



Handleiding Subsidiecontrole



Dit document bevat bladwijzers en hyperlinks



Adobe Acrobat bladwijzers - toetsencombinatie "Ctrl-b"



tekst is een interne document- of externe hyperlink

INHOUD

1.	VOORWOORD	4
2.	INLEIDING	7
3.	ALGEMENE UITGANGSPUNTEN	9
3.1.	Keuze opdracht.....	9
3.2.	Normenkader.....	10
3.3.	Subsidiecontroles en standaarden.....	11
3.4.	Format subsidiedeclaratie.....	12
3.5.	Andere informatie.....	13
3.6.	Communicatie met de met governance belaste personen.....	14
3.7.	Betrokkenheid interne accountant/overheidsaccountant.....	14
3.8.	Samenwerkingsverbanden.....	15
4.	UNIFORM SUBSIDIEKADER	17
4.1.	Algemeen.....	17
4.2.	Uitgangspunten en verantwoordingsarrangementen.....	17
5.	CONTROLE OP DE NALEVING VAN SUBSIDIEVOORWAARDEN	20
5.1.	Periode.....	20
5.2.	Kosten.....	20
5.3.	Tarieven.....	21
5.4.	Opbrengsten en overige bijdragen.....	21
5.5.	Aanbestedingsregels.....	22
5.6.	In-cash en in-kind bijdragen door derden.....	23
6.	CONTROLE VAN PERSONELE KOSTEN	24
6.1.	Gehanteerd uurtarief.....	24
6.2.	Verantwoorde uren.....	25
6.3.	Controle urenverantwoording.....	26
6.4.	Oordeelsvorming.....	27
7.	DISCUSSIETHEMA'S	28
7.1.	Opdrachtverstrekking.....	28
7.2.	Materialiteit.....	29
7.3.	Rechtmatigheid.....	30
7.4.	Doelmatigheid.....	31
7.5.	Ontwikkeling in standaarden.....	31
8.	COLOFON	33
BIJLAGE		
	Analyse controlestandaarden ten behoeve van subsidiecontroles.....	35

VOORWOORD

De accountant heeft de afgelopen 2 jaar te maken gehad met een beduidend groter aantal subsidiecontroles als gevolg van de COVID-19 pandemie en torenhoge energiekosten. In een relatief korte tijd werden (en worden) er tal van subsidieregelingen opgezet om o.a. ondernemers, zelfstandigen en particulieren te ondersteunen; van de NOW, TVL, TEK, de energie prijsplafond regeling particulieren tot zelfs een steunregeling voor dierentuinen. Ook de reeds bestaande (Nederlandse en Europese) subsidies, grotendeels gericht op de stimulering van onderzoek & ontwikkeling, zijn voor o.a. universiteiten en academische centra niet meer weg te denken. Rondom belangrijke maatschappelijke thema's zoals klimaatverandering, vergrijzing, (on)gelijke kansen op de arbeidsmarkt, zijn door de overheid subsidieregelingen gecreëerd om sneller tot oplossingen te komen of in te springen daar waar andere geldverstrekkers geen mogelijkheden zien. De overheid steunt bij de verantwoording over deze middelen voor een groot gedeelte op de zekerheid die de accountant biedt.

Voor alle sectoren zijn inmiddels subsidieregelingen opgezet waar een beroep op gedaan kan worden. Van belang is dat bij de totstandkoming van nieuwe regelgeving aandacht besteed wordt aan subsidievoorwaarden. Welke eisen, voorwaarden en criteria zijn van gelden bij de uitvoering. Welke eisen worden gesteld aan de wijze van verantwoorden door de subsidieontvanger. Of - en welke zekerheid van de account wordt verwacht. Hiertoe dient het normen- en toetsingskader helder bepaald te zijn.

Naast de vele nieuwe subsidieregelingen zien we ook nieuwe ontwikkelingen in de aard van de projecten; er zijn grotere projecten qua kosten (en daarmee subsidieomvang), het aantal projectpartners breidt zich uit en de looptijden nemen toe. Ook de eisen die gesteld worden aan de wijze van uitvoering van de projectactiviteiten, de daarmee gemoeide kosten en verantwoording nemen toe.

Voor de subsidieontvanger is het noodzakelijk om zich vooraf goed bewust te zijn van de voorwaarden die gesteld worden aan de toekenning van het subsidie; niet alleen inhoudelijk maar financieel-administratief. Een project kan inhoudelijk nog zo goed zijn uitgewerkt, als het financieel-administratief niet aan de regels voldoet is de kans aanwezig dat het subsidie (gedeeltelijk) in gevaar komt.

De toegekende subsidies worden veelal gefinancierd uit belastinggeld waarbij de subsidieverstrekker en de maatschappij een transparante uitvoering en besteding van gelden verlangen, inclusief een robuuste controle daarop. En wanneer men spreekt over een 'robuuste controle' wordt al snel naar de accountant gekeken.

De accountant kan pas aan de slag als de richtlijnen (spelregels) voor alle betrokken partijen duidelijk zijn. De subsidieverstrekker bepaalt de richtlijnen en wat door de accountant getoetst moet worden. Heldere spelregels zijn van groot belang als een subsidieregeling wordt opgesteld die duidelijkheid verschaft over bijvoorbeeld de eisen die gesteld worden aan activiteiten, kosten en verantwoording. Indien deze spelregels niet duidelijk zijn, wordt de accountant (of een andere controleur) met een niet uitvoerbare opdracht geconfronteerd.

De accountant zal zijn onderzoek immers inrichten op basis van de richtlijnen die door de subsidieverstrekker zijn opgesteld en waarin is opgenomen wat door de accountant getoetst moet worden in de vorm van een accountantsprotocol in combinatie met de controlestandaarden.

Er zijn vier belangrijke elementen in dit proces; de subsidieregeling, het accountantsprotocol, de controlestandaarden en de verantwoording die op elkaar moeten aansluiten en duidelijk, consistent en uitvoerbaar moeten zijn. Het is aan te bevelen dat bij het opstellen van een accountantsprotocol accountants zijn

betrokken en/of met de NBA COPRO wordt geschakeld over de uitvoerbaarheid van het protocol.

Overigens hoeft niet altijd (alleen) een accountant de aangewezen partij te zijn om een onderzoek te doen naar de naleving van de gestelde subsidievoorwaarden. En ook hoeft niet altijd het zwaarste middel voor het bieden van zekerheid, een controleverklaring, ingezet te worden.

De vereiste duidelijkheid rondom de subsidieregels en het accountantsprotocol moet er ook zijn rondom de controlestandaarden. Een uniforme en consistente aanpak van het onderzoek van de subsidieverantwoording door accountants is van groot belang, uiteraard rekening houdende met de specifieke omstandigheden. Welke werkzaamheden gaat de accountant uitvoeren en welke controle-informatie is er nodig om tot een oordeel te komen? Dit moet duidelijk zijn voor de subsidieverstrekker en de subsidieontvanger zodat er geen verwachtingskloof ontstaat en er ook tussen accountantskantoren geen (grote) verschillen bestaan in de aanpak.

