen zonder loon in Nederland zijn geen onderdeel van de NOW-groep. (Zie Par. 16g)</p>
A27b	<p>Een samengevoegde NOW-opdracht kan betrekking hebben op één of meerdere aanvragen tot vaststelling van de NOW-regelingen. Het kan daarbij voorkomen dat binnen een opdracht verschillende soorten opdrachten kunnen worden uitgevoerd.</p> <p>Denk bijv. aan een kleine werkgever die voor bepaalde NOW-verantwoordingsperiodes assurance nodig heeft en voor andere periodes een aan assurance verwante opdracht, of een verklaring van een derde deskundige. Dit kan in een samengevoegde opdracht.</p> <p>Net als bij gecombineerde opdrachten kunnen werkgevers er uiteraard ook voor kiezen om voor elke periode een aparte opdracht te verstrekken al dan niet aan verschillende dienstverleners. (Zie Par. 16m)</p>
	Het verrichten van een opdracht in overeenstemming met deze Standaard
A28	<p>Voor het goed uitvoeren van een NOW-onderzoek is het noodzakelijk kennis te nemen van de regeling en te voldoen aan het accountantsprotocol. (Zie Par. 17)</p>
	<i>Het naleven van relevante vereisten</i>
A29	<p>Deze Standaard is een op zichzelf staande standaard. NBA heeft bij de totstandkoming van deze Standaard de voor de NOW-regeling relevante vereisten uit andere standaarden in ogenschouw genomen.</p> <p>Zo bevatten de controlestandaarden (NV COS) onder andere specifieke standaarden voor risicoanalyse, fraude, het niet voldoen aan wet- en regelgeving of continuïteit.</p> <p>Waar in deze Standaard verwacht wordt dat de accountant aandacht besteedt aan deze onderwerpen is dat in deze Standaard in vereisten uitgewerkt. Daarbij is ervoor gekozen – ter voorkoming van onnodige dubbelures – om bepaalde vereisten in andere standaarden van overeenkomstige toepassing te verklaren. De accountant hoeft dus geen invulling te geven aan de andere vereisten in andere standaarden. In bijlage 1 van deze Standaard is in een tabel inzichtelijk gemaakt welke vereisten wel en niet van toepassing zijn.</p> <p>Uiteraard gelden ook andere regels van de NBA zoals de NVKS, VGBA, ViO (voor assurance-opdrachten) en de NV NOCLAR. (Zie Par. 18)</p>
A30	<p>Het uitgangspunt is dat het voldoende is voor een NOW-onderzoek Assurance om aan de vereisten in deze Standaard en de van overeenkomstige toepassing verklaarde vereisten te voldoen. Het kan een accountant helpen om bij het uitvoeren van de opdracht gebruik te maken van de informatie in andere standaarden in aanvulling op de van toepassing verklaarde vereisten. (Zie Par. 18)</p>
	Ethische voorschriften
A31	<p>Het NOW-onderzoek Assurance is met de nodige waarborgen omgeven waarbij de accountant de verantwoordelijkheid heeft te handelen in het algemeen belang door het naleven van de fundamentele beginselen van de beroepsethiek. De Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA) legt de volgende fundamentele beginselen van de beroepsethiek vast die accountants naleven bij het uitvoeren van professionele diensten en verschaft een conceptueel raamwerk voor de toepassing. De fundamentele beginselen zijn:</p> <ul style="list-style-type: none"> • professionaliteit; • integriteit; • objectiviteit; • vakbekwaamheid en zorgvuldigheid; en • vertrouwelijkheid. <p>Bij het naleven van de VGBA is het vereist dat bedreigingen van de relevante fundamentele beginselen worden geïdentificeerd en hierop op passende wijze wordt ingespeeld. (Zie Par. 20)</p>
A32	<p>Een NOW-onderzoek Assurance is gericht op het verstrekken van zekerheid en dus een assurance-opdracht. Accountants moeten bij assurance-opdrachten zich houden aan de ViO en dus ook in het kader van een NOW-onderzoek Assurance. (Zie Par. 21)</p>
	Professioneel-kritische instelling
A33	<p>De NOW kent een aantal inherente risico's die het voor de accountant bij een NOW-onderzoek nodig maken dat de accountant een professioneel-kritische instelling toepast. De accountant gebruikt een professioneel-kritische instelling onder meer bij de evaluatie van assurance-informatie die de accountant verkrijgt bij het uitvoeren van de werkzaamheden. Dit houdt onder meer in dat de accountant alert is op: (Zie Par. 22)</p> <ul style="list-style-type: none"> • informatie die niet consistent is of tegenstrijdig is met andere uit het onderzoek verkregen informatie; • informatie die ertoe leidt dat er twijfel ontstaat over de betrouwbaarheid van documenten en mondeling verkregen informatie; • het voldoende en geschikt zijn van de verkregen assurance-informatie om tot een oordeel of conclusie over de aanvraag tot vaststelling te komen.

