

BIJLAGE BIJ ARTIKEL 15, EERSTE EN TWEEDE LID, VAN DE VIJFDE TIJDELIJKE NOODMAATREGEL OVERBRUGGING VOOR BEHOUD VAN WERKGELEGENHEID en ARTIKEL 12, EERSTE EN TWEEDE LID, VAN DE ZESDE TIJDELIJKE NOODMAATREGEL OVERBRUGGING VOOR BEHOUD VAN WERKGELEGENHEID

Accountantsprotocol

behorend bij de Vijfde tijdelijke noodmaatregel overbrugging voor behoud van werkgelegenheid (NOW 5)¹ en de Zesde tijdelijke noodmaatregel overbrugging voor behoud van werkgelegenheid (NOW 6)²

Dit accountantsprotocol is op maat gemaakt voor de subsidieregeling NOW 5 en NOW 6, waarbij rekening is gehouden met de Schrijfwijzer accountantsprotocollen van de NBA en relevante bepalingen in de subsidieregeling. Er zijn aparte accountantsprotocollen voor de subsidieregeling NOW 1, NOW 2, NOW 3 en NOW 4.

2 mei 2022

¹ Regeling van de Minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid van 8 december 2021, nr. 2021-0000202228 tot vaststelling van de zevende tranche van een tijdelijke subsidieregeling tot tegemoetkoming in de loonkosten teneinde de werkgelegenheid onder buitengewone omstandigheden te behouden en voorbereidingen op de nieuwe economische situatie te laten plaatsvinden (Vijfde tijdelijke noodmaatregel overbrugging voor behoud van werkgelegenheid).

² Regeling van de Minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid van 8 februari 2022, nr. 2022-0000005023, tot vaststelling van de achtste tranche van een tijdelijke subsidieregeling tot tegemoetkoming in de loonkosten teneinde de werkgelegenheid onder buitengewone omstandigheden te behouden en voorbereidingen op de nieuwe economische situatie te laten plaatsvinden (Zesde tijdelijke noodmaatregel overbrugging voor behoud van werkgelegenheid).

Inhoud

Hoofdstuk 1 Uitgangspunten.....	3
1.1 Reikwijdte accountantsprotocol.....	3
1.2 Aandachtspunten NOW 5 en NOW 6	4
1.3 Administratieve lastenverlichtingen en controlewerkzaamheden.....	4
1.4 Accountantsproducten	5
1.5 Procedures en termijnen	8
1.6 Reviewbeleid	8
1.7 Relevante wet- en regelgeving.....	9
Hoofdstuk 2 Onderzoeksaanpak betreffende de aanvraag tot vaststelling	10
2.1 Reikwijdte onderzoek	10
2.2 Uitwerking netto-omzet.....	12
2.3 Werkzaamheden betreffende specifieke aspecten van de loonsom	22
2.4 Werkzaamheden betreffende verbod op uitkeren van bonussen, dividenden en inkoop eigen aandelen.....	23
2.5 Werkzaamheden bij aanvragen op grond van artikel 7 NOW 5 en artikel 6 NOW 6 (werkmaatschappij)	23
2.6 Werkzaamheden betreffende andere informatie	24
Hoofdstuk 3 Materialiteit	25
3.1 Aan assurance verwante opdracht	25
3.2 Assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid	25
3.3 Assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid	27
3.3 Overig.....	33
Hoofdstuk 4 Format en inhoud accountantsverklaring	34
Bijlage I Tabellen werkzaamheden	36
Deel A: Nadere toelichting tabellen voor aan assurance verwante opdrachten (kwadrant I)	36
Deel B: Nadere toelichting tabellen voor assurance-opdrachten (kwadranten II, III en IV en aanvragen op grond van artikel 7 NOW 5 en artikel 6 NOW 6)	53

Hoofdstuk 1 Uitgangspunten

1.1 Reikwijdte accountantsprotocol

Dit accountantsprotocol heeft betrekking op:

NOW 5

Regeling van de minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid van 8 december 2021, nr. 2021-0000202228 tot vaststelling van de zevende tranche van een tijdelijke subsidieregeling tot tegemoetkoming in de loonkosten teneinde de werkgelegenheid onder buitengewone omstandigheden te behouden en voorbereidingen op de nieuwe economische situatie te laten plaatsvinden (Vijfde tijdelijke noodmaatregel overbrugging voor behoud van werkgelegenheid).

NOW 6

Regeling van de minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid van 8 februari 2022, nr. 2022-0000005023, tot vaststelling van de achtste tranche van een tijdelijke subsidieregeling tot tegemoetkoming in de loonkosten teneinde de werkgelegenheid onder buitengewone omstandigheden te behouden en voorbereidingen op de nieuwe economische situatie te laten plaatsvinden (Zesde tijdelijke noodmaatregel overbrugging voor behoud van werkgelegenheid).

De NOW heeft als doelgroep werkgevers die te maken hebben met een omzetzaling van tenminste 20% gedurende de betreffende NOW-periode, afgezet tegen de omzet in de referentieperiode, om hen te ondersteunen bij het betalen van de lonen, waardoor zoveel mogelijk personeel behouden kan blijven. Op basis van de NOW wordt aan hen een subsidie verstrekt als tegemoetkoming in de loonkosten. De voorgaande NOW-regelingen liggen nadrukkelijk in elkaars verlengde, zij het dat de regelingen op een aantal voorwaarden van elkaar afwijken. Met de NOW-regelingen zijn veel bedrijven en instellingen geholpen om door middel van een subsidie voor de loonkosten een periode van substantiële omzetzaling te overbruggen.

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

Eventuele wijzigingsregelingen op de NOW5 en NOW6 die later zijn en worden gepubliceerd met betrekking tot de hierboven genoemde regelingen zullen eveneens van toepassing zijn op dit protocol.

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

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

1.2 Aandachtspunten NOW 5 en NOW 6

De NOW 5 en NOW 6 zijn in grote lijnen hetzelfde als de NOW 4.

- De omzetsdrempel om in aanmerking te komen voor NOW blijft, net als in alle eerdere NOW-regelingen, 20%.
- Het vergoedingspercentage voor de loonsom wordt gelijk gehouden op 85%.
- De forfaitaire opslag wordt gelijk gehouden op 40% voor de NOW5, voor de NOW6 is dit percentage 30%. Deze aanpassing was nodig vanwege een verandering in de Polisadministratie van UWV waarmee de definitie van de loonsom verandert die wordt gebruikt voor de bepaling van de hoogte van de NOW-subsidie. Indien de forfaitaire opslag 40% zou blijven, zou de NOW-subsidie hoger uitvallen. Om dit effect te neutraliseren, is de forfaitaire opslag verlaagd.
- Voor de NOW 5 en NOW 6 geldt net als voor de NOW 4 de aanvullende voorwaarde die werkgevers verplicht om bij een NOW-aanvraag een overeenkomst te sluiten met een vertegenwoordiging van werknemers over hoe om wordt gegaan met het uitkeren van bonussen en dividend.
- De maximering van het in aanmerking te nemen loon blijft hetzelfde voor de NOW 5 en de NOW 6, namelijk 2 maal het maximum dagloon (€ 9.812,30 per maand voor de NOW 5 en vanwege de indexatie per 1 januari 2022 € 9.952 per maand voor de NOW 6).
- Het maximaal op te geven omzetverlies is verhoogd van 80% in de NOW 4 naar 90% voor de NOW 5 en de NOW 6.
- De loonsomvrijstelling is voor de NOW 5 en de NOW 6 verhoogd naar 15%, waar deze in de NOW 4 nog 10% was.
In de NOW 5 en NOW 6 bestaat de mogelijkheid voor de bedrijven die ná 1 februari 2020 zijn gestart om in aanmerking te komen voor de NOW-subsidie. Verwezen wordt naar paragraaf 2.2.2.

1.3 Administratieve lastenverlichtingen en controlewerkzaamheden

De aanpassingen die zijn gedaan in de onderzoekswerkzaamheden van de accountant om te komen tot administratieve lastenverlichtingen en opgenomen in het protocol voor de NOW 3 en NOW 4 zijn ook van toepassing voor de NOW 5 en de NOW 6 en dit protocol en zijn als volgt;

- 1 De mogelijkheid om controles van de 7^{de} en 8^{ste} tranche (NOW 5 en NOW 6) voor wat betreft de omzetsdaling te combineren als ware het een opdracht (afzonderlijk controleren is ook nog steeds mogelijk).
- 2 Verhoging van de grens voor een accountantsverklaring van € 100.000 naar € 125.000 bij het voorschotbedrag.
- 3 Verhoging van de materialiteit bij een verklaring met beperkte mate van zekerheid van 2% naar 3%.
- 4 Bij een aanvraag op werkmaatschappijniveau is onder een subsidiebedrag van € 375.000 voortaan een verklaring met een beperkte mate van zekerheid verplicht (was bij NOW 1 en NOW 2 een redelijke mate van zekerheid).
- 5 Introductie van een nieuwe inherente beperking bij de controle van de NOW-groep (zie C-tabellen).
- 6 Afbakening van de werkzaamheden rondom SV-loon in het buitenland (zie ook C-tabellen).

Deze aanpassingen zijn uitgebreid toegelicht in het accountantsprotocol en het addendum behorende bij de NOW 3 en NOW 4 in paragraaf 1.2.

1.4 Accountantsproducten

In de NOW 5 regeling, artikel 15, eerste en tweede lid, en NOW 6 artikel 12, eerste en tweede lid, is vastgelegd dat voor de subsidievaststelling een verklaring van een accountant (hierna omschreven als 'accountantsverklaring') vereist is indien het voorschotbedrag € 125.000 of meer bedraagt of het vast te stellen subsidiebedrag € 125.000 of meer bedraagt. Om te bepalen of op grond van de regeling een accountantsverklaring is vereist dienen de verschillende aanvragen van de loonheffingennummers in de organisatie of in de groep bij elkaar opgeteld te worden. Voor werkgevers die aanvragen op grond van artikel 7 NOW 5 en artikel 6 NOW 6 van de regeling is in alle gevallen een accountantsverklaring nodig.

In de aanwijzingen voor de subsidieverstrekking³ is opgenomen dat er bij subsidieregelingen in het algemeen een accountantsproduct wordt verlangd indien er sprake is van een subsidieverstrekking van € 125.000 of meer. Gangbaar is dat hierbij de subsidieverstrekker een controleverklaring (met een redelijke mate van zekerheid of een beperkte mate van zekerheid) verlangt. Bij dit accountantsprotocol voor NOW 5 en NOW 6 is, net zoals voor de voorgaande NOW-regelingen, echter gekozen voor een gedifferentieerde aanpak. Hierbij is relevant dat de accountantswerkzaamheden bij de meeste subsidieregelingen zijn gericht op de juistheid en rechtmatigheid van verantwoorde kosten die de hoogte van de vast te stellen subsidie bepalen. De NOW-subsidie wijkt hiervan deels af. De hoogte van de NOW-subsidie is niet alleen afhankelijk van de betreffende kosten (in dit geval de gecorrigeerde loonsom), maar ook van de omzetsdaling: de door de organisatie behaalde omzet gedurende een bepaalde meetperiode ten opzichte van de omzet in de referentieperiode.

De aanvragen voor de NOW worden ingediend op loonheffingnummer. In artikel 6 lid 9 van de NOW 5 regeling en artikel 5 lid 9 van de NOW 6 regeling is aangegeven dat, ondanks dat aanvragen op loonheffingnummer moeten worden ingediend, er wel rekening moet worden gehouden indien aanvragers onderdeel uitmaken van een groep: Indien de rechtspersoon of vennootschap onderdeel is van een groep als bedoeld in artikel 24b van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek wordt voor de NOW 5 uitgegaan van de omzetsdaling van de groep zoals deze op 1 november 2021 bestond. Indien de rechtspersoon een dochtermaatschappij is van een ander als bedoeld in artikel 24a van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek, worden de dochtermaatschappij en de rechtspersoon voor de werking van deze regeling behandeld als waren zij een groep. Voor de NOW 6 is deze peildatum 1 januari 2022. Als gevolg daarvan richt de accountant zich bij de uitvoering van zijn werkzaamheden in geval van een groep op de omzetsdaling van de groep, zoals opgenomen in artikel 6, lid 9 van de NOW 5 regeling en artikel 5 lid 9 van de NOW 6 regeling. Uitgezonderd zijn rechtspersonen of vennootschappen (werkmaatschappijen) die op grond van artikel 7 van de NOW 5 regeling en artikel 6 van de NOW 6 regeling een aanvraag hebben ingediend. Ten aanzien van aspecten van de loonsom (zie paragraaf 2.3) en verplichtingen op grond van artikel 16 van de NOW 5 regeling en artikel 13 van de NOW 6 regeling (zie paragraaf 2.4) worden daarentegen werkzaamheden uitgevoerd op het niveau van de individuele aanvraag op loonheffingnummer.

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

Als eerste factor geldt of een organisatie voldoet aan de criteria voor de (wettelijke) controleplicht. Dit is het geval als een organisatie over 2021 of 2022 voldoet aan de criteria voor controleplicht voor de jaarrekening op grond van artikel 396 van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek, of als een organisatie op grond van een andere wettelijke verplichting of ministeriële regeling controleplichtig is voor de jaarrekening over (een deel van) 2021 of 2022. De groottecriteria zoals vastgelegd in BW 2, artikel 396 zijn ook van toepassing op (buitenlandse) entiteiten waarop dit artikel niet van toepassing is. Hierbij gaat het niet om het voldoen aan de criteria voor controleplicht per loonheffingnummer, maar om het voldoen aan de criteria voor controleplicht voor die natuurlijke persoon of rechtspersoon of, indien van toepassing, de groep.

Als tweede factor geldt de omvang van de NOW-subsidie per tranche. Net als bij de ondergrens of er een accountantsverklaring dient te worden verstrekt, geldt dat het hier niet gaat om het subsidiebedrag per loonheffingnummer, maar om de totale subsidie voor die natuurlijke persoon of rechtspersoon, of, indien van toepassing, de groep. Wanneer meerdere entiteiten

³ <https://wetten.overheid.nl/BWBR0027023/2012-07-01>.

(werkmaatschappijen) binnen een NOW-groep gebruik maken van de werkmaatschappijregeling artikel 7 (NOW 5) of artikel 6 (NOW 6) dient ook hier de totale subsidie opgeteld te worden ter bepaling van aard van het accountantsproduct. Om de subsidie te kunnen berekenen is een rekentool beschikbaar, zie: <https://www.simulatieNOW.nl>.

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

Indien de accountant zijn werkzaamheden wil combineren voor wat betreft de omzetsdaling voor de NOW 5 en de NOW 6 (7^{de} tranche en 8^{ste} tranche) als ware het één opdracht dan zal de accountant het onderzoek na afloop van de NOW 6 (8^{ste} tranche) kunnen afronden waarbij hij nog steeds rekening moet houden met de voorwaarden die aan beide tranches verbonden zijn en per tranche dienen te rapporteren. De keuze welk accountantsproduct van toepassing is zal hij moeten baseren op de analyse per tranche waarbij in geval van een verschil in zwaarte van het onderzoek per tranche het zwaarste regime volgens de tabel van toepassing is voor het totale onderzoek.

Voorbeeld:

Een organisatie heeft voor de 7^{de} (NOW 5) en 8^{ste} tranche (NOW 6) subsidie aangevraagd. De accountant besluit de werkzaamheden voor de twee tranches als één opdracht uit te voeren. Per tranche stelt hij vast welk accountantsproduct benodigd is. De rapportering zal dienovereenkomstig plaatsvinden. Voor zijn totale opdracht c.q. totale onderzoek dient de accountant uit te gaan van het strengste regime. Indien bijvoorbeeld voor de rapportering bij de 7^{de} tranche een assurance-rapport met een beperkte mate van zekerheid volstaat en bij de 8^{ste} tranche een assurance-rapport met een redelijke mate van zekerheid benodigd is, dan vormt een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid het uitgangspunt voor zijn onderzoek.

Ten behoeve van deze regeling heeft de Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) twee nieuwe standaarden ontwikkeld in het najaar van 2020; Standaard 3900N gaat in op de opdrachten tot het verstrekken van een assurance-rapport met een redelijke mate van zekerheid en het verstrekken van een assurance-rapport met een beperkte mate van zekerheid. In het najaar van 2021 heeft de NBA beide standaarden geactualiseerd en verduidelijkt. Standaard 4415N gaat in op het verstrekken van een verklaring in het kader van een aan assurance verwante opdracht.

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

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

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

Tabel voor aanvragen op grond van artikel 7 NOW 5 en artikel 6 NOW 6:

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

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

Voor organisaties die wel een accountantsproduct nodig hebben maar die niet voldoen aan de criteria voor controleplicht, wordt onder een subsidiebedrag van € 375.000 geen assurance-rapport vereist. In deze situatie volstaat een aan assurance verwante opdracht inclusief aanvullende werkzaamheden (samenstelopdracht met aanvullende werkzaamheden gebaseerd op dit accountantsprotocol uitmondende in een samenstellingsverklaring). De aanvullende werkzaamheden zijn relevant voor het onderzoek naar de risico's in het kader van de NOW 5 en de NOW 6 subsidie, zoals het verschuiven van omzet naar een andere periode, het buiten de administratie houden van omzet, of risico's ten aanzien van aspecten van de loonsom. Deze werkzaamheden worden in dit accountantsprotocol omschreven. Dit betreft derhalve een aan assurance verwante opdracht op basis van Standaard 4415N.

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

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

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

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

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

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

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

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

Aanvragers op grond van artikel 7 NOW 5 en artikel 6 NOW 6 (werkmaatschappij, kwadrant IIa en IVa)

Voor werkgevers die de omzetsdaling bepalen op het niveau van de werkmaatschappij of tussenholding met toepassing van artikel 7 NOW 5 en artikel 6 NOW 6 van de regeling geldt dat, vanwege de aanvullende risico's, altijd, dus ongeacht de hoogte van het subsidiebedrag, een beperkte mate of een redelijke mate van zekerheid wordt gevraagd. Indien de subsidie die wordt aangevraagd hoger is dan of gelijk is aan € 375.000 is een verklaring met een redelijke mate van zekerheid noodzakelijk. Is een bedrag aangevraagd dat lager is dan € 375.000 dan kan volstaan worden met een verklaring met een beperkte mate van zekerheid.

Mocht bij de indiening van de documenten blijken dat niet het verplichte format is gehanteerd en/of een onjuist type verklaring of assurance-rapport bij de aanvraag tot vaststelling is bijgevoegd, dan

zal op grond van artikel 17 lid 4 NOW 5 en artikel 17 lid 4 NOW 6 van de subsidieregeling verzocht worden om alsnog een verklaring of assurancerapport in te dienen in overeenstemming met bovenstaande tabellen. Indien door de aanvrager wordt gekozen om een accountantsproduct in te dienen met daarin een mate van zekerheid die groter is dan volgens de tabel voorgeschreven is dit toegestaan. Zie hiervoor ook de Kamerbrief d.d. 7 september 2021 inzake de Wijzigingsregelingen NOW najaar 2021 en vaststelling NOW-1 met kenmerk 2021-0000139608).

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

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

1.5 Procedures en termijnen

Voor de NOW 5 geldt, conform artikel 17 lid 1, dat de aanvraag tot vaststelling, vergezeld van een verklaring of assurancerapport, vanaf 1 juni 2022 maar uiterlijk 22 februari 2023 moet worden ingediend.

Voor NOW 6 geldt, conform artikel 17 lid 1, dat de aanvraag tot vaststelling, vergezeld van een verklaring of assurancerapport, vanaf 3 oktober 2022 maar uiterlijk 2 juni 2023 ingediend moet worden.

Indien de werkzaamheden door de accountant voor de NOW 5 en de NOW 6 gecombineerd worden dient de aanvraag tot vaststelling, vergezeld van een verklaring of assurancerapport, vanaf 3 oktober 2022 maar uiterlijk 2 juni 2023 ingediend te worden.