Verskillende accountants controleren subsidieverantwoordingen vallend onder dezelfde subsidieregeling, wat duidelijkheid vergt over hetgeen (minimaal) uitgevoerd behoort te worden om het risico op verschillende interpretaties en discussies te beperken. Dit is een belangrijke reden om de SAC Handleiding subsidiecontroles op te stellen en te actualiseren. Er is daarbij dankbaar gebruik gemaakt van de input van collega-accountants welke actief zijn bij subsidieontvangers en bij de overheid. Met deze handleiding tracht de SAC de dialoog tussen subsidieverstrekkers, subsidieontvangers en accountants verder

te stroomlijnen. Door inzicht te geven in de werkwijze van de accountant en de hierbij in acht te nemen standaarden levert de SAC een bijdrage aan de verdere uniformering van subsidiecontroles en de daarbij te hanteren normenkaders. De COPRO heeft een bijdrage geleverd aan de inhoud van deze handleiding. De COPRO is van mening dat deze handleiding een goede basis is voor het voeren van dialoog tussen subsidievertrekkers, subsidieontvangers en accountants.

Een speciaal dankwoord gaat uit naar de IAD's van Rijksuniversiteit Groningen, Technische Universiteit Eindhoven, Universiteit Maastricht en Universiteit Twente voor hun waardevolle bijdragen aan de totstandkoming van deze geactualiseerde handleiding subsidiecontroles.

De uitvoering van het accountantsonderzoek is onderhevig aan evolutie als gevolg van aanpassingen in de accountantsregulering en de kwaliteitsagenda van de NBA. Er zijn grote verschillen in de aanpak van 10 jaar geleden en de huidige aanpak. De verwachting is dat dit niet de laatste actualisatieslag zal zijn. Voor verdere verbeteringen staan we altijd open, suggesties zijn van harte welkom.

NBA Subsidy Audits Community

Guido Willems (voorzitter)



2. 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, zijn 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 er in feite verwacht wordt. Hierbij wordt onvoldoende rekening gehouden met de vaktechnische standaarden waaraan de accountant moet voldoen. 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 specifiek in, bijvoorbeeld in een toekenningsbrief of een 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 eerdergenoemde verwachtingskloof raken. Over 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 het nut en de noodzaak van een protocol. Voordat een subsidieverstrekker een regeling opstelt c.q. het protocol schrijft, is het zinvol na te gaan of er alternatieven zijn voor de inzet van de accountant. Paragraaf 3.1 van de Schrijfwijzer beschrijft 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

In 2020 is de eerste versie van de SAC Handleiding subsidiecontroles gepubliceerd. De handleiding is positief ontvangen door subsidieverstrekkers, subsidieontvangers en accountants. Ondertussen heeft de SAC suggesties gekregen vanuit diverse stakeholders ter verbetering en uitbreiding van deze handleiding. Daarnaast hebben we geconstateerd dat in de afgelopen twee jaar veel nieuwe subsidieregelingen het licht hebben gezien, onder andere naar aanleiding van de COVID-19 crisis. Deze ontwikkelingen hebben ons ertoe gebracht de handleiding te actualiseren in de vorm van deze handleiding.

De aanpassingen en uitbreidingen zijn met name gedaan in de volgende paragrafen:

- algemene uitgangspunten (3);
- normenkader (3.2);
- format subsidiedeclaratie (3.4);
- andere informatie (3.5);
- kosten (5.2).

Nieuwe paragrafen en een hoofdstuk zijn toegevoegd:

- subsidiecontroles en standaarden (3.3);
- communicatie met de met governance belaste personen (3.6);
- betrokkenheid interne accountant/overheidsaccountant (3.7);
- samenwerkingsverbanden (3.8);
- in-cash en in-kind bijdragen door derden (5.6);
- uniform subsidiekader (4).

Met deze handleiding tracht de SAC de dialoog tussen subsidieverstrekkers, subsidieontvangers en accountants verder te stroomlijnen. Door inzicht te geven in de werkwijze van de accountant en de hierbij in acht te nemen standaarden levert de SAC een bijdrage aan de verdere uniformering van subsidiecontroles en de daarbij te hanteren normenkaders. Hoofdstuk 2, 3, 4, 5 en 6 van de handleiding zijn in dit kader vooral informatief bedoeld, waarbij SAC standpunten in de tekst zijn omkaderd.

In hoofdstuk 7 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 in 2023 tijdens een aantal ronde tafel bijeenkomsten te bespreken met belanghebbende partijen in de sector.

3. 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 accountant-sprotocol op. Hierin wordt vastgelegd welke rechten en verplichtingen van de subsidieontvanger door de accountant getoetst moeten worden. De subsidieverstrekker zal hierbij een weloverwogen keuze moeten maken welke voorwaarden/bepalingen door de accountant gecontroleerd moeten worden.

De subsidiebepalingen en het opgestelde accountantsprotocol zijn richtinggevend voor de werkzaamheden van de accountant.

De belangrijkste elementen in dit normenkader zijn:

- de aanvraag, de beschikking en de regeling die ten grondslag ligt aan de verstrekte subsidie;
- het format van de subsidiedeclaratie;
- de aard en reikwijdte van de accountantswerkzaamheden;
- de materialiteit en de betrouwbaarheid; en
- het/de af te geven accountantsproduct(en) (bijvoorbeeld een controleverklaring en/of een rapport van feitelijke bevindingen).

Het is aan de subsidieverstrekker welke accountantsproduct en welke mate van zekerheid hij wenst bij een verantwoording. Het is vervolgens aan de accountant om zijn werkzaamheden in te richten conform de standaarden en rekening houdend met de aanwijzingen/toetspunten in het protocol. Zeker indien de subsidieontvanger niet-financiële voorwaarden dient na te leven, is het van belang om duidelijkheid te scheppen of de accountant deze voorwaarden mee moet nemen in zijn controle van de financiële verantwoording, en hoe de accountant mogelijke 'non-compliances' moet wegen in zijn oordeel. Indien de subsidieverstrekker bijvoorbeeld eist dat de aanvrager tussentijds rapporteert maar dit niet als een van de toetspunten (vereisten) opneemt in het protocol, zal de accountant dit niet vastleggen in het werkprogramma en er vervolgens geen consequenties aan verbinden in zijn oordeelsvorming. Het is zinvol de vraag te stellen of een controleverklaring wel geschikt is om een oordeel te geven over niet-financiële voorwaarden als deze geen directe relatie hebben met de financiële verantwoording.

Als één van de elementen onduidelijk is of als de gevraagde werkzaamheden niet uitgevoerd kunnen worden 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 de accountant contact opnemen met de secretaris van de SAC (zie de colofon) of de secretaris van de COPRO.

3.1. Keuze opdracht

In de subsidieregeling wordt meestal gekozen voor een controleopdracht waarbij de accountant geacht wordt een redelijke mate van zekerheid bij de subsidiedeclaratie te 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 (Bijzondere overwegingen – Controles van financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met stelsels voor bijzondere doeleinden) respectievelijk 805 (Bijzondere overwegingen – Controles van een enkel financieel overzicht en controles van specifieke elementen, rekeningen of posten van een financieel overzicht).

