

Dit document maakt gebruik van bladwijzers

NBA-handreiking 1147

## Gevolgen coronapandemie voor accountants

Herzien per 13 april 2021

INGETROKKEN PER 7 NOVEMBER 2024

Koninklijke Nederlandse  
Beroepsorganisatie  
van Accountants

  
**NBA**

### NBA-handreiking 1147 Gevolgen coronapandemie voor accountants

|                       |   |
|-----------------------|---|
| NBA-handreiking 1147: | <b>Gevolgen coronapandemie voor accountants</b>   |
| Van toepassing op:    | Alle accountants  |
| Onderwerp:            | Impact coronapandemie op werkzaamheden accountants  |
| Datum:                | 13 april 2021   |
| Datum 1e publicatie:  | 22 december 2020 (herzien in februari 2021)   |
| Status:               | NBA-handreiking, geen dwingende bepalingen. Wanneer in de tekst het woord 'dient' of een synoniem daarvan wordt gebruikt, betreft het een verwijzing naar wettelijke of overige verplichtingen. |
| Consultatie:          | NBA-handreiking 1147 wordt niet geconsulteerd.  |

INGETROKKEN PER 7 NOVEMBER 2024

## Gevolgen coronapandemie voor accountants

### Inhoudsopgave

|          |   |           |
|----------|---|-----------|
| <b>1</b> | <b>Inleiding</b> .....  | <b>5</b>  |
| <b>2</b> | <b>Tijdelijke wettelijke Covid-19 maatregelen</b> .....   | <b>6</b>  |
| <b>3</b> | <b>Impact op organisaties</b> .....   | <b>6</b>  |
| 3.1      | <i>Continuïteit</i> .....   | 6         |
| 3.1.1    | Verslaggevingskader.....  | 7         |
| 3.1.2    | Voorbeeld.....  | 8         |
| 3.2      | <i>Waarderingen en bijzondere waardeverminderingen</i> .....  | 9         |
| 3.3      | <i>Organisatie en de interne beheersing</i> .....   | 10        |
| 3.4      | <i>Invloed op de planning van het afsluitingsproces</i> .....   | 11        |
| <b>4</b> | <b>Impact op opdrachttuitvoering door accountants</b> .....   | <b>11</b> |
| 4.1      | <i>Onderzoeken van continuïteitsrisico's bij samenstellen en controleren</i> .....                                      | 12        |
| 4.1.1    | Impact op het samenstellen.....   | 12        |
| 4.1.2    | Impact op de controle.....  | 12        |
| 4.2      | <i>Gevolgen van werken op afstand en de anderhalve-meter-economie op de opdrachttuitvoering van de accountant</i> ..... | 14        |
| 4.2.1    | Impact coronapandemie op de werkzaamheden van de accountant.....  | 15        |
| 4.2.2    | Vorraadopnames en andere werkzaamheden ter plaatse.....   | 16        |
| 4.2.3    | Impact op andere fasen van het proces.....  | 17        |
| 4.2.4    | Combinatie uitvoering opdracht jaarrekening met overheidssubsidie opdracht.....   | 19        |
| 4.2.5    | Opdrachtgerichte kwantiteitsbeoordelingen.....  | 26        |
| 4.2.6    | Bevestiging bij de jaarrekening.....  | 26        |
| 4.3      | <i>Impact op de controleverklaring</i> .....  | 26        |

INGETROKKEN PER 7 NOVEMBER 2024

**Legenda**

|                  |   |
|------------------|---|
| Fin functie / IB | Financiële functie / Interne beheersing |
| Samenstel        | Samenstellend Accountant                |
| Controle         | Controlerend accountant                 |

INGETROKKEN PER 7 NOVEMBER 2024

## 1 Inleiding

De uitbraak van het Covid-19-virus heeft wereldwijd tot een van de grootste crises sinds de Tweede Wereldoorlog geleid. De (gedeeltelijke) lockdowns in Nederland zorgen ervoor dat de verspreiding van het virus wordt beperkt waarmee wordt getracht de druk op de ziekenhuiszorg en het aantal sterfgevallen te beperken. Maar het leidt er ook toe dat bedrijfsactiviteiten in vele sectoren zijn geraakt en dat het gewone leven is veranderd. De overheid is daarbij continu op zoek naar de balans van wat wel kan en wat niet kan. Deze situatie kan per dag veranderen. Ook na de introductie van succesvolle vaccins zal het economisch herstel tijd kosten en kunnen effecten lang zichtbaar blijven.

De gevolgen voor een belangrijk deel van de Nederlandse organisaties zijn groot. Naar verwachting zal betrouwbare verantwoording door organisaties ingewikkelder zijn dan in de afgelopen jaren en daardoor meer tijd kosten van de organisatie en van accountants dan in normale situaties. De **tijdigheid** van de jaarrekening en de gecommuniceerde publicatiedata kunnen dus mogelijk vertraging oplopen.

Juist in deze periode waarin voor veel organisaties sprake is van onzekerheid, rekent het maatschappelijk verkeer op jaarrekeningen die transparant zijn over de situatie waarin de organisatie zich bevindt. Accountants of zij de jaarrekening nu opstellen, samenstellen of controleren spelen een belangrijke rol bij de totstandkoming hiervan.

In deze handreiking gaan wij in op de impact van de coronacrisis op de jaarverslaggeving en de interne beheersing van organisaties. Daarnaast geven we aan wat de impact op de opdrachtuitvoering is van accountants.

Met betrekking tot organisaties komen de volgende zaken aan de orde:

- continuïteit;
- waarderingen en bijzondere waardeverminderingen;
- organisatie en de interne beheersing;
- invloed op de planning van het afsluitingsproces.

Met betrekking tot de opdrachtuitvoering van accountants worden de volgende zaken benoemd:

- onderzoeken van continuïteitsrisico's bij samenstellen en controleren;
- gevolgen van werken op afstand en de anderhalve-meter-economie op de opdrachtuitvoering van de accountant met bijzondere aandacht voor:
  - veranderde interne beheersing bij de cliënt;
  - toename gelegenheid, druk en rechtvaardiging in het kader van de fraudedriehoek;
  - voerraadopnames;
  - combinatie uitvoering jaarrekening met overheidssubsidie opdrachten groepscontroles.

Maar eerst wordt ingegaan op een aantal wettelijke bepalingen met betrekking tot Covid-19.

Het is de bedoeling dat dit document waar nodig de komende maanden wordt aangepast en aangevuld. De in het voorjaar van 2020 gepubliceerde NBA Alert 22 *Impact Coronavirus op accountantswerkzaamheden* gaat vooral in op jaarrekeningen over boekjaren die geëindigd zijn vóór de uitbraak van het coronavirus. Vanzelfsprekend hebben zowel de alert als deze handreiking een tijdelijk karakter.

|   |  |  |  |
|---|--|--|--|
| <p><b>2 Tijdelijke wettelijke Covid-19 maatregelen</b></p>  |  |  |  |
| <p>De Tijdelijke wet Covid-19 Veiligheid en Justitie is op 22 april 2020 in werking getreden en nadien steeds tweemaandelijks verlengd. In deze spoedwet is de mogelijkheid om de termijn voor het opmaken van de jaarrekening van onder meer BV's en NV's te verlengen van 5 naar 10 maanden aangepast. Deze verandering regelt dat het bestuur deze beslissing kan nemen. In de oude situatie waren het de aandeelhouders die bij bijzondere omstandigheden de opmaaktermijn naar 10 maanden konden verlengen, van welke mogelijkheid frequent gebruik werd gemaakt. De deponeringstermijn blijft 12 maanden en wordt niet verlengd. De mogelijkheid om de termijn voor het opmaken van de jaarrekening te verlengen geldt niet voor ondernemingen die onder de Transparantierichtlijn vallen. Daar blijft de openbaarmakingstermijn 4 maanden.</p> <p>Bijzonder aandachtspunt bij niet-tijdige deponering van jaarstukken is normaliter de bestuursaansprakelijkheid die vooral bij faillissement zich kan manifesteren. In deze spoedwet worden de gevolgen voor bestuurders beperkt indien de verantwoording te wijten is aan de gevolgen van de corona-uitbraak. Verder is geregeld dat de algemene vergadering ook elektronisch kan plaatsvinden.</p> <p><a href="#">RJ-Uiting 2020-7: Tijdelijke wet COVID-19 Justitie en Veiligheid</a> geeft een verdere verduidelijking van deze maatregelen.</p> <p>Deze wet geeft ondernemingen en hun accountants de mogelijkheid de tijd te nemen die nodig is om tot de juiste financiële verslaggeving te komen.</p> |  |  |  |
| <p><b>3 Impact op organisaties</b></p>  |  |  |  |
| <p>Was voor de jaarrekeningen met een boekjaar ultimo 2019 en kort daarna veelal nog sprake van een gebeurtenis na balansdatum die geen impact had op de situatie per einde boekjaar, waarbij de onzekerheid veelal alleen moest worden toegelicht, voor jaarrekeningen met boekjaren ultimo 2020<sup>1</sup> dienen de gevolgen van de corona-uitbraak, waar nodig, te worden verwerkt.</p> <p>Het is realistisch om te veronderstellen dat belanghebbenden in alle situaties verwachten een transparante toelichting op de impact van corona op de organisatie te krijgen. Dat geldt ook als de impact van corona positief is (denk aan de detailhandel in levensmiddelen). Belangrijke informatie daarbij is wat de liquiditeitspositie is, welke onzekerheden het management onderkent, wat de impact (inclusief de daarbij geldende risico's) op langere termijn is op het business model en de strategie en welke veronderstellingen en scenario's bij de continuïteitsanalyse zijn gehanteerd. De AFM heeft geconcludeerd dat bij de halfjaarcijfers 2020 de beursondernemingen niet in alle gevallen duidelijk over de gevolgen van de coronacrisis hebben gerapporteerd<sup>2</sup>.</p>   |  |  |  |
| <p><b>3.1 Continuïteit</b></p>  |  |  |  |
| <p>De coronapandemie heeft enorme gevolgen voor organisaties waarvan een groot aantal wordt geconfronteerd met teruglopende omzet en tegenvallende resultaten. Door bestaande buffers en tijdelijke steunmaatregelen van de overheid kan de impact op de cashflow gedurende 2020 nog te overzien zijn.</p>  |  |  |  |

<sup>1</sup> Naar verwachting zal dit ook daarna nog blijven spelen zolang corona impact blijft houden op de maatschappij of op organisaties.

<sup>2</sup> Zie het AFM-rapport van 24 november 2020: <https://www.afm.nl/nl-nl/professionals/nieuws/2020/november/rapport-effecten-coronacrisis-verslaggeving>.

De vraag is hoe dat zich ontwikkelt nu buffers vaak zijn geslonken en als de steunmaatregelen eindigen of worden versoberd. Door grote onzekerheid over de toekomstige ontwikkelingen kan de bepaling van de impact zeer complex zijn. Denk bijvoorbeeld aan de horeca, de reisbranche of de evenementensector waar de vraag wanneer we weer naar de kroeg kunnen, kunnen reizen of naar een concert kunnen, moeilijk is te beantwoorden.