1.6 Reviewbeleid

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

De accountant belast met het onderzoek en verantwoordelijk voor het verstrekken van het accountantsproduct bij de aanvraag tot vaststelling stemt er mee in dat de onderzoeksdossiers ten behoeve van bovengenoemde reviews integraal aan de reviewers ter inzage worden gegeven. Voorts zal de accountant, schriftelijk dan wel mondeling, alle gevraagde gegevens verstrekken die in het

⁴ Zie ook de tabel bij Verlichting 1.

kader van voornoemde reviews worden opgevraagd. In dit kader wordt verwezen naar de bepalingen in hoofdstuk 6, paragraaf 1, van de Comptabiliteitswet 2016.

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

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

1.7 Relevante wet- en regelgeving

De van belang zijnde regelgeving is als volgt;

- Regeling van de minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid van 8 december 2021, nr. 2021-0000202228 tot vaststelling van de zevende tranche van een tijdelijke subsidieregeling tot tegemoetkoming in de loonkosten teneinde de werkgelegenheid onder buitengewone omstandigheden te behouden en voorbereidingen op de nieuwe economische situatie te laten plaatsvinden (Vijfde tijdelijke noodmaatregel overbrugging voor behoud van werkgelegenheid).
- Regeling van de minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid van 8 februari 2022, nr. 2022-0000005023, tot vaststelling van de achtste tranche van een tijdelijke subsidieregeling tot tegemoetkoming in de loonkosten teneinde de werkgelegenheid onder buitengewone omstandigheden te behouden en voorbereidingen op de nieuwe economische situatie te laten plaatsvinden (Zesde tijdelijke noodmaatregel overbrugging voor behoud van werkgelegenheid).
- Eventuele wijzigingsregelingen op de NOW 5 en NOW 6 die later zijn en worden gepubliceerd met betrekking tot de hierboven genoemde regelingen zullen eveneens van toepassing zijn op dit protocol.
- Artikel 3 e.v. Kaderwet SZW-subsidies in verband met grondslag van de regeling.
- Artikelen 1 en 16 van de Wet financiering sociale verzekeringen in verband met de verwijzing naar werkgever en loon in de regeling.
- Voor de belangrijkste definities en begrippen wordt verwezen naar artikel 1 van beide regelingen en de toelichting op de regeling.

Op beide regelingen is de Kaderregeling subsidies OCW, SZW en VWS niet van toepassing.

Hoofdstuk 2 Onderzoeksaanpak betreffende de aanvraag tot vaststelling

2.1 Reikwijdte onderzoek

2.1.1 Aanleiding

Het doel van de NOW-regeling is om werkgevers tegemoet te komen in de betaling van de loonkosten, indien sprake is van een acute terugval in de omzet met ten minste 20% gedurende een periode van twee maanden in geval van een aanvraag voor de NOW 5 (november en december 2021) en drie maanden in geval van een aanvraag voor de NOW 6 (januari-maart 2022), vanwege een vermindering in bedrijvigheid door buitengewone omstandigheden die in redelijkheid niet tot het normale ondernemersrisico kunnen worden gerekend, zodat zij werknemers in dienst kunnen houden voor de uren die zij werkten voordat sprake was van deze terugval. In de NOW 5 en de NOW 6 heeft de aanvrager geen keuze over welke maanden de omzetsdaling berekend zal worden; de tijdvakken liggen vast.

Voor de NOW 5

- tranche 7: de periode van 1 november 2021 tot en met 31 december 2021 waarbij subsidie wordt verleend over de loonsom in de periode 1 november 2021 tot en met 31 december 2021 (zie ook artikel 4 NOW 5).

Voor de NOW 6

- tranche 8: de periode van 1 januari 2022 tot en met 31 maart 2022 waarbij subsidie wordt verleend over de loonsom in de periode 1 januari 2022 tot en met 31 maart 2022 (zie ook artikel 14 NOW 6).

De NOW-subsidie wordt per tranche berekend over de gecorrigeerde loonsom over de voornoemde periodes, afhankelijk van het percentage omzetsdaling, in overeenstemming met de artikelen 8 en 11 voor de NOW 5 en artikel 15 en 16 van de NOW 6.

2.1.2 Uit te voeren werkzaamheden inzake de aanvraag tot vaststelling

Zoals ook al aangegeven in paragraaf 4 van hoofdstuk 1 zijn er drie accountantsproducten te onderscheiden op basis van de vier genoemde kwadranten in de eerste tabel en aanvragen op grond van artikel 7 NOW 5 en artikel 6 NOW 6 in de tweede tabel.

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

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

1. Gegevens over de omzet van de referentieperiode (referentieomzet), de omzet van de meetperiode en de hierop gebaseerde omzetsdaling. Indien sprake is van een groep dienen alle onder de groep ressorterende aanvragen/loonheffingsnummers deze gegevens per tranche op het niveau van de groep te bevatten.

2. Beweringen inzake specifieke aspecten van de loonsom; periodes van de in paragraaf 2.1.1. genoemde tranches (7 en 8):
 - dat alle (netto)lonen uit de loonaangifte die meetellen in de berekening van de tegemoetkoming daadwerkelijk zijn uitbetaald aan de betreffende werknemers;
 - dat in de periode van de betreffende tranche(s) geen gefingeerde dienstverbanden zijn aangegaan;
 - voor zover sprake is van bevindingen voortvloeiende uit bovenstaande twee beweringen, deze hebben geleid tot een neerwaartse wijziging van de loonaangifte over de periode van de betreffende tranche(s) (en per wanneer).⁵
3. Bewering inzake de naleving van artikel 16 NOW 5 en artikel 13 NOW 6; het verbod op het uitkeren van bonussen, dividenden en de inkoop eigen aandelen.
4. Indien sprake is van een aanvraag op grond van artikel 7 NOW 5 en artikel 6 NOW 6: bewering dat is voldaan aan de voorwaarden van artikel 7 NOW 5 en artikel 6 NOW 6.
5. Andere informatie in de aanvraag tot vaststelling.

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

2.1.3 Algemene vereisten inzake de uit te voeren werkzaamheden

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

De accountant belast met een assurance-opdracht dient zich bij de opdracht met een professioneel kritisch instelling te richten op mogelijke afwijkingen van materieel belang in de aanvraag tot vaststelling zoals vastgelegd in bijlage I, de tabellen B1 tot en met B5 en Standaard 3900N. Van de accountant wordt verwacht dat hij de naleving van de subsidievoorwaarden onderzoekt zoals deze met name voortkomen uit de artikelen 6, 7, 14 en 16 van de NOW 5-regeling en de artikelen 5, 6, 11 en 13 van de NOW 6-regeling, alsmede de toelichting, en specifieke aspecten met betrekking tot de loonsom. Ook zal in de aanvraag tot vaststelling andere informatie staan.

Indien er sprake is van (een vermoeden van) misbruik, oneigenlijk gebruik en/of fraude, dan dient de accountant nadere acties te ondernemen in lijn met de bij het betreffende onderzoek van toepassing zijnde standaarden en overige wet- en regelgeving. Dit betekent dat de accountant indien hij misbruik of fraude tegenkomt, conform de NV NOCLAR dient te handelen en indien nodig een melding van dient te maken bij de bevoegde instantie(s). Voor de NOW is dit het UWV.⁶

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

⁵ Indien per periode van vier weken (in plaats van per kalendermaand) loonaangifte wordt gedaan bij de Belastingdienst, gaat het hier om het 12^{de} en het 13^{de} tijdvak van het jaar 2021 voor de NOW 5. Voor de NOW 6 gaat het hier om het 1^e tot en met het 3^e tijdvak 2022. UWV gebruikt de loonsommen zoals die op 15 februari 2022 (NOW 5) en op 15 mei 2022 (NOW 6) bij de Belastingdienst bekend zijn. Voor de NOW telt alleen het loon waarover in Nederland sociale premies zijn betaald. De werkgever is verplicht om wijzigingen die na 15 februari 2022 voor de NOW 5 en 15 mei 2022 NOW 6 nog aan de Belastingdienst zijn gemeld op het aanvraagformulier tot vaststelling te vermelden.

⁶ In de regeling in artikel 20, eerste lid van zowel NOW 5 als NOW 6 is UWV aangewezen als uitvoerder van de Regeling. Daarbij worden op grond van het vierde lid in beide regelingen de UWV werknemers aangewezen als ambtenaren belast met het toezicht. Dit valt onder het algemene aanwijzingsbesluit van de directie Handhaving van UWV: <https://wetten.overheid.nl/BWBR0023509/2015-01-21>.

2.2 Uitwerking netto-omzet

2.2.1. Definitie netto-omzet

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

Met betrekking tot de regelgeving wordt het volgende opgemerkt:

In artikel 1, lid 2 tot en met 5 (zowel NOW 5 als NOW 6), is de definitie van netto-omzet opgenomen. De definitie is als volgt:

Onder omzet wordt in deze regeling verstaan de netto-omzet zoals gedefinieerd in artikel 377, zesde lid, van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek gecorrigeerd voor de in de winst-en-verliesrekening verantwoorde wijziging in onderhanden projecten. De grondslagen en detailtoepassingen voor de bepaling van de referentie-omzet en de omzet in de omzetperiode moeten gelijk aan elkaar zijn en in overeenstemming met de wet- en regelgeving. Als voor de berekening van de referentie-omzet het kalenderjaar 2019 bepalend is, zijn de grondslagen en detailtoepassingen van de uiterlijk op 1 januari 2022 en conform wet- en regelgeving vastgestelde jaarrekening 2019 leidend, of in geval van natuurlijke personen de laatst conform wet- en regelgeving vastgestelde aangifte over 2019 voor de Wet inkomstenbelasting 2001.

Alle baten die voortkomen uit de uitvoering van normale activiteiten van een organisatie, ook als deze gewoonlijk met een andere term dan omzet worden aangeduid, vallen onder omzet in de zin van deze regeling.

Onder omzet wordt in de NOW 5- en NOW 6-regeling niet verstaan de subsidie die de werkgever ontvangt op grond van de Eerste, Tweede, Derde, Vierde en Vijfde en Zesde tijdelijke noodmaatregel overbrugging voor behoud van werkgelegenheid, alsmede op grond van deze regeling en subsidie die de werkgever over de omzetperiode ontvangt van de minister van Economische Zaken en Klimaat ter tegemoetkoming in de vaste lasten in verband met de maatregelen ter bestrijding van de verdere verspreiding van COVID-19.

Als aan een werkgever gedurende de omzetperiode een werkloosheidsuitkering is uitbetaald, in verband met verkorting van de werktijd van zijn werknemers, waarvoor op grond van artikel 8, derde lid, van het Buitengewoon Besluit Arbeidsverhoudingen 1945 ontheffing is verleend, wordt deze uitkering beschouwd als omzet, bedoeld in het tweede lid.

Van belang is dat de term netto-omzet breed is gedefinieerd in artikel 1 lid 2 en 3 (beide regelingen). In de toelichting op de regeling is opgenomen dat hieronder ook baten, giften, overige ontvangsten en subsidies vallen. Daarnaast is in de brief aan de Tweede Kamer met kenmerk 2020D51090 d.d. 9 december 2020 inzake de aanpassingen in het economische steun- en herstelpakket als gevolg van de ontwikkeling in de bestrijding van het coronavirus en bijlage III met kenmerk 2020D51083 bij deze brief (hierna "de Kamerbrief d.d. 9 december 2020") een verdere toelichting gegeven op het omzetbegrip binnen de NOW. Verder is bij de publicatie van de NOW 4 (en de daarbij doorgevoerde wijziging van de NOW 3) opgenomen dat vanaf de NOW 3 de Tegemoetkoming Vaste Lasten (TVL) vanaf de NOW 3 niet meer meetelt als omzet voor de NOW. Dit is dus ook het geval voor de NOW 5 en NOW 6.

In ieder geval wordt de beschikbaarheidsbijdrage OV bedrijven als omzet gezien voor de NOW.

Bij de bepaling van de netto omzetdaling dient de NOW-subsidie niet zelf te worden meegenomen.⁷

Ook van belang is dat in artikel 6 lid 10 NOW 5 en artikel 5 lid 10 NOW 6 is bepaald dat subsidies en baten die betrekking hebben op een langere periode dan de referentieperiode of de meetperiode voor de bepaling van de omzetdaling naar rato aan de betreffende perioden worden toegerekend.

⁷ Staatscourant 2020 nr. 34308, p. 24.

Daarnaast is van belang dat de netto-omzet op het juiste niveau is gerapporteerd. Als de onderneming onderdeel is van een groep dan telt de netto-omzetdaling van de groep van rechtspersonen of natuurlijke personen als geheel. Dit is de hoofdregel. De werkgevers in de groep moeten dus hetzelfde percentage netto-omzetdaling en dezelfde meetperiode hebben. Er vindt wel per loonheffingnummer een aanvraag tot vaststelling plaats. Voor het begrip groep is niet relevant of hier sprake is van een Nederlandse of van een internationale groep. Voor de bepaling van de netto-omzetdaling van de 'NOW-groep' worden vervolgens alleen de Nederlandse rechtspersonen en vennootschappen van die groep in aanmerking genomen in de berekening, alsmede buitenlandse rechtspersonen en vennootschappen met SV-loon in Nederland. Indien er sprake is van een moeder-dochterrelatie als bedoeld in artikel 24a Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek, worden de moeder(s) en dochter(s) voor de NOW behandeld als ware zij een groep. Hierbij wordt uitgegaan van de groep zoals deze op 1 november 2021 voor de NOW 5 en op 1 januari 2022 voor de NOW 6 bestond. Ook hier betreft het alleen de Nederlandse rechtspersonen en vennootschappen, alsmede buitenlandse rechtspersonen en vennootschappen met SV-loon in Nederland. Verwezen wordt naar artikel 6 lid 9 NOW 5 en artikel 5 lid 9 NOW 6 van de regeling.

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

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

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

2.2.2 Bepaling referentieperiode

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

- De omzet van geheel 2019, indien de werkgever op 1 januari 2019 reeds bestond. In dit geval dient de omzet over 2019 gedeeld te worden door 6 voor de NOW 5 en gedeeld door 4 voor de NOW 6. Zie hiervoor artikel 6, lid 2 NOW 5 respectievelijk artikel 5 lid 2 NOW 6.
- De netto-omzet van een deel van 2019 en 2020, indien de werkgever op 1 januari 2019 nog niet bestond maar wel uiterlijk op 1 februari 2020 is gestart. Hierbij geldt de volgende regel: "vanaf de eerste kalendermaand na de dag van aanvang van de bedrijfsuitoefening tot en met 29 februari 2020, gedeeld door het aantal maanden waarvan de omzet in aanmerking wordt genomen, vermenigvuldigd met twee (NOW 5) of drie (NOW 6)." Hier kan ook sprake van zijn als er sprake is geweest van overgang van onderneming na 1 januari 2019 en de werkgever bij de subsidieaanvraag de keuze heeft gemaakt voor de afwijkende berekening van de referentieperiode. In dat geval dient de referentieomzet als volgt berekend te worden: de netto-omzet vanaf de eerste volledige maand na datum overgang onderneming tot en met 29 februari 2020 / aantal maanden * 2 (NOW 5) of * 3 (NOW 6). Zie hiervoor artikel 6, lid 3, NOW 5 of artikel 5 lid 3 NOW 6.

Voorbeeld:

De onderneming is op 3 augustus 2019 opgericht. Volgens de NOW dient dan de omzet van 1 september 2019 t/m 29 februari 2020 te worden meegenomen als referentieomzet. De omzet over deze periode is € 90.000. De referentieomzet is € 90.000 / 6 maanden * 2 maanden = € 30.000 voor de NOW 5. De referentieomzet is € 90.000 / 6 maanden * 3 maanden = € 45.000 voor de NOW 6.

Met de mogelijkheid om de startersregeling toe te passen (in de derde wijzigingsregeling van de NOW 1 en ook van toepassing voor de NOW 2, de NOW 3 en de NOW 4) in geval van een overname(s) gedurende 2019 is de mogelijkheid geboden aan de aanvragers om te kiezen van welke twee berekeningsmethodes hij gebruik wil maken; de hoofdregel waarbij de omzet 2019 als uitgangspunt genomen dient te worden of de startersregeling. De peildatum van 1 november 2021 (NOW 5) of 1 januari 2022 (NOW 6) die genoemd is artikel 6 lid 9 NOW 5 of artikel 5 lid 9 NOW 6 ziet toe op de samenstelling van de groep op dat moment en op de entiteiten waarvoor de omzet in de referentieperiode en de meetperiode moet worden bepaald. De wijze van de berekening van de referentieomzet staat in de voorgaande leden van het artikel. Het is dus niet de bedoeling dat de omzet wordt meegenomen van overgenomen entiteiten voorafgaande aan de datum van de overname (omzet die dus niet valt in de nieuw gevormde groep maar nog "onderdeel" was van de verkopende entiteit/groep).

Referentieomzet startende ondernemingen na 1 februari 2020

In de eerdere NOW-tranches bestond voor bedrijven die gestart zijn na 1 februari 2020 geen recht op NOW. Er was immers geen volledige maand omzet te bepalen in de referentieperiode 1 januari 2019 tot en met 29 februari 2020. Het bepalen van een latere referentieomzet-periode voor deze groep startende ondernemingen was ook niet mogelijk. Sinds maart 2020 zijn er namelijk altijd contactbeperkende maatregelen geweest en was een zuivere referentieomzet-periode, dus zonder contactbeperkende maatregelen, niet te bepalen. Voor de NOW 5 en NOW 6 ziet het kabinet voor deze groep startende ondernemingen wel een mogelijkheid om hen toegang tot de NOW te geven. Er is voor het eerst sinds maart 2020 een relatief zuivere omzetperiode beschikbaar, namelijk juli 2021 tot en met oktober 2021. De omzet in deze periode kan nu dus worden gebruikt als referentieomzet-periode. Hierdoor kunnen bedrijven die vanaf 2 februari 2020 maar uiterlijk 30 september 2021 (NOW 5) of 1 oktober 2021 (NOW 6) zijn gestart, ook in aanmerking komen voor de NOW 5 en/of de NOW 6, wanneer zij ook aan de andere voorwaarden en verplichtingen voldoen. Ondernemingen die al eerder bestonden kunnen niet kiezen voor de nieuwe referentieperiode 1 juli tot en met 31 oktober 2021. Verwezen wordt naar artikel 6, lid 6 sub b NOW 5 en artikel 5 lid 6 sub b NOW 6.

Voor ondernemingen die vanaf 2 juli 2021 maar uiterlijk op 30 september 2021 zijn gestart, is het niet mogelijk om van die volledige referentieomzet-periode, juli tot en met oktober 2021, gebruik te maken voor de NOW 5. Zij zijn immers gestart na 1 juli 2021, de eerste dag van deze nieuwe referentieperiode. Deze startende ondernemingen kunnen hun referentieomzet berekenen vanaf de eerste volledige kalendermaand vanaf de aanvang van de bedrijfsuitoefening tot en met 31 oktober 2021 en kunnen deze omrekenen naar 2 maanden (zodat deze vergelijkbaar is met de NOW 5 periode november en december 2021) respectievelijk 3 maanden (zodat deze vergelijkbaar is met de NOW 6 periode januari tot en met maart 2022). Verwezen wordt naar artikel 6, lid 4 en 5 van de NOW 5 en artikel 5, lid 4 en 5 van de NOW 6.

Voor ondernemingen die zijn gestart na 1 februari 2020 en derhalve geen gebruik hebben kunnen maken van de voorgaande NOW-periodes, worden deze twee nieuwe referentieomzet-berekeningswijzen toegevoegd.

De referentieperiode voor de omzetbepaling voor de **NOW 5** ziet er schematisch als volgt uit:

Onderneming is gestart	Referentieomzet-periode
Vóór 1 januari 2019	Omzet 1 januari 2019 t/m 31 december 2019 gedeeld door 6
Vanaf 2 januari 2019 maar uiterlijk op 1 februari 2020	Omzet vanaf de eerste volledige kalendermaand t/m 29 februari 2020 gedeeld door het aantal volledige maanden * 2
Vanaf 2 februari 2020 maar uiterlijk op 1 juli 2021	Omzet 1 juli 2021 t/m 31 oktober 2021 gedeeld door 2
Vanaf 2 juli 2021 maar uiterlijk op 30 september 2021	Omzet vanaf de eerste volledige kalendermaand t/m 31 oktober 2021 gedeeld door het aantal volledige maanden * 2

Voor ondernemingen die zijn gestart na 30 september 2021, bestaat er geen recht op NOW 5. Deze ondernemingen hebben in de referentiemaand voor de loonsom, september 2021, geen loonsom en derhalve bestaat er dus geen recht op NOW.

