



Handleiding Subsidiecontroles



SAC Handleiding subsidiecontroles



Inhoudsopgave

1.	Inleiding	4
2.	Algemene uitgangspunten.....	5
2.1.	Keuze opdracht	5
2.2.	Normenkader.....	6
2.3.	Format subsidiedeclaratie	6
2.4.	Andere informatie	7
3.	Controle op de naleving van subsidievoorwaarden	8
3.1.	Periode	8
3.2.	Kosten	8
3.3.	Tarieven.....	9
3.4.	Opbrengsten en overige bijdragen.....	9
3.5.	Aanbestedingsregels.....	10
4.	Controle van personele kosten	12
4.1.	Gehanteerd uurtarief	12
4.2.	Verantwoorde uren.....	12
4.3.	Controle urenverantwoording.....	13
4.4.	Oordeelsvorming.....	14
5.	Discussiethema's	15
5.1.	Oprachtverstrekking	15
5.2.	Materialiteit	15
5.3.	Rechtmatigheid	18
5.4.	Doelmatigheid	18
5.5.	Standaarden in ontwikkeling	19
6.	Colofon	20

1. Inleiding

Sinds 2019 is de Subsidy Audits Community (SAC) actief als een van de eerste NBA communities. Oorspronkelijk opgericht door de subsidiespecialisten van vier grote accountantskantoren, is in de SAC inmiddels een groot aantal kantoren actief. Via de directe link met de NBA werkgroep Controleprotocollen (COPRO) heeft de SAC aansluiting met de Blauwe Brigade uit de NBA Vernieuwingsagenda. Deze brigade probeert door vereenvoudiging van wet- en regelgeving een bijdrage te leveren aan de vermindering van de administratieve lastendruk.

Doelstelling SAC

Doelstelling van de SAC is het dichten van de verwachtingskloof tussen subsidieverstrekker en accountant. Vaak bestaat er een verschil tussen hetgeen de subsidieverstrekker formeel vraagt van de accountant en hetgeen hij in feite verwacht dat deze zal doen. Hierbij wordt onvoldoende rekening gehouden met de vaktechnische standaarden waaraan de accountant zich moet houden. De SAC wil deze kloof dichten door in gesprek te gaan met subsidieverstrekkers en door vanuit de dagelijkse praktijk bij te dragen aan best practices, praktische standpunten en andere vaktechnische vragen.

Nut en noodzaak protocol

De algemene eisen voor subsidieverlening zijn meestal uitgewerkt in een subsidieregeling of in een algemene subsidieverordening. De subsidieverstrekker verwerkt deze eisen en vult deze mogelijk ook specifieker in, in een toekenningsbrief of subsidiebeschikking. Voor de controle van de in te dienen subsidieverantwoording wordt vaak een controle- of accountantsprotocol opgesteld. De uitwerking van de specifieke eisen in de subsidiebeschikking en/of het protocol leidt regelmatig tot discussies, die de bovengenoemde verwachtingskloof raken. In het algemeen gaat het hierbij om de diepgang van de controle, de toereikendheid van de controle-informatie en de invulling van de professionele oordeelsvorming door de accountant.

De SAC wijst in dit kader op de *Schrijfwijzer Accountantsprotocollen 2017* van de COPRO, waarin wordt stilgestaan bij de nut en de noodzaak van een protocol. Voordat een subsidieverstrekker een protocol schrijft, is het zinvol om na te gaan of er alternatieven zijn voor de inzet van de accountant. Paragraaf 3.1 van de Schrijfwijzer noemt in dit kader vier overwegingen:

- Denk na over de wijze van verantwoorden;
- Zet het risico af tegen de gewenste zekerheid;
- Maak een afweging van baten en lasten;
- Zorg voor technisch uitvoerbare regels.

Doelstelling Handleiding

Met deze handleiding probeert de SAC de discussies tussen subsidieverstrekkers, subsidieontvangers en accountants te stroomlijnen. Door inzicht te geven in de werkwijze van de accountant en de hierbij in acht te nemen standaarden wil de SAC een bijdrage leveren aan de verdere uniformering van subsidiecontroles en daarbij te hanteren normenkaders. **Hoofdstuk 2, 3 en 4** van de handleiding zijn in dit kader vooral **informatief** bedoeld, waarbij SAC standpunten in de tekst zijn omkaderd.

In **hoofdstuk 5** is een aantal **discussiethema's** over subsidiecontroles opgenomen. Elk thema start met de visie van de SAC op het onderwerp. Het is de bedoeling om deze discussiethema's begin 2021 tijdens een aantal ronde tafel bijeenkomsten te bespreken met belanghebbende partijen in de sector.

2. Algemene uitgangspunten

De subsidieverstrekker legt in de toekenningsbrief of subsidiebeschikking de voorwaarden vast waaraan de subsidieontvanger moet voldoen. De grondslag voor deze subsidiebepalingen ligt meestal in een ministeriële regeling of in een algemene subsidieverordening. Voor de controle van de in te dienen subsidieverantwoording of subsidiedeclaratie stelt de subsidieverstrekker vaak een controle- of accountantsprotocol op. Hierin legt hij vast welke rechten en verplichtingen van de subsidieontvanger door de accountant getoetst moeten worden.

De subsidiebepalingen en het opgestelde controleprotocol zijn richtinggevend voor de werkzaamheden van de accountant. Deze betreffen in het bijzonder: het normenkader, de aard en reikwijdte van de controlewerkzaamheden, de materialiteit en de betrouwbaarheid, het format van de subsidiedeclaratie en de af te geven accountantsproducten.

Als één van deze elementen onduidelijk is of als de gevraagde werkzaamheden niet of alleen tegen hoge kosten uitgevoerd kunnen worden, zal de accountant in nader overleg met de subsidieontvanger en subsidieverstrekker treden, alvorens de opdracht te aanvaarden. Ook kan hij contact opnemen met de secretaris van de SAC (zie de colofon).

2.1. Keuze opdracht

In de subsidiereggeving wordt meestal gekozen voor een controleopdracht, waarbij de accountant een redelijke mate van zekerheid bij de subsidiedeclaratie moet geven. Als de subsidieverantwoording via een jaarrekening plaatsvindt is Standaard 700 van toepassing. Als sprake is van een specifieke verantwoording of een deelverantwoording, dan gelden Standaard 800 respectievelijk 805. Bestaat de subsidieverantwoording uit andere dan historische financiële informatie, zoals prestatiegegevens of te verantwoorden aantallen, dan is Standaard 3000 richtinggevend voor de accountant.

Wordt een beperkte mate van zekerheid van de accountant gevraagd, dan kan de subsidieverstrekker kiezen voor een beoordelingsopdracht volgens Standaard 2400. Wordt geen zekerheid gevraagd, dan kan voor een samenstellingsopdracht volgens Standaard 4410 worden gekozen.