Om faillissementen te voorkomen kunnen organisaties ook gebruik maken van de WHOA. De Wet Homologatie Onderhands Akkoord is op 1 januari 2021 ingegaan binnen de Faillissementswet en helpt bedrijven die door hoge schulden failliet dreigen te gaan. Met de WHOA kunnen deze bedrijven een doorstart maken of gecontroleerd stoppen. De wet regelt in de Faillissementswet dat de rechtbank een onderhands akkoord tussen een onderneming en zijn schuldeisers en aandeelhouders betreffende de herstructurering van schulden kan goedkeuren (homologeren). De homologatie betekent dat het akkoord verbindend is voor alle bij het akkoord betrokken schuldeisers en aandeelhouders. Zij die niet met het akkoord hebben ingestemd, kunnen toch aan het akkoord worden gebonden als de besluitvorming over en de inhoud van het akkoord aan bepaalde eisen voldoet. Dit wordt ook wel een dwangakkoord genoemd.

### 3.1.1 Verslaggevingskader

Jaarrekeningen worden opgesteld op basis van het continuïteitsbeginsel (continuïteitsbeginsel) tenzij discontinuïteit onontkoombaar is, bijvoorbeeld in het geval dat een organisatie op een faillissement afstevent en er geen redding in zicht is. Verwacht mag worden dat dit scenario voor een kleine groep organisaties van toepassing zal zijn. Daarnaast is de verwachting ook dat voor veel organisaties de onzekerheden zijn toegenomen maar dat de organisatie nog wel op eigen kracht, dan wel met medewerking van belanghebbenden (met name financiers en de overheid), de activiteiten kan voortzetten. Dit laatste onderscheid is voor de verslaglegging van groot belang. Indien de organisatie op eigen kracht (bijvoorbeeld door een reorganisatie) haar voortbestaan kan bewerkstelligen dan is er geen sprake van gerede twijfel. Indien de organisatie, rekening houdend met maatregelen die de organisatie zelf heeft ingezet, alleen nog met medewerking van derden (bijvoorbeeld een bank die een opeisbare schuld niet opeist of de overheid die de steunmaatregelen voortzet) kan blijven voortbestaan, en deze medewerking nog niet is verkregen bij het opmaken van de jaarrekening, maar dat er wel een reële kans bestaat dat het geheel van de werkzaamheden van de organisatie zal kunnen worden voortgezet, dan is er sprake van gerede twijfel omtrent de continuïteit (ook wel onzekerheid van materieel belang genoemd)<sup>3</sup>. Bij de beoordeling of er sprake is van gerede twijfel dienen alle feiten en omstandigheden te worden meegewogen. Als het zeer aannemelijk is dat de medewerking wel wordt verkregen dan is er geen sprake van onzekerheid van materieel belang. Het feit dat een ijsverkoper/-ster ijsjes moet verkopen en het uiteraard onzeker is hoeveel er worden verkocht, kwalificeert niet als onzekerheid van materieel belang. Gebruikers worden geacht dit te weten en als ze het bedrijfsmodel van de entiteit begrijpen zal dat normaal gesproken hun beslissingen niet beïnvloeden. Hetzelfde geldt ook voor het verlengen van een bedrijfshypotheek, waarbij er redelijkerwijs geen discussie is over de verlenging. Ook als duidelijk is dat de bank de direct opeisbare schuld niet zal opeisen, dat een aandeelhouder financiële steun heeft toegezegd of dat overheidssteun zeker is, zal er geen sprake zijn van een onzekerheid van materieel belang.

<sup>3</sup> RJ 170.302: Wel kan sprake zijn van ernstige onzekerheid over de continuïteit van het geheel van de werkzaamheden van de rechtspersoon, waarbij de rechtspersoon niet meer op eigen kracht aan de verplichtingen zal kunnen voldoen. Zolang onzekerheid bestaat of de aanvullende medewerking van belanghebbenden zal worden verkregen of voldoende zal zijn, maar er wel een reële kans bestaat dat het geheel van de werkzaamheden van de rechtspersoon zal kunnen worden voortgezet, wordt de jaarrekening opgesteld op basis van de continuïteitsveronderstelling.

Zowel IFRS als Titel 9/RJ schrijven voor dat bij gereede twijfel de (materiële) onzekerheden goed moeten worden toegelicht in de jaarrekening. Daarnaast moeten belangrijke oordelen, schattingen en veronderstellingen, dus ook specifiek betrekking hebbend op continuïteit, worden toegelicht (RJ 135.203 en RJ 110.129 / IAS 1.122 en IAS 1.125).

Gevoeligheidsanalyses en de randvoorwaarden voor de organisatie om te overleven moeten hier inzicht in geven. Voor belanghebbenden zijn naast de beste inschatting van het management scenario's die de uitersten weergeven van enerzijds een langdurige terugval (hoe lang kan de organisatie dit volhouden) en anderzijds een snelle terugkeer naar het oude niveau relevant.

Een kwalitatieve analyse is in dit kader belangrijker dan een kwantitatieve analyse. Immers de kasstroomprognoses die aan de continuïteitsveronderstelling ten grondslag liggen, kunnen van dag tot dag veranderen. Daarom moet het management transparant inzicht geven in de uitgangspunten en veronderstellingen die het management bij de going-concern analyse heeft gehanteerd. De mate van diepgang is afhankelijk van de ernst van de problematiek.

Voor een verdere toelichting verwijzen wij naar [Going concern – a focus on disclosure \(IFRS\)](#)

### 3.1.2 Voorbeeld

Een restaurant heeft de afgelopen jaren steeds goed gedraaid en had een gezonde financiële positie opgebouwd. Als gevolg van de sluiting van de horeca is de onderneming in 2020 in de problemen geraakt. De keukeninstallaties zijn gefinancierd door de bank, waarbij een convenant is afgesproken dat het restaurant jaarlijks een bepaalde cashflow genereert. Wordt niet aan de bankconvenant voldaan, dan kan de bank de schuld direct opeisen. De onderneming heeft in alle ronden NOW-subsidie ontvangen en deze subsidie voor het 1<sup>e</sup> kwartaal 2021 aangevraagd.

Het management zal voor de onderhouwing van de continuïteitsveronderstelling een analyse moeten maken. Om te voorkomen dat de bank de schuld direct opeist, is het management al in de loop van 2020 in gesprek gegaan met de bank. De bank is welwillend, maar heeft op moment van opmaak van de jaarrekening 2020 nog geen besluit genomen over de aanpassing van de condities.

Ten aanzien van de in 2021 te ontvangen steunmaatregelen kan een goede inschatting worden gemaakt voor de uitkeringen in het eerste halfjaar 2021 op basis van de van kracht zijnde NOW3-regeling. Voor het tweede halfjaar is het steunpakket onzeker doordat (stel op dat moment) de contouren wel duidelijk zijn maar dat hierover nog geen definitieve besluiten zijn genomen op moment van opmaak van de jaarrekening 2020.

Het management zal als gevolg van de hoge onzekerheid een aantal scenario's uitwerken variërend van een slechtste scenario met langdurige sluitingen van de horeca, een optimistisch scenario dat de horeca snel opengaat en een meest waarschijnlijk scenario dat daar ergens tussen in zit.

Indien in een 'beste inschatting'-scenario de onderneming het komend jaar alleen aan haar verplichtingen kan blijven voldoen, indien de bank de financiering niet opzegt en de overheid ook in het tweede halfjaar het steunpakket uitvoert, terwijl daarover nog aanzienlijke onzekerheid bestaat, dan is er sprake van een onzekerheid van materieel belang. Indien blijkt dat de onderneming zonder verdere overheidssteun op eigen kracht aan haar verplichtingen kan voldoen, en de bank als gevolg daarvan een 'waiver' gegeven heeft, is er weliswaar sprake van onzekerheid maar niet van materieel belang.



In beide situaties is van belang om in de jaarrekening een transparante toelichting te geven met welke scenario's rekening is gehouden, onder meer met hoeveel maanden bedrijfssluiting is gerekend en een verdere toelichting op de gehanteerde uitgangspunten / veronderstellingen alsmede op de gevoeligheid hoe dicht de onderneming tegen de grenzen van het scenario zit. ([Zie tabel Par. 4.1.2](#))

### 3.2 Waarderingen en bijzondere waardeverminderingen

Naast impact op de continuïteit, kan de huidige situatie ook gevolgen hebben voor de waardering van activa en passiva, zoals goodwill, andere vaste activa, financiële instrumenten en voorzieningen. Daarom mag van organisaties een robuuster proces rondom schattingen worden verwacht. Net als verwoord in paragraaf 3.1 bij continuïteit, is een kwalitatieve analyse vaak onontbeerlijk. De organisatie zal weliswaar een beste schatting moeten maken van toekomstige kasstromen, maar belangrijk voor belanghebbenden is dat de uitgangspunten worden toegelicht en gevoeligheidsanalyses worden opgenomen in welke mate veranderingen in de uitgangspunten effect hebben op de waardering.

De meest in het oog springende waarderingsissues in dit kader zijn:

- bijzondere waardeverminderingen van materiële en immateriële vaste activa (RJ 121/IAS 36);
- bijzondere waardeverminderingen van financiële vaste activa, inclusief deelnemingen die volgens de vermogensmutatiemethoden zijn gewaardeerd (waaronder netto vermogenswaarde en zichtbaar eigen vermogen)
- waardering van actieve belastinglatenties (RJ 272/IAS 12);
- waardering tegen reële waarde;
- verwerking verwachte kredietverliezen (in overeenstemming met RJ290/IFRS 9);
- verwerking van ontvangen steunmaatregelen (RJ-Uiting 2020-13 Verslaggeving tegemoetkoming NOW-regeling)
- verwerking huur/leasekortingen die huurders/lessees hebben bedongen (RJ-Uiting 2020-12);
- waardering van voorraden, bijvoorbeeld snel bedervende voorraden in verband met lockdown (RJ 220/IAS 2);
- opbrengstverantwoordings als gevolg van mogelijk toegenomen risico van retourzendingen (RJ 270/IFRS 15), etc.

Met betrekking tot bijzondere waardeverminderingen is hieronder een aantal aandachtspunten opgenomen. Het valt buiten het bestek van deze Handreiking om de wijze van verwerking en toelichting op alle genoemde waarderingsissues op te nemen. Waar nodig zijn verwijzingen naar de verslaggevingsstandaarden opgenomen. Voor verdere informatie verwijzen wij naar uitingen van een aantal kantoren op dit gebied, zie bijvoorbeeld:

[IFRS in Focus — Accounting considerations related to the Coronavirus 2019 Disease;](#)

- [COVID-19 Financial reporting resource centre;](#)
- [COVID-19 Accounting implications;](#)
- [Accounting considerations of the coronavirus pandemic.](#)

Een bijzondere waardevermindering is een extra afwaardering, naast reguliere afschrijvingen, omdat de realiseerbare waarde van een actief lager is dan de boekwaarde. Bij aanwijzingen voor een bijzondere waardevermindering zal een 'impairment test' moeten worden uitgevoerd. Daarmee moet de realiseerbare waarde worden bepaald.

Als deze lager is dan de boekwaarde, dan is sprake van een bijzondere (duurzame<sup>4</sup>) waardevermindering. De realiseerbare waarde is gebaseerd op toekomstverwachtingen welke erg onzeker zijn en mede afhankelijk van de duur van de pandemie, een mogelijke derde golf, tijdige beschikbaarheid van grondstoffen, verdere lockdowns, succes van het vaccin, etc. Deze fundamentele onzekerheid moet in de jaarrekening bij de posten waar de onzekerheid significant is, worden toegelicht. Tevens moeten de individuele aannames waar mee gewerkt is en de sensitiviteit daaromtrent, worden toegelicht.