	Professionele oordeelsvorming
A34	Professionele oordeelsvorming ziet onder meer op de aard, timing en omvang van de werkzaamheden, alsmede op het formuleren van een oordeel of conclusie op basis van de verkregen informatie. (Zie Par. 23)
A35	De accountant gebruikt professionele oordeelsvorming bij het maken van diverse afwegingen tijdens het NOW-onderzoek Assurance. Daartoe gebruikt de accountant de kennis, ervaring en relevante training in de context van deze Standaard en ethische beginselen. Dit houdt onder meer in: (Zie Par. 23) <ul style="list-style-type: none"> • materialiteit en opdrachtrisico; • de aard, timing en omvang van werkzaamheden die worden uitgevoerd om aan de vereisten van deze Standaard te voldoen en om assurance-informatie te verkrijgen; • het evalueren van de vraag of er voldoende en geschikte assurance-informatie is verkregen en van de vraag of er nog meer moet worden gedaan om de doelstellingen van deze Standaard te bereiken. In het bijzonder, in het geval van een opdracht met een beperkte mate van zekerheid, is er professionele oordeelsvorming vereist bij het evalueren van de vraag of er een aanvaardbaar niveau van zekerheid is verkregen; • het trekken van de juiste conclusies op basis van de verkregen assurance-informatie.
	Kwaliteitsbeheersing op het niveau van de opdracht
A36	Bij het nemen van verantwoordelijkheid voor de algehele kwaliteit van elke opdracht wordt door de handelingen van de opdrachtpartner en passende signalen aan de andere leden van het opdrachtteam het belang van het bereiken van kwaliteit van de opdracht benadrukt door het volgende: (Zie Par. 24) <ul style="list-style-type: none"> a het uitvoeren van werkzaamheden die voldoen aan professionele standaarden en vereisten die door wet- en regelgeving worden gesteld; b het naleven van de van toepassing zijnde procedures van de accountantseenheid met betrekking tot kwaliteitsbeheersing; en c het uitbrengen van de rapportage overeenkomstig deze Standaard.
	Aanvaarding en overeenkomen van de opdracht
A37	De accountant moet hier o.a. aandacht besteden aan vereisten van de Wwft. (Zie Par. 26) Voor zover de accountant nog niet eerder een cliëntrelatie had met deze opdrachtgever kan collegiaal overleg noodzakelijk zijn, bijvoorbeeld bij de accountant die eerder de jaarrekening heeft samengesteld, maar bij de werkgever geen assurance-opdracht in het kader van NOW wil of kan uitvoeren. Op grond van artikel 15a van de VGBA kan het verplicht zijn om collegiaal overleg te voeren. Ook als collegiaal overleg niet is verplicht, is het bij nieuwe cliënten verstandig om bij de vorige dienstverlener na te gaan of deze dienstverlener informatie heeft die accountants kan helpen bij het bepalen of zij de opdracht willen aanvaarden.
A37a	Werkgevers die gedurende meerdere periodes gebruik maken van de NOW, moeten per periode een aanvraag tot vaststelling indienen. De werkzaamheden hiervoor kunnen in één dossier gedocumenteerd worden als onderdeel van een samengevoegde opdracht. Daarnaast kan accountants gevraagd worden werkzaamheden uit te voeren ten behoeve van meerdere NOW-verantwoordingsperiodes uit NOW-3 en NOW-4. Deze werkzaamheden voor NOW-3 en NOW-4 kunnen als één gecombineerde opdracht worden uitgevoerd, waarbij wel geldt dat per NOW-verantwoordingsperiode en de hierbij behorende aanvraag tot vaststelling een accountantsverklaring aan het UWV dient te worden verstrekt. In deze accountantsverklaring wordt een link gelegd tussen de NOW-verantwoordingsperiode die in de aanvraag tot vaststelling wordt genoemd en het object van onderzoek wat betrekking heeft op meerdere NOW-verantwoordingsperiodes. De conclusie in de accountantsverklaring heeft betrekking op dat object van onderzoek. De accountant geeft bij een gecombineerde opdracht dus geen afzonderlijke conclusie per NOW-verantwoordingsperiode. (Zie Par. 26a)
A38	Wanneer de werkgever onderdeel is van een groep of concern als bedoeld in de NOW-regeling, moet de accountant toegang hebben tot de omzet informatie en andere relevante informatie op het hoogste groepsniveau in overeenstemming met hetgeen hierover geschreven is in deze Standaard. (Zie Par. 27)
A39	De vraag of een werkgever een onderzoek moet laten uitvoeren gericht op het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid of een in het kader van de NOW-aanvraag tot vaststelling aanvaardbare beperkte mate van zekerheid is afhankelijk van het desbetreffende accountantsprotocol. (Zie Par. 28)
A40	Het is toegestaan een opdracht gericht op het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid te aanvaarden als een opdracht gericht op het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid, een aan assurance verwante opdracht of een derden verklaring volstaat. Het is ook toegestaan een opdracht gericht op het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid te aanvaarden als een aan assurance verwante opdracht of een derden verklaring volstaat. (Zie Par. 28)
A40a	Het is mogelijk dat bij het aangaan van een NOW-opdracht nog niet bekend is welke werkzaamheden voor welke NOW-verantwoordingsperiode noodzakelijk zijn. Dat kan bijvoorbeeld omdat de opdracht verstrekt wordt terwijl er nadien nog NOW-verantwoordingsperiodes komen. Het kan ook zijn dat achteraf blijkt dat bij de aanvraag tot vaststelling een andere verantwoording voldoet of noodzakelijk is. In dergelijke gevallen kan worden volstaan met een addendum bij de opdrachtbevestiging om dit in vast te leggen. (Zie Par. 29)