Een alternatief is dat de subsidieverstrekker de accountant alleen onderzoeksbevindingen laat rapporteren, zonder dat deze daarover een oordeel of een conclusie geeft. Bij deze opdracht tot overeengekomen specifieke werkzaamheden conform Standaard 4400N stemmen subsidieverstrekker, subsidieontvanger en accountant in detail af welke specifieke werkzaamheden de accountant uitvoert en hoe hij daarover rapporteert in zijn rapport van feitelijke bevindingen. Bij een 4400N onderzoek voert de accountant geen gerichte steekproef uit, hij verricht alleen een aantal losse waarnemingen.

In aanvulling op bovenstaande standaarden zijn er onlangs voor de NOW-regeling nieuwe standaarden ontwikkeld die rekening houden met de specifieke kenmerken van deze regeling en de controle hierop; Standaard 3900N voor de opdracht die gericht is op het verstrekken van een redelijke mate van zekerheid dan wel een beperkte mate van zekerheid en Standaard 4415N voor de samenstellingsopdracht. Hiervoor wordt verwezen naar paragraaf 5.5 van deze handleiding.

Eenvoudigheidshalve gaat deze handleiding uit van een controleopdracht, de meest voorkomende opdracht bij subsidiedeclaraties.

Het is van belang dat de subsidieverstrekker vooraf een afweging maakt van de baten en lasten van het inschakelen van een accountant. De gewenste mate van zekerheid en de kosten van de controle van de verantwoording moeten met elkaar in evenwicht zijn. Afhankelijk hiervan zal de subsidieverstrekker de soort opdracht en de invulling van de werkzaamheden bepalen.

2.2. Normenkader

Bij een subsidiecontrole bestaat het normenkader uit **twee componenten**:

- *Het verslaggevings- of verantwoordingskader.* Dit kader is bedoeld voor de subsidieontvanger en geeft normen voor de wijze en inrichting van de verantwoording. Dit kan een jaarrekening zijn, dan wel een specifieke verantwoording of een deelverantwoording.
- *Het controlekader.* Dit kader geeft normen voor de uit te voeren controle. Deze kunnen in de subsidieregeling vastliggen of uitgewerkt zijn in een bij de subsidieregeling behorend controleprotocol.

Uitgangspunt vormt de subsidiebeschikking, waarin de voorwaarden voor de subsidie zijn vastgelegd. Deze voorwaarden kunnen specifieke verplichtingen betreffen of verwijzen naar de van toepassing zijnde subsidieregeling of algemene regelgeving, zoals bijvoorbeeld Europese aanbestedingsregels.

Het is de verantwoordelijkheid van de subsidieverstrekker om in de subsidiebeschikking duidelijk aan te geven welke voorwaarden door de accountant gecontroleerd moeten worden. Een controleprotocol kan hierbij behulpzaam zijn en bijdragen aan een beperking van de administratieve lasten.

2.3. Format subsidiedeclaratie

De subsidiedeclaratie vormt het object van de controle en wordt ter identificatie aan de controleverklaring gehecht. Vaak is sprake van een voorgeschreven format. De accountant moet nagaan of dit format uitsluitend informatie bevat die onderdeel is van de subsidiecontrole. Indien dit niet het geval is en het format ook andere informatie bevat zijn er **twee opties**:

- Het format wordt in overleg met de subsidieverstrekker gewijzigd in een versie die alleen gecontroleerde informatie bevat. De aanvullende informatie uit het format krijgt het karakter van overige informatie die buiten de reikwijdte van de controle valt. Ook al is het format aangepast, nog steeds moet de accountant rekening houden met gelijktijdig met de subsidiedeclaratie overlegde informatie. Zie paragraaf 2.4.
- De accountant vermeldt in de controleverklaring expliciet de elementen uit de subsidiedeclaratie waarop zijn controle en zijn verklaring betrekking hebben. Deze optie verdient geen voorkeur, omdat dit bij kan dragen aan de verwachtingskloof. De elementen in de subsidiedeclaratie waarop de verklaring niet toeziet behoren in deze situatie tot de andere informatie te worden gerekend. Zie paragraaf 2.4.

De subsidiedeclaratie moet alleen die informatie bevatten die relevant is voor de afrekening van de subsidie en die door de accountant gecontroleerd kan worden. Dit voorkomt een verwachtingskloof bij de subsidieontvanger over wat wel of niet onder de reikwijdte van de controle door de accountant valt.

2.4. **Andere informatie**

De subsidiedeclaratie kan vergezeld gaan van **andere informatie**. In dat geval moet de accountant Standaard 720 'De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot andere informatie' toepassen. Deze standaard geldt niet alleen bij de controle van een jaarrekening, maar ook bij een specifieke verantwoording of een deelverantwoording. De accountant hoeft er alleen onderzoek naar te doen en over te rapporteren in zijn verklaring als de andere informatie bij de subsidiedeclaratie is gevoegd (dit kan in hetzelfde document, maar ook in meerdere documenten die tegelijkertijd worden opgesteld) en deze informatie:

- samen met de subsidiedeclaratie één document vormt;
- in relevante wet- en regelgeving, het controle- of accountantsprotocol expliciet als 'andere informatie' is gedefinieerd, of:
- in een ander zelfstandig document opgenomen is en een nadere toelichting op de subsidiedeclaratie zelf geeft, dan wel dat het doel daarvan is om informatie te verschaffen over de subsidiedeclaratie. Een voorbeeld hiervan is een financiële analyse van de realisatie ten opzichte van de begroting.

In dit geval leest de accountant de 'andere informatie' en overweegt hij op basis van zijn kennis en begrip, verkregen vanuit de controle of anderszins, of de andere informatie met de subsidiedeclaratie verenigbaar is en geen materiële afwijkingen bevat. Hierover rapporteert hij in de paragraaf 'andere informatie' van de controleverklaring. De accountant waarmerkt de andere informatie en voegt deze bij de controleverklaring en de subsidiedeclaratie.

Het onderscheid tussen te controleren informatie en andere informatie dient de subsidieverstrekker zelf te maken. Hiertoe moet hij aanwijzingen opnemen in de subsidieverlening (subsidiebeschikking), de subsidievoorwaarden en/of het controleprotocol.