Bestaat de subsidieverantwoording uit andere dan historische financiële informatie, zoals prestatiegegevens of te verantwoorden aantallen, dan is Standaard 3000A (Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie (attest-opdrachten)) 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 (Opdrachten tot het beoordelen van historische financiële overzichten). Wordt geen zekerheid gevraagd, dan kan voor een samenstellingsopdracht volgens Standaard 4410 (Samenstellingsopdrachten) 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 (Opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden) stemmen subsidieverstrekker, subsidieontvanger en accountant in detail af welke specifieke werkzaamheden de accountant uitvoert en hoe daarover gerapporteerd wordt in het rapport van feitelijke bevindingen. Bij een 4400N onderzoek voert de accountant geen gerichte steekproef uit, er worden alleen een aantal losse waarnemingen verricht.

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, dit betreft Standaard 3900N (Opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden) die gericht is op het verstrekken van een redelijke mate van zekerheid dan wel een beperkte mate van zekerheid, en Standaard 4415N (Accountantsopdracht bij de NOW-regeling - Aan assurance verwant) voor de samenstellingsopdracht. Hiervoor wordt verwezen naar paragraaf 6.5 van deze handleiding. De handleiding neemt als uitgangspunt een controleopdracht, de meest voorkomende opdracht bij subsidiedeclaraties.

Het is van belang dat de subsidieverstrekker vooraf een afweging maakt van de voordelen en nadelen van het inschakelen van een accountant. De gewenste mate van zekerheid en de hiermee gemoeide 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 bijbehorende werkzaamheden bepalen.

3.2. Normenkader

Bij een subsidiecontrole bestaat het normenkader uit twee componenten:

- Het verslaggevings- of verantwoordingskader. Dit kader is bedoeld voor de subsidieontvanger en geeft o.a. aan welke kosten subsidiabel zijn, grondslagen, wijze en inrichting van de verantwoording. De verantwoording kan geschieden door middel van een jaarrekening, 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 accountantsprotocol.

De Rijksoverheid heeft door middel van de (**Regeling vaststelling Aanwijzingen voor subsidieverstrekking**) (ook wel bekend als het 'Uniform subsidiekader' (USK) de uitvoering en de verantwoording van alle rijkssubsidies geüniformeerd en vereenvoudigd. In hoofdstuk 4 wordt hier nader op ingegaan.

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 of het toe te passen accountantsprotocol.

De accountant zal bij de controle van de kosten (en opbrengsten) de verantwoording toetsen aan de voorwaarden gesteld door de subsidieverstrekker.

Ook hier geldt dat als de subsidieverstrekker geen nadere voorwaarden heeft gesteld aan de verantwoording, de subsidieontvanger algemeen geaccepteerde uitgangspunten dient te hanteren als toetsingskader. Dit wordt veelal als volgt beschreven:

‘De uitgangspunten voor de bepaling van de kosten en opbrengsten zijn gebaseerd op gebruikelijke en controleerbare methode die is gebaseerd op bedrijfseconomische grondslagen en normen die in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar worden beschouwd en die de aanvrager ook stelselmatig toepast.’

Wat als er geen accountantsprotocol beschikbaar is? Indien er geen accountantsprotocol voorhanden is en de subsidieverstrekker ook na overleg geen nadere aanwijzingen geeft hoe de accountant zijn onderzoek moet uitvoeren, sluit de accountant aan op de standaarden (NV COS).

Voor wat betreft de materialiteit wordt de accountant geadviseerd om bij zijn onderzoek aan te sluiten bij de materialiteit zoals deze door de Rijksoverheid wordt gehanteerd, onder andere opgenomen in de Regeling nationale EZK- en LNV- subsidies:

‘Bij zijn oordeelsvorming over de naleving van de subsidievoorwaarden streeft de accountant naar een redelijke mate van zekerheid. Indien dit begrip voor het gebruik van statistische technieken gekwantificeerd moet worden, wordt een betrouwbaarheid van 95 procent gehanteerd. Een controleverklaring met een goedkeurende strekking impliceert dat, gegeven eerder genoemde betrouwbaarheid, de som van de afwijking en de onzekerheid niet groter is dan twee procent van het totaalbedrag aan subsidiabele kosten dat in het financieel verslag wordt verantwoord. De hierna vermelde goedkeuringstoleranties zijn in dit kader van toepassing voor de bepaling van de strekking van de af te geven controleverklaring.’

Materialiteitstabel	Goedkeurende controleverklaring	Verklaring met beperking	Verklaring van oordeelonthouding/ Afkeurende verklaring
Fouten (afwijkingen) in het financieel verslag en onzekerheden in de controle	< 2%	> 2% en ≤ 4%	> 4%

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

3.3. Subsidiecontroles en standaarden

Voor een accountant(scontrole) zijn de controlestandaarden (NV COS) voor elk type opdracht van toepassing, dus ook voor een subsidiecontrole. Aanvullend op de NV COS kan de subsidieverstrekker een accountantsprotocol verstrekken ter nadere duiding van een aantal controle-aspecten. Dit protocol mag overigens niet de noodzakelijke werkzaamheden uit de NV COS inperken.

Een subsidiecontrole is een controle van een enkel financieel overzicht met historische financiële informatie. Hiervoor is in de NV COS, Standaard 805 opgenomen. Naast een aantal specifieke aspecten die de accountant mee moet nemen in zijn controle verwijst Standaard 805 naar de andere standaarden waarbij is aangegeven dat deze dienen te worden toegepast voor zover noodzakelijk onder de omstandigheden.

In deze handleiding een bijlage opgenomen waarin de standaarden nader worden bezien in het licht van een subsidiecontrole. Tevens zijn enkele voorbeelden gegeven voor specifieke situaties.

Een belangrijke standaard die extra aandacht verdient is Standaard 260 (Communicatie met de met governance belaste personen). Toezichhoudende organen hebben in vergelijking met de jaarrekeningcontrole, veelal geen verantwoordelijkheid of rol in de totstandkoming en verantwoording van een subsidiedeclaratie. In de handleiding is hier een aparte paragraaf (3.6) aan gewijd. Daarnaast is de toetsing van de interne beheersing van de organisatie toegespitst op alleen die processen relevant voor een subsidiecontrole. De omzet, een belangrijk onderdeel van de jaarrekening, is bij een subsidiecontrole, veelal een kostenverantwoording, niet relevant. Het blijft het 'professional judgement' van de accountant hoe de standaarden te hanteren, maar de tabellen in de bijlage bij deze handleiding geven hier wel handvatten voor.

3.4. 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 3.5.
- De accountant vermeldt in de controleverklaring expliciet de elementen uit de subsidiedeclaratie waarop de controle en de verklaring betrekking hebben. Deze optie verdient niet de 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 3.5.

Wat als er geen format voor de subsidiedeclaratie beschikbaar is?

Indien geen format voor de subsidiedeclaratie beschikbaar is, heeft de SAC een aantal uitgangspunten gedefinieerd.

De verantwoording dient minimaal de volgende onderdelen te bevatten:

- aanduiding dat het een subsidieverantwoording/ financiële verantwoording betreft;
- naam van de cliënt/subsidieontvanger;
- identificatie van het project (bijvoorbeeld door projectnummer, naam of verwijzing naar de beschikking);
- projectperiode waarover de kosten verantwoord worden (conform de toekenningsperiode);
- een kostenoverzicht dat minimaal dezelfde kostencategorieën kent als de begroting die is ingediend bij de subsidieverstrekker en waarop de beschikking is verstrekt.