Het uitvoeren van het NOW-onderzoek Assurance	
<i>Plannen van het onderzoek</i>	
A41	Als de uitkomsten van de uitgevoerde werkzaamheden daar aanleiding voor geven zal de accountant de planning aanpassen. Paragraaf 30 vereist dat opdrachtpartner en (kern)leden van het opdrachtteam betrokken zijn bij de planningswerkzaamheden. Dit kan bijvoorbeeld door het voeren van overleggen gericht op het onderkennen van risico's op materiële afwijkingen als gevolg van fraude of fouten. (Zie Par. 30)
A42	Zoals in het accountantsprotocol aangegeven, is het verstandig om de werkzaamheden in het kader van de NOW-regeling af te ronden na afronding van of gelijktijdig met de werkzaamheden in het kader van de controle van de jaarrekening 2020, uiteraard passend binnen de termijnen van de regeling. Dit is vooral bij gebroken boekjaren een aandachtspunt. In dat geval zal de accountant op een aantal plaatsen gebruik kunnen maken van het werk dat gedaan is in het kader van het jaarwerk. Hierbij houdt de accountant rekening met een mogelijk lagere materialiteit in het kader van de regeling door een geringer aantal te onderzoeken maanden. Het is daarbij niet nodig om al deze informatie over te nemen (en opnieuw te reviewen) in het dossier dat de accountant voor de opdracht in het kader van deze Standaard uitvoert. (Zie Par. 31)
A43	Deze opdracht zal vaak andere risico's kennen en een andere materialiteit dan de opdracht tot controle van de jaarrekening. In dat kader zal het vaak nodig zijn om werkzaamheden aan te vullen of uit te breiden. Zo zullen er naar verwachting andere risico's op fraude gelden in het kader van de assurance-opdracht in het kader van de NOW dan in het kader van de jaarrekeningcontrole. Dit kan bijvoorbeeld tot gevolg hebben dat de accountant het inzicht in de interne beheersmaatregelen op grond van paragraaf 46 dient te verbreden omdat er sprake is van andere risico's op een materiële afwijking als gevolg van fraude. (Zie Par. 32) Voor het gebruik maken van eerdere werkzaamheden in het kader van de controle van de omzet in de referentie periode wordt verwezen naar paragraaf A57.
A43a	De regeling staat het toe om de werkzaamheden voor meerdere NOW-verantwoordingsperiodes voor NOW-3 en NOW-4 te combineren als werkzaamheden voor één onderzoek met een daarbij passende materialiteit. Daarbij is het wel vereist om per NOW-verantwoordingsperiode een accountantsverklaring te verstrekken, waarbij het object van onderzoek meerdere NOW-verantwoordingsperiodes betreft en de conclusie in de accountantsverklaring betrekking heeft op de gezamenlijke NOW-verantwoordingsperiodes. Een dergelijke rapportage kan overigens pas plaatsvinden nadat alle werkzaamheden zijn uitgevoerd betreffende het object van onderzoek. (Zie Par. 32a)
<i>Documenteren van het onderzoek</i>	
A44	De documentatie moet zodanig zijn dat een ervaren accountant met kennis van de branche waarin de werkgever opereert en met kennis van de NOW in staat is om te beoordelen of het onderzoek goed is uitgevoerd en of het oordeel of de conclusie van de accountant voldoende is onderbouwd en aanvaardbaar is. Voldoende onderbouwd en aanvaardbaar betekent niet dat de ervaren accountant tot dezelfde conclusie zou zijn gekomen, maar wel dat het oordeel of de conclusie voldoende onderbouwd is vanuit het dossier. (Zie Par. 33)
A45	Het is niet nodig om zaken te documenteren die ook anderszins uit het dossier blijken. Het is bijvoorbeeld niet nodig om op te schrijven dat werkzaamheden zijn uitgevoerd als dit blijkt uit de verkregen onderzoeksinformatie of uit de afwerking van het werkprogramma. (Zie Par. 33)
A46	De accountant kan de rapportage pas afgeven als alle werkzaamheden zijn uitgevoerd en de accountant beschikt over voldoende en geschikte assurance-informatie. Daar doet de bepaling in paragraaf 34 niets aan af. Bij bepaalde secties in het dossier van een samengevoegde opdracht kan het zijn dat er aanvullingen plaatsvinden naar aanleiding van elke NOW-rapportage (bijvoorbeeld in de sectie die in gaat op de risico analyse). Een dergelijke aanpassing is niet strijdig met de vereiste om de documentatie met betrekking tot de werkzaamheden voor een bepaalde periode tijdig af te ronden. Uiteraard moet de informatie die voor een bepaalde periode relevant was, wel beschikbaar blijven. De afronding van de samenstelling van het definitieve opdracht dossier na de datum van het assurance-rapport is een administratief proces dat geen betrekking heeft op het uitvoeren van nieuwe werkzaamheden of het trekken van nieuwe oordelen of conclusies. Er kunnen echter tijdens de fase van het voltooiën van de samenstelling van het definitieve opdracht dossier wijzigingen worden aangebracht in de documentatie als deze administratief van aard zijn. Tot de voorbeelden van dergelijke wijzigingen behoren: <ul style="list-style-type: none"> • het vernietigen of verwijderen van intussen achterhaalde documentatie; • het ordenen, verzamelen en opnemen van kruisverwijzingen in werkdocumenten; • het aftekenen van checklists die worden gehanteerd bij het proces van samenstelling van het definitieve dossier; • het documenteren van assurance-informatie die de accountant vóór de datum van het assurance-rapport heeft verkregen en waarover de accountant met de relevante leden van het opdrachtteam besprekingen heeft gehouden en overeenstemming heeft bereikt. Tijdig betekent in normale situaties meestal binnen twee maanden na afgifte van het assurance-rapport. (Zie Par. 34)
A46a	Bepaalde onderdelen van het dossier zullen in de loop van de opdracht aangepast worden aan veranderende omstandigheden van de opdracht of bij de werkgever, zoals bijvoorbeeld de sectie waarin de risico-analyse is vastgelegd. Een dergelijke sectie hoeft niet formeel afgesloten te worden na de afronding voor een bepaalde periode. Wel moet het dossier tijdig de voor een periode relevante informatie bevatten en moet deze informatie – voor zover mogelijk – zijn geordend. (Zie Par. 34)