Naast andere informatie wordt veelal ook nog **overige informatie** als zelfstandig documentatie bijgevoegd. Deze heeft niet het doel de gebruikers informatie te verschaffen over zaken in de (financiële) subsidiedeclaratie. Deze overige informatie omvat bijvoorbeeld een inhoudelijk (onderzoeks-)rapport naar aanleiding van het uitgevoerde project. Een dergelijk inhoudelijk rapport kent vaak een wetenschappelijke lading, omvat inhoudelijke projectinformatie en heeft daarom niet het doel informatie te verschaffen over de financiële posten in de subsidiedeclaratie. Daarom valt het rapport buiten de reikwijdte van Standaard 720 en is de paragraaf andere informatie niet van toepassing, tenzij dit rapport samen met de subsidiedeclaratie in één document wordt opgenomen. Dan dient het alsnog als andere informatie te worden aangemerkt. Uiteraard kan de accountant het rapport wel gebruiken om meer kennis te krijgen van het subsidieproject.

<p>De subsidieverstrekker moet in de subsidiebeschikking duidelijk aangeven welke informatie door de accountant gecontroleerd moet worden en welke informatie als andere of overige informatie moet worden aangemerkt. Ook hier dient de subsidieverstrekker vooraf een afweging te maken van de baten en lasten van het inschakelen van een accountant.</p>
--

3. Controle op de naleving van subsidievoorwaarden

Dit hoofdstuk gaat in op een aantal vaste onderdelen van de controle van de subsidieverantwoording door de accountant: periode, kosten, tarieven, opbrengsten en overige bijdragen. De controle van personele kosten wordt in hoofdstuk 4 verder uitgewerkt. Omdat ook de naleving van (Europese) aanbestedingsregels onderdeel vormt van diverse subsidieregelingen is hieraan een aparte paragraaf gewijd.

3.1. Periode

De accountant dient hierbij te controleren of de verantwoorde kosten en baten betrekking hebben op de in de beschikking genoemde periode. Omdat de meeste subsidieregelingen uitgaan van het baten/lasten stelsel is het van belang dat de accountant aandacht besteedt aan overlopende posten en facturen aan het eind van het subsidietijdvak. Daartoe gaat hij na of nog te betalen of te ontvangen bedragen (factuur ontvangen na projectperiode, maar betrekking hebbend op de projectperiode) inderdaad betrekking hebben op het betreffende subsidietijdvak.

3.2. Kosten

De accountant dient na te gaan of de verantwoorde kosten samenhangen met de in de beschikking genoemde activiteiten. Bij interne kosten zal dit aspect onderdeel moeten zijn van de interne beheersorganisatie, waarbij bijvoorbeeld via interne normen inzake bedrijfseconomisch aanvaardbare kosten (conform reeds bestaande methodieken binnen de organisatie) en via de gebruikelijke goedkeuringsprocedures een en ander wordt gewaarborgd.

De subsidiebeschikking en de hieraan ten grondslag liggende aanvraag vormen een belangrijk referentiepunt voor de accountant. De aanvraag inclusief begroting en inhoudelijk plan heeft de subsidieverstrekker immers al inhoudelijk en financieel beoordeeld en akkoord bevonden. De aanvraag kan daarom zowel inhoudelijk als financieel als taakstellend worden gezien, waarbij een initiële cijferanalyse tussen realisatie en begroting mede richtinggevend is voor de te verrichten controlewerkzaamheden door de accountant.

In het kader van prestatielevering is het belangrijk om vast te stellen dat de (tegen)prestatie waarvoor kosten ten laste van een project/subsidieverstrekker zijn verantwoord ook is geleverd/ontvangen. In dit verband moet vastgesteld worden of:

- op voorhand in het activiteitenplan en/of de activiteitenbegroting een kostenpost is opgenomen en de verantwoorde kosten op totaalniveau binnen het geautoriseerde budget zijn gevallen;
- een factuur is ontvangen aansluitend op het contract, de dienst is geleverd, de factuur is geautoriseerd door de budgethouder, is toegerekend aan het project (dan wel een specifieke begrotingsregel) en is betaald. Om deze procesgang goed te kunnen volgen is kennis van de geldende procedures noodzakelijk;
- de factuur administratief ten laste van het project wordt verantwoord dan wel een eenduidige relatie met het project heeft.

De accountant beoordeelt daartoe:

- De opzet en bestaan van het proces van de interne toetsing/autorisatie van facturen, in combinatie met de processen rondom contractering en het intern handelen binnen het begrotingskader (monitoringsfunctie).
- De werking van bovenstaand proces via de controle van geselecteerde kostenitems.

3.3. *Tarieven*

In de subsidievoorwaarden zijn meestal ook bepalingen opgenomen over de te hanteren tarieven, zowel voor de inzet van medewerkers (uurtarieven) als voor intern door te belasten kosten, zoals kosten van materieel (overige tarieven). De accountant zal in beide gevallen vaststellen:

- welke tarieven of berekeningsmethodieken op basis van de geldende wet- en regelgeving gehanteerd mogen worden;
- of de daadwerkelijk gehanteerde tarieven of berekeningsmethodieken aan de subsidievoorwaarden voldoen en/of consistent zijn met de tarieven zoals gehanteerd in de begroting ingediend bij de aanvraag.

Er zijn subsidieregelingen die een vast tarief voorschrijven (bijvoorbeeld het tarief dat in de aanvraag is opgenomen of een forfaitair tarief dat in de subsidieregeling is vastgelegd). In dat geval zijn de controlewerkzaamheden van de accountant beperkt tot het vaststellen dat de voorgeschreven tarieven zijn gehanteerd.

Als sprake is van tarieven tegen werkelijke kosten zal de accountant nagaan of deze tarieven conform de subsidievoorwaarden zijn berekend. Bepalende factoren hierbij zijn een bestendige gedragslijn, bedrijfseconomisch aanvaardbare grondslagen en het uitsluiten van niet-subsidiabele kosten conform de subsidieregeling (indien van toepassing). Dit kan betekenen dat de (kostprijs)tarieven die de subsidieontvanger normaliter gebruikt voor een specifiek subsidieproject aangepast moeten worden.

Voor een specifieke uitwerking van de controle op uurtarieven wordt verwezen naar hoofdstuk 4.1.

3.4. *Opbrengsten en overige bijdragen*

De volledigheid van de verantwoorde opbrengsten en overige bijdragen vormt een aandachtspunt in veel controleprotocollen. Opbrengsten betreffen de met gesubsidieerde activiteiten gegenereerde baten. Overige bijdragen betreffen subsidies of overige financiële bijdragen van andere organisaties voor het betreffende project. De accountant voert in dit kader een risicoanalyse uit waarbij hij de kwaliteit beoordeelt van de administratieve organisatie en interne beheersing rondom de juiste rubricering van project gerelateerde uitgaven en ontvangsten in de projectenadministratie. Aan de hand van deze analyse stelt hij vast of mogelijk een verhoogd risico bestaat op afwijkingen van materieel belang als gevolg van fouten of fraude. Dit is medebepalend voor de aard en omvang van de uit te voeren controlewerkzaamheden.