Een terugname van een bijzondere waardevermindering in een volgende periode is slechts toegestaan als sprake is van wijzigingen in de schattingen en veronderstellingen die bij het doorvoeren van de waardevermindering aan de bepaling van de realiseerbare waarde ten grondslag lagen (RJ 121.605/IAS 36.114).

Uiteraard mag een organisatie de coronapandemie niet als aanleiding gebruiken om de balans op te schonen of extra voorzieningen te treffen. Behalve dat de financiële positie niet te rooskleurig mag worden weergegeven, is een te voorzichtige presentatie evenmin aanvaardbaar. In dit kader zullen accountants ook moeten vaststellen dat de schattingen niet te negatief zijn. Een 'beste inschatting' waarbij geen rekening wordt gehouden met de impact van het beschikbaar komen van vaccins in lijn met de breder verwachte gevolgen daarvan lijkt te voorzichtig.

### 3.3 Organisatie en de interne beheersing

Door corona kan een deel van de bedrijfsactiviteiten mede door reorganisaties zijn afgebouwd, maar kunnen ook nieuwe activiteiten zijn gestart waarbij de interne beheersing en de van toepassing zijnde processen nog niet optimaal zijn ingeregeld. Ook voor organisaties geldt dat veel werkzaamheden op afstand worden uitgevoerd met eventuele invloed op geldende processen en mogelijke gevolgen voor cyberrisico's. Bij organisaties kan / zal dit impact hebben op de interne beheersomgeving welke niet of anders heeft gefunctioneerd dan voorheen en kan leiden tot een grotere kans op afwijkingen als gevolg van fraude of fouten.

Hierbij moeten accountants alert zijn voor het volgende. Zonder te willen suggereren dat iedere organisatie die in de problemen komt zal gaan frauderen, lijken de risico's op materiële fraudes wel toe te nemen. Op alle drie aspecten van de fraudedriehoek lijkt er sprake van grotere risico's gezien de situatie. Het feit dat organisaties door invloed van buiten in continuïteitsproblemen zijn gekomen kan er toe kan leiden dat:

- het management de noodzaak voelt om betere resultaten te presenteren (druk);
- het gevoel dat de organisatie er weinig aan kan doen en de grote gevolgen voor bij de organisatie betrokkenen het voor het management te verantwoorden maakt om dit te doen (rationalisatie); en
- de veranderde interne beheersing en het werken op afstand soms minder checks en balances kent (gelegenheid).

Organisaties zullen veranderde risico's in kaart moeten brengen en waar mogelijk beheersen middels mitigerende acties.

<sup>4</sup> Op basis van artikel 2:387 lid 4 BW moet voor materiële en immateriële vast activa alleen rekening worden gehouden met een lagere waarde indien deze naar verwachting duurzaam is, dat wil zeggen dat niet voorzienbaar is dat de waardevermindering zal ophouden te bestaan. Aangezien bij de bepaling van de bedrijfswaarde een schatting wordt gemaakt van toekomstige kasstromen over de resterende levensduur, wordt hiermee voldaan aan de eis van duurzaamheid. (RJ 121.104)

|   |  |  |  |
|---|--|--|--|
| <p>Dit wil niet zeggen dat een organisatie niet tot een in-control verklaring kan komen vanuit de Governance Code, maar dit zal naar verwachting wel extra aandacht vragen.</p> <p>De organisatie zal de impact van de coronapandemie op de bedrijfsactiviteiten en processen ten minste beschrijven in het bestuursverslag.</p>  |  |  |  |
| <p><b>3.4 Invloed op de planning van het afsluitingsproces</b></p>  |  |  |  |
| <p>Organisaties moeten zich realiseren dat dit jaar een moeilijk afsluitingsproces te verwachten is. Het maken van goede schattingen en het beoordelen van de continuïteit zal, zoals hierboven duidelijk gemaakt, moeilijker zijn dan in voorgaande jaren. De afstemming daarover op afstand kan daarbij tot extra complicaties leiden. De verwachting is dan ook realistisch dat dit meer energie en tijd kost dan in 'normale' jaren.</p> <p>Het is belangrijk dat organisaties (en de eventueel daarin werkzame accountants in business) vroegtijdig een risico-analyse uitvoeren en nagaan wat de mogelijke impact van het hierboven beschrevene op de planning van het opmaken van de jaarrekening is en met accountants die opdrachten voor de organisatie uitvoeren overleggen om tot een redelijke planning te komen. Daarbij moeten ze zich realiseren dat de werkdruk van accountants dit jaar ook groter is dan andere jaren (ingewikkelder opdrachten en extra werkzaamheden door bijvoorbeeld de NOW) waardoor de accountant mogelijk niet die extra uren kan maken in de periode die de organisatie voor ogen heeft.</p>   |  |  |  |
| <p><b>4 Impact op opdrachtuitvoering door accountants</b></p>   |  |  |  |
| <p>De impact op organisaties en de verwerking van de gevolgen van corona in de verslaggeving heeft ook directe gevolgen voor accountants die afhankelijk van de vorm van de opdracht de continuïteits- en waarderingsrisico's met extra aandacht moeten inschatten en helpen verantwoorden (samenstellen) of de inschatting en verantwoording door het management moeten controleren/beoordelen. Belangrijke vragen daarbij zijn:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• worden de risico's transparant toegelicht in de jaarrekening?</li> <li>• wordt de impact van bijvoorbeeld verkregen uitstel van belastingen, de NOW- of Tozo-regeling op de cashflows en het resultaat transparant weergegeven?</li> <li>• voldoet de verkregen steun aan wet- en regelgeving?</li> </ul> <p>Ook voor accountants die betrokken zijn bij de controle, het beoordelen of het samenstellen van verantwoordingsinformatie en die dit op afstand moeten doen, is de situatie op een aantal punten anders en moeten zij extra alert zijn op gewijzigde risico's en fraudesignalen. Directe problemen kunnen zich voordoen bij inventarisaties, bij de controle van buitenlandse groepsonderdelen, maar ook doordat fysieke ontmoetingen en noodgedwongen worden vervangen door een virtuele sessie via de computer (bijvoorbeeld via teams- of zoomsessie). Dit vermindert de mogelijkheid een gevoel te krijgen bij de controleomgeving (de 'smell of the place'). Ook de aansturing van controleteams op afstand brengt risico's met zich mee voor de kwaliteit van de controledocumentatie. Dit wil niet zeggen dat de accountant per definitie niet kan komen tot een goede samenstelling of een goedkeurende controleverklaring. Maar het is te verwachten dat er gevallen zullen zijn waarin de accountant concludeert dat de controle-informatie ontoereikend is of dat de accountant de door het management verstrekte informatie bij het samenstellen van de jaarrekening, ondanks verzoeken om aanvullende informatie, niet compleet, niet nauwkeuring of anderszins onbevredigend acht.</p> <p>In paragraaf 3.4 zijn de gevolgen van corona benoemd op de kwaliteit van de financiële processen en de tijdige afronding van de jaarrekening.</p> |  |  |  |

|  |  |  |  |
|--|--|--|--|
| <p>Ook voor accountants leiden de controle op afstand en tussentijdse aanpassingen in de risico-analyse tot extra werk. Daar komt bij dat organisaties NOW-afrekeningen moeten opstellen en dat accountants (een deel van deze) NOW-subsidieafrekeningen moeten onderzoeken.</p> <p>Belangrijk is dat de betrokken partijen de aandacht besteden die nodig is en zich niet laten opjagen door tijdsdruk. Zorgvuldigheid is in dit kader belangrijker dan snelheid. Het proces van het samenstellen of controleren van de jaarrekening kan dus vertraging oplopen en (gecommuniceerde) publicatiedata kunnen verschuiven.</p> <p>Het is belangrijk dat opstellers van jaarstukken en accountants daar tijdig over in gesprek gaan met elkaar en belanghebbenden. Dat zij beoordelen in hoeverre bestaande plannings nog realistisch zijn en dat belanghebbenden (waaronder interne en externe toezichthouders) waar nodig proactief gewezen worden op de (mogelijke) risico's voor vertragingen in het proces.</p>  |  |  |  |
| <p><b>4.1 Onderzoeken van continuïteitsrisico's bij samenstellen en controleren</b></p>  |  |  |  |
| <p><i>4.1.1 Impact op het samenstellen</i></p>   |  |  |  |
| <p>In paragraaf 3.1 is uitgelegd hoe om te gaan met de vaak toegesproken continuïteitsrisico's in de jaarrekening. Samenstellende accountants zullen hun opdrachtgevers vaak moeten helpen bij het inschatten van de situatie en bij het goed toelichten hiervan in de jaarrekening.</p> <p>Het is belangrijk daarbij niet alleen kwantitatieve gegevens te verstrekken op basis van de beste inschatting, maar juist ook om helder te zijn over de gekozen uitgangspunten en de gevolgen als de uitgangspunten niet uitkomen.</p> <p>Het is dus niet alleen belangrijk om uit te leggen dat ingeschat is dat op grond van de huidige lockdown en de verwachte maatregelen de horeca-onderneming op datum x weer open zal kunnen en dat de verwachting is dat daardoor de omzet terug zal komen op het niveau van y. Maar ook wat het gevolg is als datum x een aantal maanden later zal zijn.</p> <p>Van iedere lezer van een jaarrekening mag verwacht worden dat de lezer begrijpt dat verwachtingen, ook die met betrekking tot de continuïteit, onzeker zijn. De verwachting is dat de lezer wel graag wil begrijpen hoe gevoelig de onderneming hiervoor is en hoe afhankelijk de onderneming is van staatssteun. Daarom is de nadruk op kwalitatieve gegevens ook belangrijker dan op kwantitatieve gegevens.</p> <p>Uiteraard moet een samenstellende accountant er voor waken dat onrealistische verwachtingen worden geschapen. Er zullen ondernemingen zijn die (helaas) geen realistische kans op continuïteit hebben. Een jaarrekening zal daar dan ook helder over moeten zijn.</p> <p>De accountant met een samenstellingsopdracht kan overwegen om in de verklaring te verwijzen naar de toelichting op een onzekerheid van materieel belang in de jaarrekening.</p> |  |  |  |
| <p><i>4.1.2 Impact op de controle</i></p>  |  |  |  |
| <p>In Standaard 570 zijn de vereisten voor de controle van de continuïteitsveronderstelling opgenomen. De accountant beoordeelt de onderbouwing van de inschatting van het management zoals beschreven in paragraaf 3.1.</p>   |  |  |  |

De gevolgen van de inschatting met betrekking tot de continuïteit voor de controleverklaring zijn opgenomen in onderstaande tabel.

|   |  |  |  |   |
|---|--|--|--|---|
| <i>Gezondheidsgraad organisatie</i>                                 | Geen bedreiging van de continuïteit            | Gerede vragen over de continuïteit maar de organisatie kan de problemen op eigen kracht oplossen; geen onzekerheid van materieel belang  | Onzekerheid van materieel belang over de continuïteit  | Discontinuïteit onontkoombaar <sup>5</sup>                |
| <i>Grondslag basis jaarrekening</i>                                 | Jaarrekening obv continuïteitsveronderstelling |  |  | Liquidatie-basis  |
| <i>Vereisten aan toelichting</i>                                    | Geen toelichting op de continuïteit verplicht  | Adequate toelichting op belangrijke oordelen, schattingen en veronderstellingen voor zover vereist door stelsel financiële verslaggeving | Adequate toelichting op onzekerheid van materieel belang alsmede op belangrijke oordelen, schattingen en veronderstellingen voor zover vereist door stelsel financiële verslaggeving |   |
| <i>Controleverklaring (mits goed toegelicht in de jaarrekening)</i> | Goedkeurend                                    | Goedkeurend (met onverplichte paragraaf ter benadrukking of overige aangelegenheden)   | Goedkeurend met verplichte sectie materiële onzekerheid  | Goedkeurend (met onverplichte paragraaf ter benadrukking) |

De accountant dient alert te zijn in welk scenario de organisatie zich bevindt. Verwacht mag worden dat meer organisaties in een situatie van gerede twijfel terecht zijn gekomen dan normaal het geval is. Deze inschatting moet op het moment van afgifte van de verklaring worden (her)overwogen op basis van alle beschikbare informatie voor ten minste een periode van 12 maanden vanaf balansdatum, waarbij het nodig kan zijn om ook een langere tijdshorizon in de beoordeling te betrekken<sup>7</sup>.