	<i>Fraude en niet-naleving van wet- en regelgeving</i>
A47	<p>Tijdens de coronacrisis hadden veel werkgevers zorgen over het voortbestaan van hun organisaties. Dit kan er toe leiden dat een aantal van hen ervoor kiezen om te proberen de uitkering uit de NOW te maximaliseren door het plegen van verslaggevingsfraude. Alle drie de aspecten uit de fraudedriehoek kunnen hierbij aanwezig zijn: (Zie Par. 35)</p> <ul style="list-style-type: none"> • door de opzet van de regeling en variatie daarin is er inherent een aantal mogelijkheden tot manipulatie van de elementen die relevant zijn voor de berekening van de subsidie (gelegenheid); • door grote financiële problemen kan de druk gevoeld worden om op oneerlijke wijze meer NOW-subsidie te claimen (druk); • door de gevolgen die het niet plegen van fraude soms kan hebben voor de kansen van de organisatie van de werkgever om te overleven kunnen medewerkers die dit proberen dit mogelijk voor zichzelf verantwoordelijk (rechtvaardiging).
A48	<p>In het accountantsprotocol is voorgeschreven op welke wijze een eventuele correctie op de loonsom moet worden aangebracht voordat het assurance-rapport kan worden verstrekt. (Zie Par. 37)</p>
A49	<p>De NV NOCLAR vraagt van accountants dat zij bij niet naleving van wet- en regelgeving eerst de organisaties aanzet om haar gedrag te verbeteren en pas als de organisatie niet voldoende doet om de gevolgen te redresseren en om herhaling te voorkomen kan het komen tot een melding bij de bevoegde instanties. Dit overigens niet voordat de organisatie op de hoogte is gebracht van het feit dat de accountant tot een melding wil overgaan. Een dergelijke melding vindt plaats als de accountant meent dat dit in het maatschappelijk belang noodzakelijk is.</p> <p>Deze systematiek van handelen - eerst de mogelijkheid geven het gedrag te verbeteren en pas melden als dit niet wordt gedaan, sluit aan bij de regelgeving voor wettelijke controles zoals deze met betrekking tot oob's staat in artikel 7 over onregelmatigheden van de Europese verordening 537/2014 en in artikel 26 Wta en het daarop gebaseerde artikel 37 en 38 van het Bta. Overigens kennen beide bepalingen een vrijwaring bij te goeder trouw gedane meldingen.</p> <p>Als een fraude of niet naleving met UWV is gecommuniceerd via een afkeurende verklaring dan zal een accountant naar verwachting niet concluderen dat het in het maatschappelijk belang noodzakelijk is om over te gaan tot een melding.</p> <p>Een melding in het maatschappelijk belang is mogelijk wel nodig als een accountant naar aanleiding van een discussie over een mogelijke fraude of niet naleving middels een tussentijdse opzegging ontheven wordt van de opdracht.</p> <p>Een dergelijke melding moet in dit kader gedaan worden bij het UWV. (Zie Par. 39)</p>
A50	<p>De accountant past deze vereisten toe voor zover relevant voor de NOW-regeling. De accountant maakt hierbij onder meer gebruik van de risicotabel uit het accountantsprotocol. (Zie Par. 40)</p>
A51	<p>Standaard 250 maakt onderscheid tussen naleving van wet- en regelgeving die een directe invloed heeft op de vaststelling van bedragen in de financiële overzichten en de naleving van overige wet- en regelgeving. Die laatste categorie is niet relevant voor deze opdracht maar is onderdeel van de lopende opdracht voor de jaarrekeningcontrole. (Zie Par. 41)</p>
	<i>Risico-inschatting en het inspelen op ingeschatte risico's</i>
	Kennis van de entiteit tijdens de gesubsidieerde periode
A52	<p>De accountant verkrijgt daarbij voor zover relevant inzicht in de interne beheersingsmaatregelen die relevant zijn voor de controle van de NOW-verantwoording. De accountant evalueert de opzet, stelt de implementatie vast en toetst de effectieve werking van relevante interne beheersingsmaatregelen voor zover noodzakelijk. Zoals aangegeven bij de toelichting op de planning mag de accountant – voor zover de werking van interne beheersingsmaatregelen afhankelijk is van de werking van andere meer indirecte interne beheersingsmaatregelen – gebruikmaken van het werk voor de jaarrekeningcontrole 2020 en eventueel voor de uitvoering van het onderzoek van de NOW-aanvraag tot vaststelling uitgevoerde werkzaamheden ten behoeve van de jaarrekeningcontrole 2020, tenzij de accountant aanwijzingen heeft dat gebruikmaken niet mogelijk is.</p> <p>Denk hierbij aan het toetsen van interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de geautomatiseerde gegevensverwerking. De accountant moet op grond van de vereisten dan wel vaststellen dat deze werkzaamheden betrekking hebben gehad op de voor de NOW relevante periode. (Zie Par. 43)</p>
A52a	<p>Bij een gecombineerde opdracht (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. De hierbij te gebruiken materialiteit is de materialiteit berekend volgens het controle protocol voor een gecombineerde opdracht.</p> <p>Als het percentage van de loonsteun en de opslag gelijk zijn in twee verantwoordingsperiodes en in beide periodes is de omzetzaling 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.</p> <p>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.</p> <p>Stel dat de loonsom in 2 aansluitende NOW-verantwoordingsperiodes elk € 100.000 is. Het subsidie percentage in de eerste periode is 125% en de tweede periode 100%. 10% omzet verschuiving van de 2e periode naar de eerste periode leidt dan tot € 2.500 (10% van 25% van € 100.000) meer subsidie. Pas als dit bedrag groter is dan 2% van de referentieomzet maal het aantal NOW-verantwoordingsperiodes is sprake van een materiële afwijking.</p> <p>Een dergelijk afwijking kan veel eerder worden bereikt als door de verschuiving 20% omzetverlies in een NOW-verantwoordingsperiode net wel of net niet wordt gehaald. (Zie Par. 43a)</p>
A53	<p>Bijvoorbeeld als het omzetverlies rond de 20% is kan de accountant tot de conclusie komen dat de gekozen materialiteit te hoog is. (Zie Par. 44)</p>