Om vast te stellen of de opbrengsten en overige bijdragen volledig zijn verantwoord zal de accountant controleren of:

- op basis van de subsidieaanvraag en – beschikking aanwijzingen bestaan voor het voorkomen van aanvullende opbrengsten, en - indien van toepassing - de wijze waarop deze tot stand komen;
- uit de projectadministratie aanwijzingen bestaan dat opbrengsten zijn verkregen;
- of de in de subsidieaanvraag weergegeven aanvullende subsidies of externe financiering ook daadwerkelijk in de subsidiedeclaratie is opgenomen;
- uit de projectadministratie aanwijzingen bestaan dat aanvullende subsidies of externe financiering is verkregen;
- uit de overige controle-informatie aanwijzingen bestaan dat sprake is van opbrengsten, aanvullende subsidies of externe financiering.

Van de accountant kan niet verwacht worden dat hij de gehele (financiële) administratie van de subsidieontvanger in deze controle betreft.

Voorbeelden van aanvullende werkzaamheden zijn:

- interviewen van medewerkers van de administratie of projectinhoudelijke medewerkers over project gerelateerde inkomsten;
- vragen aan deze medewerkers of ze verzocht zijn om project gerelateerde inkomsten bij het project om te rubriceren/boeken;
- doornemen projectadministratie voor creditboekingen en eventuele terugboekingen daarvan.

De volledigheid van de verantwoording van opbrengsten en overige baten vindt zijn verankering in de administratieve organisatie en interne beheersing van de subsidieontvanger. Daarom is detailkennis van de subsidieaanvraag, het subsidieproject en de organisatie van de subsidieontvanger van wezenlijk belang voor de accountant, in combinatie met professionele oordeelsvorming.

3.5. Aanbestedingsregels

In diverse subsidieregelingen is opgenomen dat de subsidieontvanger bij het uitvoeren van het betreffende project de nationale en/of Europese aanbestedingsregels dient na te leven. Als de subsidieontvanger zelf geen aanbestedende dienst is en dus niet verplicht is om aan te besteden, dan gelden de aanbestedingsregels alleen voor de kosten die in het kader van het project zijn gemaakt.

Indien de nationale en/of Europese aanbestedingsregels voor het subsidieproject van toepassing zijn verklaard moet de accountant hieraan aandacht besteden bij de controle van de subsidievoorwaarden. Hij richt zich echter uitsluitend op de kosten die in het kader van het project zijn gemaakt en niet op alle transacties en beheershandelingen van de organisatie in de betreffende periode. Hij heeft hierbij aandacht voor het totaal aan kosten per leverancier, vanwege het risico van het opsplitsen van opdrachten om onder de aanbestedingsgrenzen te blijven. Als de accountant ook de jaarrekening van de subsidieontvanger controleert en hij hierbij kennis heeft genomen van overtredingen van de aanbestedingsregels, dan zal hij deze uiteraard meewegen bij het betreffende subsidieproject en er rekening mee houden in zijn controleaanpak.

Van de accountant kan niet worden verwacht dat hij voor alle projectkosten beneden de grenzen voor aanbesteding nagaat of deze door de subsidieontvanger volgens de regels zijn aanbesteed. Dit zal hij uitsluitend doen voor de projectkosten die per leverancier boven deze grenzen uitkomen.

De accountant zal bij zijn controle:

- kennismaken van de geldende aanbestedingsvoorwaarden en de wijze waarop aan deze voorwaarden binnen de standaardprocedures van de organisatie opvolging wordt gegeven;
- voor kosten, gerubriceerd per leverancier, binnen de subsidiedeclaratie boven de aanbestedingsgrenzen vaststellen dat de betreffende aanbestedingsvoorwaarden zijn nageleefd;
- nagaan (als hij ook accountant is voor de jaarrekening) of tijdens de jaarrekeningcontrole vastgesteld is of aanbestedingsregels zijn overtreden, dan wel (als een andere

SAC Handleiding subsidiecontroles



accountant de jaarrekeningcontrole doet) bij de organisatie navragen en schriftelijk laten bevestigen of door de deze accountant overtredingen van de aanbestedingsregels zijn vastgesteld.

Het is van belang dat in de subsidievoorwaarden expliciet wordt aangegeven hoe de accountant moet omgaan met geconstateerde overtredingen van de aanbestedingsregels: hoe moet de omvang van de afwijking worden bepaald en hoe moet hij deze in zijn oordeel meewegen?

4. Controle van personele kosten

Personele kosten vormen in veel gevallen een belangrijk onderdeel van een subsidiedeclaratie. Naast vaste looncomponenten bestaan ze uit de werkgeversbijdrage voor sociale lasten, pensioenpremies en eventueel toe te rekenen overhead/overige personele kosten. Voor subsidieprojecten wordt meestal gerekend met bestede uren (de Q-component) maal een tarief per uur (de P-component).

4.1. Gehanteerd uurtarief

Het komt voor dat de subsidievestrekker een specifiek uurtarief voorschrijft. Over de controle van deze uurtarieven bestaat in de praktijk veelal weinig onduidelijkheid, de controlewerkzaamheden van de accountant blijven beperkt tot het vaststellen dat de voorgeschreven tarieven zijn gehanteerd.

In veel gevallen geeft de subsidieverstrekker echter geen strikte invulling van de te hanteren tarieven, anders dan dat ze gebaseerd moeten zijn op bedrijfseconomische grondslagen en/of binnen de organisatie gebruikelijke tarieven of tariefmethodieken. De subsidieverstrekker maakt soms een voorbehoud voor specifieke kosten die in de tariefberekening niet meegenomen mogen worden.

In sommige gevallen staat de subsidieverstrekker toe dat overhead deel uitmaakt van het uurtarief. Als hiervoor een vast opslagpercentage geldt kan de accountant zich beperken tot het controleren of het voorgeschreven percentage is gehanteerd. In andere gevallen geldt als enige voorwaarde dat de binnen de organisatie toegepaste systematiek wordt nagevolgd. De controle op de overhead kan dan complex worden, afhankelijk van de wijze van berekenen en toerekenen van overhead. De accountant zal moeten vaststellen welke kostensoorten zijn meegenomen en welke verdeelsleutels hierbij zijn gehanteerd. Hierbij moet hij rekening houden met kosten die volgens de subsidievoorwaarden zijn uitgesloten en alert zijn op dubbel declareren: kosten die enerzijds rechtstreeks worden opgevoerd als personele kosten of materieelkosten en anderzijds al gedekt worden uit het tarief voor overhead.

Personele kosten spelen overigens niet alleen een belangrijke rol in subsidiedeclaraties. Ook bij de controle van de jaarrekening kan dit een materiële post betreffen, bijvoorbeeld bij dienstverleners, uitzendbureaus of onderzoeksinstellingen. Deze handleiding richt zich echter uitsluitend op de controle van personele kosten in het kader van een subsidiecontrole.