Ook in de NOW 6 zullen de startende ondernemers gebruik kunnen maken van de NOW als aan de overige voorwaarden wordt voldaan. Echter zal de uiterste startdatum in de NOW 6 één dag opschuiven; ondernemers die gebruik willen maken van de NOW 6 dienen uiterlijk 1 oktober 2021 te zijn gestart. De datum kan ten opzichte van de NOW 5 met één dag worden opgeschoven, omdat de loonsom referentiemaand niet langer september 2021, maar oktober 2021 is. Tegelijkertijd moet er wel sprake zijn van ten minste één maand referentieomzet in de relatief zuivere omzetperiode, zijnde juli tot en met oktober 2021. Verwezen wordt naar artikel 5, lid 6 sub b van de NOW 6.

Voor ondernemingen die ná 1 juli 2021 maar uiterlijk op 1 oktober 2021 zijn gestart, is het niet mogelijk om van die volledige referentieomzet-periode, juli tot en met oktober 2021, gebruik te maken. Zij zijn immers gestart na 1 juli 2021, de eerste dag van deze nieuwe referentieperiode. Deze startende ondernemingen kunnen hun referentieomzet berekenen vanaf de eerste volledige kalendermaand vanaf de aanvang van de bedrijfsuitoefening tot en met 31 oktober 2021 en kunnen deze omrekenen naar 3 maanden (zodat deze vergelijkbaar is met de NOW 6 periode januari tot en met maart 2022). Verwezen wordt naar artikel 5, lid 6 sub c van de NOW 6.

De referentieperiode voor de omzetbepaling voor de **NOW 6** ziet er schematisch als volgt uit:

Onderneming is gestart	Referentieomzet-periode
Vóór 1 januari 2019	Omzet 1 januari 2019 t/m 31 december 2019 gedeeld door 4
Vanaf 2 januari 2019 maar uiterlijk op 1 februari 2020	Omzet vanaf de eerste volledige kalendermaand t/m 29 februari 2020 gedeeld door het aantal volledige maanden * 3
Vanaf 2 februari 2020 maar uiterlijk op 1 juli 2021	Omzet 1 juli 2021 t/m 31 oktober 2021 gedeeld door 4 vermenigvuldigd met 3
Vanaf 2 juli 2021 maar uiterlijk op 1 oktober 2021	Omzet vanaf de eerste volledige kalendermaand t/m 31 oktober 2021 gedeeld door het aantal volledige maanden * 3

Voor ondernemingen, die zijn gestart na 1 oktober 2021, bestaat er geen recht op NOW 6. Deze ondernemingen hebben in de referentieperiode geen volledige kalendermaand omzet, waardoor er geen omzetverlies vastgesteld kan worden en derhalve bestaat er dus geen recht op NOW.

Referentieomzet bij overnames middels een aandelentransactie waarbij zeggenschap is verkregen

Besloten is om de regeling aan te passen zodat ook overnames middels een aandelentransactie gebruik kunnen maken van de startersmethodiek voor de bepaling van de referentieomzet. Tot aan deze aanpassing was de toepassing van de startersmethodiek (artikel 6 sub 3 lid b van de NOW 1) voorbehouden aan een overgang van onderneming zoals bedoeld in artikel 7.662 van het Burgerlijk Wetboek. Vastgesteld is dat de toepassing van de startersmethodiek vanaf de introductie in mei 2020 bedoeld was voor alle soorten overnames, dus ook aandelentransacties waarbij zeggenschap is verkregen over een rechtspersoon of vennootschap die onderdeel is geworden van een groep.

De betreffende artikelen in de NOW 2 tot en met NOW 6 zijn hier inmiddels op aangepast, zie hiervoor artikel 6 lid 6 van de NOW 5 en artikel 5 lid 6 van de NOW 6.

Referentieomzet-periode bij overname van een economische eenheid of aandelentransactie

Ondernemingen die (een onderdeel van) een onderneming hebben overgenomen of zeggenschap in een onderneming hebben gekregen doordat er sprake was van een aandelentransactie waarbij het overgenomen deel onderdeel is geworden van een groep in de periode 2 januari 2019 tot en met 1 oktober 2021 kunnen ervoor kiezen om een andere referentieomzet te berekenen dan volgt uit de regels voor bestaande en startende ondernemingen.

Bij overnames in de periode van 2 januari 2019 tot en met 1 februari 2020 kan de werkgever zijn referentieomzet bepalen door te kijken naar de periode vanaf de eerste volledige kalendermaand vanaf de overgang tot en met 29 februari 2020, gedeeld door het aantal maanden waarvan de omzet in aanmerking wordt genomen, vermenigvuldigd met twee (NOW 5) of drie (NOW 6). Zie hiervoor artikel 6, lid 6 sub a NOW 5 of artikel 5 lid 6 sub a NOW 6.

Ondernemingen die een (onderdeel van een) onderneming hebben overgenomen of zeggenschap in een onderneming hebben gekregen doordat er sprake was van een aandelentransactie waarbij het overgenomen onderdeel een onderdeel is geworden van een groep in de periode van 2 februari 2020 tot en met 1 juli 2021 kunnen kiezen voor de periode 1 juli 2021 tot en met 31 oktober 2021 als referentieomzet-periode. Zie hiervoor artikel 6, lid 6 sub b NOW 5 of artikel 5 lid 6 sub b NOW 6.

Voor ondernemingen die in de periode van 2 juli 2021 tot en met 1 oktober 2021 een (onderdeel van een) onderneming hebben overgenomen of zeggenschap in een onderneming hebben gekregen doordat er sprake was van een aandelentransactie waarbij het overgenomen onderdeel een onderdeel is geworden van een groep is het niet mogelijk om van die volledige referentieomzet-periode gebruik te maken. Zij hebben immers na 1 juli 2021 nog een overname/aandelentransactie gedaan waardoor de referentieperiode niet representatief zal zijn. Deze ondernemingen kunnen hun referentieomzet berekenen vanaf de eerste volledige kalendermaand omzet na overname/aandelentransactie tot en met 31 oktober 2021, gedeeld door het aantal maanden waarvan de omzet in aanmerking wordt genomen, vermenigvuldigd met twee (NOW 5) of drie (NOW 6). Zie hiervoor artikel 6, lid 6 sub c NOW 5 of artikel 5 lid 6 sub c NOW 6.

Schematisch ziet dit er als volgt uit voor de **NOW 5**:

Overname/aandelentransactie heeft plaatsgevonden	Optionele referentieomzet-periode
Vanaf 2 januari 2019 maar uiterlijk op 1 februari 2020	Omzet vanaf de eerste volledige kalendermaand na overname t/m 29 februari 2020 gedeeld door het aantal volledige maanden * 2
Vanaf 2 februari 2020 maar uiterlijk op 1 juli 2021	Omzet 1 juli 2021 t/m 31 oktober 2021 gedeeld door 2
Vanaf 2 juli 2021 maar uiterlijk op 1 oktober 2021	Omzet vanaf de eerste volledige kalendermaand na overname/aandelentransactie t/m 31 oktober 2021 gedeeld door het aantal volledige maanden * 2

Schematisch ziet dit er als volgt uit voor de **NOW 6**:

Overname/aandelentransactie heeft plaatsgevonden	Optionele referentieomzet-periode
Vanaf 2 januari 2019 maar uiterlijk op 1 februari 2020	Omzet vanaf de eerste volledige kalendermaand na overname t/m 29 februari 2020 gedeeld door het aantal volledige maanden * 3
Vanaf 2 februari 2020 maar uiterlijk op 1 juli 2021	Omzet 1 juli 2021 t/m 31 oktober 2021 gedeeld door 4 * 3
Vanaf 2 juli 2021 maar uiterlijk op 1 oktober 2021	Omzet vanaf de eerste volledige kalendermaand na overname/aandelentransactie t/m 31 oktober 2021 gedeeld door het aantal volledige maanden * 3

In alle gevallen geldt, net zoals in de eerdere NOW-tranches, dat de omzet van de overgenomen entiteit die is gerealiseerd vóór overname niet mag worden meegenomen in de bepaling van de referentieomzet.

Referentieomzet-periode bij afstotingen

De referentieomzet-periode wordt niet gewijzigd als er sprake is geweest van afstotingen van onderdelen of activiteiten in de periode van 2 januari 2019 tot en met 1 november 2021 (in geval van de NOW 5) of in de periode van 2 januari 2019 tot en met 1 januari 2022 (in geval van de NOW 6). Deze methode wijkt af van de vorige NOW-regelingen (NOW 2 t/m NOW 4), waarbij het moment van afstoting bepalend was voor de vaststelling van de referentieomzet-periode. Hier is voor gekozen, vanwege de complexiteit die door de nieuwe starterssystematiek zou ontstaan. De methode die gehanteerd moet worden in de NOW 5 en NOW 6 houdt in dat ondernemers de omzet van het afgestoten onderdeel of activiteit uit diens referentieomzet moet elimineren. Hierdoor kan er een zuivere referentieomzet worden vastgesteld. Zie hiervoor artikel 6, lid 7, NOW 5 of artikel 5 lid 7 NOW 6.

2.2.3 Werkzaamheden betreffende de netto-omzet in de referentieperiode

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

- De accountant dient vast te stellen dat de omzet op het juiste organisatorische niveau is berekend (dit vereiste geldt ook voor de meetperiode en is nader toegelicht in de tabellen A1 en B1 van bijlage I).
- De accountant dient vast te stellen dat de omzet in de referentieperiode in overeenstemming met de regeling is berekend.

A. Referentieomzet in geval van een reeds op 1 januari 2019 bestaande onderneming

Voor de uitvoering van de werkzaamheden kan de accountant gebruik maken van de jaarrekening 2019 of (indien van toepassing) de jaarrekeningen van de gebroken verslagjaren 2018/2019 en 2019/2020, uiteraard voor zover de jaarrekening(en) beschikbaar is/zijn. Hierna wordt ingegaan op de situaties waarbij er wel of geen sprake is van een gecontroleerde jaarrekening over 2019.

Gecontroleerde jaarrekening over 2019

Indien bij de jaarrekening over 2019 (of de gebroken verslagjaren 2018/2019 en 2019/2020) een controleverklaring van een accountant is verstrekt, hetgeen is vereist voor controleplichtige organisaties, kan de accountant in het kader van zijn werkzaamheden uitgaan van de omzet, opgenomen of afgeleid van de onderzochte jaarrekening waarbij de verklaring is verstrekt. Hierbij hoeft alleen te worden vastgesteld of rekening is gehouden met de definitie en bepalingen ten aanzien van de omzet zoals is opgenomen in de regeling.

Het UWV en SZW zijn zich er van bewust dat voor het onderzoek naar de jaarrekening over 2019 (of de gebroken verslagjaren 2018/2019 en 2019/2020) mogelijk een andere materialiteit is gehanteerd dan in het kader van deze regeling is voorgeschreven. Van de accountant wordt geen aanvullend onderzoek op de juistheid en volledigheid van de omzet gevraagd in het kader van deze regeling, anders dan opgenomen in de laatste twee alinea's van deze subparagraaf 2.2.3.

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

Situatie waarin de jaarrekening over 2019 niet is gecontroleerd

Ook in het geval de jaarrekening over 2019 (of de gebroken verslagjaren 2018/2019 en 2019/2020) niet is gecontroleerd door een accountant en er dus geen sprake is van een controleverklaring van een accountant, betrekking hebbend op de jaarrekening over 2019 (of de gebroken verslagjaren 2018/2019 en 2019/2020), dan mag de accountant uitgaan van de omzet, opgenomen in de vastgestelde, of de door de accountant samengestelde, of door de accountant beoordeelde definitieve jaarrekening over 2019 (of de gebroken verslagjaren 2018/2019 en 2019/2020). Hierbij wordt alleen nagegaan of rekening is gehouden met de definitie en bepalingen ten aanzien van de omzet zoals is opgenomen in de regeling. Van de accountant wordt verder slechts betrokkenheid ten aanzien van de juistheid en volledigheid van de omzet gevraagd in het kader van deze regeling op de onderdelen die zijn opgenomen in de laatste twee alinea's van deze subparagraaf 2.2.3.

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

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

Voor natuurlijke personen kan de accountant voor zijn werkzaamheden uitgaan van de omzet zoals opgenomen in de aangifte Inkomstenbelasting over 2019 op basis van artikel 1, tweede lid, van de regeling (zowel NOW 5 als NOW 6). Hierbij wordt alleen getoetst of rekening is gehouden met de definitie en bepalingen ten aanzien van de omzet zoals is opgenomen in de regeling. Van de accountant wordt alleen onderzoek op de juistheid en volledigheid van de omzet gevraagd in het kader van deze regeling op de onderdelen die zijn opgenomen in de hierna opgenomen alinea's van deze subparagraaf 2.2.3.

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

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

Ook in het geval de jaarrekening(en) niet is/zijn gecontroleerd door een accountant en er dus geen sprake is van een controleverklaring van een accountant, dan mag de accountant uitgaan van de omzet, opgenomen in de vastgestelde, of de door de accountant samengestelde, of door de accountant beoordeelde definitieve jaarrekening(en). Hierbij wordt alleen nagegaan of rekening is gehouden met de definitie en bepalingen ten aanzien van de omzet zoals is opgenomen in de regeling. Van de accountant wordt verder slechts betrokkenheid ten aanzien van de juistheid en volledigheid van de omzet gevraagd in het kader van deze regeling op de onderdelen die zijn opgenomen in de laatste twee alinea's van deze subparagraaf 2.2.3.

Indien de accountant in het kader van de beoordeling of het samenstellen van de jaarrekening geen of onvoldoende aandacht besteed heeft aan het risico met betrekking tot de juistheid of afgrenzing van de omzet zal hij alsnog werkzaamheden moeten uitvoeren om vast te stellen dat de omzet zoals opgenomen in de jaarrekening geen afwijkingen van materiele omvang bevat (de materialiteit betreft hier de materialiteit in het kader van de beoordelings- of samenstellingsopdracht).

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

Hieronder volgt een weergave van de methoden ter bepaling van de referentieomzet in geval van een overname of de start van een onderneming. Hierbij dient opgemerkt te worden dat bij overnames het aan de werkgever is om te kiezen voor methode A (Referentieomzet in geval van een reeds op 1 januari 2019 bestaande onderneming) of van één van de volgende van toepassing zijnde methodes.

B. Referentieomzet in geval van een overname of gestarte onderneming gedurende 2019

Indien een onderneming is gestart of een overname heeft gepleegd in 2019 (vanaf 2 januari 2019) maar uiterlijk op 1 februari 2020 bestaat de referentieomzet uit een omzet die gedeeltelijk is gerealiseerd in 2019 en gedeeltelijk in 2020. De referentieomzet periode is vanaf de eerste volledige kalendermaand na de start/overname van de onderneming tot en met 29 februari 2020 gedeeld door het aantal volledige maanden keer 2 (NOW 5) of keer 3 (NOW 6). Voor het gedeelte van de omzet dat betrekking heeft op 2019 en waarvoor een jaarrekening over 2019 beschikbaar is wordt verwezen naar de aanpak onder A.

Voor het gedeelte omzet dat betrekking heeft op 2020 dient de onderneming specifiek de omzet te bepalen op basis van de onderzoeksanpak die geldt voor de omzet in de meetperiode waarbij de tendentie is om de omzet in de referentieperiode ten onrechte zo hoog mogelijk voor te stellen.

C. Referentieomzet in geval van een overname of gestarte onderneming vanaf 1 januari 2020 maar uiterlijk op 1 februari 2020

De referentieomzet periode is vanaf de eerste volledige kalendermaand na de start/overname van de onderneming tot en met 29 februari 2020 gedeeld door het aantal volledige maanden keer 2 (NOW 5) of keer 3 (NOW 6).

De onderneming dient specifiek de omzet te bepalen op basis van de onderzoeksanpak die geldt voor de omzet in de meetperiode waarbij de tendentie is om de omzet in de referentieperiode ten onrechte zo hoog mogelijk voor te stellen.

D. Referentieomzet in geval van een overname of gestarte onderneming vanaf 2 februari 2020 maar uiterlijk op 1 juli 2021

De referentieomzet periode is vanaf 1 juli 2021 tot en met 31 oktober gedeeld door 4 keer 2 (voor de NOW 5) of keer 3 (voor de NOW 6).

De onderneming dient specifiek de omzet te bepalen op basis van de onderzoeksanpak die geldt voor de omzet in de meetperiode waarbij de tendentie is om de omzet in de referentieperiode ten onrechte zo hoog mogelijk voor te stellen.

E. Referentieomzet in geval van een overname of gestarte onderneming vanaf 2 juli 2021 maar uiterlijk op 30 september (NOW 5) en 1 oktober 2021 (NOW 6)

De referentieomzet periode is vanaf de eerste volledige kalendermaand na de start/overname van de onderneming tot en met 31 oktober 2021 gedeeld door het aantal volledige maanden keer 2 (NOW 5) of keer 3 (NOW 6).

De onderneming dient specifiek de omzet te bepalen op basis van de onderzoeksanpak die geldt voor de omzet in de meetperiode waarbij de tendentie is om de omzet in de referentieperiode ten onrechte zo hoog mogelijk voor te stellen.

De onderzoeksanpak zoals beschreven bij hierboven beschreven bij B-E geeft de meest nauwkeurige bepaling van de omzet in de referentieperiode. Indien gebruik gemaakt zou worden van de jaarrekening 2020 of 2021 (of de relevante jaarrekeningen in geval van een gebroken boekjaar) om de omzet te bepalen zal hier ook de omzet in de meetperiode in opgenomen zijn die minimaal 20% lager zal uitvallen dan de omzet in de referentieperiode en die een negatief effect heeft op de hoogte van de referentieomzet.

Indien gewenst kan de aanvrager toch gebruik maken van de relevante jaarrekeningen waarbij dezelfde uitgangspunten gelden als voor het gebruik van de jaarrekening over 2019.

Opgemerkt wordt dat de accountant de referentieperiode voor NOW 5 en NOW 6 niet opnieuw hoeft te toetsen als hij dit in het kader van de toetsing van NOW 1, NOW 2, NOW 3 of NOW 4 reeds heeft gedaan en de samenstelling van de NOW-groep niet is gewijzigd. Alsdan volstaat een verwijzing naar het betreffende onderdeel in het dossier NOW 1 t/m NOW 4.

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

In de NOW 5 en de NOW 6 is er voor de werkgever geen mogelijkheid om de meetperiode te kiezen. Voor de NOW 5 is deze 1 november 2021 tot en met 31 december 2021 en voor de NOW 6 is deze 1 januari 2022 tot en met 31 maart 2022. De periodes sluiten daarmee ook op elkaar aan. Indien er sprake is van een groepsrelatie of moeder-dochterrelatie dient dezelfde meetperiode te worden gehanteerd voor alle werkgevers (loonheffingenummers). In de aanvraag tot vaststelling dient een werkgever de gerealiseerde omzet in deze meetperiode op te geven. Op basis van de opgegeven omzet in de referentieperiode en de meetperiode wordt de omzetsdaling berekend.

Indien sprake is van een groep, zoals opgenomen in paragraaf 2.2.1, wordt tevens verwezen naar Standaard 3900N, paragraaf 64 tot en met 66 en Standaard 4415N, paragraaf 30.