A54	Voor deze regeling moet voor de werkzaamheden met betrekking tot de omzetzijnering en de loonsom gewerkt worden met verschillende materialiteitsbepalingen. Over deze onderwerpen wordt ook een zelfstandig oordeel bepaald op grond van het accountantsprotocol. (Zie Par. 44)
A55	De vereisten in de NOW zijn nader uitgewerkt in het onderdeel <i>Verkrijgen van onderzoeksinformatie voor een NOW-onderzoek Assurance</i> . Een lijst met mogelijke risico's van niet naleving van de NOW is opgenomen in bijlage 1 van het accountantsprotocol. (Zie Par. 45)
A55a	Zoals nader toegelicht in A27aa wordt het risico dat de omzetzijnering niet goed bepaald is doordat buitenlandse entiteiten met loon in Nederland (SV-loon) buiten de berekening worden gelaten, tenzij de accountant aanwijzingen van het tegengestelde heeft, niet als een risico op een materiële afwijking aangemerkt. (Zie Par. 45)
A56	De tabellen in bijlage 1 van het accountantsprotocol geven een overzicht van mogelijke risico's op materiële afwijkingen en daaruit volgende mogelijke werkzaamheden. De uit te voeren werkzaamheden zijn afhankelijk van de risico's op een materiële afwijking die gelden voor een specifieke werkgever. Zo zullen de risico's voor een bouwbedrijf (onderhanden projecten) anders zijn dan voor een handelsonderneming of voor een horeca-onderneming. Het is niet noodzakelijk om voor niet relevante risico's uit de bijlage in het accountantsprotocol in het dossier te onderbouwen waarom deze niet relevant zijn in de gegeven situatie. Veel van de risico's op een materiële afwijking zullen betrekking hebben op zaken die bij normale jaarrekeningcontroles minder relevant zijn doordat de belangen in het kader van de NOW-subsidie anders zijn dan bij een jaarrekeningcontrole. Ook zullen andere werkzaamheden nodig zijn als de werkgever geopteerd heeft voor de regeling om op werkmaatschappij niveau de NOW te claimen. Verder maakt het uit of een werkgever gebruik maakt van de NOW-regeling voor één of meerdere NOW-verantwoordingsperiodes. Dit kan er toe leiden dat risico's toenemen of juist afnemen. Een voorbeeld hiervan is het verschuivingsgevaar tussen de NOW-1 periode en de NOW-2 periode waarbij voor de NOW-1 periode wel subsidie wordt verkregen en voor de NOW-2 periode niet. (Zie Par. 46)
A57	Een aantal werkzaamheden die in het kader van de NOW moeten worden uitgevoerd zijn afhankelijk van de situatie van de te onderzoeken entiteit goed uit te voeren met behulp van data-analyse en andere specifiek geprogrammeerde controles. Het kan dan ook verstandig zijn voor accountants om te overwegen waar data-analyse effectief en efficiënt kan worden toegepast. Denk hierbij bijvoorbeeld aan een controle of betalingen ontvangen zijn voor de datum van facturatie, als een aanwijzing voor verschuiving van omzet. Het bovenstaande neemt niet weg dat de accountant uiteindelijk verantwoordelijk is voor de gekozen controle-mix al dan niet met toepassing van data-analyse. (Zie Par. 47)
	<i>Omgaan met inherente beperking in het kader van een NOW-onderzoek in een onderzoek gericht op het verkrijgen van een in het kader van de NOW-aanvraag tot vaststelling aanvaardbare beperkte mate van zekerheid</i>
A58 B	Een onderzoek gericht op het geven van een in het kader van de NOW-aanvraag tot vaststelling aanvaardbare beperkte mate van zekerheid heeft -zoals toegelicht in de inleiding- als doel een redelijke mate van zekerheid (zoveel als redelijkerwijs mogelijk is), te benaderen. Daarbij is het uitgangspunt dat geaccepteerd wordt dat een of meer inherente beperkingen in het kader van een NOW-onderzoek de conclusie met een beperkte mate van zekerheid niet hoeven te beïnvloeden. Wel moeten de gevolgen van een dergelijke beperking voor zover redelijkerwijs mogelijk is, worden gemitigeerd door het uitvoeren van aanvullende werkzaamheden. (Zie Par. 48 B)
A59 B	Inherente beperkingen in het kader van een NOW-onderzoek kunnen leiden tot een onmogelijkheid om een redelijke mate van zekerheid te krijgen. Zie voor een toelichting hierop de definitie in paragraaf 16b en de toelichting daarop in paragrafen A17 – A20. (Zie Par. 49 B)
A60 B	Aanvullende en/of alternatieve gegevensgerichte werkzaamheden kunnen de uit het steunen op interne beheersingsmaatregelen te verkrijgen assurance-informatie niet (volledig) vervangen in situaties waar gegevensgerichte werkzaamheden alleen onvoldoende assurance-informatie geven. Toch verkrijgt de accountant hier wel additionele assurance-informatie uit. In het accountantsprotocol is beschreven dat dergelijke aanvullende werkzaamheden gericht op het risico van misbruik een randvoorwaarde zijn voor een beperkte mate van zekerheid. (Zie Par. 49 B)
	<i>Verkrijgen van onderzoeksinformatie voor een NOW-onderzoek</i>
A60a	Het kan voorkomen dat de werkgever of een andere entiteit binnen de groep onvoldoende mee wil werken aan het onderzoek van de accountant. Dit kan er toe leiden dat de accountant onvoldoende assurance-informatie verkrijgt voor een goedkeurende accountantsverklaring. In een dergelijk geval zal de accountant een oordeelonthouding geven wegens een door het management opgelegde beperking. In een dergelijk geval kan de inherente beperking niet toegeschreven worden aan de <i>inherente beperking met betrekking tot het onderzoek naar de NOW-groep bij een NOW-onderzoek of een inherente beperking in het kader van een NOW-onderzoek</i> . De accountant past paragraaf 76 R, 76a R en 76b B dan ook niet toe bij het formuleren van zijn verklaring. (Zie Par. 49a)