Het verdient aanbeveling dat de subsidieverstrekker kiest voor een vast opslagpercentage voor de toerekening van overheadkosten. De controle van werkelijke kosten van overhead is tijdsintensief en complex. Bovendien zal de accountant zich normaliter richten op de controle van de berekensystematiek en niet op de controle van de tot de overhead behorende kosten als zodanig.

4.2. Verantwoorde uren

De accountant richt zich op de administratieve organisatie en interne beheersing rondom de projectactiviteiten, de interne verantwoording van de uren en de administratieve vastlegging van de activiteiten, uren en prestaties. Het is namelijk economisch niet verantwoord en meestal niet mogelijk dat hij tijdens de uitvoering van het subsidieproject een directe controle uitvoert.

Vaak gaat het om primaire vastleggingen die niet altijd tot stand komen op basis van een voldoende tegengesteld belang. Immers, zowel de medewerker als zijn direct leidinggevende – vaak de projectleider – hebben beiden belang bij een optimale subsidiedeclaratie. De werkzaamheden van de accountant bestaan daarom uit een combinatie van verschillende controlewerkzaamheden, gericht op het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie.

Bij de controle richt de accountant zich in de eerste plaats op:

- de ingediende en de door de subsidieontvanger goedgekeurde subsidieaanvraag;
- eventuele specifieke eisen die de subsidieverstrekker aan de urenregistratie stelt;
- de aard en omvang van de subsidieontvanger;
- de administratieve organisatie betreffende de urenregistratie.

Een belangrijk ankerpunt in de controle is de ingediende subsidieaanvraag. Immers het hierin opgenomen inhoudelijke plan en de bijbehorende begroting zijn taakstellend voor de urenbesteding en de doelen waaraan deze uren besteed zullen worden. Een vergelijking van de verantwoorde uren (en ingeschakelde medewerkers) met het inhoudelijk plan is een goed startpunt van de controle.

De meeste discussies over de controle van personele kosten richten zich op de vraag of de in de subsidiedeclaratie verantwoorde uren daadwerkelijk aan het betreffende project zijn besteed. Belangrijke ankerpunten voor de accountant zijn de ingediende subsidieaanvraag, de bijbehorende begroting, de administratieve organisatie en interne beheersing van de subsidieontvanger en de met het project behaalde resultaten of de geleverde output.

4.3. **Controle urenverantwoording**

Er bestaan diverse varianten voor de registratie van bestede uren of toegerekende delen van het dienstverband (fte-percentages). Elke variant vraagt om een specifieke controleaanpak. Hieronder staan de meest voorkomende registratievormen:

- Elektronisch;
- Handmatig;
- geen urenregistratie, alleen een inspanningsverklaring achteraf (waarin een fte percentage of een x-aantal uren is vastgelegd). Voor bepaalde nationale en Europese subsidieregelingen vervalt dan de verplichting van uren schrijven;
- aanstelling op een project voor een fte percentage, via een speciale projectovereenkomst of een addendum op de arbeidsovereenkomst.

Binnen elektronische urenregistratiesystemen kan in meer of mindere mate sprake zijn van een afgedwongen tijdigheid van verantwoorden en goedkeuren van uren. Daarnaast bestaat er verschil tussen integraal uren schrijven (gedetailleerde registratie aansluitend op het dienstverband), sluitend uren schrijven (projecturen, overige directe uren, indirecte- en verzuim uren) en het verantwoorden van uitsluitend directe projecturen.

Bij elk systeem zijn kanttekeningen te plaatsen waar het gaat om de betrouwbaarheid van de uitkomst. Een organisatiebreed toegepaste elektronische urenregistratie lijkt op voorhand meer zekerheid te geven dan een handmatige registratie, maar stuit op dezelfde inherente beperkingen ten aanzien van de daadwerkelijke besteding van de verantwoorde uren.

De accountant kan geen uitspraak doen over de daadwerkelijke besteding van de uren, net zoals hij dat in de zorgsector niet kan doen over de feitelijke levering van zorg. Wat hij wel doet is een controle uitvoeren op de administratieve organisatie en interne controle rondom de urenregistratie, waarbij hij alert is op signalen dat de uren mogelijk niet aan het project zijn besteed. De uitkomst van de risicoanalyse is mede bepalend. Daarnaast legt de accountant ook een verband met de geleverde prestaties en aan de uren gerelateerde aanvullende informatie afkomstig uit andere bronnen, zoals hieronder toegelicht.

Alleen steunen op het urenregistratieproces als zodanig en de output daarvan leidt niet altijd tot voldoende en geschikte controle-informatie, ook omdat een tegengesteld belang tussen

urenschrijver en controleur niet altijd aanwezig is. De accountant zal daarom extra controle-informatie moeten verzamelen om de volgende vragen te kunnen beantwoorden:

- Is de opgevoerde medewerker begroot?
- Is de medewerker specifiek aangesteld voor het project?
- Wat is de aard van de inzet van de medewerker?
- Is zichtbaar op basis van verantwoordingsdocumenten (richting subsidiegever maar ook naar betrokken partijen) dat de medewerker inderdaad actief is op het project?

De noodzaak van het verkrijgen van aanvullende controle-informatie neemt toe naarmate de relatie tussen de verantwoorde uren en bovenstaande elementen minder sterk is. Naast de ingediende begroting, de aanstelling van de medewerker en interne verantwoordingsdocumenten kan aanvullende controle-informatie onder andere bestaan uit:

- Presentielijsten;
- Projectnotulen;
- Bespreekverslagen;
- tussentijdse/eind (inhoudelijke) rapportages;
- interviews met betrokken medewerkers;
- bijgehouden agenda's;
- internetinformatie.

De accountant zal niet alleen op zoek gaan naar informatie die de verantwoorde uren bevestigt maar ook gebruik maken van informatiebronnen die mogelijk tegengestelde informatie bevatten zoals de verzuimadministratie (registratie verlof en ziekte). De accountant kan op deze wijze vaststellen of de verantwoording geen uren bevat die ook als verlof of ziekte zijn geboekt.

4.4. Oordeelsvorming

Hoewel de afzonderlijke onderdelen op zich niet altijd voldoende en geschikte controle-informatie opleveren, zal het totaal aan informatie de accountant in staat moeten stellen om op basis van professionele oordeelsvorming te bepalen of er voldoende zekerheid is om tot een oordeel te komen. Indien over een van de onderdelen van de controle van de urenverantwoording onvoldoende informatie verkregen kan worden zal de accountant onderzoeken hoe hij aanvullende controle-informatie kan verkrijgen. Het gaat immers om de juiste combinatie van controlewerkzaamheden.