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

- De accountant dient vast te stellen dat de juiste meetperiode is gehanteerd. In geval van een aan assurance verwante opdracht dient de accountant zelf de juiste meetperiode te hanteren of dit zo nodig door de werkgever te laten herstellen op het formulier.
- De accountant dient vast te stellen dat de afgrenzing, classificatie en volledige verantwoording van de omzet voor de meetperiode volgens de regeling heeft plaatsgevonden. In geval van een aan assurance verwante opdracht dient de accountant zelf hiermee rekening te houden bij de uitvoering van zijn samenstellingswerkzaamheden en de aanvullende werkzaamheden zoals opgenomen in dit accountantsprotocol.

- De accountant houdt hierbij rekening met risico's op fouten, misbruik en fraude bij de verantwoording van de omzet, en dient te evalueren welke categorieën van opbrengsten/baten, welke hiermee samenhangende transacties en welke andere informatie aanleiding geven tot dergelijke risico's. In geval van een aan assurance verwante opdracht dient de accountant alert te zijn op de mogelijk onvolledige aanlevering van informatie en documentatie ten behoeve van de berekening van de netto-omzet. Verwezen wordt naar hetgeen hierover is vastgelegd in Standaard 3900N en Standaard 4415N.
- De accountant dient vast te stellen dat de omzetzijning in overeenstemming met de regeling is berekend. In geval van een aan assurance verwante opdracht dient de accountant zelf de omzetzijning te bepalen in overeenstemming met de regelgeving.

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

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

Bij een gecombineerde opdracht (van NOW 5 en NOW 6, zie paragraaf 1.3) zal het verschuiven van omzet tussen NOW-verantwoordingsperiodes die allebei onderdeel uitmaken van de gecombineerde opdracht pas als een risico op een materiële afwijking als gevolg van fraude gezien worden als die verschuiving een materiële impact heeft op de totaal toe te kennen NOW steun (indien bijvoorbeeld door een verschuiving van omzet de drempel voor de minimale omzetzijning behaald wordt). De hierbij te gebruiken materialiteit is de materialiteit berekend volgens het controle protocol voor een gecombineerde opdracht.

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

Als de percentages wel verschillend (voor NOW 5 en 6 geldt dat sprake is van verschillende percentages voor forfaitaire opslag, 40% NOW 5 en 30% NOW 6) zijn dan zal de accountant na moeten gaan of er zoveel omzet verschoven kan zijn dat dit een materieel effect heeft op de toe te kennen NOW-subsidie.

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

Op grond van zijn professioneel-kritische instelling en, in het geval van een assurance-opdracht ook zijn risicoanalyse, dient de accountant, gericht op het verkrijgen van een deugdelijke grondslag voor

zijn verklaring, te overwegen of deze werkzaamheden moeten worden uitgebreid met andere (gegevensgerichte) werkzaamheden.

2.3 Werkzaamheden betreffende specifieke aspecten van de loonsom

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

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

- vaststellen dat de bewering van het management dat alle nettolonen uit de loonaangifte die meetellen in de berekening van de tegemoetkoming daadwerkelijk zijn uitbetaald aan de desbetreffende werknemers juist is;
- vaststellen dat de bewering van het management dat er geen gefingeerde dienstverbanden zijn aangegaan (het opnemen van 'personeel' in de loonaangifte zonder dat sprake is van een dienstverband met feitelijke werkzaamheden⁸) voorafgaande aan en/of in de periode van de tranche aannemelijk is; en
- vaststellen dat, voor zover sprake is van bevindingen voortvloeiende uit vorenstaande twee aspecten, de bewering van het management dat deze bevindingen hebben geleid tot een neerwaartse wijziging van de loonaangifte over de periode van de betreffende tranche juist is.⁹

Ten aanzien van deze aspecten van de loonsom zijn in bijlage I, tabel A4 en B4 behorende bij dit accountantsprotocol mogelijke risico's geïdentificeerd en daarop afgestemde uit te voeren accountantswerkzaamheden opgenomen. Hierin is ook aangegeven op basis waarvan de accountant kan beoordelen of de bewering van het management dat er geen gefingeerde dienstverbanden tussen 1 november 2021 en 31 december 2021 (NOW 5) en 1 januari 2022 tot en met 31 maart 2022 (NOW 6) zijn aangegaan wel of niet aannemelijk is. Vanwege de binaire conclusie op dit onderwerp wordt geadviseerd dat de accountant deze evaluatie en afwegingen hierbij goed documenteert en vastlegt in zijn dossier. De verwachtingen van de gebruikers ten aanzien van deze accountantswerkzaamheden voor aan assurance verwante opdrachten respectievelijk assurance-opdrachten zijn opgenomen in de toelichtingen voorafgaand aan de tabellen A (assurance verwante opdrachten) en B (assurance-opdrachten).

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

⁸ Bij een gefingeerd dienstverband wordt op papier een dienstverband aangegaan zonder dat daar een tegenprestatie in de vorm van arbeid tegenover staat of waarbij minder uur of voor een andere beloning wordt gewerkt dan in het contract staat vermeld. Het kan ook zijn dat de afgesproken arbeid door een andere persoon verricht wordt en dat er sprake is van illegale arbeid en/of onderbetaling. Een dergelijk dienstverband kan leiden tot het recht op een uitkering, maar kan ook dienen voor het verkrijgen van leningen of als garantstelling bij gezinshereniging. Bij het creëren van deze gefingeerde dienstverbanden spannen de werkgever, de werknemer en eventueel degene die op naam van de pseudowerknemer daadwerkelijk de arbeid verricht, samen. Zie <https://www.inspectieszw.nl/publicaties/rapporten/2018/06/15/aanpak-schijnconstructies-en-cao-naleving-2014-2018>

⁹ Zie voetnoot 7.

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

De accountant dient vast te stellen dat de werkgever of rechtspersoon in overeenstemming heeft gehandeld met artikel 16 NOW 5 en artikel 13 NOW 6 (verbod op uitkeren van dividenden, bonussen en de inkoop van eigen aandelen). De accountant stelt daarbij vast dat de werkgever of rechtspersoon voor de NOW 5 over 2021 en voor NOW 6 over 2022 geen dividenden heeft uitgekeerd aan aandeelhouders of bonussen aan de Raad van Bestuur, bestuur en directie van het concern en de rechtspersoon of vennootschap, waaronder mede begrepen winstuitdelingen, en er ook geen eigen aandelen ingekocht zijn¹⁰. Bij het onderzoek hiernaar dient rekening gehouden te worden met de aard van de aanvraag; dit kan op grond van artikel 6 of artikel 7 van de NOW 5 of artikel 5 of artikel 6 van de NOW 6 zijn. Voor beide artikelen ziet het verbod op dividend, bonus en de inkoop van eigen aandelen toe op een verschillende groep aan werkgevers of rechtspersonen die deel uit maken van een groep (zie artikel 16 NOW 5 en artikel 13 NOW 6). Daarnaast is de hoogte van het voorschot en de hoogte van het bedrag conform de aanvraag tot vaststelling van belang (zie artikel 16 lid 3 NOW 5 en artikel 13 lid 3 NOW 6).

De accountant stelt daarnaast vast dat er tijdig (voor het indienen van de aanvraag tot vaststelling) een schriftelijke overeenkomst over de wijze waarop invulling wordt gegeven aan het bonus- en dividendbeleid is gesloten met tenminste één belanghebbende vereniging van werknemers. Hij neemt kennis van de overeenkomst met de belanghebbende vereniging van werknemers en treedt, indien nodig, in contact met de belanghebbende vereniging van werknemers (artikel 16 lid 2 NOW 5, artikel 13 lid 2 NOW 6).

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

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

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

2.5 Werkzaamheden bij aanvragen op grond van artikel 7 NOW 5 en artikel 6 NOW 6 (werkmaatschappij)

Deze paragraaf is alleen van toepassing indien wordt aangevraagd op het niveau van werkmaatschappij, aangezien er dan aanvullende voorwaarden gelden. Bij een dergelijke aanvraag

¹⁰ Indien gebruik wordt gemaakt van gegevens van een andere accountant dient te worden voldaan aan de vereisten hiervoor in de Standaard en de vereisten in dit accountantsprotocol.

is een assurance-opdracht met een beperkte of een redelijke mate van zekerheid vereist (zie Tabel voor aanvragen op grond van artikel 7 NOW 5 of artikel 6 NOW 6 zoals opgenomen in hoofdstuk 1).

Deze werkzaamheden betreffen:

- de accountant dient vast te stellen dat de groep minder dan 20% omzetsdaling heeft, maar de werkmaatschappij/tussenholding 20% of meer (artikel 7 lid 1 sub d NOW 5 of artikel 6 lid 1 sub d NOW 6)¹¹;
- de accountant dient vast te stellen dat de omzet voor de meetperiode in overeenstemming met de aanvullende voorwaarden in de regeling is berekend (artikel 7 lid 2, 3, 4 en 5 NOW 5 en artikel 6 lid 2, 3, 4 en 5 NOW 6);
- de accountant dient vast te stellen dat de werkmaatschappij/tussenholding heeft voldaan aan de additionele voorwaarden (artikel 7 lid 1 sub a tot en met c NOW 5 en artikel 6 lid 1 sub a tot en met c NOW 6). Dit geldt tot de datum van afgifte van het assurance-rapport.

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

Ten aanzien van deze aanvullende voorwaarden voor aanvragen op grond van artikel 7 NOW 5 of artikel 6 NOW 6 zijn in bijlage I, tabel B6 behorende bij dit accountantsprotocol mogelijke risico's geïdentificeerd en daarop afgestemde accountantswerkzaamheden opgenomen. De verwachtingen van de gebruikers ten aanzien van deze accountantswerkzaamheden zijn opgenomen in de toelichting voorafgaand aan tabel B (assurance-opdrachten).

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

2.6 Werkzaamheden betreffende andere informatie

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

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

Dit houdt in dat de accountant deze andere informatie leest en op basis van zijn kennis en begrip (verkregen vanuit zijn werkzaamheden ten aanzien van de opgave van de omzet over de referentieperiode, de omzet over de meetperiode, de genoemde aspecten van de loonsom over de periode van de betreffende tranche, het verbod op het uitkeren van dividenden en bonussen en het verbod op inkoop eigen aandelen, en, indien van toepassing, de aanvullende voorwaarden voor aanvragen op grond van artikel 7 NOW 5 of artikel 6 NOW 6, of anderszins) overweegt of de andere informatie (materiële) afwijkingen bevat en desgewenst aanvullende werkzaamheden uit te voeren. De accountant die een assurance-opdracht uitvoert dient deze andere informatie te beschouwen als andere informatie in de zin van Standaard 720 uit de NV COS.

¹¹ Indien gebruik wordt gemaakt van gegevens van een andere accountant dient te worden voldaan aan de vereisten hiervoor in de Standaard en de vereisten in dit accountantsprotocol.

Hoofdstuk 3 Materialiteit

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

3.1 Aan assurance verwante opdracht

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

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

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

3.2 Assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid

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

Er is sprake van een materialiteit voor het onderzoek naar de omzet en een materialiteit voor het onderzoek naar de aspecten van de loonsom. Voor het voldoen aan de (kwalitatieve) voorwaarden zoals opgenomen in artikel 16 (NOW 5) en - in geval van aanvragen op grond van artikel 7 – artikel 7 (NOW 5) en artikel 13 en - in geval van aanvragen op grond van artikel 6 – artikel 6 (NOW 6) is geen materialiteit van toepassing. De materialiteitsgrenzen worden door de accountant gebruikt bij de evaluatie van de bevindingen ten aanzien van de omzet van de referentieperiode, de omzet van de meetperiode en de aspecten van de loonsom. De materialiteitsgrenzen zijn tevens het uitgangspunt voor de berekening van de uitvoeringsmaterialiteitsgrenzen die door de accountant worden gebruikt voor de planning van de werkzaamheden ten aanzien van de omzet van de referentieperiode, de omzet van de meetperiode en de aspecten van de loonsom.

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

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

Voor het onderzoek naar de omzet in de referentieperiode en het onderzoek naar de omzet in de meetperiode in november en december 2021 (NOW 5) en januari tot en met maart 2022 (NOW 6) bedraagt de goedkeuringsmaterialiteit 2% van de omzet in de referentieperiode op het niveau van de groep (indien van toepassing). Voor het bepalen van de groep wordt verwezen wordt naar artikel 6 lid 9 NOW 5 en artikel 5 lid 9 NOW 6.

Indien bij een reeds gecontroleerde jaarrekening (of jaarrekeningen) een andere materialiteit is gehanteerd wordt dit voor de omzet in de referentieperiode geaccepteerd (zie subparagraaf 2.2.3).

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

Voor de controle van de NOW 5 en de NOW 6, wanneer een onderneming van beide periodes gebruik heeft gemaakt, is het voor het onderzoek naar de omzet toegestaan dat de accountant de opdracht voor de beide tranches kan beschouwen als ware het één opdracht. De accountant controleert in één keer, na afloop van de laatste tranche, de omzet van beide periodes en de van toepassing zijnde voorwaarden. Daarbij moet de accountant nog steeds rekening houden met de voorwaarden die aan de beide individuele tranches verbonden zijn en per tranche afzonderlijk rapporteren. In plaats van twee onderzoeken wordt er dan één onderzoek voor de omzet uitgevoerd. De te hanteren materialiteit bedraagt dan 2% van de totale omzet in de referentieperiode (van de tranches waarvoor een aanvraag tot vaststelling wordt gedaan). Dit resulteert in een te hanteren materialiteit van 2% van het totaal van de omzet in de referentieperiode voor NOW 5 en de omzet in de referentieperiode voor NOW 6. Voor een nadere uitwerking verwijzen wij naar de website van de Nederlandse beroepsorganisatie van accountants (NBA), www.nba.nl, en in het bijzonder FAQ P27 - Materialiteit voor de omzet bij een gecombineerde opdracht.

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

Materialiteit in geval van een onderzoek naar de loonsom

Voor het onderzoek per tranche naar aspecten van de loonsom bedraagt de goedkeurings-materialiteit 2% van 2 (NOW 5) of 3 (NOW 6) keer de gecorrigeerde loonsom in de verlenings-beschikking. Dit is, afhankelijk van de verleningsbeschikking 2 keer de gecorrigeerde loonsom van september 2021 (of wanneer er verloning per 4 weken plaatsvindt het tiende aangiftetijdvak van het jaar 2021) voor de NOW 5, voor de NOW 6 is dat 3 keer de gecorrigeerde loonsom van oktober 2021 (of wanneer er verloning per 4 weken plaatsvindt het elfde aangiftetijdvak van het jaar 2021).

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

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

Netto omzet

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

Verklaring met beperking: resterende onzekerheden en niet gecorrigeerde fouten ≥ 2% en < 4%.

Verklaring van oordeelonthouding: resterende onzekerheden ≥ 4%.

Afkeurende verklaring: niet gecorrigeerde fouten ≥ 4%.

Aspecten van de loonsom

Goedkeurende verklaring: niet gecorrigeerde fouten < 2%.

Afkeurende verklaring: niet gecorrigeerde fouten ≥ 2%.

Evaluatie bevindingen

Indien de accountant zowel fouten in de informatie opgenomen in de aanvraag tot vaststelling als onzekerheden in het onderzoek aantreft, dan weegt hij deze bij zijn oordeelsvorming altijd in onderlinge samenhang. Hierbij is relevant dat de resterende onzekerheden én niet-gecorrigeerde fouten in onderlinge samenhang moeten worden gezien tegen de vermelde materialiteitsgrenzen. Van fouten in de verantwoording is sprake indien naar aanleiding van het uitgevoerde onderzoek is gebleken dat de verantwoordingsinformatie in het formulier onjuistheden bevat omdat deze niet

voldoen aan de vereisten in de regeling en de toetsingscriteria zoals opgenomen in hoofdstuk 2 van dit accountantsprotocol. Van een onzekerheid in het onderzoek is sprake als er onvoldoende (controle-)informatie beschikbaar is om de ingevulde verantwoordingsinformatie in het formulier als goed of fout aan te merken. Kortom, indien onzekerheid bestaat over het wel of niet voldoen aan de toetsingscriteria zoals opgenomen in hoofdstuk 2 van dit accountantsprotocol.

3.3 Assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid

Een goedkeurend assurance-rapport met een beperkte mate van zekerheid impliceert dat de accountant geen reden heeft om te veronderstellen dat de in het vaststellingsformulier opgenomen gegevens niet in alle van materieel belang zijnde aspecten zijn opgesteld in overeenstemming met de vereisten bij of krachtens de NOW 5-regeling/NOW 6-regeling.

Er is sprake van een materialiteit voor het onderzoek naar de omzet en een materialiteit voor het onderzoek naar de aspecten van de loonsom. Voor het voldoen aan de (kwalitatieve) voorwaarden zoals opgenomen in artikel 16 (NOW 5) en - in geval van aanvragen op grond van artikel 7 – artikel 7 (NOW 5) en artikel 13 en - in geval van aanvragen op grond van artikel 6 – artikel 6 (NOW 6) is geen materialiteit van toepassing.

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

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

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

Voor het onderzoek naar de omzet in de referentieperiode en het onderzoek naar de omzet in de meetperiode in 2021/2022 bedraagt de goedkeuringsmaterialiteit 3% van de omzet in de referentieperiode op het niveau van de groep (indien van toepassing). Verwezen wordt naar artikel 6 lid 9 van de NOW 5 en artikel 5 lid 9 van de NOW 9.

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

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

Voor het onderzoek van de NOW 5 en de NOW 6, wanneer een onderneming van beide periodes gebruik heeft gemaakt, is het voor het onderzoek naar de omzet toegestaan dat de accountant de opdracht voor de beide tranches kan beschouwen als ware het één opdracht. De accountant controleert in één keer, na afloop van de laatste tranche, de omzet van beide periodes en de van toepassing zijnde voorwaarden. Daarbij moet de accountant nog steeds rekening houden met de voorwaarden die aan de beide individuele tranches verbonden zijn en per tranche afzonderlijk rapporteren. In plaats van twee aparte onderzoeken wordt er dan één onderzoek voor de omzet uitgevoerd.

De te hanteren materialiteit bedraagt dan 3% van de totale omzet in de referentieperiode (van de tranches waarvoor een aanvraag tot vaststelling wordt gedaan) (of vanaf de eerstvolgende volledige kalendermaand later in geval van een starter of een overname). Dit resulteert in een te hanteren materialiteit van 3% van het totaal van de omzet in de referentieperiode voor NOW 5 en de omzet in de referentieperiode voor NOW 6. Voor een nadere uitwerking verwijzen wij naar de website van

de Nederlandse beroepsorganisatie van accountants (NBA), www.nba.nl, en in het bijzonder FAQ P27 - Materialiteit voor de omzet bij een gecombineerde opdracht

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

Materialiteit in geval van een onderzoek naar de loonsom

Voor het onderzoek per tranche naar aspecten van de loonsom bedraagt de goedkeurings-materialiteit 3% van 2 (NOW 5) of 3 (NOW 6) keer de gecorrigeerde loonsom in de verlenings-beschikking. Dit is, afhankelijk van de verleningsbeschikking 2 keer de gecorrigeerde loonsom van september 2021 voor de NOW 5 (of wanneer er verloning per 4 weken plaatsvindt het tiende aangiftetijdvak van het jaar 2021), voor de NOW 6 is dat 3 keer de gecorrigeerde loonsom van oktober 2021 (of wanneer er verloning per 4 weken plaatsvindt het elfde aangiftetijdvak van het jaar 2021) .

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

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

Netto omzet

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

Verklaring met beperking: resterende onzekerheden en niet gecorrigeerde fouten >= 3% en < 6%.

Verklaring van oordeelonthouding: resterende onzekerheden >= 6%.

Afkeurende verklaring: niet gecorrigeerde fouten >= 6%.

Aspecten van de loonsom

Goedkeurende verklaring: niet gecorrigeerde fouten < 3%.

Afkeurende verklaring: niet gecorrigeerde fouten >= 3%.

Evaluatie bevindingen

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

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

Hierna wordt ingegaan op gevolgen naar aanleiding van bevindingen m.b.t. de netto omzet, de specifieke aspecten van de loonsom, voorwaarden die voortvloeien uit de verplichting tot het niet uitkeren van dividenden en bonussen (artikel 16 NOW 5 en artikel 13 NOW 6) en de voorwaarden samenhangend met een aanvraag op grond van artikel 7 van de NOW 5 en artikel 6 van de NOW 6.