Het is noodzakelijk dat ondernemingen de onzekerheden uiteenzetten in de jaarrekening, en in de risicoparagraaf en de toekomstparagraaf van het bestuursverslag. Bij gerede twijfel zal de accountant een verplichte sectie *materiële onzekerheid omtrent de continuïteit* opnemen in de verklaring waarbij de accountant verwijst naar de onzekerheid, zoals uiteengezet in de jaarrekening. We kunnen ons voorstellen dat, gelet op de relevantie voor belanghebbenden van de impact van corona op de continuïteit, om ook wanneer weliswaar van gerede twijfel geen sprake is, maar wel naarmate de schattingen van het management bijvoorbeeld ten aanzien van de duur van lockdowns onzekerder zijn, eerder dan

<sup>5</sup> In het kader van deze handreiking wordt geen aandacht besteed aan de (niet- on)ontkoombare discontinuïteit omdat dit controletechnisch niet tot vragen leidt in het kader van Standaard 570.

<sup>6</sup> Paragraaf inzake overige aangelegenheden zal alleen worden gebruikt wanneer de accountant van mening is dat een paragraaf ter benadrukking niet passend is.

<sup>7</sup> In het whitepaper van de NBA over continuïteit wordt voor de toekomst voorgesteld om als startdatum voor de 12- maandsperiode de datum van opmaak jaarrekening te hanteren. Het kan goed zijn om deze te hanteren, maar dit is niet verplicht. Wat wel verplicht is om na te gaan of er extra informatie beschikbaar is na de verplichte evaluatieperiode die vragen kan oproepen over de continuïteit. Als de jaarrekening pas laat wordt opgemaakt, is het extra belangrijk om na te gaan of deze informatie er is.

|  |  |  |  |
|--|--|--|--|
| <p>voorheen een (onverplichte) paragraaf ter benadrukking op te nemen op basis van Standaard 706. Ook hier wordt verwezen naar de informatie die door de onderneming wordt gegeven. In uitzonderlijke gevallen kan in het kader van de gereede vragen over de continuïteit ook een paragraaf met overige aangelegenheden worden opgenomen. Een dergelijke paragraaf kan ook gebruikt worden in het kader van een meer generieke beschrijving hoe de accountant heeft ingespeeld op de gevolgen van corona (Zie Par. 4.3). Wanneer de situatie dat rechtvaardigt zal bij toepassing van de uitgebreide controleverklaring continuïteit een kernpunt van de controle zijn. Bij de beoordeling van de toekomstparagraaf in het bestuursverslag moet de accountant in het kader van Standaard 720 alert zijn op materiële inconsistenties met de jaarrekening en andere kennis die de accountant tijdens de controle heeft verkregen.</p> <p>Meer informatie is te vinden in het Staff Audit Practice Alert van de <a href="#">IAASB Going Concern in the Current Evolving Environment – Audit Considerations for the Impact of Covid-19</a>.</p>  |  |  |  |
| <p><b>4.2 Gevolgen van werken op afstand en de anderhalve-meter-economie op de opdrachtuitvoering van de accountant</b></p>  |  |  |  |
| <p>Werknemers in Nederland is gevraagd zoveel mogelijk thuis te werken. Daarnaast is gevraagd het reizen zoveel als mogelijk te beperken. In het buitenland kunnen er andere beperkingen gelden. Dit kan ertoe leiden dat:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• accountants en hun teams gevraagd worden hun werkzaamheden van huis uit te verrichten omdat de kantoren van de organisatie waar zij samenstellen, controleren of andere diensten verrichten niet toegankelijk zijn voor de accountant en het team van de accountant;</li> <li>• het soms langer zal duren om relevante (controle)informatie aan te leveren bij de accountant en het moeilijker kan zijn om de toereikendheid van controle-informatie te beoordelen;</li> <li>• accountants en hun teams geen face-to-face contact kunnen hebben met bepaalde medewerkers van de cliënt en inspectie en waarnemingen ter plaatse soms minder goed mogelijk zijn;</li> <li>• accountants door een reisverbod reviews van buitenlandse groepsonderdelen niet ter plaatse kunnen uitvoeren;</li> <li>• de training on the job, het toezicht op het uitvoeren van werkzaamheden en de reviews van de afgeronde werkzaamheden op een andere wijze moeten plaatsvinden.</li> </ul> <p>In veel gevallen zal het mogelijk zijn met gebruik van technologie, zoals mail of via internet het op elektronische wijze delen van het controledossier, de werkzaamheden die normaal bij de organisatie of in het buitenland worden uitgevoerd vanuit huis uit te voeren. Via telefoon, skype of vergelijkbare technologie kan worden overlegd met functionarissen van de betrokken organisatie of collega's (in het buitenland). Het is belangrijk te beseffen dat naast de elektronische uitwisseling van informatie een bevestigend interview via bijv. zoom nodig kan zijn om de ontvangen informatie beter te begrijpen maar ook indringende vragen te kunnen stellen en reactie van betreffende functionaris te kunnen waarnemen. Er zullen echter ook situaties zijn waar de in deze paragraaf genoemde werkzaamheden niet voldoende controle-informatie geven.</p> <p>In dat geval zijn aanvullende maatregelen nodig. Het kan bijvoorbeeld nodig zijn om aanvullend bewijs te verkrijgen door een bevestiging van een andere functionaris of externe partij te vragen of door bepaalde stukken te laten opsturen of ter plaatse te inspecteren.</p> |  |  |  |

Van accountants wordt verwacht dat zij professioneel kritisch zijn. Daarvoor kan het toch nodig zijn om face-to-face af te stemmen met functionarissen van de betrokken organisatie of om van bepaalde documenten en andere controle-informatie ter plaatse kennis te nemen.

In die gevallen moet overwogen worden hoe dat het best kan worden gedaan. Hoewel we begrijpen dat organisaties hier huiverig voor kunnen zijn, is het vooralsnog zeker in Nederland niet verboden om waar nodig direct contact te hebben met de cliënt.

Ook kan het wenselijk zijn om frequenter met de audit commissie / raad van commissarissen te overleggen over controle- en verslaggevingsissues of deze het beeld van de accountant op de organisatie herkennen.

Met het bestuur en de raad van commissarissen zal de accountant bespreken dat sprake is van een uitzonderlijke situatie die vraagt om alternatieve oplossingen, maar dat dit niet het nieuwe normaal zal zijn. Meer dan voorheen zal gebruik gemaakt worden van ervaringen uit het verleden, maar naarmate dergelijke ervaringen langer geleden zijn, draagt dit minder bij aan het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie, zeker als er ook veranderingen ontstaan doordat er andere sleutelpersonen zijn aangesteld.

Van component accountants van (buitenlandse) groepsonderdelen mag in principe verwacht worden dat ze er geen belang bij hebben de accountant verkeerd voor te lichten. Neemt niet weg dat het noodzakelijk is dat de accountant een oordeel vormt over de kwaliteit van de uitgevoerde werkzaamheden en moet voorkomen worden dat informatie verkeerd wordt geïnterpreteerd. Daarbij komt dat ook het werk van component accountants beïnvloed kan worden door coronamaatregelen. Dit alles kan er toe leiden om, naast frequenter virtueel contact, aanvullende maatregelen te nemen en kan het in uitzonderlijke gevallen noodzakelijk zijn ondanks 'code oranje' de buitenlandse vestiging en/of lokale accountant te bezoeken. Dit geldt ook voor mogelijke situaties waarbij sommige landen het niet toestaan om controle-informatie met buitenlandse accountants te delen als deze informatie daardoor naar het buitenland gaat.

Het uitvoeren van alternatieve activiteiten zal er ook toe kunnen leiden dat accountants meer tijd moeten besteden aan de opdracht met gevolgen voor de planning van de uit te voeren werkzaamheden.

Bij dit alles moet niet vergeten worden dat accountants vaak in teams werken die in normale situaties veel fysiek overleggen, waar veel mensen tijdens het werk worden opgeleid, waar oogtoezicht wordt gehouden en waar reviews worden uitgevoerd in aanwezigheid van de persoon die het werk heeft uitgevoerd. Ook dit teamwerk is nadrukkelijk veranderd en accountants en accountantseenheden zullen nu moeten denken hoe ze de effecten van het veranderende teamwerk op de kwaliteit van de werkzaamheden monitoren en zo nodig bijsturen.

#### 4.2.1 Impact coronapandemie op de werkzaamheden van de accountant

Door verplichte (tijdelijke) sluiting van bepaalde organisaties (bijvoorbeeld van musea) met soms als gevolg een wijziging in de dienstverlening (afhalen bij horecagelegenheden, e-commerce in de detailhandel) zijn processen veranderd. Ook het (verplicht) thuiswerken heeft tot wijzigingen in processen geleid.

Zowel de samenstellende accountant als de controlerende accountant moeten op grond van de voor hen relevante standaarden begrijpen welke maatregelen de organisatie aan wie de accountant diensten verleent, heeft genomen.

INGETROKKEN PER 1 NOVEMBER 2020

Eenzijds kan dit leiden tot het moeten toepassen van andere waarderingsgrondslagen (waar de ontvangst van geld in een winkel veelal ook tot het direct realiseren van de omzet leidt, zal dit bij een webshop mogelijk anders zijn). Anderzijds kunnen wijzigingen in de interne beheersomgeving van controle- en samenstelcliënten tot een grotere kans op (verslaggevings)fraude leiden. Dit door bijvoorbeeld zaken beter voor te stellen, risico's niet te willen toelichten, of het gebruik van NOW-regelingen niet transparant te verantwoorden. Maar tevens kan er een neiging zijn in bepaalde organisaties, om zoveel mogelijk cash te laten betalen i.p.v. via pin of op rekening, met het oog btw te omzeilen. Zoals eerder verwoord kan corona impact hebben op de frauderisico's en dus moeten accountants in de controle hier extra aandacht voor hebben en voor de naleving van wet- en regelgeving. Dit op basis van de Standaarden 240 en 250, zeker nu. Samenstellende accountants zullen in lijn met Standaard 4410 opvolging moeten geven aan signalen van fraude.