De oordeelsvorming kan complex worden als voor essentiële onderdelen van de controle onvoldoende informatie beschikbaar is en de oordeelsvorming daardoor meer subjectief wordt. Naarmate deze subjectiviteit toeneemt is het van belang om overleg te plegen met een andere accountant of het vaktechnische bureau. Ook is het aan te bevelen om met de subsidieverstrekker hierover contact op te nemen.

5. Discussiethema's

Dit hoofdstuk gaat nader in op een aantal thema's die in het kader van subsidiecontroles relevant zijn: opdrachtverstrekking, materialiteit, rechtmatigheid, doelmatigheid en normenkader in ontwikkeling. De SAC wil hiermee een bijdrage leveren aan de verdere uniformering van subsidiecontroles en daarbij te hanteren normenkaders. Elk thema start met de visie van de SAC op het onderwerp.

5.1. Opdrachtverstrekking

Subsidieverstrekkers houden bij het ontwikkelen van nieuwe regelgeving en protocollen onvoldoende rekening met alternatieven voor de controleverklaring. Er zou meer nagedacht moeten worden of het afrekenen op basis van de werkelijk bestede kosten met een accountantsverklaring wel de meest efficiënte en doelmatige manier is om de doelen van een subsidieregeling te bereiken en zekerheid te verkrijgen bij de verantwoording.

Subsidieverstrekkers zouden bij het ontwikkelen van nieuwe subsidieregeling moeten nagaan of er alternatieven zijn voor de inzet van de accountant. Voorbeelden hiervan zijn: eigen onderzoek uitvoeren, zelf waarnemingen ter plaatse doen, het vergelijken van de ontvangen informatie met andere gegevens, data-analyse toepassen of benchmarking uitvoeren. Omdat een subsidieverstrekker de ontvangen subsidie-informatie op een hoger aggregatieniveau kan analyseren dan de accountant, is het voor hem veel gemakkelijker om trends waar te nemen of om risico's te lokaliseren. Op grond daarvan kan hij dan gericht zelf een controle uitvoeren.

Accountantsproducten

Kiest de subsidieverstrekker alsnog voor de inzet van de accountant, dan moet onderzocht worden welk accountantsproduct het beste past bij zijn informatiebehoefte en gewenste mate van zekerheid. In paragraaf 2.1 van deze handleiding zijn de beschikbare accountantsproducten uitgewerkt. Verder wordt verwezen naar hoofdstuk 4 van de *Schrijfwijzer Accountantsprotocollen 2017* van de NBA Werkgroep Controleprotocollen (COPRO). Hierin zijn 3 keuzefactoren genoemd: Het object van onderzoek, de gewenste mate van zekerheid en de eventuele behoefte aan bevindingen.

Kosten of prestaties

De financiële afrekening met subsidieverstrekkers gebeurt veelal op basis van werkelijk bestede kosten en niet op basis van gerealiseerde prestaties. Door deze systematiek loopt de subsidieontvanger het financiële risico van overbesteding, die niet wordt gesubsidieerd. Als een project met minder kosten wordt gerealiseerd dan begroot, is sprake van een onderbesteding, die kan leiden tot het terugbetalen van het ontvangen voorschot. Bij afrekening op basis van prestaties ligt het projectrisico echter volledig bij de subsidieontvanger en leidt efficiëntie in de uitvoering tot financieel voordeel. Deze wijze van verantwoorden kan bijdragen aan administratieve lastenverlichting voor zowel de subsidieontvanger als de subsidieverstrekker(s), mits sprake is van helder geformuleerde indicatoren die door de accountant getoetst kunnen worden.

5.2. Materialiteit

Subsidieverstrekkers zouden bij het bepalen van de materialiteit voor subsidiecontroles meer rekening moeten houden met de omvang van de verleende subsidie. Er wordt nog te veel gebruik gemaakt van standaard materialiteitstabellen, zonder dat een onderbouwing bestaat voor de gekozen percentages. Beoordeling van afwijkingen en onzekerheden dient in onderlinge samenhang plaats te vinden, waarbij het hanteren van gelijke percentages de voorkeur heeft.

De NBA brochure *Accountant en Materialiteit* geeft uitleg over het begrip materialiteit en het gebruik daarvan bij de controle door de accountant. Hierbij wordt ook behandeld hoe de accountant omgaat met afwijkingen (fouten) in de verantwoording en onzekerheden in de controle. Het vaststellen van de te hanteren materialiteit bij een controleopdracht is een kwestie van professionele oordeelsvorming. Het beeld dat de accountant heeft van de (gemeenschappelijke) informatiebehoefte van alle gebruikers tezamen is bepalend. De accountant beoordeelt afwijkingen in de verantwoording en onzekerheden in de controle op hun totale effect op de betreffende verantwoording en op hun totale effect op de besluitvorming van de gebruikers. De NBA brochure benadrukt dat dit geen simpele rekensom is.

Materialiteitstabellen

In de publieke sector maken subsidieverstrekkers veelvuldig gebruik van materialiteitstabellen. In zo'n tabel wordt de materialiteit dan uitgedrukt in een percentage van de lasten of de subsidiabele kosten. Vaak hanteert zo'n tabel verschillende percentages voor afwijkingen en onzekerheden, wat de indruk wekt dat deze apart beoordeeld mogen worden. Dit laatste maakt het voor de accountant ingewikkeld, omdat hij volgens de controlestandaarden afwijkingen en onzekerheden in hun onderlinge samenhang dient te beoordelen. De NBA brochure geeft twee voorbeelden uit de publieke sector. De tabel uit het eerste voorbeeld is nu gangbaar en gaat uit van aparte goedkeuringspercentages voor afwijkingen (1 procent) en onzekerheden (3 procent). De tabel uit het tweede voorbeeld is gebaseerd op het herziene Handboek Auditing Rijksoverheid (HARo) en hanteert een gemeenschappelijk goedkeuringspercentage voor fouten en onzekerheden (2 procent).

Niet-goedkeurende verklaringen

Als de omvang van de afwijkingen in de verantwoording en onzekerheden in de controle de vastgestelde materialiteit overschrijdt, zal de accountant een niet-goedkeurende verklaring afgeven. Dit kan zijn een verklaring met beperking, een verklaring van oordeelonthouding of een afkeurende verklaring. In een aparte alinea geeft de accountant dan een onderbouwing van zijn niet-goedkeurende oordeel. Voor subsidieverstrekkers is niet altijd duidelijk wat de reikwijdte van dit oordeel is.