Netto omzetsdaling

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

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

Hierbij gelden de volgende instructies:

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

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

Voorbeeldberekening

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

Netto-omzet in de meetperiode: € 300.000

Netto-omzet in de referentieperiode: € 1.200.000

Percentage netto-omzetsdaling: 75%

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

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

Netto-omzet in de meetperiode: € 331.000

Netto-omzet in de referentieperiode: € 1.200.000

Percentage netto-omzetsdaling: 73%

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

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

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

Een dergelijke werkwijze kan wel tot schrijnende situaties leiden bij ondernemingen die een verklaring met een redelijke mate van zekerheid nodig hebben, maar waarbij uitsluitend sprake is van *inherente beperkingen in het kader van een NOW-onderzoek* op grond van Standaard 3900N, artikel 16 lid c en d. De minister van SZW en het UWV verzoeken, als dit het geval is, dit expliciet te verwoorden in de sectie "Basis voor ons oordeel" aan de hand van onderstaande passage. Dit betekent dat de minister van SZW en UWV erop vertrouwen dat er volgens de accountant geen andere aangelegenheden zijn die tot een niet-goedkeurend oordeel zouden hebben geleid dat de in de aanvraag tot vaststelling opgenomen gegevens over de netto-omzet en de netto-omzetsdaling niet in alle van materieel belang zijnde aspecten zijn opgesteld in overeenstemming met de vereisten bij of krachtens de NOW 5/NOW 6-regeling. In deze gevallen zullen het ministerie van SZW en het UWV de subsidie niet op nihil stellen, maar een korting op de subsidie toepassen.

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

Oordeelonthouding is uitsluitend het gevolg van inherente beperkingen op grond van Standaard 3900N¹²

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

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

¹² Indien deze aanvullende uiting niet kan worden gedaan, dient deze tekst te worden verwijderd.

Specifieke aspecten van de loonsom

Aangezien voor de loonsom drie specifieke aspecten op juistheid worden onderzocht, wordt van de accountant verwacht dat hij werkzaamheden uitvoert op basis waarvan hij concludeert of wel of niet is voldaan aan deze aspecten. Indien sprake is van afwijkingen inzake de specifieke aspecten van de loonsom verwacht de subsidieverstrekker dat de aanvrager alle afwijkingen herstelt door middel van een correctie in zijn loonaangifte en/of nabetaling van de nettolonen aan de werknemers waarvoor de lonen zijn opgenomen in de loonaangifte, alsmede dat de accountant dit vaststelt, vóórdat de accountant tot afgifte van zijn verklaring overgaat. Indien een werkgever op basis van dit onderzoek zijn loonaangifte corrigeert door de loonsom over de periode waarover de NOW wordt berekend¹³ naar beneden bij te stellen dient hij dit bij de aanvraag tot vaststelling te verklaren en daarbij tevens te verklaren per welke datum de laatste correctie naar beneden heeft plaatsgevonden. Verwezen wordt nog naar de artikelen 8 lid 7 voor de NOW 5 en artikel 15 lid 7 voor de NOW 6. UWV gaat bij de vaststelling van de subsidie uit van deze datum. De accountant stelt dan vast of de werkgever deze bewering heeft opgenomen op het formulier en of per de datum, zoals vermeld in de aanvraag tot vaststelling, inderdaad de correctie in de loonaangifte heeft plaatsgevonden.

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

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

De accountant dient vast te stellen dat de werkgever of rechtspersoon in overeenstemming heeft gehandeld met artikel 16 NOW 5 en artikel 13 NOW 6 (verbod op uitkeren van bonussen, dividenden en de inkoop van eigen aandelen). De accountant stelt daarbij vast dat de werkgever of rechtspersoon over 2021 (voor zover gebruik wordt gemaakt van de NOW 5) of 2022 (voor zover gebruik wordt gemaakt van de NOW 6) geen dividenden heeft uitgekeerd aan aandeelhouders, bonussen aan de Raad van Bestuur, bestuur en directie van het concern en de rechtspersoon of vennootschap, waaronder mede begrepen winstuitdelingen, en er ook geen eigen aandelen ingekocht zijn. Bij de controle hierop dient rekening gehouden te worden met de aard van de aanvraag; dit kan op grond van artikel 6 of artikel 7 van de NOW 5 of artikel 5 of artikel 6 van de NOW 6. Voor beide artikelen ziet het verbod op bonussen, dividenden, en de inkoop van eigen aandelen toe op een verschillende groep aan werkgevers of rechtspersonen die deel uit maken van een groep (zie artikel 16 lid 1 en lid 4 NOW 5 en artikel 13 lid 1 en 4 NOW 6). Daarnaast is de hoogte van het voorschot en de hoogte van het bedrag conform de aanvraag tot vaststelling van belang (zie artikel 16 lid 3 NOW 5 en artikel 13 lid 3 NOW 6).

De accountant stelt tevens vast dat de rechtspersoon een overeenkomst heeft gesloten met ten minste één belanghebbende vereniging van werknemers (zoals bedoeld in artikel 3, derde lid, van de Wet melding collectief ontslag) waarin schriftelijke afspraken zijn vastgelegd over het bonus- en dividendbeleid. Indien de aanvrager minder dan 20 werknemers heeft kan worden volstaan met een andere vertegenwoordiging van werknemers: de ondernemingsraad, de personeelsvertegenwoordiging of de vergadering (zoals bedoeld in artikel 35b, eerste lid, van de Wet op de ondernemingsraden). (art. 16 lid 2 NOW 5 artikel 13 lid 2 NOW 6).

¹³ Indien per periode van vier weken (in plaats van per kalendermaand) loonaangifte wordt gedaan bij de Belastingdienst, zie de juiste tijdvakken bij voetnoot 7.

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

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

Aanvragen op grond van artikel 7 NOW 5 of artikel 6 NOW 6 (aanvragen op niveau van een individuele werkmaatschappij)

Indien sprake is van het niet voldoen aan één of meer van de voorwaarden uit artikel 7 NOW 5 of artikel 6 NOW 6 brengt de accountant dit altijd tot uitdrukking in zijn oordeel of conclusie. Indien sprake is van het niet voldoen aan één of meer van de voorwaarden uit artikel 7 NOW 5 of artikel 6 NOW 6 leidt dit altijd tot een afkeurend(e) oordeel / conclusie.

3.3 Overig

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

Tot slot wordt benadrukt dat van de accountant wordt verwacht dat de strekking van het oordeel of de conclusie wordt bepaald door het zwaarste oordeel of conclusie van de onderliggende assurance-objecten: netto-omzet, aspecten van de loonsom en, indien van toepassing, naleving van de voorwaarden op grond van artikel 16 NOW 5 en artikel 13 NOW 6 en naleving van de voorwaarden op grond van artikel 7 NOW 5 of artikel 6 NOW 6. Indien de accountant bijvoorbeeld tot een goedkeurend(e) oordeel of conclusie komt voor de netto-omzet, maar tot een afkeurend(e) oordeel of conclusie over de aspecten van de loonsom, verstrekt de accountant een afkeurende verklaring.

Hoofdstuk 4 Format en inhoud accountantsverklaring

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

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

Zoals ook in paragraaf 1.1 is opgenomen, dient er rekening te worden gehouden met situaties waarbij sprake is van meerdere aanvragen binnen één groep, zoals vermeld in artikel 6 lid 9 NOW 5 of artikel 5 lid 9 NOW 6. Per loonheffingnummer dient een aanvraag tot vaststelling bij het UWV te worden ingediend. Voor de bepaling van het type accountantsproduct worden de criteria toegepast op het niveau van de groep, dat wil zeggen de NOW-bedragen van alle aanvragen binnen de groep en het voldoen aan de criteria voor controleplicht voor de groep. Het type accountantsverklaring dat hieruit volgt is van toepassing op alle aanvragen tot vaststelling binnen de groep.

Indien gekozen is voor een gecombineerde opdracht moet voldaan worden aan de vereisten die gelden voor de individuele periodes. Daarbij is de 'zwaarste opdracht' (dat wil zeggen: de opdracht met de hoogste mate van zekerheid) bepalend voor de te onderzoeken aanvragen binnen de gecombineerde opdracht. Als voorbeeld: als voor NOW 5 een beperkte mate van zekerheid gevraagd wordt en voor de NOW 6 een aan assurance verwante opdracht voldoet, dan dient in een gecombineerde opdracht voor alle periodes een onderzoek uitgevoerd worden gericht op het verstrekken van een beperkte mate van zekerheid uitmondende in een assurance-rapport voor alle twee de periodes.

Bij elke aanvraag tot vaststelling dient een accountantsverklaring te worden ingediend waarbij de gegevens van de omzet betrekking hebben op de groep (in geval van een aanvraag op grond van artikel 6 NOW 5 en artikel 5 NOW 6) of de omzet van een individuele aanvrager indien deze als rechtspersoon deel uit maakt van een groep (in geval van een aanvraag op grond van artikel 7 NOW 5 of artikel 6 NOW 6) en de aspecten van de loonsom en verplichtingen op grond van artikel 16 NOW 5 of artikel 13 NOW 6 op de individuele aanvrager (loonheffingnummer).

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

Hierna is nadere toelichting opgenomen voor de samenstellingsverklaring (kwadrant I) en het assurance-rapport (kwadranten II, III en IV, alsmede aanvragen op grond van artikel 7 NOW 5 of artikel 6 NOW 6).

Samenstellingsverklaring (kwadrant I)

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

Assurance-rapport met een beperkte mate van zekerheid (kwadrant II en III) en assurance-rapport met een redelijke mate van zekerheid (kwadrant IV en aanvragen ex artikel 7 NOW 5 of artikel 6 NOW 6)

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

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

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

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

Zoals aangegeven in paragraaf 2.4 (aanvragen op grond van artikel 7 NOW 5 of artikel 6 NOW 6) en paragraaf 2.5 (verbod op uitkeren bonussen en dividenden en inkoop eigen aandelen) dient de accountant, indien hij op een moment na afgifte van de verklaring of het assurance-rapport informatie ontvangt op basis waarvan hij vaststelt dat de aanvrager ná afgifte van zijn assurance-rapport niet heeft voldaan aan de voorwaarden van de NOW-regeling, zoals de voorwaarden van artikel 7 NOW 5 of artikel 6 NOW 6 en artikel 16 NOW 5 of artikel 13 NOW 6, op grond van de NV NOCLAR, de werkgever te verzoeken dit kenbaar te maken aan de bevoegde instantie, in dit geval UWV¹⁴, en er op toe te zien dat dit daadwerkelijk plaats vindt. In deze situatie hoeft de accountant zijn assurance-rapport niet in te trekken, maar wordt wel verwacht dat hij erop toeziet dat de werkgever het niet voldoen aan de regeling aan UWV meldt en eventueel zelf meldt op grond van de NV NOCLAR. Een melding van fraude kan worden gedaan via de website van UWV.¹⁵

¹⁴ In de regeling in artikel 20, eerste lid van zowel NOW 5 als NOW 6 is UWV aangewezen als uitvoerder van de Regeling. Daarbij wordt op grond van het vierde lid worden de UWV werknemers aangewezen als ambtenaren belast met het toezicht. Dit valt onder het algemene aanwijzingsbesluit van de directie Handhaving van UWV: <https://wetten.overheid.nl/BWBR0023509/2015-01-21>.

¹⁵ <https://www.uwv.nl/particulieren/klantenservice/fraude-melden/index.aspx>.

Bijlage I Tabellen werkzaamheden

Algemene toelichting

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

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

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

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

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

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

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

De tabellen zijn als volgt onderverdeeld:

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

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

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

Tabel A.4: Risico's specifieke werkzaamheden loonsom

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

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

Deel A: Tabellen voor aan assurance verwante opdrachten ¹⁶,

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

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

ONDERDEEL NIVEAU GROEPS-/WERKMAATSCHAPPIJ			
NR.	Risico		Werkzaamheden accountant
1.1	Het risico bestaat dat de werkgever het omzetverlies berekent op het niveau van de werkgever en niet op het niveau van de relevante groep of moeder(s)/dochter(s).	1.1a	De accountant stelt vast dat de omzetsdaling in de meetperiode op het juiste organisatorische niveau is berekend.
		1.1b	De accountant gaat na wie de aandeelhouders zijn van de organisatie van de werkgever, en waar relevant wie haar aandeelhouders zijn tot op het hoogste groepsniveau.
		1.1c	De accountant gaat na welke entiteiten tot de groep op het hoogste niveau behoren.
1.2	Het risico bestaat dat de organisatie van de werkgever zich niet realiseert dat haar buitenlandse moeder andere Nederlandse deelnemingen of buitenlandse deelnemingen met Nederlands SV loon heeft.	1.2a	De accountant stelt vast (ook in geval van wijzigingen hierin) dat bij de bepaling van de omzetsdaling rekening is gehouden is met alle relevante entiteiten. Hij verkrijgt daartoe de juridische structuur per 1 november 2021 (NOW 5)/ per 1 januari 2022 (NOW 6) en vergelijkt deze met 2019 en stelt vast of er wijzigingen (overnames, afstotingen, starters binnen het concern) hebben plaatsgevonden en op welk moment tussen 1 januari 2019 en de 1 november 2021 (NOW 5) of 1 januari 2022 (NOW 6).

¹⁶ Zoals al is aangegeven worden de werkzaamheden in het kader van de aan assurance verwante opdrachten (grotendeels) voorgeschreven. Indien de werkgever al heeft deelgenomen aan eerdere NOW regelingen en hier ook een aan assurance verwante opdracht is uitgevoerd is het mogelijk om, ter voorkoming van doublures, deze werkzaamheden en de uitkomsten daarvan ook te hanteren mits er geen wijzigingen zijn in het concern; het betreft hier dan met de werkzaamheden in het kader van het bepalen van de referentieomzet.

			De accountant kan hierbij gebruik maken van de jaarrekeningen van de moedermaatschappij op het hoogste niveau en aanvullende documenten waaruit blijkt welke Nederlandse deelnemingen en welke buitenlandse deelnemingen met SV-loon in deze jaarrekening zijn geconsolideerd.
1.3	Het risico bestaat dat binnen de groep niet dezelfde meetperiode is gehanteerd.	1.3a	De accountant stelt vast dat per entiteit binnen de groep dezelfde meetperiode is gehanteerd.

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

ONDERDEEL OMZET REFERENTIEPERIODE			
NR.	Risico		Werkzaamheden accountant
2.1	Het risico bestaat dat de netto-omzet over de referentieperiode niet is bepaald in overeenstemming met de definitie van artikel 1 lid 2 tot en met lid 5 (rechtspersonen en natuurlijke personen), alsmede de toelichting hierop.	2.1a	De accountant stelt vast dat de omzet voor de referentieperiode correct is berekend in overeenstemming met artikel 1, lid 2 tot en met lid 5 (NOW 5 en NOW 6), artikel 6, (NOW 5) en artikel 5 (NOW 6), de toelichting hierop en de kamerbrief d.d. 9 december 2020 inzake de aanpassingen in het economische steun- en herstelpakket als gevolg van de ontwikkeling in de bestrijding van het coronavirus en bijlage III bij deze brief. De accountant bespreekt met het management hoe deze de opgave heeft opgesteld: hoe de netto-omzet is bepaald t.b.v. de NOW-subsidie rekening houdende met de voorwaarden uit de NOW-regeling; hoe is gewaarborgd dat grondslagen goed zijn toegepast; en hoe de juistheid van de referentie-omzet is gewaarborgd. Hierbij wordt uitgegaan van de laatste vastgestelde jaarrekening 2019 voor 1 november 2021 (NOW 5) of 1 januari 2022 (NOW 6). Verwezen wordt ook naar paragraaf 2.2.3.
2.2	Het risico bestaat dat de netto-omzet in de referentieperiode nog niet is samengesteld c.q. vastgesteld als onderdeel van de jaarrekening.	2.2a	De accountant stelt vast dat de werkgever de relevante jaarrekening(en) heeft vastgesteld zoals opgenomen bij 2.1a of dat de samenstellingsverklaring (of beoordelingsverklaring) hierbij door de accountant is afgegeven en dat de omzet uit de referentieperiode aansluit (of is aangesloten) op de relevante jaarrekening(en). Voor zover er rekening is gehouden met buitenlandse organisaties is van belang dat buitenlandse ondernemingen zonder Nederlands SV-loon niet worden meegenomen in de berekening van de omzet van de referentieperiode en de meetperiode.

		2.2b	Indien de relevante jaarrekening(en) nog niet is/zijn vastgesteld c.q. de samenstellingsverklaring (of beoordelingsverklaring) nog niet is afgegeven voor zoals opgenomen bij 2.1a wordt dit proces bij voorkeur eerst afgerond. Indien dit niet mogelijk is, dan dient de accountant de achterliggende administratie te betrekken bij zijn onderzoek.
		2.2c	Indien sprake is van een gebroken boekjaar: De accountant stelt vast dat de werkgever de relevante jaarrekening(en) heeft vastgesteld of dat de samenstellingsverklaring hierbij door de accountant is afgegeven Indien niet, zie 2.2b.
2.3	Het risico bestaat dat in geval van een gebroken boekjaar de afgrenzing niet correct is bepaald.	2.3a	De accountant stelt bij een gebroken boekjaar de toerekening van de omzet vast door: • Aansluiting met de Btw-afdrachten • Aansluiting met de administratie • De beoordeling van de verwerking van facturen rondom de afgrenzingsdatum (1 januari 2019 en 31 december 2019) van het gebroken boekjaar bijvoorbeeld de splitsing van de omzet op peilmoment 1 januari 2019 in het gebroken boekjaar 2018/2019 en de splitsing van de omzet op peilmoment 31 december 2019 in het gebroken boekjaar 2019/2020.
2.4	Het risico bestaat dat ter bepaling van de omzet in de referentieperiode niet het juiste aantal maanden is genomen ter bepaling/berekening van de omzet.	2.4a	Indien er sprake is van een onderneming die na 1 januari 2019 is gestart c.q. is afgestoten stelt de accountant de juiste ingangsdatum vast aan de hand van officiële documenten zoals contracten, notariële aktes etc. Bij start, overgang of beëindiging van onderneming na 1 januari 2019 kan een afwijkende berekening gelden (zie paragraaf 2.2.2 en 2.2.3).
		2.4b	Indien er sprake is van overgang van onderneming (overgang van een economische eenheid) of een zuivere aandelentransactie) in de periode vanaf 2 januari 2019 tot en met 1 oktober 2021 stelt de accountant de juiste ingangsdatum vast aan de hand van officiële documenten zoals contracten, notariële aktes etc. Bij start of overgang van onderneming/zuivere aandelentransactie na 1 januari 2019 geldt een afwijkende berekening (zie paragraaf 2.2.2. en 2.2.3).

2.5	Het risico bestaat dat de afgrenzing van de netto-omzet in de referentieperiode niet juist heeft plaatsgevonden omdat de jaarrekening nog niet is samengesteld, beoordeeld ten tijde van de start van de meetperiode. Het risico is dat de netto-omzet in de referentieperiode ten onrechte hoger wordt vastgesteld en zo een hogere omzetsdaling wordt gerealiseerd	2.5a	De accountant stelt vast dat de omzet in de juiste periode (jaar) is verantwoord waarbij met name aandacht moet zijn voor verschuivingen van omzet naar de referentieperiode.
		2.5b	<i>De accountant stelt vast dat de omzet 2019 aansluit met de aangifte BTW / suppletieaangifte en eventuele subsidiebeschikkingen (ook onderdeel van de netto-omzet volgens de regeling artikel 6, lid 10 NOW 5 en artikel 5 lid 10 NOW 6).</i> <i>Indien de aanvrager gebruikt maakt van aan andere referentieperiode stelt de accountant de aansluiting op eenzelfde manier vast.</i>
		2.5c	De accountant analyseert de handmatige journaalposten, creditboekingen/nota's, kortingen en ongebruikelijke boekingen per jaareinde 2019/einde referentieperiode (afgrenzing) op relevantie voor de regeling. Indien de aanvrager gebruikt maakt van aan andere referentieperiode analyseert de accountant de handmatige journaalposten, creditboekingen/nota's, kortingen en ongebruikelijke boekingen na afloop van referentieperiode op relevantie voor de regeling.
		2.5d	De accountant stelt van facturen geboekt in december 2019 vast dat de leveringsdatum/datum van de goederen/dienstverlening niet in 2020 is. Indien de aanvrager gebruikt maakt van aan andere referentieperiode stelt de accountant vast dat de facturen geboekt in de desbetreffende maanden ook een leveringsdatum/datum van goederen/dienstverlening in de referentieperiode hebben.