Wat er ook speelt, de coronagebeurtenissen - hoe uitzonderlijk ook - maken niet dat de vereisten om voldoende en geschikte (controle)informatie te verkrijgen ter onderbouwing van de controleverklaring, veranderen. Ditzelfde geldt ook voor de samenstellende accountant. Deze zal om aanvullende informatie blijven vragen wanneer de verkregen informatie niet compleet, niet nauwkeurig of anderszins onbevredigend is.

De principiële vraag of zonder fysiek contact en bezoek voldoende en geschikte informatie kan worden verkregen, is afhankelijk van de specifieke situatie. Bedenk ook dat de gewijzigde omstandigheden impact hebben op de mix van uit te voeren werkzaamheden door de accountant.

Cijferanalyses zijn in deze tijd van Covid-19 vaak minder voor de hand liggend bij de werkzaamheden dan in normale situaties. Door het disruptieve karakter van Covid-19 zal het naar verwachting vaak moeilijker zijn om een voldoende precieze verwachting te bepalen. Ook tendenties die blijken uit initiële cijferanalyses c.q. afsluitende cijferanalyses zullen minder dan anders een hulpmiddel zijn bij het komen tot een slotconclusie over de vraag of de financiële overzichten consistent zijn met het inzicht van de accountant of zullen diepgaander moeten zijn, dan wel tot meer opvolgende werkzaamheden leiden. Bij bestaande processen kan de accountant normaliter gebruik maken van controle-informatie die tijdens vorige controles is verkregen (Zie Standaard 330, Par.13 en 14). Dat ligt bij gewijzigde processen niet voor de hand.

Door alternatieve werkzaamheden, meer en frequenter virtueel contact met cliënt en lokale accountants is dit in principe mogelijk, maar er zijn ook situaties denkbaar dat er sprake is van onvoldoende en/of ongeschikte controle-informatie.

#### 4.2.2 Voorraadopnames en andere waarnemingen ter plaatse

##### 4.2.2.1 Controle

De standaarden gaan in het kader van de controle van materiële voorraden uit van inventarisatie per jaareinde. De standaarden geven ook aan dat wanneer het niet mogelijk is om bij inventarisaties aanwezig te zijn het soms mogelijk zal zijn om met alternatieve procedures de aan het eind van een verslaggevingsperiode verantwoorde voorraden te controleren.

De coronacrisis maakt dat er op een andere wijze naar de vereisten in Standaard 501 zal (moeten) worden gekeken. Het advies van de overheid is om tijdens de pandemie zoveel als mogelijk thuis te werken.

|   |  |  |  |
|---|--|--|--|
| <p>Eenzijds kan dit leiden tot het moeten toepassen van andere waarderingsgrondslagen (waar de ontvangst van geld in een winkel veelal ook tot het direct realiseren van de omzet leidt, zal dit bij een webshop mogelijk anders zijn). Anderzijds kunnen wijzigingen in de interne beheersomgeving van controle- en samenstelcliënten tot een grotere kans op (verslaggevings)fraude leiden. Dit door bijvoorbeeld zaken beter voor te stellen, risico's niet te willen toelichten, of het gebruik van NOW-regelingen niet transparant te verantwoorden. Maar tevens kan er een neiging zijn in bepaalde organisaties, om zoveel mogelijk cash te laten betalen i.p.v. via pin of op rekening, met het oog btw te omzeilen. Zoals eerder verwoord kan corona impact hebben op de frauderisico's en dus moeten accountants in de controle hier extra aandacht voor hebben en voor de naleving van wet- en regelgeving. Dit op basis van de Standaarden 240 en 250, zeker nu. Samenstellende accountants zullen in lijn met Standaard 4410 opvolging moeten geven aan signalen van fraude.</p> <p>Wat er ook speelt, de coronagebeurtenissen - hoe uitzonderlijk ook - maken niet dat de vereisten om voldoende en geschikte (controle)informatie te verkrijgen ter onderbouwing van de controleverklaring, veranderen. Ditzelfde geldt ook voor de samenstellende accountant. Deze zal om aanvullende informatie blijven vragen wanneer de verkregen informatie niet compleet, niet nauwkeurig of anderszins onbevredigend is.</p> <p>De principiële vraag of zonder fysiek contact en bezoek voldoende en geschikte informatie kan worden verkregen, is afhankelijk van de specifieke situatie. Bedenk ook dat de gewijzigde omstandigheden impact hebben op de mix van uit te voeren werkzaamheden door de accountant.</p> <p>Cijferanalyses zijn in deze tijd van Covid-19 vaak minder voor de hand liggend bij de werkzaamheden dan in normale situaties. Door het disruptieve karakter van Covid-19 zal het naar verwachting vaak moeilijker zijn om een voldoende precieze verwachting te bepalen. Ook tendenties die blijken uit initiële cijferanalyses c.q. afsluitende cijferanalyses zullen minder dan anders een hulpmiddel zijn bij het komen tot een slotconclusie over de vraag of de financiële overzichten consistent zijn met het inzicht van de accountant of zullen diepgaander moeten zijn, dan wel tot meer opvolgende werkzaamheden leiden. Bij bestaande processen kan de accountant normaliter gebruik maken van controle-informatie die tijdens vorige controles is verkregen (Zie Standaard 330, Par.13 en 14). Dat ligt bij gewijzigde processen niet voor de hand.</p> <p>Door alternatieve werkzaamheden, meer en frequenter virtueel contact met cliënt en lokale accountants is dit in principe mogelijk, maar er zijn ook situaties denkbaar dat er sprake is van onvoldoende en/of ongeschikte controle-informatie.</p> |  |  |  |
| <p>4.2.2 Voorraadopnames en andere waarnemingen ter plaatse</p>   |  |  |  |
| <p>4.2.2.1 Controle</p> <p>De standaarden gaan in het kader van de controle van materiële voorraden uit van inventarisatie per jaareinde. De standaarden geven ook aan dat wanneer het niet mogelijk is om bij inventarisaties aanwezig te zijn het soms mogelijk zal zijn om met alternatieve procedures de aan het eind van een verslaggevingsperiode verantwoorde voorraden te controleren.</p> <p>De coronacrisis maakt dat er op een andere wijze naar de vereisten in Standaard 501 zal (moeten) worden gekeken. Het advies van de overheid is om tijdens de pandemie zoveel als mogelijk thuis te werken.</p>  |  |  |  |



Hoewel het door de overheid dus niet strikt verboden is om te inventariseren of om als accountant inventarisaties bij te wonen, is het toch verstandig om na te gaan of het mogelijk is om op alternatieve wijze voldoende en geschikte controle-informatie over het bestaan en de conditie van de voorraad te krijgen. Daarmee geven accountants ook invulling aan de geest van de door de overheid in het kader van Covid-19 genomen maatregelen en gegeven adviezen. De vereisten in paragraaf 6 en 7 uit Standaard 501 lijken hier ruimte voor te bieden.

Een paar alternatieven voor het per jaareinde aanwezig zijn bij inventarisaties kunnen zijn:

- het via livestreaming (al dan niet met behulp van drones) volgen van het voorraadopname proces door de cliënt, waarbij via telefoon etc. ook door de accountant gevraagd kan worden om bepaalde dozen te openen of bepaalde beelden te laten zien;
- het middels camerabeelden vaststellen dat gesloten magazijnen ook daadwerkelijk gesloten zijn;
- het direct na openen van gesloten magazijnen inventariseren van goederen;
- het op een later moment inventariseren met aanvullende procedures om de mutaties tussen jaareinde en het moment van inventariseren te analyseren.

Gelijktijdig is het ook goed mogelijk dat accountants constateren dat zij geen voldoende en geschikte informatie kunnen krijgen, of ernstig twijfelen of dat zal lukken, wanneer de organisatie te kennen heeft gegeven dat de voorraad niet wordt geïnventariseerd aan het eind van de verslaggevingsperiode. In dat geval zullen accountants aandringen dat er wel een reguliere voorraadopname per einde boekjaar plaatsvindt. Dit zal naar verwachting met name spelen bij organisaties waar nog veel voorraadmutaties plaatsvinden (bouwlocaties, webwinkels, supermarkten).

Mocht de accountant vinden dat een inventarisatie nodig is, en de accountant krijgt geen toestemming om deze bij te wonen van de cliënt of de inventarisatie wordt niet uitgevoerd, dan zal de accountant het management van de organisatie en eventueel de raad van commissarissen (of een vergelijkbaar orgaan) er op wijzen dat dit kan leiden tot een niet-goedkeurende verklaring.

Het is ook verstandig om, wanneer de accountant kiest voor alternatieve procedures, het management hierover te informeren. Het kan immers blijken dat de procedures toch niet de gewenste informatie opleveren met een niet-goedkeurende verklaring tot gevolg, of het kan leiden tot meer tijdsbeslag met mogelijke gevolgen voor deadlines en voor de urenbesteding.

#### 4.2.2.2 Samenstellen

Ook samenstellende accountants moeten oog hebben voor het feit dat de organisatie mogelijk niet heeft geïnventariseerd. Ook zij moeten in lijn met het bovenstaande nadenken of aanvullende werkzaamheden nodig zijn.

#### 4.2.3 Impact op andere fasen van het proces

De complicaties doen zich, naast inventarisaties en andere waarnemingen ter plaatse, in alle fasen van het controle- en samenstellingsproces voor. Onderstaande tabel geeft daar een illustratie van.

|   |  |  |  |
|---|--|--|--|
| <p>Hoewel het door de overheid dus niet strikt verboden is om te inventariseren of om als accountant inventarisaties bij te wonen, is het toch verstandig om na te gaan of het mogelijk is om op alternatieve wijze voldoende en geschikte controle-informatie over het bestaan en de conditie van de voorraad te krijgen. Daarmee geven accountants ook invulling aan de geest van de door de overheid in het kader van Covid-19 genomen maatregelen en gegeven adviezen. De vereisten in paragraaf 6 en 7 uit Standaard 501 lijken hier ruimte voor te bieden.</p> <p>Een paar alternatieven voor het per jaareinde aanwezig zijn bij inventarisaties kunnen zijn:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• het via livestreaming (al dan niet met behulp van drones) volgen van het voorraadopname proces door de cliënt, waarbij via telefoon etc. ook door de accountant gevraagd kan worden om bepaalde dozen te openen of bepaalde beelden te laten zien;</li> <li>• het middels camerabeelden vaststellen dat gesloten magazijnen ook daadwerkelijk gesloten zijn;</li> <li>• het direct na openen van gesloten magazijnen inventariseren van goederen;</li> <li>• het op een later moment inventariseren met aanvullende procedures om de mutaties tussen jaareinde en het moment van inventariseren te analyseren.</li> </ul> <p>Gelijktijdig is het ook goed mogelijk dat accountants constateren dat zij geen voldoende en geschikte informatie kunnen krijgen, of ernstig twijfelen of dat zal lukken, wanneer de organisatie te kennen heeft gegeven dat de voorraad niet wordt geïnventariseerd aan het eind van de verslaggevingsperiode. In dat geval zullen accountants aandringen dat er wel een reguliere voorraadopname per einde boekjaar plaatsvindt. Dit zal naar verwachting met name spelen bij organisaties waar nog veel voorraadmutaties plaatsvinden (bouwlocaties, webwinkels, supermarkten).</p> <p>Mocht de accountant vinden dat een inventarisatie nodig is, en de accountant krijgt geen toestemming om deze bij te wonen van de cliënt of de inventarisatie wordt niet uitgevoerd, dan zal de accountant het management van de organisatie en eventueel de raad van commissarissen (of een vergelijkbaar orgaan) er op wijzen dat dit kan leiden tot een niet-goedkeurende verklaring.</p> <p>Het is ook verstandig om, wanneer de accountant kiest voor alternatieve procedures, het management hierover te informeren. Het kan immers blijken dat de procedures toch niet de gewenste informatie opleveren met een niet-goedkeurende verklaring tot gevolg, of het kan leiden tot meer tijdsbeslag met mogelijke gevolgen voor deadlines en voor de urenbesteding.</p> |  |  |  |
| <p>4.2.2.2 Samenstellen</p>   |  |  |  |
| <p>Ook samenstellende accountants moeten oog hebben voor het feit dat de organisatie mogelijk niet heeft geïnventariseerd. Ook zij moeten in lijn met het bovenstaande nadenken of aanvullende werkzaamheden nodig zijn.</p>  |  |  |  |
| <p>4.2.3 Impact op andere fasen van het proces</p>  |  |  |  |
| <p>De complicaties doen zich, naast inventarisaties en andere waarnemingen ter plaatse, in alle fasen van het controle- en samenstellingsproces voor. Onderstaande tabel geeft daar een illustratie van.</p>  |  |  |  |
|   |  |  |  |