In aanvulling op bovenstaande punten wordt nog geadviseerd om in de opstelling van de subsidiabele kosten in de eindverantwoording ook de begrote kosten op te nemen (de gehonoreerde begrote kosten uit de subsidiebeschikking) en toe te lichten op welke wijze de kosten zijn onderbouwd c.q. tot stand zijn gekomen (verslaggevingskader). Dit verslaggevingskader dient natuurlijk in overeenstemming te zijn met de subsidievoorwaarden en biedt de subsidieverstrekker meer inzicht en maakt de subsidieverantwoording beter zelfstandig leesbaar.

Daarnaast is de datering en handtekening inclusief vermelding naam en functie door een daartoe bevoegd persoon van de organisatie die het project heeft uitgevoerd ook zeer waardevol. Tenslotte, indien de subsidieontvanger een toelichting geeft op significante afwijkingen in de verantwoording (bijvoorbeeld > 10% of boven een bepaald absoluut bedrag), komt ook dit het inzicht van de subsidieverstrekker en de accountant ten goede.

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 tussen de subsidieontvanger en de accountant over wat wel of niet onder de reikwijdte van de controle valt.

3.5. 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/zij 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 de accountant 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 de subsidieverstrekker aanwijzingen opnemen in de subsidieverlening (subsidiebeschikking), de subsidievoorwaarden en/of het accountantsprotocol.

Het is hierbij logisch om specifieke informatie als andere informatie te beschouwen indien de controlerend accountant voldoende kennis in huis heeft om vast te stellen dat deze verenigbaar is met de subsidiedeclaratie. Het komt voor dat in het normenkader (beschikking of protocol) aangegeven wordt dat er hoe dan ook sprake is van andere informatie terwijl deze informatie dusdanig (technisch) van aard is dat de accountant hier geen uitspraak over kan doen.

De accountant dient zich dan ook af te vragen welke toegevoegde waarde hij/zijn kan leveren in dit geval en of dit ook de opname van de (verplichte) paragraaf inzake andere informatie billijkt, mede gezien de verwachtingen die gebruikers van de verklaring hieraan ontlenu. De subsidieverstrekker dient de waarde van de opname van de paragraaf inzake andere informatie in de controleverklaring in dit geval ook niet te overschatten.

Vaak zal de subsidieverstrekker meer inhoudelijke kennis hebben omtrent het project dan de accountant en zich een beter beeld kunnen vormen over de 'output'. De accountant dan verplichten om werkzaamheden uit te voeren op de andere informatie leidt tot een onnodige administratieve verzwarening en hogere kosten.

In dit kader is het ook van belang om te wijzen op de situatie waarin er sprake is van een subsidieverlening aan een groep van organisaties (consortium) en waarbij de consortiumleider/penvoerder verantwoordelijk is voor het opstellen van een inhoudelijke totaalrapportage bij de totale financiële verantwoording (of indien dit niet noodzakelijk is de eigen verantwoording) en de overige projectpartners alleen een financiële verantwoording hoeven op te stellen.

In deze gevallen kan er geen sprake zijn van andere informatie omdat deze ontbreekt bij de partners en bij de consortiumleider/penvoerder het de activiteiten van het gehele consortium betreft en deze totaalrapportage daarmee niet of zeer lastig verenigbaar is met de eigen verantwoording. De accountant van de penvoerder wordt geadviseerd om geen werkzaamheden uit te voeren op de andere informatie en dit af te stemmen met de subsidieverstrekker.

Naast andere informatie wordt veelal ook nog overige informatie als zelfstandige documentatie bijgevoegd. Deze heeft niet het doel de gebruikers informatie te verschaffen over zaken in de (financiële) subsidiedeclaratie. De 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.

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. Daarbij dient in ogenschouw genomen te worden of de accountant in staat is om de inhoudelijke informatie te beoordelen op verenigbaarheid met de verantwoording. Ook dient de subsidieverstrekker vooraf een afweging te maken van de voordelen en nadelen van het inschakelen van een accountant.

3.6. Communicatie met de met governance belaste personen

Standaard 260 behandelt de communicatieverantwoordelijkheid van de accountant ten aanzien van de met governance belaste personen bij een controle van financiële overzichten. Deze standaard is primair opgesteld in de context van een controle van de jaarrekening. De met governance belaste personen hebben een toezichthoudende rol waaronder die op de verantwoordingsplicht van de entiteit. Een subsidiecontrole is geen jaarrekeningcontrole, hoewel een jaarrekening wel gebruikt kan worden voor een subsidieafrekening. Toch zijn alle voor de jaarrekeningcontrole geldende Standaarden 200-810 (indien relevant) van toepassing op een subsidiecontrole. Inclusief de bepalingen met betrekking tot communicatie met de met governance belaste personen van Standaard 260.

De controle van subsidieverantwoordingen vindt vaak op een operationeel niveau in de organisatie plaats. De accountant heeft tijdens zijn controle vooral veel contact met:

- de medewerker(s) die betrokken is (zijn) bij het opstellen van de subsidieverantwoording zoals de projectadministrateur(s);
- de projectleider voor inhoudelijke toelichtingen etc.;
- indien van toepassing de interne controlefunctionaris; en
- mogelijk een medewerker die meerdere subsidieprojecten overziet en beheert (projectmanager).

Vaak komt de accountant bij een subsidiecontrole in mindere mate in contact met de directie of het bestuur van de organisatie. Met toezichthoudende organen zoals een raad van commissarissen en eventueel de audit commissie is eveneens in mindere mate contact. Hoe dient de accountant dan om te gaan met Standaard 260, zeker als het toezichthoudende orgaan geen rol heeft bij de subsidiedeclaratie?

Een subsidiedeclaratie kent veelal een beperktere omvang en verspreidingskring dan een jaarrekening. Ook de risico's van de financiële verantwoording van een subsidieproject versus de jaarrekening zijn van andere proporties. Hierdoor is de informatie rondom een subsidiedeclaratie mogelijk minder informatief en relevant voor een met governance belast orgaan. Toepassing van de bepalingen van Standaard 260 dienen in dit licht gehouden te worden.

Van de accountant vraagt dit, op basis van kennis van de entiteit en haar governance structuur, om vast te leggen in het dossier op welke wijze invulling is gegeven aan de bepalingen van Standaard 260. De communicatie op grond van de bepalingen van Standaard 260 inzake het controleproces bij een subsidieproject, zal veelal plaatsvinden met een orgaan dat niet behoort tot de met governance belaste personen vanwege de praktische aard en beperkte omvang/risico's voor de entiteit als geheel. De met governance belaste personen kunnen uiteraard wel periodiek geïnformeerd worden over welke opdrachten uitgevoerd zijn/worden onder welke voorwaarden (opdrachtbevestiging). Communicatie ten aanzien van (significante) aangelegenheden (tekortkomingen/bevindingen) vindt bij voorkeur schriftelijk plaats aan de met governance belaste personen.