		2.5e	De accountant analyseert de bepaling van het onderhanden werk/ onderhanden projecten op tendenties om omzet in de referentieperiode te boeken. (Bijvoorbeeld; meerwerk 2020 ten onrechte meenemen in 2019).
		2.5f	Omzetbonussen moeten in de juiste periode opgenomen worden. Bij het samenstellen houdt de accountant hier rekening mee. Als voorbeeld; omzetbonussen over 2020 dienen in boekjaar 2020 verantwoord te worden.

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

ONDERDEEL OMZET MEETPERIODE			
NR.	Risico		Werkzaamheden accountant
3.1	Het risico bestaat dat de omzetdefinitie niet consistent is gehanteerd	3.1a	De accountant stelt vast dat de omzet voor de meetperiode correct is berekend in overeenstemming met artikel 1, lid 2 tot en met 5 en artikel 6 (NOW 5)/artikel 1, lid 2 tot en met 5 en artikel 5 (NOW 6) de toelichting hierop en de Kamerbrief d.d. 9 december inzake de aanpassingen in het economische steun- en herstelpakket als gevolg van de ontwikkeling in de bestrijding van het coronavirus en bijlage III bij deze brief en hierbij sprake is van een consistente toepassing conform de in de laatst vastgestelde jaarrekening /IB-aangifte gehanteerde grondslagen voor waardering en resultaatbepaling. Doel hiervan is dat dezelfde grondslagen van waardering en resultaatbepaling gehanteerd worden voor de omzetbepaling in de referentieperiode als in de meetperiode.
		3.1b	De accountant stelt, in geval van NOW aanvragen voor aansluitende tijdvakken, bij de afgrenzing vast dat, met inachtneming van een consistente toepassing zoals bij het voorgaande punt genoemd, dat de omzet juist en volledig is verwerkt in het juiste tijdvak.
		3.1c	De accountant gaat na of er sprake is van een consistente toepassing van de presentatie van de omzet met specifieke aandacht voor de tendentie die het management kan hebben (door bijvoorbeeld omzet te verschuiven of subsidies niet meenemen).

		3.1d	De accountant bespreekt met het management hoe deze de opgave dan wel documenten ten grondslag aan de opgave heeft opgesteld: hoe de netto-omzet is bepaald t.b.v. de NOW-subsidie, rekening houdende met de voorwaarden uit de NOW regeling; hoe is gewaarborgd dat grondslagen goed zijn toegepast; en hoe juistheid en volledigheid van de omzet in de meetperiode is gewaarborgd.
		3.1e	<i>De accountant neemt kennis van de interne managementrapportages en notulen en onderzoekt verschillen met de verantwoording voor de NOW-subsidie alsmede mogelijke tendenties die hieruit blijken.</i>
		3.1f	De accountant sluit de omzet zoals opgenomen in de aanvraag tot vaststelling aan met de financiële administratie.
		3.1g	De accountant gaat de juiste classificatie/presentatie van omzet na met specifieke aandacht voor de tendentie die het management hierbij kan hebben (door bijvoorbeeld subsidies niet mee te nemen).
3.2	Het risico bestaat dat de meetperiode volgens de aanvraag gedaan bij opening van de regeling niet overeenkomt met de meetperiode zoals gebruikt in het formulier tot vaststelling.	3.2a	De accountant vergelijkt de meetperiode volgens de aanvraag met het formulier tot vaststelling. De accountant dient vast te stellen dat de meetperiode overeenkomt met de aanvraag voor de subsidie.

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

		3.4d	De accountant stelt de aansluiting vast met de aangifte BTW / suppletieaangifte en eventuele subsidiebeschikkingen (indien ook onderdeel van de netto-omzet volgens <i>artikel 6, lid 10 NOW 5 en artikel 5 lid 10 NOW 6</i>).
		3.4e	De accountant analyseert de handmatige journaalposten, creditboekingen/nota's, kortingen en ongebruikelijke boekingen (afgrenzing) op juistheid met inachtneming van de geïdentificeerde risico's op grond van de geldende regeling.
		3.4f	<i>De accountant analyseert de bepaling van het onderhanden werk/onderhanden projecten op tendenties om omzet buiten de meetperiode te boeken.</i> (Bijvoorbeeld; meerwerk 2020 ten onrechte meenemen in 2019).
		3.4g	<i>De accountant analyseert de berekening van nog te verstrekken bonussen gerelateerd aan verkopen/ omzet die betrekking hebben op de omzet in de meetperiode door af te stemmen met contracten, de voor de berekening relevante informatie te beoordelen en na te gaan of deze aansluit op de verantwoorde omzet in de meetperiode.</i>
		3.4h	De accountant stelt aan de hand van de bankafschriften en kasontvangsten vast of zowel voorafgaande, gedurende als na afloop van de meetperiode de omzet samenhangend met de ontvangen gelden op een correcte wijze zijn toegerekend aan de meetperiode en gaat na of hier aanwijzingen voor opbrengsten uit naar voren komen die niet als omzet in de meetperiode zijn verantwoord.
		3.4i	De accountant neemt het grootboek door op mogelijke niet op omzetrekeningen geboekte omzet. Hij beoordeelt daar met name boekingen die in het dagboek verkoop (of het dagboek waar normaliter de omzet in wordt geboekt, bijvoorbeeld kasboek bij horeca) zijn geboekt maar niet op een omzetrekening zijn geboekt en overige onverklaarbare creditboekingen op andere grootboekrekeningen, zoals bijvoorbeeld tussenrekeningen.

			De accountant onderzoekt de geboekte omzet door analyse en overige werkzaamheden uit te voeren t.a.v. de omzet geboekt voorafgaande aan de meetperiode en na afloop de meetperiode. Toelichting: Risico is dat omzet buiten de meetperiode wordt verantwoord terwijl die wel betrekking wel heeft op de meetperiode (levering heeft wel plaatsgevonden bijvoorbeeld).
3.5	Omzet verantwoorden buiten de entiteit/groep. Het risico bestaat dat activiteiten en of omzet buiten de entiteit is verantwoord, bv. winkel binnen winkel, andere entiteit, van zakelijk naar privé (volledigheid en afgrenzing).	3.5a	De accountant bespreekt met het management hoe COVID-19 effect heeft gehad op de activiteiten en wat het management heeft gedaan om de onderneming overeind te houden. Aanvullend bespreken of in de administratie voldoende aandacht is geweest voor het risico dat activiteiten en of omzet buiten de omzetverantwoording is gehouden (bijvoorbeeld door verschuiving naar een andere/nieuw opgerichte entiteit) of dat er naar de mening van het management mogelijk omzet niet in de administratie is verantwoord. De accountant gaat hierbij tevens na of op andere manieren omzet gerealiseerd is die niet verantwoord is. Dit betreft onder meer de omzet uit nieuwe, alternatieve, activiteiten, omzetcompensatie-subsidies en omzet samenhangend met het uitlenen van personeel aan andere organisaties.
3.6	Het risico bestaat dat transacties met verbonden partijen niet volledig en nauwkeurig zijn verantwoord (niet at 'arms length').	3.6a	De accountant bespreekt met management of transacties met verbonden partijen hebben plaatsgevonden en zo ja, of deze goed zijn verantwoord.
3.7	Het risico bestaat op onjuiste presentatie en waardering van netto-omzet.	3.7a	De accountant stelt vast dat dezelfde grondslagen voor waardering en resultaatbepaling zijn gehanteerd voor de meetperiode als voor de laatst vastgestelde jaarrekening (peildata zie 2.1a).
3.8	Het risico bestaat dat andere netto-omzet niet wordt verantwoord.	3.8a	De accountant gaat na of vervreemde activa met opbrengsten op een juiste wijze zijn verantwoord in de omzet. Gedacht kan worden aan afvalproducten met opbrengsten of incurante voorraden met een restwaarde.
		3.8b	<i>De accountant beoordeelt contracten, notulen op (incidentele) omzet en omzet elders verantwoord.</i>
3.9	Het risico bestaat dat barter/ruil transacties niet verwerkt zijn als omzet en kosten.	3.9a	De accountant bespreekt met het management of barter-transacties (ruiltransacties) hebben plaatsgevonden en hoe deze zijn verwerkt. Hij onderzoekt daartoe notulen en andere documentatie om vast te stellen dat alle barter-transacties zijn geïdentificeerd en verwerkt conform de grondslagen van de vennootschap.

3.10	Het risico bestaat dat niet-betaalde of oninbare facturen niet zijn opgegeven als omzet.	3.10a	De accountant stelt vast dat facturen in de juiste periode zijn verantwoord, ook als er sprake is van (mogelijke) oninbaarheid. Hij let hierbij onder andere op opeenvolgende nummering en dateringen op de facturen. Toelichting: ook al zijn de facturen nog niet (of later) betaald of oninbaar, dan dienen deze wel als omzet te worden meegenomen (uitgezonderd verantwoordingen op kasstelsel).
3.11	Het risico bestaat dat onderneming andere subsidieregelingen niet heeft verantwoord in de meetperiode.	3.11a	Overige baten die behoren tot de normale activiteiten van de organisatie behoren ook tot de omzet worden gerekend (zie artikel 1 lid 2). Onder overige baten vallen bijvoorbeeld ook de subsidies die bedoeld zijn als compensatie van de omzetsdaling niet zijnde de NOW-subsidie (met uitzondering van de TVL vanaf NOW 3) De accountant stelt vast of ook aanspraak is gemaakt op andere subsidieregelingen en of de verantwoording in de juiste periode heeft plaatsgevonden daarbij rekening houdende met de nadere verduidelijking van het omzetbegrip in de Kamerbrief d.d. 9 december 2020 inzake de aanpassingen in het economische steun- en herstelpakket als gevolg van de ontwikkeling in de bestrijding van het coronavirus en bijlage III bij deze brief.
3.12	Het risico bestaat dat facturatie niet in de juiste periode hebben plaatsgevonden.	3.12a	<i>De accountant analyseert de vooruit gefactureerde posten en de vooruit ontvangsten van klanten in de meetperiode en vooruit gefactureerde posten en vooruit ontvangsten in de periode vóór de meetperiode. De accountant gaat na dat verantwoording in de juiste periode heeft plaatsgevonden.</i>

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

ONDERDEEL LOONSOM			
NR.	Risico		Werkzaamheden accountant
4.1	Het risico bestaat dat de lonen en salarissen niet uitbetaald worden terwijl wel de NOW vergoeding wordt geclaimd.	4.1a	De accountant stelt vast dat de lonen en salarissen over de periode behorende bij de desbetreffende tranche van de NOW 5 en de NOW 6 uitbetaald zijn door een aansluiting te maken tussen de gerapporteerde loonheffingenummers met bijbehorende loonaangifte, de salarisadministratie en de bankbetalingen. Indien dit niet aansluit, gaat hij na of na deze periode er salarisbetalingen hebben plaatsgevonden die zien op de loonaangifte van de eerdere periode (fourthrestel), waardoor vastgesteld kan worden dat de salarissen zijn betaald.
4.2	Het risico bestaat dat de lonen en salarissen niet op de juiste bankrekeningen worden uitbetaald.	4.2a	De accountant stelt vast dat de uitbetaling van de lonen en salarissen is gedaan op basis van de bankrekeningnummers van de werknemers. Dit kan hij doen door aansluiting te zoeken met het personeelsdossier van de werknemer. Hij beoordeelt daarbij eventuele wijzigingen in de bankrekeningnummers in de periode behorende bij de desbetreffende tranche van de NOW 5 en de NOW 6 ten opzichte van bankrekeningnummers in voorgaande maanden. Indien dit niet mogelijk is kan er ook gebruik worden gemaakt van een opgave van de medewerker waarin deze verklaart dat het salaris is ontvangen (door middel van een steekproef) en waarbij de omvang van het aantal te controleren salarisbetalingen geschiedt op basis van de risico-inschatting door de accountant en hij hierbij ook rekening houdt met een spreiding over de maanden van de meetperiode.
4.3	Het risico bestaat dat de loonsom op niveau wordt gehouden door het afsluiten van gefingeerde arbeidsovereenkomsten.	4.3a	De accountant beoordeelt gedurende de periode behorende bij de desbetreffende tranche van de NOW 5 en de NOW 6 de nieuwe dienstverbanden en uitbreidingen van dienstverbanden op aannemelijkheid op basis van een gesprek met het management en eventuele overige documentatie, zoals arbeidsovereenkomsten, over de functie en werkzaamheden van het nieuw aangenomen personeel c.q. de uitbreiding van het dienstverband, toegang die zij hebben tot de werkplek en het bestaan van vacatures. <i>Een mogelijke werkzaamheid is dat de accountant de uitdiensttredingen na afloop van de desbetreffende NOW periode in het personeelsbestand in zijn onderzoek betreft.</i>

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

ONDERDEEL VERBOD UITKERING BONUSSEN EN DIVIDENDEN EN VERBOD INKOOP EIGEN AANDELEN			
NR.	Risico		Werkzaamheden accountant
5.1	Het risico bestaat dat er bonussen worden uitgekeerd aan de Raad van Bestuur en directie van het concern, dat er eigen aandelen worden ingekocht of dividend uitgekeerd (artikel 16 NOW 5, artikel 13 NOW 6)	5.1a	De accountant stelt vast dat de werkgever of rechtspersoon over 2021 (NOW 5) en over 2022 (NOW 6) geen dividenden heeft uitgekeerd aan aandeelhouders of bonussen aan de Raad van Bestuur, bestuur en directie van het concern en de rechtspersoon of vennootschap, waaronder mede begrepen winstuitdelingen, en er ook geen eigen aandelen ingekocht zijn. Hiertoe treedt hij in overleg met de Raad van Bestuur en de directie van het concern en de werkmaatschappij(en)/tussenholding. In dit overleg zal hij ook navraag doen of de Raad van Bestuur en de directie voornemens zijn om later bonussen/dividend uit te keren en/of eigen aandelen in te kopen. Bij het onderzoek hiernaar dient rekening gehouden te worden met de aard van de aanvraag; dit kan op grond van artikel 6 of 7 van de NOW 5 of artikel 5 of 6 van de NOW 6. Voor beide artikelen ziet het verbod op dividend, bonus en de inkoop van eigen aandelen toe op een verschillende groep aan werkgevers of rechtspersonen die deel uit maken van een groep (zie artikel 16 lid 1 en lid 4 van de NOW 5 en artikel 13 lid 1 en lid 4 van de NOW 6). Daarnaast is bij aanvragen op grond van artikel 7 NOW 5 of artikel 6 NOW 6 de hoogte van het voorschot en de hoogte van het bedrag conform de aanvraag tot vaststelling van belang (zie artikel 16 lid 3 NOW 5 en artikel 13 lid 3 NOW 6). Indien is aangevraagd op grond van artikel 7 NOW 5 of artikel 6 NOW 6 dient er altijd een controle naar de verbodsbepalingen plaats te vinden.
		5.1b	De accountant neemt tenminste kennis van de notulen van de Raad van Bestuur betreffende eventuele bonussen en dividenden die zijn uitgekeerd over 2021 ten behoeve van de NOW5 en 2022 ten behoeve van de NOW6 en eigen aandelen die zijn ingekocht in 2021 (NOW5)/2022 (NOW6). <i>De accountant kan nog andere werkzaamheden, zoals een interview met het management en raadplegen van persberichten, uitvoeren op grond waarvan hij vaststelt dat het aannemelijk is dat er geen bonussen en dividend zijn uitgekeerd en geen eigen aandelen zijn ingekocht.</i>

		5.1c	De accountant stelt vast door analyse van de personeelskosten dat er geen bonussen zijn uitgekeerd aan de Raad van bestuur, bestuur en directie van het concern en de rechtspersoon of vennootschap, waaronder mede begrepen winstuitdelingen.
5.2	Het risico bestaat dat er geen schriftelijke overeenkomst is over de wijze waarop invulling wordt gegeven aan het bonus- en dividendbeleid in het kader van artikel 16 lid 2 NOW 5, artikel 13, lid 2 NOW 6)	5.2a	De accountant gaat na of er tijdig (voor het indienen van de aanvraag tot vaststelling) een schriftelijke overeenkomst over de wijze waarop invulling wordt gegeven aan het bonus- en dividendbeleid is gesloten met tenminste één belanghebbende vereniging van werknemers. Hij neemt kennis van de overeenkomst met de belanghebbende vereniging van werknemers en treedt, indien nodig, in contact met de belanghebbende vereniging van werknemers (artikel 16 lid 2 NOW 5, artikel 13 lid 2 NOW 6).

Deel B: Nadere toelichting tabellen voor assurance-opdrachten (kwadranten II, III en IV en aanvragen op grond van artikel 7 NOW 5 en artikel 6 NOW 6)

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

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

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

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

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

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

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

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

De tabellen voor de assurance opdracht zijn als volgt onderverdeeld:

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

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

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

Tabel B4: Risico's specifieke werkzaamheden loonsom

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

Tabel B6: Aanvullende risico's en aanvullende werkzaamheden inzake artikel 7 NOW 5 en artikel 6 NOW 6

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

Tabel C2: Verplichte werkzaamheden inzake het onderzoek naar Nederlandse SV-lonen bij buitenlandse entiteiten

Deel B: Tabellen voor assurance-opdrachten

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

ONDERDEEL NIVEAU GROEPS-/WERKMAATSCHAPPIJ			
NR.	Risico		Werkzaamheden accountant
1.1	Het risico bestaat dat de werkgever het omzet verlies berekent op het niveau van de werkgever en niet op het niveau van de relevante groep of moeder(s)/dochter(s).	1.1a	De accountant stelt vast dat de omzetsdaling in de meetperiode op het juiste organisatorische niveau is berekend.
		1.1b	De accountant gaat na wie de aandeelhouders zijn van de organisatie van de werkgever, en waar relevant wie haar aandeelhouders zijn tot op het hoogste groepsniveau.
		1.1c	De accountant gaat na welke entiteiten tot de groep op het hoogste niveau behoren.
		1.1d	De accountant gaat na dat de netto-omzet van alle Nederlandse organisaties alsmede buitenlandse organisaties met Nederlands SV-loon zijn meegenomen om tot de omzetsdaling te komen zoals opgenomen in de aanvraag tot vaststelling.
1.2	Het risico bestaat dat de organisatie van de werkgever zich niet realiseert dat haar buitenlandse moeder andere deelnemingen met Nederlands SV loon heeft	1.2a	De accountant stelt vast (ook in geval van wijzigingen hierin) dat bij de bepaling van de omzetsdaling rekening is gehouden is met alle relevante entiteiten. Hij verkrijgt daartoe de juridische structuur per 1 november 2021 (NOW 5)/ per 1 januari 2022 (NOW 6) en vergelijkt deze met 2019 en stelt vast of er wijzigingen (overnames,

			afstotingen, starters binnen het concern) hebben plaatsgevonden en op welk moment tussen 1 januari 2019 en de 1 november 2021 (NOW 5) of 1 januari 2022 (NOW 6) De accountant kan hierbij gebruik maken van de jaarrekeningen van de moedermaatschappij op het hoogste niveau en aanvullende documenten waaruit blijkt welke Nederlandse deelnemingen en welke buitenlandse deelnemingen met SV-loon in deze jaarrekening zijn geconsolideerd.
1.3	Het risico bestaat dat binnen de groep niet dezelfde meetperiode is gehanteerd.	1.3a	De accountant stelt vast dat per entiteit binnen de groep dezelfde meetperiode is gehanteerd.