|   |  |   |  |  |
|---|--|---|--|--|
| 4.2.3.1 Controle  |  |   |  |  |
| <b>Risico-analyse</b>   |  |   |  |  |
| <i>Uitdagingen</i>  |  | <i>Overwegingen</i>   |  |  |
| Periodieke update (fraude) risico-analyse vereist   |  | In een snel veranderende omgeving is heroverweging van onderkende risico's van vitaal belang. Hoe langer de controle duurt, hoe groter de kans dat zich nieuwe risico's voordoen, omstandigheden wijzigen en dat extra controlewerkzaamheden nodig zijn.  |  |  |
| Veranderingen in bedrijfsprocessen en druk om doelstellingen te halen leiden tot verhoogde frauderisico's   |  | Verhoogde bewustwording voor de mogelijkheden voor fraude. Professioneel kritische instelling vereist bij de beoordeling van de gewijzigde controle-omgeving en fraude indicatoren.   |  |  |
| Het onderbouwen van de continuïteitsveronderstelling van het management wordt moeilijker als gevolg van toegenomen onzekerheid  |  | De beoordeling van de continuïteitsveronderstelling vergt een holistische aanpak en professioneel kritische instelling bij de door het management gehanteerde oordeelsvorming en veronderstellingen.  |  |  |
| <b>Materialiteit</b>  |  |   |  |  |
| Voorgaande benchmarks kunnen niet meer geschikt zijn omdat de activiteiten en/of resultaten significant gewijzigd zijn voor en na corona                              |  | De basis voor materialiteit dient herbeoordeeld te worden naarmate de controle vordert afhankelijk van: <ul style="list-style-type: none"> <li>wijzigingen in de bedrijfsactiviteiten, eventuele reorganisaties, fabriekssluitingen, etc;</li> <li>resultaat versus omzet benchmark: Indien een wijziging in benchmark resulteert in een hogere materialiteit, overweeg dan of dat gepast is tijdens de crisis.</li> </ul>        |  |  |
| <b>Onafhankelijkheid en vertrouwelijkheid</b>   |  |   |  |  |
| Waarborgen vertrouwelijkheid bij werken vanuit huis   |  | Bij teams die met bij de cliënt hun controle uitvoeren, wordt vertrouwelijke informatie vaak uitgewisseld per email aan teamleden thuis zonder supervisie. Kantoren moeten guidance geven hoe de vertrouwelijkheid bij een controle op afstand geborgd kan worden.  |  |  |
| Cliënten kunnen door verliezen de rekening van de accountant niet meer betalen of zijn op zoek naar een verlaging van de fee  |  | Accountants kunnen worden geconfronteerd met moeilijke gesprekken over de hoogte van de controlekosten. Met de verhoogde risico's van de coronapandemie kan een verlaging van de fee de onafhankelijkheid beïnvloeden.  |  |  |
| Risico van een review dreigt waar cliënt de accountant om advies vraagt   |  | Bedreigingen tegen onafhankelijkheid moeten continu beoordeeld worden. Indien een accountant tegen een ethisch dilemma aanloopt is het verstandig om dit te bespreken met kantoorgenoten.   |  |  |
| <b>Schattingen, met inbegrip van schattingen van reële waarde, alsmede de toelichtingen erop</b>  |  |   |  |  |
| Schattingen zijn complexer als gevolg van onzekere toekomstverwachtingen. Dit noopt in het algemeen tot een robuuster proces en het opstellen van meerdere scenario's |  | Er kan niet meer worden uitgegaan van in voorgaande jaren gehanteerde uitgangspunten en veronderstellingen. De accountant zal vroegtijdig met het management overleggen over de impact van de gewijzigde omstandigheden op schattingsprocessen en de gewenste toelichting in de jaarrekening. De accountant zal moeten overwegen of een (waarderings)expert nodig is om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen. |  |  |

| Documentatie  |  |  |  |  |
|---|--|--|--|--|
| Belangrijke onzekerheden en constant wijzigende omstandigheden leiden tot complexere oordeelsvorming van het management. Dit vereist een goede documentatie   | De accountant zal meer dan ooit professioneel kritisch moeten zijn in de beoordeling van de door het management gehanteerde uitgangspunten en veronderstellingen ten aanzien van continuïteit en belangrijke schattingen. Zowel de organisatie als de accountant zullen alert moeten zijn dat oordeelsvorming plaatsvindt op basis van de dan bekende feiten en omstandigheden, echter deze kunnen snel wijzigen. Dit stelt extra eisen aan de tijdigheid van de documentatie. |  |  |  |
| Meer informatie is te vinden op de website van IFAC, waaronder <i>Practical Audit Quality Considerations</i> <sup>8</sup> – <i>Planning the Audit in the Pandemic Environment</i> en <i>Practical Audit Quality Considerations – Performing the Audit in the Pandemic Environment</i> .   |  |  |  |  |
| 4.2.3.2 Samenstellen  |  |  |  |  |
| Het samenstellingsproces is nadrukkelijk anders van aard dan het controleproces. Dat neemt niet weg dat bovenstaande punten ook relevant kunnen zijn voor accountants die samenstelopdrachten uitvoeren. Het lijkt verstandig om na te gaan in hoeverre de genoemde punten ook relevant zijn voor de jaarrekening van de organisatie die ze ondersteunen. Als dit het geval is lijkt het goed om met het management te bespreken hoe ervoor gezorgd kan worden dat in de jaarrekening aan de vereisten voldaan kan worden die hiervoor gelden. Het is goed voor te stellen dat accountants hun opdrachtgevers daarbij meer dan normaal moeten ondersteunen.   |  |  |  |  |
| 4.2.4 Combinatie uitvoering opdracht jaarrekening met overheidssubsidie-opdrachten  |  |  |  |  |
| <p>Een groot aantal organisaties heeft overheidssteun aangevraagd. Voor zover de steun van materieel belang is voor de jaarrekening, is relevant dat een goede inschatting gemaakt moet kunnen worden van de subsidie bij het samenstellen van de jaarrekening of bij de afsluiting van de jaarrekeningcontrole.</p> <p>In RJ-uiting 2020-13 is uiteengezet dat de tegemoetkoming in de loonkosten uit hoofde van de NOW-regeling een exploitatiesubsidie betreft waarop Richtlijn 274 'Overheidssubsidies' van toepassing is. Conform RJ 274.107 dient de subsidie verantwoord te worden in de jaarrekening wanneer er een redelijke zekerheid bestaat dat de entiteit voldoet aan de voorwaarden die aan de subsidie zijn verbonden en de subsidie zal worden toegekend. Indien de entiteit de jaarrekening opstelt op basis van de <i>International Financial Reporting Standards</i> zoals aangenomen door de Europese Unie (IFRS-EU), zijn op grond van IAS 20.8 soortgelijke verslaggevingsvereisten van toepassing. De grondslag van redelijke zekerheid geldt ook voor andere overheidssubsidies.</p> <p>Geen recht op de subsidie betekent dat de organisatie het ontvangen voorschot in zijn geheel als verplichting in de balans dient te verwerken. Indien de organisatie een voorschot heeft ontvangen dat hoger is dan waar op basis van de regeling aanspraak gemaakt kan worden, dient het te veel betaalde ontvangen bedrag als verplichting opgenomen te worden in de balans.</p> <p>Management is verantwoordelijk voor het opstellen van de jaarrekening en de verantwoording van de overheidssubsidies in de jaarrekening.</p> |  |  |  |  |

<sup>8</sup> <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/weekly-webinar-series-practical-audit-quality-considerations-auditing-pandemic-environment-planning>.

|  |  |  |  |
|--|--|--|--|
| <p>Management dient te onderbouwen op welke wijze de overheidssubsidie in de jaarrekening is opgenomen op basis van de relevante grondslag. Zoals eerder genoemd bestaat deze grondslag uit 'redelijke zekerheid'.</p> <p>Ook uit efficiencyoverwegingen kan het verstandig zijn waar mogelijk de controle op overheidssubsidies zoveel mogelijk tegelijkertijd met de jaarrekeningcontrole uit te voeren.</p>   |  |  |  |
| <p>4.2.4.1 Impact op controleopdracht</p>  |  |  |  |
| <p>Wanneer de overheidssubsidie van materieel belang is in het kader van de jaarrekeningcontrole, dient de accountant voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen teneinde vast te stellen of de subsidie conform de grondslag verantwoord is in de jaarrekening. De mate van diepgang van de controle van overheidssubsidies ten behoeve van de jaarrekening hangt onder andere samen met de omvang van de subsidie in relatie tot de materialiteit die wordt gehanteerd in de jaarrekeningcontrole en mogelijke andere kwalitatieve factoren waaronder de mogelijke impact op de continuïteitsveronderstelling. De accountant neemt dit mee in de risicoanalyse. Zo dient de accountant bij NOW-subsidies rekening te houden met de procentuele omzetsdaling; naarmate de omzetsdaling dichterbij 20% is, nemen de aard en omvang van de werkzaamheden waarschijnlijk toe omdat het risico bestaat dat de organisatie wellicht geen recht heeft op de subsidie.</p> <p>Indien de accountantsopdracht inzake de overheidssubsidie reeds is afgerond voordat de controleverklaring bij de jaarrekening wordt afgegeven, dan blijken eventuele kortingen als gevolg van een niet goedkeurend oordeel uit de relevante wet- en regelgeving.</p> <p>Indien de accountantsopdracht inzake de overheidssubsidie nog niet is afgerond voordat de controleverklaring bij de jaarrekening wordt afgegeven, zal de accountant als onderdeel van de jaarrekeningcontrole daarnaast aandacht moeten besteden aan de naleving van de subsidievereisten, zoals bijvoorbeeld bij NOW-subsidies een eventueel verbod op dividend en/of bonussen en/of de concernregeling van toepassing is (via natuurlijke personen) vanwege het binaire karakter hiervan. Indien dergelijke voorwaarden niet zijn nageleefd, zal de entiteit de reeds ontvangen NOW-subsidie geheel terug moeten betalen en dient het ontvangen voorschot als zodanig in de balans verwerkt te worden. Dit vergt, vanwege het complexe karakter van de NOW-regeling, een relatief grote mate van diepgang van de controlewerkzaamheden waarbij gedetailleerde kennis van de subsidievoorwaarden noodzakelijk is.</p> <p><b>Interpretatie van de regeling in geval van NOW-subsidies</b></p> <p>Om het management en accountants te helpen bij het interpreteren van de regeling op punten waar de voorwaarden tot vragen leiden, worden op de NBA-website (regelmatig) FAQ's gepubliceerd. Deze FAQ's bevatten een verduidelijking van de NOW-regeling of een interpretatie daarvan door SZW op vragen gesteld door de NBA. Voor accountants zijn de FAQ's als nadere invulling van de wetgeving mede bepalend of het management terecht de subsidie in de winst- en verliesrekening verantwoordt.</p> <p>Indien de verantwoording van de subsidie in de jaarrekening heeft plaatsgevonden op basis van de interpretaties van de regelgeving door SZW zoals weergegeven in de gepubliceerde FAQ's, dan zal op basis van RJ 274 of IAS 20 veelal worden voldaan aan de grondslag van redelijke zekerheid om de subsidie te verantwoorden in de winst- en verliesrekening.</p> |  |  |  |