	Vereisten met betrekking tot het omzetverlies
A61	Voor werkgevers die deel uitmaken van een groep, wordt de omzetzdaling in principe op het hoogste groepsniveau bepaald. Dit hoeft niet te gelden als de groep als geheel een omzetzdaling lager dan 20% heeft. In dat geval kan de omzetzdaling onder voorwaarden gebaseerd worden op het werkmaatschappij niveau van de werkgever. Zie hiervoor artikel 6a uit de NOW-1-regeling of artikel 7 en 17 uit de NOW-2-regeling, artikel 6 in combinatie met artikel 14 uit de NOW-3 regeling, artikel 7 en 16 uit de NOW-4 regeling en het accountantsprotocol. (Zie Par. 50)
A62	Als een rechtspersoon behorend bij het loonheffingsnummer onderdeel is van een groep, dan wordt de groep bepaald volgens de definitie van de regeling. (Zie Par. 50)
A63	De referentie-omzet is voor bestaande organisaties van de werkgever in principe de omzet over het kalenderjaar 2019 gedeeld door een aantal maanden (de referentieperiode). Dit geldt ook in het geval dat er sprake is van een gebroken boekjaar (2019/2020) of wanneer er sprake is van een verlengd boekjaar 2019. De referentieperiode wijkt af als de organisatie van de werkgever op 1 januari 2019 nog niet bestond of als de activiteiten in de loop van 2019 zijn toegenomen door overgang (van een onderdeel) van een organisatie. (Zie Par. 51) Voor een toelichting op de berekening van een afwijkende referentieperiode wordt verwezen naar het accountantsprotocol.
A64	De omzet voor 2019 kan worden overgenomen uit de gecontroleerde, beoordeelde of samengestelde jaarrekening(en) 2019 wanneer het boekjaar gelijk is aan het kalenderjaar. Er geldt een uitzonderingssituatie voor beoordeelde of samengestelde jaarrekeningen die zijn vastgesteld na 1 april 2020 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. Voor gebroken boekjaren en omzet voor afwijkende referentieperiodes die onderdeel uitmaken van een periode die nog niet is gecontroleerd zal de accountant voor zover mogelijk assurance-informatie verkrijgen die vergelijkbaar is met de controle-informatie die een accountant normaal gesproken verkrijgt bij de controle van de jaarrekening. (Zie Par. 51)
A64a	Wanneer een werkgever meerdere aanvragen doet in het kader van de NOW, en de groep niet verandert, dan hoeven de werkzaamheden met betrekking tot het onderzoek van de omzet 2019 slechts één keer te worden uitgevoerd, waarbij de eventueel benodigde werkzaamheden bepaald worden op basis van de eerste NOW-periode waarvoor de NOW-subsidie wordt aangevraagd. Wanneer de groep wel verandert, dan zal de impact hiervan op de eerder gecontroleerde omzet 2019 moeten worden onderzocht. (Zie Par. 51)
A65	De tabellen in bijlage 1 van het accountantsprotocol bevatten mogelijke werkzaamheden per risico op een materiële afwijking. De gekozen omzetperiode staat vermeld in de aanvraag van de NOW zoals verzonden door de werkgever aan het UWV. Voor de definitie van omzet wordt verwezen naar de regeling. (Zie Par. 52)
A66	De omzetzdaling wordt vastgesteld door het verschil tussen de referentie-omzet in 2019 en de omzet in de gekozen meetperiode in 2020, te delen door de referentie-omzet in 2019. De uitkomst van deze berekening wordt uitgedrukt, in hele procenten en naar boven afgerond. (Zie Par. 53)
A66a	Zoals in paragraaf A27aa wordt uitgelegd, wordt het risico op materiële afwijkingen door het onjuist bepalen van de entiteiten met SV-loon normaal gesproken als verwaarloosbaar aangemerkt. In die gevallen volstaan de in paragraaf 53a aangegeven werkzaamheden. Met het feit dat professionele oordeelsvorming toegepast moet worden bij het selecteren van 15 entiteiten bij de eerste twee bullets van paragraaf 53a wordt beoogd dat de accountant op grond van zijn kennis die entiteiten kiest waarvan de accountant verwacht dat de kans het grootst is dat daar relevante informatie vandaan komt. (Zie Par. 53a)

	<p>Werkzaamheden bij een inherente beperking met betrekking tot de vaststelling van de NOW-groep bij een NOW-onderzoek</p>
A66b	<p>Bij een groep zal de accountant in het kader van zijn risico analyse nagaan wat de risico's zijn op een materiële afwijking als gevolg van fouten of fraude in de bepaling van de omzetzijding. Deze afwijkingen kunnen ontstaan door een aantal oorzaken:</p> <ul style="list-style-type: none"> • het groepshoofd van de NOW-groep is niet goed bepaald; • bij het bepalen van de groep is geen rekening gehouden met het feit dat artikel 24a Boek 2 BW ook van toepassing is voor het groepsbegrip van de NOW; • buitenlandse entiteiten zijn ten onrechte niet of wel toegevoegd aan de NOW-groep omdat zij wel of geen werknemers in dienst hebben aan wie Nederlands SV-loon wordt betaald. <p>De accountant zal uiteraard in spelen op de risico's op materiële afwijkingen als gevolg hiervan bij een assurance-opdracht in het kader van de NOW.</p> <p>Bij het inspelen op de risico's kan blijken dat de accountant niet in staat is om op economisch verantwoorde wijze een redelijke mate van zekerheid te krijgen over de omzetzijding op grond van onzekerheden over de groep.</p> <p>Het is aan de accountant, al dan niet in overleg met de werkgever, om te bepalen wanneer het economisch niet meer verantwoord is om door te gaan.</p> <p>De accountant mag dan een oordeelonthouding geven mits de accountant tenminste de in artikel 53b genoemde werkzaamheden heeft uitgevoerd en daaruit geen aanwijzingen heeft dat de NOW-groep onjuist is bepaald. Dergelijke aanwijzingen dient de accountant uiteraard op te volgen.</p> <p>Uiteraard geldt het bovenstaande alleen als de groep wel in voldoende mate meewerkt aan het onderzoek van de accountant. De entiteit of het groepshoofd kan er dus niet voor kiezen om bepaalde informatie niet aan te leveren. (Zie Par. 53b)</p> <p>Een deel van de werkzaamheden zoals beschreven in 53B kan de accountant al uitgevoerd hebben voordat de accountant tot de conclusie kwam dat tegen economisch aanvaardbare geen voldoende en geschikte controleinformatie kon worden verkregen, Die werkzaamheden hoeven niet nogmaals te worden uitgevoerd.</p>
	<i>Assurance-informatie</i>
	Voldoende en geschikte assurance-informatie
A67	<p>Sectie 5 van de controlestandaarden in de NV COS gaat over het verkrijgen van controle-informatie. Ook bij een assurance-opdracht in het kader van de NOW is het verkrijgen van voldoende en geschikte assurance-informatie een belangrijke activiteit.</p> <p>De accountant zal hierbij veelal gebruik maken van methoden en technieken die nader zijn uitgewerkt in de controle-aanpak van de accountantseenheid waar de accountant werkzaam voor is.</p> <p>Ook de controlestandaarden geven een aantal vereisten die voor zover relevant in deze sectie zijn overgenomen.</p> <p>Aan standaarden of vereisten in de controlestandaarden die in verreweg de meeste gevallen niet relevant zijn in het kader van een NOW- onderzoek wordt geen aandacht besteed in deze sectie van de Standaard. (Zie Par. 57)</p>
	Vorraden
A68	<p>Het assurance-rapport van de accountant in het kader van de NOW heeft op zich geen betrekking op de voorraden. Wel kan de controle op de voorraden effect hebben op de controle van de volledigheid van de omzet, maar dit kan mogelijk met alternatieve werkzaamheden worden gedaan. (Zie Par. 58)</p>
	Cijferanalyses
A69	<p>Cijferanalyses zijn in deze tijd van Covid-19 minder voor de hand liggend bij de werkzaamheden in het kader van de NOW-subsidie dan in normale situaties. Door het disruptieve karakter van Covid-19 zal het naar verwachting vaak moeilijker zijn om een goede verwachting als basis voor een cijferanalyse op te bouwen. Gevolg is dat deze vereiste van de accountant vraagt om goed te overwegen of het gebruik van cijferanalyses passend is. (Zie Par. 60)</p>
	<i>Gebruikmaken van de werkzaamheden van anderen</i>
	Gebruikmaken van de werkzaamheden van accountants die opdrachten uitvoeren voor andere werkgevers binnen een groep
A70	<p>De accountant van een werkgever die gebruik maakt van deze paragraaf wordt geacht een deugdelijke grondslag te hebben voor het afgeven van een verklaring op grond van de voorgeschreven werkzaamheden. Deze verklaring kan gebruikt worden ten aanzien van:</p> <ul style="list-style-type: none"> • het onderzoek van de omzet van de groep; • de controle of de groepsomzetzijding minder dan 20% is als voorwaarde voor een aanvraag op werkschappij niveau. • Het onderzoek van de naleving van het verbod op uitkering van bonussen en dividenden en de inkoop van eigen aandelen. <p>De accountant van de groep is op grond van deze Standaard ongedeeld verantwoordelijk voor de verstrekte zekerheid bij de omzetzijding van de groep waarbij de accountant van de groep de vereisten uit paragrafen 65 en 66 toepast. (Zie Par. 64)</p>