Voor de specifieke risico's, en de daaraan gekoppelde werkzaamheden m.b.t. aanvragen tot vaststelling op niveau van werkmaatschappij (gebruik van artikel 7 NOW 5 en artikel 6 NOW 6) wordt verwezen naar tabel B5.

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

ONDERDEEL OMZET REFERENTIEPERIODE			
NR.	Risico		Werkzaamheden accountant
2.1	Het risico bestaat dat de netto-omzet over de referentieperiode niet is bepaald in overeenstemming met de definitie van artikel 1 lid 2 tot en met 5 (rechtspersonen en natuurlijke personen), alsmede de toelichting hierop.	2.1a	De accountant stelt vast dat de omzet voor de referentieperiode correct is berekend in overeenstemming met artikel 1, lid 2 tot en met 5 (NOW 5 en NOW 6), artikel 6 (NOW 5) en artikel 5 (NOW 6), de toelichting hierop en de kamerbrief d.d. 9 december 2020 inzake de aanpassingen in het economische steun- en herstelpakket als gevolg van de ontwikkeling in de bestrijding van het coronavirus en bijlage III bij deze brief. De accountant bespreekt met het management hoe deze de opgave heeft opgesteld: hoe de netto-omzet is bepaald t.b.v. de NOW-subsidie rekening houdende met de voorwaarden uit NOW-regeling; hoe is gewaarborgd dat grondslagen goed zijn toegepast; en hoe de juistheid van de referentie-omzet is gewaarborgd. Hierbij wordt uitgegaan van de laatste vastgestelde jaarrekening 2019 voor 1 november 2021 (NOW 5) of 1 januari 2022 (NOW 6). Verwezen wordt ook naar paragraaf 2.2.3.
2.2	Het risico bestaat dat de netto-omzet in de referentieperiode nog niet is gecontroleerd c.q. vastgesteld als onderdeel van de jaarrekening.	2.2a	De accountant stelt vast dat de werkgever de relevante jaarrekening(en) heeft vastgesteld of dat de controle hierop door de accountant is afgerond zoals opgenomen bij 2.1a en dat de omzet uit de referentieperiode aansluit op de jaarrekening. Voor zover er rekening is gehouden met buitenlandse organisaties is van belang dat buitenlandse ondernemingen zonder Nederlands SV-loon niet worden meegenomen in de berekening van de omzet van de referentieperiode en de meetperiode.

		2.2b	Indien de jaarrekeningcontrole, beoordeling of samenstelling nog niet is afgerond voor de peildata zoals opgenomen bij 2.1a wordt dit proces bij voorkeur eerst afgerond, of dient/dienen de relevante jaarrekening(en) eerst te worden vastgesteld. Hierbij dient aandacht te zijn voor de omstandigheid dat de jaarrekening is vastgesteld na de peildata zoals opgenomen bij 2.1a (in verband met het mogelijk verhoogde verschuivingsrisico indien er sprake is van een vaststelling na bekendmaking van de NOW-regeling), tenzij de accountant niet in de samenstellingsopdracht of beoordelingsopdracht voor de jaarrekening al rekening mee heeft gehouden. Zie hierna ook 2.5 in deze tabel.
		2.2c	Indien sprake is van een gebroken boekjaar: De accountant stelt vast dat de werkgever de relevante jaarrekeningen heeft vastgesteld of dat de controle hierop door de accountant is afgerond voor de peildata zoals opgenomen bij 2.1a . Indien niet, zie 2b.
2.3	Het risico bestaat dat in geval van een gebroken boekjaar de afgrenzing niet correct is bepaald.	2.3a	De accountant stelt bij een gebroken boekjaar de toerekening van de omzet vast door; • Aansluiting met de BTW-afrachten • Afstemming met de administratie • De beoordeling van de verwerking van facturen rondom de afgrenzingsdatum (1 januari 2019 en 31 december 2019) van het gebroken boekjaar bijvoorbeeld de splitsing van de omzet op peilmoment 1 januari 2019 in het gebroken boekjaar 2018/2019 en de splitsing van de omzet op peilmoment 31 december 2019 in het gebroken boekjaar 2019/2020.
2.4	Het risico bestaat dat ter bepaling van de omzet in de referentieperiode niet het juiste aantal maanden is genomen ter bepaling/berekening van de omzet.	2.4a	Indien er sprake is van een onderneming die na 1 januari 2019 is gestart stelt de accountant de juiste ingangsdatum vast aan de hand van officiële documenten zoals contracten, notariële aktes etc. Bij start, overgang of beëindiging van een onderneming na 1 januari 2019 kan een afwijkende berekening gelden (zie paragraaf 2.2.2 en 2.2.3).

		2.4b	Indien er sprake is van overgang van onderneming (overgang van een economische eenheid) of een zuivere aandelentransactie) in de periode vanaf 2 januari 2019 tot en met 1 oktober 2021 stelt de accountant de juiste ingangsdatum vast aan de hand van officiële documenten zoals contracten, notariële aktes etc. Bij start of overgang van onderneming/zuivere aandelentransactie na 1 januari 2019 geldt een afwijkende berekening (zie paragraaf 2.2.2 en 2.2.3).
2.5	Het risico bestaat dat de afgrenzing van de netto-omzet (referentieperiode) niet juist heeft plaatsgevonden omdat de werkgever niet controleplichtig was en de jaarrekening niet voor 1 november 2021 is vastgesteld.	2.5a	De accountant stelt vast dat de omzet in de juiste periode (jaar) is verantwoord waarbij met name aandacht moet zijn voor verschuivingen van omzet, creditboekingen, aanpassingen in onderhanden projecten etc. naar de referentieperiode om hiermee een grotere omzetsdaling te realiseren. De mate van diepgang van de werkzaamheden van de accountant is mede afhankelijk van de kwaliteit van de administratieve organisatie.
		2.5b	<i>De accountant stelt vast dat de omzet 2019 aansluit met de aangifte BTW / suppletieaangifte en eventuele subsidiebeschikkingen (ook onderdeel van de netto-omzet volgens de regeling artikel 6, lid 10 NOW 5 en artikel 5 lid 10 NOW 6).</i> <i>Indien de aanvrager gebruikt maakt van aan andere referentieperiode stelt de accountant de aansluiting op eenzelfde manier vast.</i>
		2.5c	De accountant analyseert de handmatige journaalposten en ongebruikelijke boekingen per jaareinde 2019 (afgrenzing) op relevantie voor de regeling. Het risico hierbij is dat de netto-omzet 2019 ten onrechte hoger wordt voorgesteld). Indien de aanvrager gebruikt maakt van aan andere referentieperiode analyseert de accountant de handmatige journaalposten, creditboekingen/nota's, kortingen en ongebruikelijke boekingen na afloop van referentieperiode op relevantie voor de regeling.

		2.5d	De accountant stelt van facturen geboekt in december 2019 vast dat de leveringsdatum/datum van de dienstverlening niet in 2020 is i.v.m. risico op verschuiving omzet naar 2019 om zodoende hogere omzetsdaling te realiseren. Indien de aanvrager gebruikt maakt van aan andere referentieperiode analyseert de accountant de handmatige journaalposten, creditboekingen/nota's, kortingen en ongebruikelijke boekingen na afloop van referentieperiode op relevantie voor de regeling.
		2.5e	De accountant analyseert de bepaling van het onderhanden werk op tendenties om omzet naar de referentieperiode te boeken. (Bijvoorbeeld meerwerk 2020 ten onrechte meenemen in 2019).
		2.5f	<i>De accountant analyseert de berekening van nog te verstrekken bonussen gerelateerd aan verkopen/ omzet die betrekking hebben op de omzet in de meetperiode door af te stemmen met contracten, de voor de berekening relevante informatie te beoordelen en na te gaan of deze aansluit op de verantwoorde omzet in de meetperiode.</i>

Tabel B3: Risico's en werkzaamheden omzet meetperiode

ONDERDEEL OMZET MEETPERIODE			
NR.	Risico		Werkzaamheden accountant
3.1	Het risico bestaat dat de omzetdefinitie niet juist/consistent is gehanteerd	3.1a	De accountant stelt vast dat de omzet voor de meetperiode correct is berekend in overeenstemming met artikel 1, lid 2 tot en met 5 en artikel 6 (NOW 5)/artikel 1, lid 2 tot en met 5 en artikel 5 (NOW 6)de toelichting hierop en de Kamerbrief d.d. 9 december inzake de aanpassingen in het economische steun- en herstelpakket als gevolg van de ontwikkeling in de bestrijding van het coronavirus en bijlage III bij deze brief en hierbij sprake is van een consistente toepassing conform de in de laatst vastgestelde jaarrekening /IB-aangifte gehanteerde grondslagen voor waardering en resultaatbepaling. Doel hiervan is dat dezelfde grondslagen van waardering en resultaatbepaling gehanteerd worden voor de omzetbepaling in de referentieperiode als in de meetperiode.
		3.1.b	De accountant stelt, in geval van NOW aanvragen voor aansluitende tijdvakken bij de afgrenzing vast dat, met inachtneming van een consistente toepassing zoals bij het voorgaande punt genoemd, dat de omzet juist en volledig is verwerkt in het juiste tijdvak.
		3.1c	De accountant gaat na of er sprake is van een consistente toepassing van de presentatie van de omzet met specifieke aandacht voor de tendentie die het management kan hebben (door bijvoorbeeld omzet te verschuiven of subsidies niet meenemen).

		3.1d	De accountant neemt kennis van de interne managementrapportages en notulen en onderzoekt verschillen met de verantwoording voor de NOW-subsidie alsmede mogelijke tendenties die hieruit blijken.
		3.1e	De accountant sluit de aanvraag tot vaststelling aan op de financiële administratie.
		3.1f	De accountant gaat de juiste classificatie/presentatie van omzet na met specifieke aandacht voor de tendentie die het management hierbij kan hebben (door bijv. omzet te verschuiven of subsidies niet mee te nemen).
		3.1g	De accountant toetst of in de meetperiode sprake is geweest van een toereikende functionerende administratieve organisatie, voor wat betreft de onvervangbare maatregelen van interne beheersing die van belang zijn voor onderzoek naar de verantwoording van de omzet over de meetperiode. Voor de overige maatregelen van AO/IB beoordeelt de accountant de opzet en het bestaan en afhankelijk of de accountant wil en/of kan steunen op de AO/IB toetst hij de werking. Eventuele bevindingen hieromtrent neemt hij mee in zijn onderzoeksplan.
		3.1h	Indien er sprake is van een voor het onderzoek relevante AO/IB dient de accountant deze te toetsen, evenals de mogelijke wijzigingen in AO/IB. Dit betreft in ieder geval de onvervangbare maatregelen van interne beheersing. Voor de overige maatregelen van AO/IB beoordeelt de accountant de opzet en het bestaan en afhankelijk of de accountant wil en/of kan steunen op de AO/IB toetst hij de werking. De accountant gaat na of er wijzigingen zijn in de AO/IB en of er mogelijkheden voor het management zijn om de AO/IB te doorbreken. De accountant gaat na of er nieuwe/gewijzigde processen zijn en of er mogelijkheden voor het management zijn om de AO/IB te doorbreken. Let op mogelijke wijzigingen in onder meer functiescheiding (ook in de systemen) en integriteit van systemen en gegevens als gevolg van mogelijk gewijzigde situatie (bijv. door thuiswerken, remote control door IT-beheerder, nieuwe processen inclusief nieuwe applicaties daarvoor (change management), aangepaste gebruikersrechten, mutatie prijstabellen). Eventuele bevindingen hieromtrent neemt hij mee in zijn onderzoeksplan. Indien de accountant reeds tussentijdse werkzaamheden in het kader van de jaarrekeningcontrole heeft uitgevoerd kan hij de bevindingen hiervan meenemen bij het bepalen van de aard en omvang en uitvoering van de te verrichten werkzaamheden in het kader van het onderzoek naar de aanvraag tot vaststelling.
3.2	Het risico bestaat dat de meetperiode volgens de aanvraag gedaan bij opening van de regeling niet overeenkomt met de meetperiode zoals	3.2a	De accountant vergelijkt de meetperiode volgens de aanvraag met het formulier tot vaststelling. De accountant dient vast te stellen dat de meetperiode voor de aanvragen tot vaststelling gelijk is met de subsidieverlening.

	gebruikt in het formulier tot vaststelling.		
3.3	Het risico bestaat dat binnen de groep aanvragen zijn ingediend bij de opening van de regeling waarbij entiteiten binnen groep verschillende meetperiodes hebben gehanteerd (UWV heeft namelijk geen inzicht in de concernrelaties).	3.3a	De werkgever en het concern/groep hebben dan een aanvraag gedaan die in strijd zijn met de regeling. Werkgever en het concern moeten dan de fout herstellen. Anders kan er niet een juiste aanvraag tot vaststelling worden gedaan. De accountant dient vast te stellen dat de meetperiode voor alle aanvragen tot vaststelling binnen het concern gelijk zijn. De accountant dient vast te stellen dat de periode in aanvraag tot vaststelling overeenkomt met de aanvraag.
3.4	Het risico bestaat dat de afgrenzing van de netto-omzet in de meetperiode in niet juist heeft plaatsgevonden.	3.4a	De accountant doet onderzoek of de omzet in de juiste meetperiode is verantwoord waarbij met name aandacht moet zijn voor verschuivingen van omzet in de meetperiode naar voor of na de meetperiode, creditboekingen, aanpassingen in onderhanden projecten, de mutatie voorraad gereed product (indien er sprake is van een aanvraag op basis van artikel 7 NOW 5, artikel 6 NOW 6) etc. om hiermee een grotere omzetsdaling te realiseren. De mate van diepgang van de werkzaamheden van de accountant is mede afhankelijk van de kwaliteit van de administratieve organisatie. Bij een gecombineerde opdracht (zie verlichting, mogelijk vanaf NOW 3) zal het verschuiven van omzet tussen NOW-verantwoordingsperiodes die allebei onderdeel uitmaken van de gecombineerde opdracht pas als een risico op een materiële afwijking als gevolg van fraude gezien worden als die verschuiving een materiële impact heeft op de totaal toe te kennen NOW steun (indien bijvoorbeeld door een verschuiving van omzet de drempel voor de minimale omzetsdaling behaald wordt). De hierbij te gebruiken materialiteit is de materialiteit berekend volgens het accountantsprotocol voor een gecombineerde opdracht. Als het percentage van de loonsteun en de opslag gelijk zijn in twee verantwoordingsperiodes en in beide periodes is de omzetsdaling hoger dan 20% dan is het risico van verschuiving niet relevant voor de controle omdat de impact van de verschuiving op de NOW-subsidie nihil is.

			Als de percentages wel verschillend zijn dan zal de accountant na moeten gaan of er zoveel omzet verschoven kan zijn dat dit een materieel effect heeft op de toe te kennen NOW-subsidie.
		3.4.b	De accountant voert een cijferanalyse uit op de netto-omzet voor wat betreft de periode vóór de meetperiode, de periode tijdens de meetperiode en de periode na de meetperiode met als doel mogelijke verschuivingen van de omzet van de meetperiode naar buiten de meetperiode te detecteren. Hij stelt vast of er uitkomsten zijn die nader in detail onderzocht moeten worden. Toelichting; denk hierbij aan cijferanalyses (inclusief mogelijke logische verbanden) van omzet en debiteuren, voorraden/OHW, inkopen versus verkopen en urenregistraties (kosten van de omzet) gericht op risico's van verschuivingsgevaar o.b.v. verwachtingen en mogelijke patronen.
		3.4c	De accountant bespreekt met het management hoe de interne beheersing is ingericht ten aanzien van maandafsluitingen en hoe dit heeft gewerkt in de meetperiode. De accountant beoordeelt de opzet van de afsluitingsprocedures en stelt het bestaan van deze procedures vast. Afhankelijk of de accountant wil en/of kan steunen op deze procedures, toetst hij de werking.
		3.4d	De accountant stelt vast dat de netto omzet in de gekozen meetperiode zoals gerapporteerd in het formulier aanvraag tot vaststelling aansluit op de financiële administratie, tussentijdse rapportages etc. Hij let daarbij op de juiste afgrenzing, relevantie van onderhanden projecten, toerekening van baten naar rato van de meetperiode, boekingen op juiste rekeningen.
		3.4e	De accountant stelt de aansluiting vast met de aangifte BTW / suppletieaangifte en eventuele subsidiebeschikkingen (ook onderdeel van de netto-omzet volgens artikel 6, lid 10 NOW 5 en artikel 5 lid 10 NOW 6).
		3.4f	De accountant analyseert de handmatige journaalposten, creditboekingen/nota's, kortingen en ongebruikelijke boekingen (afgrenzing) op juistheid met inachtneming van de geïdentificeerde risico's op grond van de geldende regeling.
		3.4g	De accountant onderzoekt de bepaling van het onderhanden werk/onderhanden projecten en de mutatie voorraad gereed product (indien er sprake is van een aanvraag op basis van artikel 7 NOW 5, artikel 6 NOW 6)

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

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

	(volledigheid en afgrenzing)		
3.7	Het risico bestaat dat transacties met verbonden partijen niet volledig en nauwkeurig zijn verantwoord (niet at 'arms length').	3.7a	De accountant bespreekt met het management of transacties met verbonden partijen hebben plaatsgevonden en zo ja, of deze goed zijn verantwoord.
		3.7b	De accountant stelt vast of er transacties zijn met verbonden partijen. Daarbij gaat hij na of deze op het juiste niveau zijn geautoriseerd, hoe is vastgesteld dat deze 'at arms length' zijn verantwoord en op de juiste wijze zijn verwerkt.
3.8	Het risico bestaat op onjuiste presentatie en waardering van netto-omzet, zoals: • subsidies parkeren op balans, subsidies in mindering op kosten, bij subsidies alleen voorschot verwerken; • kortingen: onjuiste %, kortingen later verrekenen; • retourneren en andere specifieke zaken; • Onterechte uitstel	3.8a	De accountant stelt vast dat dezelfde grondslagen voor waardering en resultaatbepaling zijn gehanteerd voor de meetperiode als voor de laatst vastgestelde jaarrekening (peildata zie 2.1a).

	facturering (inconsistent met gebruikelijke procedures c.q. AO/IB).		
3.9	Het risico bestaat dat de mutatie onderhanden projecten zodanig wordt voorgesteld dat dit leidt tot een lagere netto-omzet in de meetperiode en/of dat er conservatieve(re) schattingen van de voortgang van projecten is gemaakt etc. Aandacht dient ook te zijn voor boekingen voorafgaande en na afloop van de meetperiode met als doel de netto-omzet in de meetperiode te verlagen.	3.9a	Afhankelijk van specifieke situatie voert de accountant (additionele) werkzaamheden uit op mutaties onderhanden projecten/onderhanden werk. Onderdeel hiervan kan zijn een onderzoek naar en toetsen van de relevante AO/IB. Nagegaan dient te worden welke (wijzigingen in) processen er zijn rondom OHW (denk aan functiescheiding inclusief autorisatie o.a. tussen projectadministratie en financiële administratie (wie autoriseert en boekt b.v. uren en kosten op projecten), het maken van calculaties/schattingen en (maand)afsluitingen).