3.7. Betrokkenheid interne accountant/overheidsaccountant

Interne accountants en/of overheidsaccountants (openbaar accountant) kunnen controles of specifiek overeengekomen werkzaamheden uitvoeren op subsidiedeclaraties en tarieven van de eigen organisatie. De eisen gesteld aan een interne accountant wijken daarbij niet af van de eisen die gesteld worden aan de openbaar accountant zoals deze zijn vastgelegd in de ViO (Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance opdrachten).

Indien een interne accountant de controleverklaring verstrekt bij de subsidieverantwoording zal deze echter iets afwijken van de verklaring die een openbaar accountant afgeeft. In de standaard tekst staat nu het volgende;

“Wij zijn onafhankelijk van <naam entiteit> zoals vereist in de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO) en andere voor de opdracht relevante onafhankelijkheidsregels in Nederland. Verder hebben wij voldaan aan de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA).”

Maar, de interne accountant is niet onafhankelijk van de organisatie wiens verantwoording hij/zij controleert. De interne accountant is alleen onafhankelijk van het controle-object en de verantwoordelijk(e) persoon/functionaris/afdeling van het object. Een betere formulering in het geval van de interne accountant zou als volgt zijn;

“Wij hebben voldaan aan de voorwaarden zoals vereist in de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO) en andere voor de opdracht relevante onafhankelijkheidsregels in Nederland. Verder hebben wij voldaan aan de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA).”

Indien de subsidieverstrekker het toestaat dat ook interne accountants een verklaring kunnen verstrekken bij een subsidieverantwoording, dient de subsidieverstrekker hiermee ook rekening te houden in de ‘model controleverklaring’ dat bij het protocol wordt opgenomen. Vaak wordt nu geconstateerd dat de ‘model controleverklaring’ alleen uitgaat van een controleverklaring afgegeven door een openbaar accountant.

3.8. Samenwerkingsverbanden

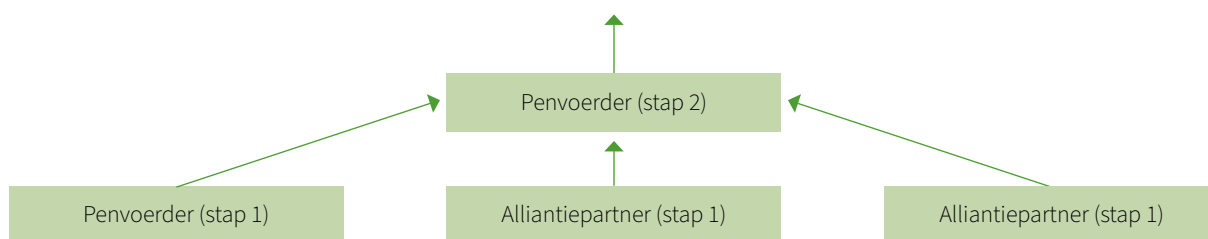
Subsidies worden niet alleen toegekend aan een enkele organisatie maar ook aan samenwerkingsverbanden van organisaties (consortia of allianties). Van belang is dan de wijze van verantwoorden en de controle daarop. Vraagt de subsidieverstrekker een enkele verantwoording voor het totale project en een daarbij behorende controleverklaring of wordt een aparte verantwoording per deelnemende organisatie inclusief een controleverklaring gevraagd?

Indien de subsidieverstrekker vraagt om een enkele verantwoording met een daarbij behorende controleverklaring ontstaan een aantal problemen, zowel in de verantwoordelijkheden als in de controle. Indien het niet goed is ingeregeld, is de penvoerder verantwoordelijk richting de subsidieverstrekker voor wat betreft de rechtmatigheid van alle kosten, ook de kosten die gemaakt zijn door de andere deelnemende organisaties. De penvoerder zal ook richting de accountant bevestigen dat de totale kosten van het project voldoen aan de subsidievoorwaarden inclusief aspecten van interne beheersing en fraude. Kan en wil de penvoerder deze verantwoordelijk dragen richting de subsidieverstrekker en kan de accountant de verantwoordelijkheid nemen voor de controle en uitkomsten daarvan met betrekking tot de verantwoording van het hele samenwerkingsverband? Is het niet logischer dat elke organisatie binnen het samenwerkingsverband zijn eigen verantwoordelijkheid neemt en ook de eigen accountant betreft in de controle van de eigen kosten (en opbrengsten)?

Indien een subsidie wordt toegekend aan een organisatie die optreedt als penvoerder van een alliantie, is het aan te bevelen om onderscheid te maken tussen de wijze van verantwoorden van de besteding van middelen bij de alliantie als geheel (verantwoording penvoerder) en de wijze van verantwoorden van de besteding van middelen bij de individuele alliantiepartners. Om de administratieve lastendruk te beperken en in lijn met het Single Information, Single Audit (SISA) gedachtegoed is het daarom aan te bevelen dat er niet nogmaals accountantscontrole op reeds gecontroleerde informatie plaatsvindt.

De subsidie kan worden toegekend aan de alliantie, waarbij één organisatie optreedt als penvoerder voor deze alliantie. Besteding van de ter beschikking gestelde middelen vindt plaats door ieder van de afzonderlijke alliantieleden, waaronder de penvoerder (de penvoerder is in dit opzicht ook als alliantielid te beschouwen). De penvoerder voegt de afzonderlijke verantwoordingen van alle alliantiepartners samen tot een financiële rapportage voor de gehele subsidie. Deze insteek wordt onder andere gehanteerd door het ministerie van Buitenlandse Zaken in het model ‘Accountantsprotocol BZ allianties’.

Deze rapportage-structuur is als volgt:



Stap	Type rapport	Type accountantsrapportage	Relevante delen controleprotocol
1.	Alliantiepartner incl. penvoerder individuele rapportage	Standaard 800/805 financieel rapport en standaard 4400N rapport bij bijlage verantwoord bedrag.	Hoofdstuk 2
2.	Financiële rapportage voor gehele subsidie	Standaard 4400N rapport bij gehele alliantie.	Hoofdstuk 3

Doordat iedere alliantiepartner verantwoordelijk is voor zijn eigen deel in het project voor zowel de projectuitvoer als de rapportage, wordt het eigenaarschap hieromtrent vergroot. Daarnaast worden de risico's neergelegd bij de partijen die hierop invloed hebben. Ieder van de alliantiepartners legt verantwoording af en voegt hierbij een accountantsproduct. Het is eveneens van belang dat de subsidieverstrekker de grenzen en de gewenste accountantsproducten beschrijft in de subsidieregeling, de subsidieverleningsbrief en daartoe aanwijzingen voor de accountant opneemt in het accountantsprotocol.

Het proces tot samenvoegen van de individuele informatie tot een financiële projectverantwoording kan vergezeld gaan met een rapport van feitelijke bevindingen. De werkzaamheden die hiervoor verricht dienen te worden dienen vooraf door de subsidieverstrekker gecommuniceerd te worden in het accountantsprotocol en richten zich voornamelijk op het proces van samenvoegen van de individuele, reeds gecontroleerde, projectinformatie van de alliantiepartners.