A71	In het 4 ^e lid van paragraaf 64 staat: 'al dan niet in combinatie met een onderliggende verantwoording'. Deze zinsnede wijst op de mogelijkheid dat de specificatie aangeeft welke entiteiten onderdeel van de groep zijn, wat hun referentieomzet was, wat hun omzet in de meetperiode was en wat hun omzetzaling is geweest, welke zowel door de groep kan worden aangeleverd of door de accountant kan worden opgesteld. In het laatste geval is sprake van direct reporting. Het lijkt het meest voor de hand te liggen dat de groep deze informatie zelf aanlevert, maar direct reporting is niet uitgesloten. (Zie Par. 64)
	Gebruikmaken van de werkzaamheden van interne auditors
A72	Gezien het tijdelijke karakter van de NOW-regeling en de focus op frauderisico's zal het eventueel gebruikmaken van de werkzaamheden van de interne auditors beperkt zijn. Directe ondersteuning zoals beschreven in Standaard 610 paragrafen 33–35 is niet toegestaan bij wettelijke controles op basis van artikel 24a uit de <i>Verordening accountantsorganisaties</i> en kan bij organisaties met een wettelijke controle daarom ook hier niet worden toegepast. (Zie Par. 67)
	Onderzoeksbevindingen en rapportering
	<i>Het vormen van een oordeel of conclusie en het rapporteren over de aanvraag tot vaststelling</i>
A73	In het accountantsprotocol is vastgelegd welk niveau van zekerheid is vereist in een bepaalde situatie. (Zie Par. 71)
A73a	Dit kan van toepassing zijn op NOW-verantwoordingsperiodes vanaf NOW-3. (Zie Par. 72a)
	Het vormen van een aangepast oordeel of een aangepaste conclusie
A74	In deze situaties hanteert de accountant bewoordingen naar analogie van Standaard 705. (Zie Par. 74)
A75	Bij het vaststellen of de accountant voldoende en geschikte assurance informatie heeft om te concluderen dat er geen materiële afwijking zijn, evalueert de accountant het gezamenlijk effect van ongecorrigeerde fouten die gezamenlijk niet materieel zijn en de maximale impact van onzekerheden over het bestaan van afwijkingen. (Zie Par. 74)
	<i>Aanvullende bepalingen met betrekking tot rapportage</i>
	Met betrekking tot de verklaringen met beperkingen
A76	Conform het accountantsprotocol wordt een verklaring met beperking alleen afgegeven als de afwijkingen en onzekerheden kwantificeerbaar zijn en binnen een bepaalde bandbreedte vallen. De uitkomsten van de pro-forma berekening maken het voor het UWV mogelijk om op eenvoudige wijze de subsidie vast te stellen. (Zie Par. 75)
A77	De accountant heeft geen verantwoordelijkheid voor de gekozen methodiek of voor de korting die het gevolg is van de gekozen methodiek. Uiteraard is de accountant wel verantwoordelijk voor het goed uitvoeren van de berekening en voor het goed overnemen van de uitkomsten in de verklaring. (Zie Par. 75)
A78	Omdat het alleen gaat om een berekening ten behoeve van de NOW-afrekening en niet om weer te geven wat de accountant meent dat de omzetzaling moet zijn is het toelaatbaar om de berekening te maken. Hierbij is van belang dat de voorgestelde methodiek is bepaald door de minister in het accountantsprotocol en gedeeld met het parlement. Daarbij komt dat de uitkomsten alleen gedeeld worden met het Ministerie van SZW en het UWV en niet met andere partijen gedeeld mogen worden. (Zie Par. 75)
	Met betrekking tot de oordeelonthouding
A79 R	Het Ministerie van SZW en het UWV bepalen op basis van de onderbouwing van het oordeel welke gevolgen de oordeelonthouding zal hebben voor de subsidie. Dit is niet anders dan in andere situaties waarbij gebruikers op basis van de verklaring hun economische beslissingen bepalen. In dat kader wordt ook van de accountant verwacht dat de impact van alle redenen die leiden tot een niet goedkeurend oordeel zoveel mogelijk worden bepaald. In dit geval is niet alleen de kwantitatieve impact maar zijn ook de kwalitatieve omstandigheden rondom de redenen voor de gebruikers relevant om de impact op hun beslissingen goed te wegen. In dat kader neemt de accountant ter voorkoming van misverstanden genoemde bepaling in de verklaring op als de oordeelonthouding uitsluitend voorkomt uit inherente beperking in het kader van een NOW-onderzoek. (Zie Par. 76 R)
A79a R	Zoals in A79 R aangegeven bepalen het Ministerie van SZW en het UWV op basis van de onderbouwing van het oordeel welke gevolgen de oordeelonthouding zal hebben voor de subsidie. Het maakt voor de bepaling van de NOW-steu niet uit of een oordeelonthouding alleen voortkomt uit een 'inherente beperking met betrekking tot de vaststelling van de NOW-groep bij een NOW-onderzoek' of uit een dergelijke inherente beperking in combinatie met één of meerdere inherente beperkingen in het kader van een NOW-onderzoek. Vandaar dat gekozen is voor de formulering zoals weergegeven in deze paragraaf. (Zie Par. 76a R)
A79b B	Zoals in A79R aangegeven bepalen het Ministerie van SZW en het UWV op basis van de onderbouwing van het oordeel welke gevolgen de oordeelonthouding of zoals in dit geval de onthouding van een conclusie zal hebben voor de subsidie. Bij een beperkte mate van zekerheid spreken inherente beperkingen in het kader van een NOW-onderzoek geen rol. (Zie Par. 76b B)