Voor het merendeel van de controleopdrachten geldt in geval van NOW-subsidies dat de regeling inclusief de interpretaties en/of uitwerking daarvan in FAQ's een helder normenkader biedt aan de accountant om te toetsen of voldaan wordt aan de grondslag voor de verwerking van de subsidie in de jaarrekening.

Echter, sommige voorwaarden in de NOW-regeling leiden in de praktijk tot discussie over de interpretatie hiervan. In dergelijke gevallen kan de gevolgde interpretatie belangrijke invloed hebben op de vraag of de entiteit een redelijke zekerheid heeft over de definitieve toekenning door het UWV van de subsidie en dus over de vraag of de subsidie in de winst- en verliesrekening kan worden verantwoord.

Als management een ander standpunt inneemt over de uitleg van de subsidievoorwaarden dan SZW dan dient het management te onderbouwen waarom dit aan de grondslag van redelijke zekerheid voldoet. De accountant zal dit vervolgens toetsen. Hierbij wordt een aantal scenario's onderscheiden:

- Scenario 1: afgestemde FAQ

Het management kan afwijken van een FAQ die door de NBA met SZW is afgestemd. De accountant zal in dat geval nagaan welke gronden management heeft voor deze afwijking.

Slechts in uitzonderingsgevallen zal de accountant op basis van de verkregen controle-informatie constateren dat een afwijking door het management van een FAQ passend is in de specifieke situatie waardoor de accountant toch kan concluderen dat de entiteit voldaan heeft aan de grondslag voor verantwoording van de subsidie in de winst- en verliesrekening. In deze gevallen rust op het management de verantwoordelijkheid te onderbouwen dat een redelijke zekerheid bestaat dat daadwerkelijk recht bestaat op de verantwoorde subsidie en op de accountant de verantwoordelijkheid om hier een oordeel over te vormen op basis van voldoende en geschikte controle-informatie.

- Scenario 2: openstaande FAQ

Op de NBA-website zijn tevens enkele FAQ's opgenomen waarover nog geen overeenstemming is bereikt met SZW. In deze gevallen is veelal sprake van een lopende discussie waardoor het antwoord nog ontbreekt.

Als niet gewacht kan worden met afronding van de jaarrekeningcontrole, dient management haar standpunt te onderbouwen op basis van de regeling en de bestaande interpretaties daarvan zodat voldaan wordt aan de grondslagen van verslaggeving. De accountant zal het door het management ingenomen standpunt inzake de redelijke zekerheid controleren.

Wanneer hierbij sprake is van een onduidelijkheid in de geldende regeling of een lopende discussie omtrent criteria inzake de naleving van de regelgeving kan het zijn dat het management niet kan onderbouwen dat een redelijke zekerheid bestaat dat de onderneming daadwerkelijk recht heeft op overheidssubsidie. Ook kan de situatie zich voordoen dat de accountant geen voldoende en geschikte controle-informatie kan verkrijgen in hoeverre de door het management gehanteerde interpretatie passend is binnen de geldende wet- en regelgeving.

Wanneer het management niet kan onderbouwen dat met redelijke zekerheid recht bestaat op overheidssubsidie, dient het voorschot als schuld te worden verwerkt in de jaarrekening.

INGETROKKEN PER 1 NOVEMBER 2021

Wanneer het management wel kan onderbouwen dat met redelijke zekerheid recht bestaat op overheidssubsidie, zal de subsidie in de winst -en verliesrekening worden verantwoord.

Indien de accountant zich op basis van verkregen controle-informatie kan verenigen met de door het management gehanteerde interpretatie, ook al is nog sprake van een openstaande FAQ, dan heeft dat geen consequenties voor het oordeel.

Het kan ook zijn dat is aangetoond dat recht bestaat op overheidssubsidie maar dat de discussie over de criteria zich toespitst op de omvang van de overheidssubsidie. In dit geval geldt dat het deel van de subsidie waarover discussie bestaat deze stappen volgt en het andere deel in de winst- en verliesrekening kan worden verantwoord.

Belangrijk is dat de accountant overtuigende controle-informatie verzamelt die de positie van de organisatie onderbouwt, maar ook alert is op (en actief op zoek moeten gaan naar) controlebewijs dat de positie van de organisatie kan tegenspreken (contra indicatie). De accountant overweegt hierbij onder andere:

- voorlopige standpunten van de NBA;
- onderbouwde (juridische) positie van de organisatie;
- deskundigheid, onafhankelijkheid en objectiviteit van een betrokken juridisch expert;
- het betrekken van een juridisch adviseur als expert door de accountant zelf; en
- overleggen van de casus aan het vaktechnisch panel van de NBA.

- Scenario 3: vragen die nog niet zijn geadresseerd middels FAQ's

Indien de accountant in de werkzaamheden inzake de overheidssubsidies ten behoeve van de jaarrekeningcontrole tegen een vraagstuk of andere problematiek aanloopt dat nog niet (voldoende) is geadresseerd middels FAQ's op de NBA-website, wordt aanbevolen om deze voor te leggen aan het vaktechnisch bureau van de eigen accountantsorganisatie of de NBA NOW helpdesk zodat deze vraagstukken door de NBA beoordeeld kunnen worden en wellicht kunnen leiden tot een nieuwe FAQ.

Afhankelijk van het antwoord zal de accountant in lijn met de in scenario 2 genoemde opstelling bepalen of het standpunt een redelijke interpretatie van de regelgeving is.

**Mogelijke effecten op de controleverklaring**

De accountant dient voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen teneinde een oordeel te vormen over de inhoud en strekking van de jaarrekening, waaronder de daarin opgenomen overheidssubsidies. Indien deze informatie niet is verkregen wordt de invloed hiervan geëvalueerd waarbij kwalitatieve en kwantitatieve criteria (zoals materialiteit) worden betrokken. Op basis van deze evaluatie kan de accountant besluiten om alternatieve werkzaamheden uit te voeren. Indien alternatieve werkzaamheden niet mogelijk zijn, of als niet de gewenste zekerheid wordt verkregen, kan dit leiden tot een oordeel met beperking als de NOW-subsidie alleen of tezamen met andere posten materieel is voor de jaarrekening of tot een oordeelonthouding als dit ook van diepgaande invloed is.

Tevens dient de accountant de verantwoordings- en verwerkingwijze van de overheidssubsidie in de jaarrekening te evalueren. Indien eventuele materiele bevindingen niet worden gecorrigeerd leidt dit tot een oordeel met beperking (alleen materieel) of tot een afkeurend oordeel (van diepgaande invloed).

Indien de accountant concludeert dat de onzekerheden in de subsidietoekenning van materieel belang kunnen zijn op de continuïteitsveronderstelling dient de accountant naast bovenstaande overwegingen te handelen in overeenstemming met Standaard 570.

Indien fundamenteel voor het begrip van de gebruikers, kan de accountant overwegen om op basis van Standaard 706 middels een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden de aandacht van gebruikers te vestigen op toegelichte overwegingen die zijn gehanteerd bij de verantwoording van overheidssubsidies in de jaarrekening. Deze paragraaf ter benadrukking kan enkel worden opgenomen als de accountant voldoende en geschikte controle-informatie heeft verkregen en het oordeel in de controleverklaring niet is aangepast. Indien het oordeel wel is aangepast wordt in de paragraaf ter onderbouwing van het oordeel toegelicht waarom sprake is van een aanpassing van het oordeel.

Een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden is met name relevant indien de organisatie afwijkt van de interpretatie van een reeds afgestemde FAQ dan wel de interpretatie is gebaseerd op openstaande FAQ's of een standpunt waarover nog afstemming bereikt moet worden met SZW. In deze gevallen is het belangrijk dat management dit voldoende toelicht in de jaarrekening. De paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden mag geen nieuwe informatie bevatten die niet ook uit de jaarrekening te raf te lezen.

#### 4.2.4.2 Impact op samenstellen jaarrekening

Wanneer de overheidssubsidie van materieel belang is voor de jaarrekening, stelt de accountant vast dat het management een redelijk standpunt inneemt ten aanzien van de verwerking van de subsidie. De werkzaamheden die de accountant dient te verrichten om vast te stellen dat het standpunt van het management redelijk is hangt samen met de omvang van de subsidie op het getrouwe beeld dat de jaarrekening geeft in combinatie met mogelijke andere kwalitatieve factoren zoals de mogelijke impact op de continuïteitsveronderstelling.

Indien de accountantsopdracht inzake de overheidssubsidie nog niet is afgerond voordat de samenstellingsverklaring bij de jaarrekening wordt afgegeven, zal de accountant als onderdeel van de samenstellingsopdracht aandacht moeten besteden aan het door het management ingenomen standpunt ten aanzien van de verantwoording in de jaarrekening indien deze materieel is op kwantitatieve of kwalitatieve gronden.

Ingeval van een NOW-subsidie dient de accountant voldoende aandacht te schenken aan de kwalitatieve criteria (zoals een eventueel verbod op dividenden en/of bonussen of de concernregeling) vanwege het binaire karakter hiervan. Indien dergelijke voorwaarden niet worden nageleefd, zal de entiteit de reeds ontvangen subsidie geheel terug moeten betalen en dient het ontvangen voorschot als zodanig in de balans verwerkt te worden. Dit vergt, vanwege het complexe karakter van de NOW-regeling, een relatief grote mate van diepgang van de accountantswerkzaamheden waarbij gedetailleerde kennis van de subsidievoorwaarden noodzakelijk is. Indien de entiteit een voorschot heeft ontvangen dat hoger is dan waar op basis van de regeling aanspraak gemaakt kan worden, dient het te veel betaalde ontvangen bedrag als verplichting opgenomen te worden in de balans. Het kan ook zijn dat is aangetoond dat recht bestaat op NOW-subsidie maar dat de discussie over de criteria zich toespitst op de omvang van de NOW-subsidie. In dit geval geldt dat het deel van de subsidie waarover

discussie bestaat deze stappen volgt en het andere deel in de winst- en verliesrekening kan worden verantwoord.