Het is nadrukkelijk af te raden om een controle op projectniveau uit te laten voeren indien het project door meerdere partijen gezamenlijk is uitgevoerd. Veelal hebben de partijen andere (huis)accountants waardoor er sprake zou zijn van een groepscontrole. Hierbij zal er door ieder van de afzonderlijke partijen individueel een controle uitgevoerd moeten worden met de gewenste zekerheid vanuit de subsidieverstrekker waarna er nog een groepscontrole plaatsvindt. Het oordeel op groepsniveau leidt niet tot meer zekerheid, maar wel tot additionele lastenverzwaringen voor alle alliantiepartijen. Vanuit de subsidieverstrekker zouden controleverklaringen van de individuele alliantiepartners ook voldoende zekerheid moeten geven.

4. UNIFORM SUBSIDIEKADER

4.1. Algemeen

Met de **Regeling vaststelling Aanwijzingen voor subsidieverstrekking** (ook wel bekend als het 'Uniform subsidiekader' (USK)) regelt de Rijksoverheid het uniformeren en vereenvoudigen van de verplichtingen voor de uitvoering en de verantwoording van alle rijkssubsidies in een rijksbreed bindend kader. De verplichting tot het volgen van deze aanwijzingen geldt niet voor de subsidies van de decentrale overheden en zelfstandige bestuursorganen. Het begrip 'subsidie' sluit aan op de definitie van artikel 4:21 van de Algemene wet bestuursrecht (Awb).

De aanwijzingen betreffen zowel de regelingen op grond waarvan subsidies worden verstrekt (en voor de daarop gebaseerde beschikkingen), als het financieel beheer en de uitvoering van verstrekte subsidies. Daarnaast gelden de aanwijzingen voor de totstandkoming en de inhoud van afzonderlijke subsidiebeschikkingen in geval een wettelijk voorschrift inzake het verstrekken van de subsidie ontbreekt.

Een belangrijk doel van het USK is de vermindering van administratieve lasten voor subsidieontvangers. Het USK heeft drie regimes (afhankelijk van de hoogte van het subsidiebedrag), waarbij de eisen aan de verantwoording proportioneel zijn ingericht.

4.2. Uitgangspunten en verantwoordingsarrangementen

De uitgangspunten van het USK zijn: proportionaliteit, sturing op prestaties en hoofdlijnen, uniformering en vereenvoudiging, en verantwoord vertrouwen en risicoacceptatie. De kenmerkende elementen zijn:

- a) drie standaard uitvoerings- en verantwoordingsarrangementen waarvan de toepassing wordt bepaald door de hoogte van het subsidiebedrag;
- b) uniformering en vereenvoudiging van begrippen en verplichtingen in het subsidieproces (o.a. termijnen, voorschotten, rapportages); en
- c) rijksbreed beleid om misbruik te voorkomen.

Het USK gaat uit van proportionaliteit tussen de administratieve lasten voor de ontvanger en het subsidiebedrag. Hoe lager het subsidiebedrag per ontvanger is, hoe minder of hoe eenvoudiger voorwaarden worden gesteld, en hoe efficiënter de verantwoording wordt ingericht. Afhankelijk van de hoogte van het subsidiebedrag is één van de drie standaard uitvoerings- en verantwoordingsarrangementen van toepassing.

Voor het gebruik van de ruimte die het USK biedt (het hanteren van het lagere verantwoordingsarrangement), kunnen departementen – waar dit past bij de risico-inschatting – op basis van het USK kiezen voor een lager verantwoordingsregime.

Het Raamwerk Uitvoering Subsidies 2020 (**Raamwerk voor Uitvoering van Subsidies (RUS)**) geeft daarbij nadere invulling aan het USK en bevat drie uitvoeringsvarianten:

Variant	Hoogte subsidiebedrag	Arrangement
1. One Touch	Tot € 25.000	Direct vaststellen of steekproefsgewijs verantwoording over de prestatie
2. Prestatie verantwoorden	Van € 25.000 tot € 125.000	Verantwoording over prestatie
3. Presteren & inzicht in kosten	Vanaf € 125.000	Verantwoording over kosten en prestaties

1. De 'One Touch' subsidie wordt gekenmerkt door een eenmalig contactmoment tussen de aanvrager en de uitvoering. De beoordeling is licht en vindt bij voorkeur geautomatiseerd plaats.
2. De uitvoeringsvariant 'Prestatie verantwoorden' is geschikt voor investeringen en projecten tot € 125.000,- waarbij het subsidiebedrag bij subsidieverlening kan worden bepaald. Bij subsidievaststelling wordt alleen vastgesteld of de prestatie geleverd is. Afhankelijk van de uitkomst van de risicoanalyse kan eventueel ook verantwoording door middel van een bestuursverklaring plaatsvinden.
3. In de variant 'Presteren & inzicht in kosten' vindt een integrale verantwoording van de prestatie en de kosten plaats. Deze verantwoording kan plaatsvinden door het afgeven van een bestuursverklaring of eventueel door het afgeven van een accountantsproduct (bijvoorbeeld een assurancerapport, rapport van feitelijke bevindingen of accountantsverklaring). Uitsluitend voor deze variant is een controleverklaring toegestaan.

Op basis van de risicoanalyse wordt bepaald welke uitvoeringsvariant bij de subsidieregeling past, inclusief op welke wijze verantwoording afgelegd kan worden.

Hoe dit in de praktijk uitwerkt kan gezien worden in het accountantsprotocol gemaakt voor de tijdelijke Noodmaatregel Overbrugging Werkgelegenheid (NOW) waarin het ministerie van SZW samen met de NBA de volgende uitwerking heeft gegeven aan het USK;

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

Naar mate de omvang van de subsidie toeneemt en de organisatie voldoet aan de criteria voor controleplicht wordt de mate van vereiste assurance groter. Voor subsidiebedragen < € 125.000 is geen assurance nodig maar dient een derdenverklaring ingediend te worden. Voor voorschotbedragen < € 20.000 (of € 25.000 in geval van een definitief subsidie) is geen derdenverklaring nodig (bijvoorbeeld NOW 1, NOW 2) en voert de overheid zelf een onderzoek uit.

Ten behoeve van deze regeling heeft de NBA samen met het ministerie van SZW twee nieuwe standaarden ontwikkeld in het najaar van 2020; Standaard 3900N gaat in op de opdrachten tot het verstrekken van een assurance-rapport met een redelijke mate van zekerheid en tot het verstrekken van een assurance-rapport met een beperkte mate van zekerheid.

De derdenverklaring is een verklaring van een externe deskundige (zoals een administratiekantoor, financieel dienstverlener (bijv. een accountant) of brancheorganisatie) waarin het omzetverlies wordt bevestigd.

Het USK kan ook goed gebruikt worden door partijen die niet tot de overheid behoren maar wel protocollen opstellen. Van belang is dat er maatwerk wordt gemaakt voor zowel de subsidieverstrekker als de subsidieontvanger en dat daarbij niet automatisch naar het zwaarste middel (een controleverklaring) gegrepen hoeft te worden.



5. CONTROLE OP DE NALEIVING 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 6 verder uitgewerkt. Omdat ook de naleving van (Europese) aanbestedingsregels onderdeel vormt van diverse subsidieregelingen is hieraan een aparte paragraaf gewijd.