<i>Assurance-rapport</i>	
A80	Het hanteren van de formats op de website van het UWV (www.uwv.nl) is van belang voor de verwerking bij het UWV voor de vaststelling van de definitieve aanvraag tot vaststelling. (Zie Par. 77)
A81	Zoals uit de inhoudsopgave van de NV COS blijkt staan er rapporteringsverplichtingen in de volgende secties: <ul style="list-style-type: none"> • 700–799 Controlebevindingen en rapportering bij een volledige set van financiële overzichten voor algemene doeleinden; • 800–899 Controlebevindingen en rapportering in het kader van bijzondere controleopdrachten. Paragraaf 50 uit Standaard 700 vereist dat verklaringen bepaalde informatie moeten bevatten om een verwijzing naar de NV COS te rechtvaardigen. De actuele versies zijn te vinden op www.nba.nl. (Zie Par. 77)
<i>De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot overige informatie</i>	
A82	Omdat de vereisten over de verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot andere informatie niet worden benoemd in de standaarden inzake opdrachten met een beperkte mate van zekerheid, is voor die opdrachten aansluiting gezocht bij de bepalingen uit Standaard 720. (Zie Par. 78)

¹ Zie Standaard 200 paragraaf 5 en paragraaf A47.

² Zoals eerder uitgelegd kunnen het ook meerdere inherente beperkingen zijn.

BIJLAGE 1: OVERZICHT VEREISTEN UIT DE CONTROLESTANDAARDEN EN DE RELATIE MET DEZE STANDAARD

Bron: Standaard	Vereisten van overeenkomstige toepassing ¹	Vereisten specifiek gemaakt in deze Standaard	Referentie in deze Standaard N	Vereisten niet van toepassing	Toelichting
200		14 – 22	17 – 23	23 – 24	Opgenomen voor zover relevant voor de NOW-regeling
210		6 – 20	26 – 29	21	Opgenomen voor zover relevant voor de NOW-regeling
220	20 – 25	8 – 19	24 – 25		Opgenomen voor zover relevant voor de NOW-regeling, mede gezien lopende controle-opdrachten bij jaarrekeningen
230	9, 11, 15 – 16	7 – 8, 10, 13 – 14	33 – 34	12	Toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling
240	13 – 48		35 – 40		Toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling
250	13 – 30		35 – 39, 41		Toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling
260		11 – 23	42		Opgenomen voor zover relevant voor de NOW-regeling, behoort gezien lopende controle-opdrachten bij jaarrekeningen
265				7 – 11	Opgenomen voor zover relevant voor de NOW-regeling
300	8 – 11	5 – 7, 12 – 13	30 – 32		
315	5 – 32		43, 45 – 46		Toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling
320	10 – 14		44		Toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling gebaseerd op het accountantsprotocol
330	5 – 23, 25 – 30		47, 48B, 49B	24	Toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling
402	9 – 22		68		Toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling
450		5 – 15	71 – 72		Toegesplitst op de NOW-regeling
500	7 – 11	6	57		
501	4 – 8		58	9 – 13	
505	7 – 16		59		
510				5 – 13	Indien eerste opdracht dan in het kader van jaarrekeningcontrole
520	5, 7		60	6	
530	6 – 15		61		
540	13 – 39		62		Toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling
550	12 – 28	11	63		Toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling
560	6 – 13		57	14 – 17	Toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling
570				10 – 26	
580	14 – 20	9 – 13	70		Toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling
600	11 – 50		65 – 66		Toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling indien optredend als groepsaccountant
610	15 – 32, 36 – 37		67	33 – 35	Directe ondersteuning is niet toegestaan bij wettelijke controles op basis van art 24a van de Verordening accountantsorganisaties (Vao)
620	7 – 15		69		
700		10 – 13, 15 – 17, 19, 20 – 52	71 – 73, 77 – 78	14, 18, 53, 54	Toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling met inachtneming van het accountantsprotocol en de formats
705		6 – 30	74 – 76R		Toepassing met inachtneming van het accountantsprotocol en de formats



Bron: Standaard	Vereisten van overeenkomstige toepassing ¹	Vereisten specifiek gemaakt in deze Standaard	Referentie in deze Standaard N	Vereisten niet van toepassing	Toelichting
720	15 – 20	13 – 14, 21 – 25	78		Toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling
800		8 – 14	17 – 78		De vereisten van Standaard 3900N zijn een nadere uitwerking van een bijzondere verantwoording, zijnde de NOW-verantwoording
805		7 – 17	17 – 78		Toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling. De vereisten van Standaard 3900N zijn een nadere uitwerking van een bijzondere verantwoording, zijnde de NOW-verantwoording

¹ Verwijzing naar paragrafen uit de betreffende standaarden.

ARTIKEL II

Deze nadere voorschriften treden in werking op de eerste dag na publicatie in de Staatscourant en werken terug tot 18 oktober 2021.