Bij een verklaring met beperking is dit doorgaans geen probleem: de subsidieverantwoording is akkoord met uitzondering van hetgeen in de beperking is genoemd. In een verklaring van oordeelonthouding of een afkeurende verklaring geeft de accountant echter alleen aan wat onzeker is of wat hij afkeurt. Hij geeft niet aan wat van de verantwoording *niet* onzeker of *wel* goed is, terwijl de subsidieverstrekker daàr juist behoefte aan geeft. Bijvoorbeeld een verklaring van oordeelonthouding omdat onzekerheid bestaat over een deel van de personele kosten, terwijl het merendeel van de kosten wèl aan alle subsidievoorwaarden voldoet. Of een afkeurende verklaring omdat de aanbestedingsregels niet zijn nageleefd, terwijl de kosten in alle andere opzichten voldoen aan de subsidievoorwaarden.

Het is daarom van belang dat de accountant zo specifiek mogelijk is in de onderbouwing van zijn niet-goedkeurende verklaring en daarbij de beperking, oordeelonthouding of afkeuring zo veel mogelijk kwantificeert. Verder kan het helpen dat de accountant in zo'n geval contact opneemt met de subsidieverstrekker om zijn oordeel toe te lichten.

Kleine subsidiedeclaraties

De toepassing van de bovengenoemde materialiteitsgrenzen leidt bij een subsidiedeclaratie van beperkte omvang (bijvoorbeeld € 75.000 kosten) tot een klein absoluut bedrag (€ 750 respectievelijk € 1.500). Een dusdanig scherpe materialiteit leidt in de meeste gevallen tot een vrijwel integrale controle op de subsidiabele kosten. Het is de vraag of subsidieverstrekkers beseffen dat dergelijke materialiteitspercentages de administratieve lastendruk flink kunnen verhogen en daarmee ook de controlekosten. Zou het oordeel van de subsidieverstrekker anders luiden als bijvoorbeeld blijkt dat van die € 75.000 projectkosten € 2.250

(3 procent in plaats van 1 of 2 procent) niet voldoet aan de subsidievoorwaarden? Zeker als het subsidiebedrag maar een percentage is van de kosten en het doel van de subsidie is bereikt? Een hogere materialiteit afgestemd op de aard en omvang van de subsidie betekent dat de accountant minder waarnemingen hoeft te doen en dat de administratieve lastendruk wordt verlaagd.

Relatief beperkte bijdragen

Vergelijkbaar met de problematiek van subsidiedeclaraties met beperkte omvang is de situatie waarin de subsidieverstrekker slechts een deel van een project financiert, al dan niet als medefinancier. Ook dan dient de accountant over de gehele subsidiedeclaratie een oordeel te geven en niet alleen over het beperkte deel dat de subsidieverstrekker financiert.

Ter illustratie: een subsidieverstrekker levert een beperkte bijdrage aan een groot bouwproject. Aan de totale projectkosten van € 1.000.000 financiert deze slechts € 50.000 mee. Bij een materialiteit van 1 procent betekent dit dat de accountant een maximale afwijking van € 10.000 in de subsidiedeclaratie mag accepteren zonder zijn oordeel aan te hoeven passen. Voor de subsidieverstrekker is dat eigenlijk niet relevant, omdat het voor hem voldoende is als vaststaat dat tenminste voor € 50.000 aan kosten aan het bouwproject is besteed. Deze casus geldt overigens niet als de beperkte bijdrage geen vast bedrag is maar een percentage van de kosten. Dan zullen wel alle kosten gecontroleerd moeten worden, omdat lagere kosten automatisch leiden tot een lager subsidiebedrag.

Ook in de situatie dat de subsidieverstrekker alleen een bepaald onderdeel van een bouwproject financiert, bijvoorbeeld de openbare ruimte van een wooncomplex, speelt de problematiek van de onevenredige controlekosten. Omdat verantwoording moet worden afgelegd over het totale project moet de accountant de gehele de subsidiedeclaratie controleren, ook al heeft de subsidieverstrekker slechts behoefte aan zekerheid over een deel daarvan. Het zou voor hem immers voldoende zijn als de accountant alleen een controle uitvoert op het gesubsidieerde deel van het project.

Materialiteitsstaffel

Een staffel in de materialiteitstoekenning op basis van de omvang van de subsidiabele kosten kan helpen de administratieve lastendruk te verlagen. Als voorbeeld geldt de volgende tabel, waarbij afwijkingen en onzekerheden gezamenlijk worden beoordeeld:

Subsidiabele kosten in €	Materialiteit
< 125.000	Geen controleverklaring. Uitsluitend een bestuurs/directieverklaring. Deze grens sluit aan bij het Rijksbrede subsidiekader
125.000 – 500.000	5 procent van de subsidiabele kosten
500.000 - 1.000.000	3 procent van de subsidiabele kosten met een ondergrens van € 25.000
> 1.000.000	2 procent van de subsidiabele kosten met een ondergrens van € 30.000. Dit percentage sluit aan om de meeste recente HARo-tabel van de Rijksoverheid.

5.3. *Rechtmatigheid*

Subsidieverstrekkers willen vooral weten of bij de uitvoering van het subsidieproject de geldende subsidieregelgeving is nageleefd, zoals vastgelegd in de subsidiebeschikking. Het is daarom niet aan te bevelen dat hiervoor het brede begrip rechtmatigheid wordt gebruikt, omdat dit betrekking heeft op de naleving van veel meer bepalingen dan alleen de subsidieregelgeving.

In veel subsidieregelingen en bijbehorende controleprotocollen wordt het begrip rechtmatigheid gebruikt, hoewel dit begrip verder gaat dan voor de subsidieregeling noodzakelijk is. In de praktijk bestaat regelmatig onduidelijkheid over de invulling van dit begrip en de uitwerking hiervan voor de subsidiecontrole door de accountant.

Rechtmatigheidsbegrip

Rechtmatigheid in het algemeen wil zeggen: in overeenstemming zijn met de relevante wet- en regelgeving. De invulling van rechtmatigheid is daarmee afhankelijk van de aard en reikwijdte van de van toepassing zijnde regels. In dit kader wordt wel onderscheid gemaakt tussen het juridische begrip rechtmatigheid en financiële rechtmatigheid. Juridische rechtmatigheid richt zich op de naleving van alle voor een organisatie van toepassing zijnde wet- en regelgeving. Financiële rechtmatigheid richt zich op de gevolgen voor de organisatie: het gaat hierbij alleen om handelingen en beslissingen die direct financiële gevolgen hebben voor de verantwoording van de organisatie.

Maar ook bij financiële rechtmatigheid gaat het om de brede naleving van wet- en regelgeving, het enige criterium is dat er een financieel effect aan verbonden moet zijn. Als het niet naleven van een wettelijke termijn geen financieel gevolg voor de organisatie heeft, hoeft er niet op gecontroleerd te worden. Anderzijds betekent het bijvoorbeeld dat een subsidieontvanger die een aanbestedende dienst is en onder de Wet Normering Topinkomens (WNT) valt, alleen rechtmatig handelt als deze ook voldoet aan de aanbestedingsregels en de WNT. Terwijl deze regelgeving als zodanig niets met de subsidieregeling te maken hoeft te hebben.