5.1. 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-lastenstelsel is het van belang dat de accountant aandacht besteedt aan overlopende posten en facturen aan het eind van het subsidietijdvak. Daartoe gaat de accountant 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.

5.2. Kosten

De accountant dient na te gaan of de verantwoorde kosten samenhangen met de in de beschikking genoemde activiteiten en subsidiabel zijn op grond van de subsidieregeling.

Indien er sprake is van interne kosten zoals doorbelastingen van overhead, gebruik van apparatuur etc. vanuit andere afdelingen of organisatieonderdelen op het project zal de relatie c.q. samenhang met het project gewaarborgd moeten worden door middel van een goed functionerende interne beheersorganisatie, waarbij kosten (conform reeds bestaande methodieken binnen de organisatie en gebaseerd op bedrijfseconomisch aanvaardbare normen) via de gebruikelijke goedkeuringsprocedures toegerekend worden aan het project. Deze toerekening dient voor alle projecten gelijk te zijn, onafhankelijk of er wel of niet een subsidie is toegekend.

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, deze 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 zal zich hierbij een beeld moeten vormen over de opzet en het bestaan van het proces van de interne toetsing/autorisatie van de facturen, in combinatie met de processen rondom contractering en het intern handelen binnen het begrotingskader (monitoringsfunctie).

Indien de accountant een systeemgerichte controleaanpak wil hanteren zal hij de opzet, het bestaan en de werking van de belangrijke processen (zoals bijvoorbeeld het inkoopproces, het betaalproces, tijdschrijfproces, HR proces) die aan de basis liggen van de verantwoording van de kosten ook moeten toetsen op een adequate werking gedurende de projectperiode. Indien de werking niet vastgesteld kan worden zal de controle gegevensgericht uitgevoerd worden. De gegevensgerichte aanpak is de meest voorkomende aanpak mede doordat het erg lastig is om de (wisselende) specifieke subsidievoorwaarden onderdeel op te nemen in de standaardprocessen

5.3. 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 paragraaf 6.1.

5.4. Opbrengsten en overige bijdragen

De verantwoorde opbrengsten en overige bijdragen kunnen een toetspunt in accountantsprotocollen zijn. 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 de kwaliteit beoordeeld wordt van de administratieve organisatie en interne beheersing rondom de juiste rubricering van project gerelateerde uitgaven en ontvangsten in de projectadministratie. Aan de hand van deze analyse stelt de accountant 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 juist zijn verantwoord zal de accountant controleren of:

- op basis van de subsidieaanvraag en subsidiebeschikking aanwijzingen bestaan voor het bestaan van aanvullende opbrengsten, en - indien van toepassing - de wijze waarop deze tot stand komen;
- uit de projectadministratie aanwijzingen bestaan dat opbrengsten zijn verkregen;
- de in de subsidieaanvraag weergegeven aanvullende subsidies of externe financiering ook daadwerkelijk in de subsidiedeclaratie opgenomen zijn;
- 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 de gehele (financiële) administratie van de subsidieontvanger in de controle betrekken wordt. 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.

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;
- internetinformatie inzake het project.

5.5. 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 en indien dit expliciet in de subsidieregeling en/of subsidiebeschikkingsbrief is vermeld.

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 naleving van de subsidievoorwaarden. De accountant 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. De accountant 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 hierbij kennis heeft opgedaan van overtredingen van de aanbestedingsregels, dan zullen deze uiteraard meegewogen worden bij het betreffende subsidieproject en er rekening mee houden in zijn controleaanpak.

Indien de subsidieverstrekker als eis stelt dat de opdrachtwaarde bepalend is (en dus niet de hoogte van de kosten die verantwoord zijn op het project) zal dit expliciet in de regeling moeten worden opgenomen (zodat de aanvrager hiervan voorafgaand kennis kan nemen) en dient dit in het accountantsprotocol te worden uitgewerkt. De subsidieverstrekker kan daarbij de keuze maken tussen het voldoen aan de Europese aanbestedingsregels en/of het interne inkoopbeleid of zelf drempelwaardes bepalen. Een voorbeeld van deze laatste is INTERREG.

Van de accountant kan niet worden verwacht dat voor alle projectkosten beneden de grenzen voor aanbesteding nagegaan wordt of deze door de subsidieontvanger volgens de regels zijn aanbesteed. Dit zal de accountant uitsluitend doen voor de projectkosten die per leverancier boven deze grenzen uitkomen of indien dit expliciet is opgenomen in het normenkader.

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 ook opgetreden wordt als accountant voor de jaarrekening) of tijdens de jaarrekeningcontrole vastgesteld is of aanbestedingsregels zijn overtreden, dan wel (als een andere accountant de jaarrekeningcontrole doet) bij de organisatie navragen en schriftelijk laten bevestigen of door de 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 moeten deze in het oordeel meegewogen worden.

5.6. In-cash en in-kind bijdragen door derden

Bij een aantal regelingen (bijvoorbeeld de PPS toeslageregeling) geldt dat de kosten van het project deels door de subsidieverstrekker of de subsidieaanvrager(s) worden gefinancierd en deels door een bijdrage in-cash en/of in-kind (in natura) van een of meerdere andere partijen. In projecten waar bijvoorbeeld een samenwerking tot stand is gekomen tussen een onderzoeksorganisatie en een onderneming draagt deze laatste soms bij aan het onderzoek (project) door een in-cash bijdrage te leveren of een in-kind bijdrage zonder dat er subsidie wordt ontvangen. De subsidierelatie (door middel van de beschikking) bestaat dan tussen de subsidieverstrekker en de onderzoeksorganisatie die dan ook rapporteert aan de subsidieverstrekker. De verantwoording omvat in enkele gevallen ook de in-cash of in-kind bijdrage van de onderneming.

Wat is de aard en reikwijdte van de controle van in-cash en/of in-kind bijdrage in de verantwoording van de onderzoeksorganisatie?

In geval van een in-cash bijdrage kan de controlerend accountant van de onderzoeksorganisatie dit vaststellen door kennis te nemen van de overeenkomst tussen de onderzoeksorganisatie en de onderneming, en de ontvangst van het bedrag verifiëren. Deze in-cash bijdrage heeft enkel betrekking op de financieringskant van het project. Alle kosten worden door de onderzoeksinstelling gemaakt en verantwoord.

In geval van een in-kind bijdrage is dat veelal lastiger. De in-kind bijdrage maakt niet alleen onderdeel uit van de financieringskant, maar is ook een onderdeel van de verantwoorde kosten. Hoe moet de waarde van deze bijdrage worden vastgesteld? Gaat het om uren van personeel, gebruik van een machine, verbruiksmaterialen etc.?

In diverse regelingen wordt veelal slechts gevraagd aan de leiding/het bestuur van de onderneming om een verklaring op te stellen waarin de leiding/het bestuur aangeeft dat de inzet een bepaalde waarde vertegenwoordigt. Deze bestuursverklaring is echter onvoldoende controlebewijs voor de controlerend accountant om deze kosten te kunnen controleren en goedkeuren.