### **Bijzondere situaties ingeval NOW-subsidies**

Voor het merendeel van de samenstellingsopdrachten geldt dat de regeling inclusief de interpretaties daarvan in FAQ's een helder kader bieden aan de accountant om vast te stellen of het door het management ingenomen standpunt ten aanzien van de verwerking van de NOW-subsidie in de jaarrekening redelijk is.

Echter, sommige voorwaarden in de regeling blijken in de praktijk te leiden tot discussie over de interpretatie hiervan. In dergelijke gevallen heeft de gevolgde interpretatie belangrijke invloed op de vraag of de organisatie een redelijke zekerheid heeft over de definitieve toezegging door UWV van de NOW-subsidie en dus over de vraag of de subsidie in de winst- en verliesrekening moet worden verantwoord.

Om het management en accountants te helpen bij het interpreteren van de regeling op punten waar de voorwaarden tot vragen leiden, worden op de NBA website regelmatig FAQ's gepubliceerd. Deze FAQ's bevatten een verduidelijking van de NOW-regeling of een interpretatie daarvan door SZW op vragen van de NBA. De FAQ's zijn mede bepalend voor accountants bij het bepalen of het management een redelijk standpunt inneemt ten aanzien van het wel of niet verantwoorden van de subsidie in de winst- en verliesrekening.

Indien de NOW-verantwoording in de jaarrekening heeft plaatsgevonden op basis van de interpretaties van de regelgeving door SZW zoals weergegeven in de gepubliceerde FAQ's, en als geen overige bevindingen geconstateerd zijn, dan zal op basis van RJ 274 en IAS 20 voldaan worden aan de grondslag van redelijke zekerheid om de subsidie te verantwoorden in de winst- en verliesrekening.

Als het management een ander standpunt inneemt over de uitleg van de subsidievoorwaarden dan SZW dan dient het management te onderbouwen waarom dit desondanks aan de grondslag voldoet. De accountant zal een en ander vervolgens afwegen. Hierbij wordt een aantal scenario's onderscheiden:

- Scenario 1: afgestemde FAQ

Het management wijkt af van een FAQ die met SZW door de NBA is afgestemd. Slechts in uitzonderingsgevallen zal de accountant op basis van de verkregen informatie constateren dat een afwijking van een FAQ passend is in de specifieke situatie waardoor de accountant toch kan concluderen dat de organisatie voldaan heeft aan de grondslag voor verantwoording van de NOW-subsidie in de winst- en verliesrekening.

De accountant zal in dat geval nagaan welke gronden het management heeft voor deze afwijking. Als de accountant constateert dat het management een redelijk standpunt inneemt dat passend is in desbetreffende situatie kan verantwoording van de subsidie in de winst- en verliesrekening plaatsvinden. Hierbij is het belangrijk dat het management een passende toelichting opneemt in de jaarrekening ten aanzien van de verwerking van de overheidssubsidie en het daarover ingenomen standpunt dat afwijkend is van de afgestemde FAQ.



Als volgens de accountant geen sprake is van een redelijk standpunt ter onderbouwing van het feit dat de NOW-subsidie wel in de winst- en verliesrekening wordt verantwoord, dan stelt de accountant in lijn met Standaard 4410.34 een aanpassing voor. Indien het management weigert, of het de accountant niet toestaat de voorgestelde aanpassingen in de jaarrekening aan te brengen, dient de accountant de opdracht terug te geven (Standaard 4410.35).

- Scenario 2: openstaande FAQ

Op de NBA-website zijn tevens enkele FAQ's opgenomen waarover nog geen overeenstemming is bereikt met SZW. In deze gevallen is veelal sprake van een lopende discussie waardoor het antwoord nog ontbreekt.

Als niet gewacht kan worden met het afronden van de samenstellingswerkzaamheden, dient het management haar standpunt te onderbouwen op basis van de regeling en de bestaande interpretaties daarvan zodat voldaan wordt aan de grondslagen van verslaggeving. De accountant zal het door het management ingenomen standpunt inzake de redelijke zekerheid overwegen.

Als de accountant constateert dat het management een redelijk standpunt inneemt dat passend is in de betreffende situatie, kan verantwoording van de subsidie in de winst- en verliesrekening plaatsvinden. Hierbij is het belangrijk dat het management een passende toelichting opneemt in de jaarrekening ten aanzien van de verwerking van de overheidssubsidie en het daarover ingenomen standpunt inclusief vermelding van de openstaande FAQ.

Als volgens de accountant geen sprake is van een redelijk standpunt en de overheidssubsidie wel in de winst- en verliesrekening wordt verantwoord, dan kan de accountant de samenstellingsopdracht niet afwikkelen.

- Scenario 3: vragen die nog niet zijn geadresseerd middels FAQ's

Indien de accountant bij de samenstellingswerkzaamheden tegen een vraagstuk of andere problematiek aanloopt dat nog niet (voldoende) is geadresseerd middels FAQ's op de NBA-website, wordt aanbevolen om deze voor te leggen aan het vaktechnisch bureau van de eigen accountantsorganisatie of de NBA NOW helpdesk zodat deze vraagstukken door de NBA beoordeeld kunnen worden en wellicht kunnen leiden tot een nieuwe FAQ.

Afhankelijk van het antwoord zal de accountant in lijn met het bovenstaande bepalen of het standpunt een redelijke interpretatie van de regelgeving is.

### **Mogelijke effecten op de samenstellingsverklaring**

Indien fundamenteel voor het begrip van de gebruikers, kan de accountant overwegen om middels een toelichtende paragraaf de aandacht van gebruikers te vestigen op toegelichte overwegingen die zijn gehanteerd bij de verantwoording van de overheidssubsidie in de jaarrekening. Deze toelichtende paragraaf verwijst naar de toelichting van het management en kan enkel worden opgenomen als de accountant van mening is dat het door het management ingenomen standpunt redelijk is en daarmee de samenstellingsopdracht afgewikkeld kan worden.

Een toelichtende paragraaf is met name relevant indien de entiteit afwijkt van de interpretatie van een reeds afgestemde FAQ dan wel de interpretatie is gebaseerd op een openstaande FAQ of een standpunt waarover nog afstemming bereikt moet worden met SZW.

|   |  |  |  |
|---|--|--|--|
| <p>In deze gevallen is het belangrijk dat het management dit voldoende toelicht in de jaarrekening. De toelichtende paragraaf mag geen nieuwe informatie bevatten die niet ook uit de jaarrekening is af te lezen.</p>  |  |  |  |
| <p><b>4.2.5 Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen</b></p>  |  |  |  |
| <p>De geldende regelgeving, zoals de EU verordening 537-2014, geeft criteria voor verplichte opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen. Daarnaast passen accountantseenheden onder andere op grond van de Wta, het Bta en de NVKS verschillende criteria voor het uitvoeren van opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen toe. Gelet op de toegenomen onzekerheden en complexiteit van de oordeelsvorming alsmede de beoordeling van de impact op de controleverklaring, ligt het voor de hand dat eerder dan voorheen een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling zal moeten plaatsvinden. Dit kan ook het geval zijn bij het samenstellen van de jaarrekening.</p>   |  |  |  |
| <p><b>4.2.6 Bevestiging bij de jaarrekening</b></p>   |  |  |  |
| <p>Ook de schriftelijke bevestiging bij de jaarrekening door het management (het management representation) vraagt extra aandacht van de accountant. Heeft het bestuur de impact van de coronapandemie op de organisatie, waaronder opzet en werking van beheersmaatregelen, volledig aan de accountant gemeld?</p> <p>Het kan onder de huidige situatie ook gepast zijn om, waar dat voorheen niet nodig werd geacht, een aantal voor hen relevante aspecten te laten bevestigen door andere betrokkenen binnen de organisatie of de raad van commissarissen met de achtergrond 'klopt dit met uw beeld van de organisatie?':</p> <p>De accountant moet vaststellen of de gegeven bevestigingen door management en anderen ook passend zijn bij de controle-informatie die de accountant anderszins heeft verkregen, en anders of aanvulling nodig is.</p>   |  |  |  |
| <p><b>4.3 Impact op de controleverklaring</b></p>   |  |  |  |
| <p>De NBA verwacht dat met een goed begrip van de toegenomen risico's en de aanvullende werkzaamheden die de accountant heeft verricht, de coronapandemie een goedkeurende verklaring in beginsel niet in de weg zal staan.</p> <p>In uitzonderlijke situaties waar uitstel niet mogelijk is of geen oplossing biedt, kan het voor de accountant onmogelijk zijn om tijdig voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen. In deze situaties zal de accountant in lijn met Standaard 705 een verklaring met beperking dan wel een oordeelonthouding afgeven, afhankelijk van de mogelijke gevolgen voor de jaarrekening. Uitgangspunt daarbij is wel dat de accountant alles heeft gedaan wat redelijkerwijs van hem verwacht mocht worden om de controle-informatie te verkrijgen.</p> <p>Ook in de situatie dat de accountant wel een goedkeurende verklaring geeft, kan de accountant overwegen of het gewenst is om in de verklaring de impact van de coronapandemie op de accountantswerkzaamheden op te nemen. Dat kan bij de beschrijving van de werkzaamheden maar ook in een aparte paragraaf inzake overige aangelegenheden op basis van Standaard 706, bijvoorbeeld in de trant van:</p> <p><i>"Tijdens onze controle hebben wij vanwege Covid-19 maatregelen noodgedwongen meer werkzaamheden op afstand uitgevoerd. Deze manier van werken heeft het moeilijker voor ons gemaakt om bepaalde waarnemingen te doen wat er toe kan leiden dat bepaalde signalen worden gemist. Bij het plannen van onze werkzaamheden hebben wij aandacht besteed aan de risico's hiervan en hebben waar nodig aanvullende werkzaamheden gepland</i></p> |  |  |  |

*en uitgevoerd. Wij zijn dan ook van mening dat de verkregen controle-informatie voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel.”*

In het voorgaande zijn meerdere voorbeelden genoemd dat de onzekerheid in de jaarrekening aanzienlijk is toegenomen, zowel ten aanzien van de continuïteit als waarderingen van activa en passiva. Mits deze onzekerheden goed zijn toegelicht en de accountant toereikende controle-informatie heeft kunnen verkrijgen, zal dit een goedkeurende verklaring niet in de weg staan. Wel kunnen we ons voorstellen dat de accountant, eerder dan voorheen, een paragraaf ter benadrukking op basis van Standaard 706 opneemt (bij materiële onzekerheid omtrent de continuïteit een verplichting op basis van Standaard 570). Ook is het goed voorstelbaar dat de accountant bij oob's en andere beursgenoteerde entiteiten in de kernpunten van de controle aandacht besteedt aan de werkzaamheden die de accountant heeft uitgevoerd om goed op de effecten en gevolgen van corona in te spelen in de controle.

Is de toelichting van het management naar het oordeel van de accountant onvoldoende, dan is sprake van een afwijking. Afhankelijk van het belang daarvan, zal dit mogelijk resulteren in een verklaring met beperking of een afkeurende verklaring.

INGETROKKEN PER 7 NOVEMBER 2021