Het is passender dat de accountant verklaart dat de subsidiedeclaratie voldoet aan de specifieke subsidievoorwaarden, dan dat hij verklaart dat deze rechtmatig is. Indien de subsidieverstrekker toch het begrip (financiële) rechtmatigheid wil gebruiken, dan zal hij dit begrip exact moet invullen en afbakenen. Het gaat dan om een minder omvattend rechtmatigheidsbegrip: er is rekening gehouden met de relevante wet- en regelgeving voor zover deze de subsidiedeclaratie financieel raakt en als zodanig is opgenomen in de subsidieregeling en subsidiebeschikking. Het is de verantwoordelijkheid van de subsidieverstrekker om uit te werken welke bepalingen daaruit relevant zijn voor de subsidieontvanger en voor de accountant.

5.4. *Doelmatigheid*

Doelmatigheid of efficiency is een relatief begrip dat een bepaalde verhouding aangeeft tussen doelstellingen, ingezette middelen (uren/kosten) en daarmee bereikte beleidseffecten. De evaluatie van beleid is een taak voor de subsidieverstrekker en niet voor de accountant. Subsidieverstrekkers kunnen de accountant daarom niet vragen om de doelmatigheid van subsidieprojecten te controleren.

In sommige subsidieregelingen en bijbehorende controleprotocollen wordt de accountant gevraagd om een uitspraak te doen over de doelmatigheid van de bestede subsidiegelden. Omdat doelmatigheid een containerbegrip is en geen objectief normenkader kent kan de accountant ook niet controleren wanneer iets wel of niet doelmatig is. Hij kan kosten en prestaties controleren, maar niet vaststellen of de beoogde beleidseffecten in een optimale

verhouding tot de doelstellingen, kosten en prestaties zijn gerealiseerd. Het is aan de subsidieverstrekker zelf om hier een oordeel over te geven.

Als de accountant in het kader van een subsidieproject wordt gevraagd om een oordeel te geven over de doelmatigheid van de bestede kosten of geleverde prestaties, dan leidt dit tot een niet-uitvoerbare opdracht. In dat geval is het raadzaam om contact op te nemen met de subsidieverstrekker.

5.5. **Standaarden in ontwikkeling**

Subsidiecontroles verdienen net als de accountantsopdrachten bij de NOW-regeling een heldere, op maat gemaakte standaard en een op de subsidieregeling toegesneden accountantsprotocol. De SAC is daarom voorstander van het ontwikkelen van een specifieke standaard voor subsidiecontroles.

Zoals opgemerkt in paragraaf 2.1. Keuze opdracht zijn er recent twee nieuwe NBA standaarden ontwikkeld voor de accountantsopdrachten bij de NOW-regeling (Standaard 3900N voor een opdracht die gericht is op het verstrekken van een redelijke dan wel een beperkte mate van zekerheid en Standaard 4415N voor een specifieke samenstellingsopdracht). De werkzaamheden van de accountant zien toe op de NOW-verantwoording (netto-omzetsdaling, loonkosten over de periode maart-mei 2020 en overige informatie). Omdat deze werkzaamheden afwijken van reguliere accountantsopdrachten is gekozen om geen gebruik te maken van de reeds bestaande Standaarden (Standaard 805, Standaard 2400 of Standaard 4410), maar om twee specifieke standaarden te ontwikkelen.

In Standaard 3900N is een overzicht opgenomen van de relevante onderdelen van de Standaarden 200-805 die ook voor de onderzoekswerkzaamheden relevant zijn. Veel onderdelen die vooral gerelateerd zijn aan de controle van een jaarrekening worden daarmee buiten werking gesteld, waardoor een maatwerk accountantsopdracht mogelijk is geworden. Standaard 4415N schrijft een aantal samenstellingsgerelateerde werkzaamheden voor die de accountant dient uit te voeren. Ook hier is sprake van een maatwerk aanpak. Inmiddels is daarnaast Standaard 4416N *Aan assurance verwante opdracht bij een Covid-19 gerelateerde subsidieregeling* vastgesteld.

Een subsidiecontrole is geen jaarrekeningcontrole, hoewel een jaarrekening wel gebruikt kan worden voor een subsidieafrekening. Toch zijn alle voor de jaarrekening controle geldende Standaarden 200-810 van toepassing op een subsidiecontrole. Dit levert een uitgebreid vaktechnisch kader op dat veel elementen bevat die niet, of slechts deels van toepassing zijn op een subsidiecontrole, maar waar de accountant toch aan moet voldoen, dan wel moet documenteren waarom ze niet relevant zijn.

Hierdoor is het accountantsonderzoek uitgebreider dan noodzakelijk en dan verwacht door de subsidieverstrekker. Toepassing van dit uitgebreide vaktechnische kader voor subsidiecontroles kan leiden tot discussies tussen accountants onderling of met een subsidieverstrekker. Bovendien leidt dit tot een administratieve lastenverzwaring voor de subsidieontvanger. Daarom verdient het de voorkeur, om een specifiekere subsidiestandaard te ontwikkelen, naar analogie van de standaarden die voor de NOW-regeling zijn ontwikkeld.

6. Colofon

Deze handleiding is een initiatief van de Subsidy Audits Community (SAC). Sinds 2019 is de Subsidy Audits Community (SAC) actief als een van de eerste NBA communities. Oorspronkelijk opgericht door de subsidiespecialisten van vier grote accountantskantoren, is in de SAC inmiddels een groot aantal kantoren actief. Doelstelling van de SAC is het dichten van de verwachtingskloof tussen subsidieverstrekker en accountant. De SAC wil deze kloof dichten door vanuit de dagelijkse praktijk bij te dragen aan best practices, praktische standpunten en andere vaktechnische vragen. Daartoe organiseert de SAC in 2021 een of meer rondetafels over deze handleiding.

Meer informatie over de Subsidy Audits Community is te vinden op:

<https://www.nba.nl/themas/controleprotocollen/subsidy-audits-community-sac/>

Bij vragen over de Handleiding kunt u contact opnemen met:

Guido Willems, voorzitter SAC : Willems.Guido@kpmg.nl
René Wolfert, secretaris SAC : rene.wolfert@nl.pwc.com

Bij vragen over controleprotocollen of de Schrijfwijzer Accountantsprotocollen kunt u contact opnemen met de secretaris van de NBA Werkgroep Controleprotocollen (COPRO), Michèl Admiraal: m.admiraal@nba.nl