		3.9b	De accountant voert deelwaarnemingen uit gericht op de verantwoording onderhanden werk/projecten mutaties, mutatie voorraad gereed product (indien er sprake is van een aanvraag op basis van artikel 7 NOW 6, artikel 6 NOW 6) etc. in juiste periode, ook buiten de meetperiode.
		3.9c	De accountant onderzoekt de berekeningen, schattingen en overige onderbouwingen etc. behorende bij de standen van het onderhanden werk/projecten bij de start en het einde van de meetperiode (voortgang van projecten en dienstverlening, variabele vergoedingen etc.).
3.10	Het risico bestaat dat begin en/of eindstanden van voorraden niet zijn geïnterpreteerd bij de start en/of het einde van de meetperiode.	3.10a	De accountant gaat na of goederenontvangsten en –afgiften volledig, juist en tijdig worden verantwoord o.a. door functiescheiding tussen bewaring, in- en verkoop en registratie
3.11	Het risico bestaat dat voorraadstanden worden gemanipuleerd om omzetsdaling in meetperiode zo hoog mogelijk weer te geven	3.11a	De accountant woont voor zover mogelijk en noodzakelijk voorraadopnames in de meetperiode bij. Indien bijwonen niet mogelijk is: • Overweegt hij of het mogelijk is zelf een voorraadopname uit te voeren. • gaat hij na of de werkgever zelf (een) voorraadopname(s) heeft uitgevoerd en inspectie van de resultaten daarvan (b.v. verwerking van voorraadverschillen) en/of • inspecteert hij documentatie met betrekking tot voorraadwijzigingen (aankoop en/of verkoop van voorraden, afboekingen die niet geleid hebben tot verkopen). De accountant voert deelwaarnemingen uit op de voorraadmutaties en sluit deze aan met verkopen/verantwoorde omzet (brondocumenten).
3.12	Het risico bestaat dat andere netto-omzet niet wordt verantwoord.	3.12a	De accountant gaat na of op andere manieren omzet gerealiseerd is die niet verantwoord is. Dit betreft onder meer het omzet uit nieuwe, alternatieve, activiteiten, omzetcompensatie uit subsidies en omzet samenhangend met het uitlenen van personeel aan andere organisaties.
		3.12b	De accountant gaat na of vervreemde activa met opbrengsten op de juiste wijze zijn verantwoord in de omzet. Gedacht kan worden aan afvalproducten die hebben geleid tot opbrengsten of incurante voorraden met een restwaarde.

		3.12c	De accountant beoordeelt contracten, notulen op (incidentele) omzet en omzet elders verantwoord.
		3.12d	De accountant laat afnemers contractvoorwaarden bevestigen.
		3.12e	De accountant stelt vast dat afboekingen van voorraad als gevolg van verkopen ook leiden tot omzet c.q. dat in geval incurante voorraden er geen mogelijkheden zijn om deze buiten de entiteit/administratie te verkopen.
3.13	Het risico bestaat dat barter/ruil transacties niet verwerkt zijn als omzet en kosten;	3.13a	De accountant bespreekt met het management of barter-transacties hebben plaatsgevonden en hoe deze zijn verwerkt. Hij onderzoekt daartoe notulen en andere documentatie om vast te stellen dat alle barter-transacties zijn geïdentificeerd en verwerkt conform de grondslagen van de vennootschap.
3.14	Het risico bestaat dat niet-betaalde of oninbare facturen niet zijn opgegeven als omzet	3.14a	De accountant stelt vast dat facturen in de juiste periode zijn verantwoord, ook als er sprake is van (mogelijke) oninbaarheid. Toelichting: ook al zijn de facturen nog niet (of later) betaald of oninbaar, dan dienen deze wel als omzet te worden meegenomen (uitgezonderd verantwoordingen op kasstelsel)
3.15	Het risico bestaat dat onderneming andere subsidieregelingen niet heeft verantwoord in de meetperiode	3.15a	Overige baten die behoren tot de normale activiteiten van de organisatie behoren ook tot de omzet worden gerekend (zie artikel 1 lid 2) en de toelichting hierop en de Kamerbrief d.d. 9 december 2020 inzake de aanpassingen in het economische steun- en herstelpakket als gevolg van de ontwikkeling in de bestrijding van het coronavirus en bijlage III bij deze brief. Onder overige baten vallen bijvoorbeeld ook de subsidies die bedoeld zijn als compensatie van de omzetsdaling niet zijnde de NOW-subsidie. De accountant stelt vast of ook aanspraak is gemaakt op andere subsidieregelingen en of de verantwoording in de juiste periode heeft plaatsgevonden.
3.16	Het risico bestaat dat facturatie niet in de juiste periode hebben plaatsgevonden	3.16a	De accountant analyseert de vooruit gefactureerde posten en de vooruit ontvangsten van klanten in de meetperiode en vooruit gefactureerde posten en vooruit ontvangsten in de periode vóór de meetperiode. De accountant gaat na dat verantwoording in de juiste periode heeft plaatsgevonden.

Tabel B4: Risico's en specifieke werkzaamheden loonsom

ONDERDEEL LOONSOM			
NR.	Risico		Werkzaamheden accountant
4.1	Het risico bestaat dat de lonen en salarissen niet uitbetaald worden terwijl hier wel de NOW vergoeding wordt geclaimd.	4.1a	De accountant stelt vast dat de lonen en salarissen over de periode behorende bij de desbetreffende tranche van de NOW 5 en de NOW 6 uitbetaald zijn door een aansluiting te maken tussen de gerapporteerde loonheffingnummers met bijbehorende loonaangifte, de salarisadministratie en de bankbetalingen. Indien het niet aansluit gaat hij na of na deze periode er salarisbetalingen hebben plaatsgevonden die zien op de loonaangifte van de eerdere periode (fourthrestel), waardoor vastgesteld kan worden dat de salarissen zijn betaald.
4.2	Het risico bestaat dat de lonen en salarissen niet op de juiste bankrekeningen uitbetaald worden.	4.2a	De accountant stelt vast dat de uitbetaling van de lonen en salarissen is gedaan op basis van de bankrekeningnummers van de werknemers. Dit kan hij doen door aansluiting te zoeken met het personeelsdossier van de werknemer. Hij beoordeelt daarbij eventuele wijzigingen in de bankrekeningnummers in de periode behorende bij de desbetreffende tranche van de NOW 5 en de NOW 6 ten opzichte van bankrekeningnummers in voorgaande maanden (bijvoorbeeld januari 2020). Indien dit niet mogelijk is kan er ook gebruik worden gemaakt van een opgave van de medewerker waarin hij verklaart dat het salaris is ontvangen (door middel van een steekproef) en waarbij de omvang van het aantal te controleren salarisbetalingen geschiedt op basis van de risico-inschatting door de accountant en hij hierbij ook rekening houdt met een spreiding over de maanden van de meetperiode.
4.3	Het risico bestaat dat personeel uit dienst niet is gemeld en dat salarissen wel worden aangegeven op de loonaangifte.	4.3a	De accountant beoordeelt gedurende de periode behorende bij de desbetreffende tranche van de NOW 5 en de NOW 6 de opzet van de AO/IB rondom de aanname en ontslag van personeel en stelt het bestaan van de AO/IB vast. Afhankelijk of de accountant wil en/of kan steunen op de AO/IB toetst hij de werking van de maatregelen van AO/IB dan wel voert hij gegevensgerichte controlewerkzaamheden uit op de mutaties. Dit betreft mede de tijdige verwerking van uitdiensttredingen in de salarisadministratie.

4.4	Het risico bestaat dat er gefingeerde dienstverbanden en/of uitbreidingen worden aangegaan "ter compensatie" van de personeelskosten van ontslagen medewerkers om zodoende de loonsom gelijk te houden	4.4a	De accountant stelt vast aan de hand van een mutatieoverzicht personeel gedurende de periode behorende bij de desbetreffende tranche van de NOW 5 en de NOW 6 dat nieuwe dienstverbanden of uitbreiding van dienstverbanden tot stand zijn gekomen op basis van de reguliere procedures die van kracht waren vóór deze periode.
		4.4b	De accountant beoordeelt de nieuwe dienstverbanden en uitbreidingen van dienstverbanden vanaf 1 september 2021 op aannemelijkheid op basis van een gesprek met het management en eventuele overige documentatie, zoals arbeidsovereenkomsten, over de functie en werkzaamheden van het nieuw aangenomen personeel c.q. de uitbreiding van het dienstverband, toegang die zij hebben tot de werkplek en het bestaan van vacatures. <i>Een mogelijke werkzaamheid is dat de accountant de uitdiensttredingen na afloop van de desbetreffende NOW-periode in het personeelsbestand in zijn onderzoek betreft.</i>

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

ONDERDEEL VERBOD OP UITKERING BONUSSEN EN DIVIDENDEN EN VERBOD OP INKOOP EIGEN AANDELEN			
NR.	Risico		Werkzaamheden accountant
5.1	Het risico bestaat dat er bonussen worden uitgekeerd aan de Raad van Bestuur en directie van het concern, dat er eigen aandelen worden ingekocht of dividend uitgekeerd (artikel 16 NOW 5, artikel 13 NOW 6)	5.1a	De accountant stelt vast dat de werkgever of rechtspersoon over 2021 (NOW 5) en over 2022 (NOW 6) geen dividenden heeft uitgekeerd aan aandeelhouders of bonussen aan de Raad van Bestuur, bestuur en directie van het concern en de rechtspersoon of vennootschap, waaronder mede begrepen winstuitdelingen, en er ook geen eigen aandelen ingekocht zijn. Hiertoe treedt hij in overleg met de Raad van Bestuur en de directie van het concern en de werkmaatschappij(en)/tussenholding. In dit overleg zal hij ook navraag doen of de Raad van Bestuur en de directie voornemens zijn om later bonussen/dividend uit te keren en/of eigen aandelen in te kopen. Bij het onderzoek hiernaar dient rekening gehouden te worden met de aard van de aanvraag; dit kan op grond van artikel 6 of 7 van de NOW 5 of artikel 5 of 6 van de NOW 6. Voor beide artikelen ziet het verbod op dividend, bonus en de inkoop van eigen aandelen toe op een verschillende groep aan werkgevers of rechtspersonen die deel uit maken van een groep (zie artikel 16 lid 1 en lid 4 van de NOW 5 en artikel 13 lid 1 en lid 4 van de NOW 6). Daarnaast is bij aanvragen op grond van artikel 7 NOW 5 of artikel 6 NOW 6 de hoogte van het voorschot en de hoogte van het bedrag conform de aanvraag tot vaststelling van belang (zie artikel 16 lid 3 NOW 5 en artikel 13 lid 3 NOW 6). Indien is aangevraagd op grond van artikel 7 NOW 5 of artikel 6 NOW 6 dient er altijd een controle van de verbodsbepalingen plaats te vinden.
		5.1b	De accountant neemt tenminste kennis van de notulen van de Raad van Bestuur betreffende eventuele bonussen die zijn uitgekeerd, eigen aandelen die zijn ingekocht en dividend dat is uitgekeerd over 2021 (ten behoeve van NOW5)/2022 (ten behoeve van NOW6). De accountant kan nog andere werkzaamheden, zoals een interview met het management en raadplegen van persberichten, uitvoeren op grond waarvan hij vaststelt dat het aannemelijk is dat er geen bonussen en dividend zijn uitgekeerd en geen eigen aandelen zijn ingekocht.

		5.1c	De accountant stelt vast door analyse van de personeelskosten dat er geen bonussen zijn uitgekeerd aan de Raad van bestuur, bestuur en directie van het concern en de rechtspersoon of vennootschap, waaronder mede begrepen winstuitdelingen.
5.2	Het risico bestaat dat er geen schriftelijke overeenkomst is over de wijze waarop invulling wordt gegeven aan het bonus- en dividendbeleid in het kader van artikel 16 lid 2 NOW 5, artikel 13, lid 2 NOW 6).	5.2a	De accountant gaat na of er tijdig (voor het indienen van de aanvraag tot vaststelling) een schriftelijke overeenkomst over de wijze waarop invulling wordt gegeven aan het bonus- en dividendbeleid is gesloten met tenminste één belanghebbende vereniging van werknemers. Hij neemt kennis van de overeenkomst met de belanghebbende vereniging van werknemers en treedt, indien nodig, in contact met de belanghebbende vereniging van werknemers (artikel 16 lid 2 NOW 5, artikel 13 lid 2 NOW 6).

Tabel B6: Aanvullende risico's en werkzaamheden regeling artikel 7 NOW 5 of artikel 6 NOW 6

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

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

ONDERDEEL REGELING WERKMAATSCHAPPIJ (artikel 7 NOW 5, artikel 6 NOW 6)			
NR.	Risico		Werkzaamheden accountant (indien relevant)
6.1	Het risico bestaat dat er geen overeenkomst is omtrent werkbehoud in het kader van het beroep op de NOW regeling in het kader van artikel 7 lid 1b NOW 5, artikel 6, lid 1b NOW 6)	6.1a	De accountant gaat na of er tijdig (voor het indienen van de aanvraag tot vaststelling) een overeenkomst over werkbehoud is gesloten met tenminste één belanghebbende vereniging van werknemers op grond van de werkmaatschappijregeling (artikel 7 NOW 5, artikel 6 NOW 6). Hij neemt kennis van de overeenkomst met de belanghebbende vereniging van werknemers (zie artikel 7 lid 1b NOW 5 en 6 lid 1b NOW 6) en treedt, indien nodig, in contact met de belanghebbende vereniging van werknemers. Dit betreft een overeenkomst inzake werkbehoud en is additioneel op de overeenkomst zoals bedoeld in artikel 16 lid 2 NOW 5, artikel 13 lid 2 NOW 6. Het inhoudelijk toetsen van deze overeenkomst inzake werkbehoud valt buiten de reikwijdte van de werkzaamheden van de accountant in het kader van het NOW-onderzoek.
6.2	Risico op inconsistent gebruik van de transferpricing systematiek	6.2a	De accountant analyseert de verhouding van omzet versus loonkosten bij werkmaatschappij(en) en voert aanvullende werkzaamheden uit indien hier aanleiding toe is. Indien dit onjuist is doorgevoerd vindt hier een correctie op plaats conform de regeling.
6.3	Het risico bestaat dat de mutatie in de voorraad gereed product niet wordt toegerekend aan de omzet.	6.3a	De accountant stelt vast dat bij de berekening van de netto omzet over de meetperiode rekening is gehouden met de mutatie in de voorraad gereed product.

6.4	Het risico dat een aanvraag wordt ingediend op werkmaatschappijniveau (artikel 7 NOW 5, artikel 6 NOW 6) van de regeling) terwijl de omzetsdaling voor de groep hoger is dan 20% (waardoor de afrekening op groepsniveau moet plaatsvinden).	6.4a	Indien de aanvraag is gebaseerd op artikel 7 NOW 5 of artikel 6 NOW 6, stelt de accountant vast dat de omzetsdaling op groepsniveau is bepaald (met een redelijke mate van zekerheid en waarbij is voldaan aan dit accountantsprotocol en Standaard 3900N) en dat deze lager is dan 20% (mede ook om vast te stellen of de aanvraag op basis van artikel 7 NOW 5 of artikel 6 NOW 6 terecht heeft plaatsgevonden). Dit houdt in dat van de accountant wordt verwacht dat naar mate het % omzetsdaling op groepsniveau richting de 20% gaat, de aard en omvang van de werkzaamheden met meer diepgang (conform protocol) worden uitgevoerd
6.5	Het risico bestaat dat binnen de groep verschuiving van netto-omzet naar andere groepsonderdelen plaatsvindt die niet voor de bepaling van de NOW netto omzet meegenomen hoeven te worden. Deze verschuivingen van netto-omzet zijn niet conform de grondslagen voor waardering en resultaatbepaling zoals die golden voor het boekjaar 2019 en hebben ook geen bedrijfseconomische rechtvaardiging (ongebruikelijke transactie). (Dit kan ook effect hebben op een	6.5a	De accountant stelt vast dat de omzet bij juiste werkmaatschappijen is verantwoord: De accountant stelt vast dat er geen activiteiten en daaraan gekoppelde netto-omzet buiten de verantwoording van de NOW wordt gehouden en is verschoven tussen werkmaatschappijen. Daartoe is hij alert op ongebruikelijke (administratieve) transacties tussen de entiteiten die in aanmerking komen voor de NOW gelden en entiteiten binnen de groep waarvoor dat niet geldt.

	aanvraag om NOW gelden in het kader van artikel 7 NOW 5, artikel 6 NOW 6).		
		6.5b	De accountant neemt kennis van contractpartijen en het contract, de van de aard producten/diensten t.o.v. de activiteiten die de entiteiten normaal gesproken uitvoeren en beoordeelt hij de consistentie ten opzichte van het voorgaande jaar.
		6.5c	De accountant onderzoekt en toetst de relevante AO/IB rondom het consolidatieproces inzake de netto-omzet inclusief wijzigingen/doorbrekingen hiervan. Indien nodig voert de accountant hier detailtesten op uit. Eventuele bevindingen hieromtrent neemt hij mee in zijn controleaanpak.
		6.5d	De accountant analyseert de verhouding omzet versus loonkosten bij de werkmaatschappijen en voert aanvullende werkzaamheden uit indien hiertoe aanleiding is.
		6.5e	De accountant stelt vast of dezelfde verrekenprijsregels en grondslagen voor waardering en resultaatbepaling zijn gehanteerd als in de laatste vastgestelde jaarrekening (peildata zie 2.1a)., waarbij hij mede alert is op het onterecht schuiven van omzet tussen werkmaatschappijen.
6.6	Het risico bestaat dat inzet van personeel van de werkmaatschappij bij andere groepsonderdelen wordt ingezet zonder (adequate) vergoeding c.q. verhoging van de omzet.	6.6a	De accountant analyseert de verhouding omzet versus loonkosten bij de werkmaatschappijen en voert aanvullende werkzaamheden uit indien hiertoe aanleiding is. Ook voor de loonkosten is de accountant alert op onterechte verschuivingen tussen werkmaatschappijen.
6.7	Het risico bestaat dat er bonussen worden uitgekeerd aan de Raad van Bestuur en directie van het concern, dat er	6.7	De accountant stelt vast dat het groepshoofd een bestuursverklaring (voor het indienen van de aanvraag tot vaststelling) heeft opgesteld waarin zij verklaart dat er geen bonussen en dividenden worden uitgekeerd over 2021 (NOW 5) en 2022 (NOW 6) en geen eigen aandelen worden ingekocht gedurende 2021 (NOW 5) en gedurende 2022 (NOW 6)

	eigen aandelen worden ingekocht of dividend uitgekeerd (artikel 16 NOW 5, artikel 13 NOW 6)		
--	--	--	--

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

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

Verwezen wordt ook naar herziene Standaard 3900N.

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

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

Deel C: Tabel C 2 Verplichte werkzaamheden inzake het onderzoek naar Nederlands SV-loon bij buitenlandse entiteiten

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

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

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

			Werkzaamheden accountant
			Het op basis van een risicoanalyse beoordelen (rekening houdende met de uitgangspunten van artikel 27aa) van de activiteiten, vestigingsplaats, afzetgebieden etc. van deze buitenlandse entiteiten op de mogelijke aanwezigheid van uitbetaald Nederlands SV-loon.
			Het voor de buitenlandse onderdelen van de groep die niet meegenomen zijn bij het bepalen van de omzetsdaling verkrijgen van een verklaring van het management en van eventuele anderen binnen die entiteit met toereikende kennis en verantwoordelijkheden dat zij geen werknemers in dienst hebben waarvoor Nederlands SV-loon is uitbetaald. Deze procedure kan beperkt worden tot maximaal 15 entiteiten, waarbij de accountant zijn professionele oordeelsvorming toepast bij het selecteren van de entiteiten en waarbij hij deze selectie risicogericht maakt.
			Het voor de Nederlandse onderdelen van de groep verkrijgen van een verklaring van het management en van eventuele anderen binnen die entiteit met toereikende kennis en verantwoordelijkheden of: - de entiteit geen SV-loon heeft betaald voor buitenlandse entiteiten binnen de NOW-groep dan wel voor welke entiteiten de entiteit dit doet. - de betrokken functionarissen kennis of aanwijzingen hebben dat bepaalde buitenlandse entiteiten Nederlands SV-loon betalen. Deze procedure kan beperkt worden tot maximaal 15 entiteiten, waarbij de accountant zijn professionele oordeelsvorming toepast bij het selecteren van de entiteiten en hij deze selectie risicogericht bepaalt.

			Het verkrijgen en beoordelen van documentatie voor buitenlandse entiteiten waarvan het management beweert dat er sprake is van Nederlands SV-loon waaruit blijkt dat deze entiteiten SV-loon betalen en derhalve onderdeel zijn van de NOW-groep.
			Als de risicoanalyse van de accountant of de uitkomsten van bovenstaande werkzaamheden aanwijzingen geven dat de buitenlandse entiteiten met SV-loon onjuist bepaald zijn, dient de accountant te bepalen welke aanvullende werkzaamheden nodig zijn en dient de accountant deze uit te voeren.