Het advies is dan ook om in deze gevallen de in-kind bijdrage niet in de scope van het accountantsonderzoek mee te nemen en de controleverklaring uitsluitend te laten toezien op de kosten/financiering exclusief de in-kind bijdrage van de onderneming.

Indien de subsidieverstrekker toch een verklaring wil bij deze in-kind bijdrage is het raadzaam om de controle daarvan uit te laten voeren door de accountant van de onderneming die de in-kind bijdrage levert, gezien zijn kennis van deze organisatie.

Ook dient duidelijk te zijn wat de aard van de financiering is (dat geldt overigens ook indien er sprake is van eigen financiering). Gaat het hier om harde toezeggingen, onafhankelijk van de uitvoering van de activiteiten c.q. hoogte van de gerealiseerde kosten of beweegt de financiering mee met de activiteiten en gerealiseerde kosten. Leiden bijvoorbeeld lagere kosten ook tot een lagere bijdrage door derden (of de eigen organisatie) of zijn de toezeggingen hard en is het resultaat hiervan een relatief nog lagere subsidie? Dit alles zal moeten blijken uit de regeling en/of beschikking zelf.

Subsidieverstrekkers zullen in de subsidieregeling en/of beschikking en het protocol aan in-cash en in-kind bijdragen door derden voldoende aandacht moeten besteden om onduidelijkheden en inconsistenties in rapportages en controles te voorkomen.

6. 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).

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.

6.1. 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. Een vast opslagpercentage houdt geen rekening met de feitelijke activiteiten en kostenstructuur en kan hierdoor bij organisaties waar veel zaken zijn ondergebracht bij indirecte afdelingen tot een lagere dekking van de projectkosten leiden.

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 de accountant 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.

Het ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties stelt jaarlijks de Handleiding Overheidstarieven (HOT) op waarin de kosten van een medewerker inzichtelijk worden gemaakt en de daaruit voortvloeiende tarieven, e.e.a. gebaseerd op:

- loonkosten per jaar/schaal (CAO Rijk);
- overheadkosten gebaseerd op een standaard kantooromgeving.

Hoewel dus gericht op de (Rijks)overheid zijn hier ook voor andere sectoren mogelijk objectieve normeringen opgenomen voor de productieve uren, de overheadkosten (die onderverdeeld zijn in verschillende subcategorieën zoals huisvesting, automatisering, opleiding, reiskosten etc.) voor een medewerker en de tarieven op basis van loonkosten.

Het verdient aanbeveling dat de subsidieverstrekker kiest voor een vast opslagpercentage voor de toerekening van overhead- en overige personele kosten. De controle van werkelijke kosten van overhead/ overige personele kosten 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. In bepaalde gevallen is echter maatwerk nodig voor wat betreft de toerekening van overhead- en overige personeelskosten en is het noodzakelijk om tot specifieke afspraken te komen tussen de subsidieontvanger, de subsidieverstrekker en eventueel ook de accountant omtrent de toerekeningsmethodiek, de verantwoording en de controle daarop.

6.2. 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 de accountant 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 voldoende tegengesteld belang. Immers, zowel de medewerker als de 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 en interne beheersing 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.

Ook de opzet en werking van de administratieve organisatie en interne controle betreffende de urenregistratie is een belangrijk aanknopingspunt voor zowel de subsidieontvanger als de accountant. Voor de subsidieontvanger is het immers van belang om gedurende de looptijd de gemaakte uren in relatie tot de begrote uren te monitoren. Ook de interne controle op de uren is van groot belang; worden de uren bijvoorbeeld wel tijdig en integraal geschreven door de medewerkers en zijn deze medewerkers ook wel daadwerkelijk bij het project betrokken? De interne controle op de geschreven uren dient tijdig uitgevoerd te worden door de leidinggevende of de projectleider, in ieder geval door iemand die zicht heeft op de daadwerkelijke besteding. Hoe langer de tijd is tussen verantwoording van en controle op de uren hoe beperkter de waarde wordt als controle-informatie voor de accountant.

Een gebruikelijke termijn voor registratie en autorisatie uit de praktijk van subsidie ontvangende organisaties en onder andere regelgeving (Horizon 2020) is een termijn van 4 weken/ 1 maand. De uren van bijvoorbeeld september dienen in dat geval uiterlijk eind oktober door de medewerker geregistreerd te zijn en door de leidinggevende of de projectleider geautoriseerd te worden.

Indien tijdens het proces van autoriseren nog zaken naar voren komen die toegelicht moeten worden door de medewerker kan daar optioneel nog 2 weken voor uitgetrokken worden zodat het hele proces binnen 6 weken/ anderhalve maand afgerond kan worden. Deze elementen zullen tevens bij een IT audit op geautomatiseerde urenregistratiesystemen aan bod dienen te komen.

Indien termijnen overschreden worden zal de accountant een afweging moeten maken of aanvullende (gegevensgerichte) werkzaamheden uitgevoerd moeten worden om de betrouwbaarheid van de verantwoorde uren vast te stellen.

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.

6.3. 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 specifieke projectovereenkomst of een addendum op de arbeidsovereenkomst.

Bij elk systeem zijn kanttekeningen te plaatsen waar het gaat om de betrouwbaarheid van de uitkomst. Zo is een inspanningsverklaring alleen niet voldoende als controlebewijs dat de uren ook daadwerkelijk zijn gemaakt, ook niet als dit door de subsidieverstrekker wordt voorgeschreven.

Binnen elektronische urenregistratiesystemen kan in meer of mindere mate sprake zijn van een afgedwongen tijdigheid van het 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. Ook is een combinatie van bovenstaande registratievormen mogelijk.

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 de accountant dat in de zorgsector niet kan doen over de feitelijke levering van zorg. Wat de accountant wel doet is een controle uitvoeren op de administratieve organisatie en interne controle rondom de urenregistratie, waarbij alertheid 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 uren-schrijver en controleur niet altijd aanwezig is. Van belang is wel dat er actieve betrokkenheid is van de medewerker van wie de uren worden verantwoord. Een proces waarin uren worden verantwoord en waarin de medewerker zelf geen rol speelt (door bijvoorbeeld registratie/autorisatie van de uren) houdt het risico in zich dat dit niet leidt tot voldoende en geschikte controle-informatie. De medewerker dient minimaal zijn uren te bevestigen.

De accountant zal daarom extra controle-informatie moeten verzamelen om de volgende vragen te kunnen beantwoorden:

- Is de opgevoerde medewerker opgenomen in de begroting?
- 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. Een aanknopingspunt hierbij is de verzuimadministratie (registratie verlof en ziekte). Door het vergelijken van de verantwoorde projecturen met de verzuimadministratie kan de accountant vaststellen of de verantwoording geen uren bevat die ook als verlof of ziekte zijn geregistreerd. Deze controlemaatregel is vooral waardevol indien er geen koppeling is tussen de urenverantwoording/registratie en de verzuimadministratie (bijvoorbeeld bij een handmatige urenregistratie of verantwoording op basis van een inspanningsverklaring).

Geconstateerde afwijkingen (bijvoorbeeld uren die verantwoord worden als verzuim/verlof en tevens als projecturen) en de verklaring hiervoor door de gecontroleerde(n) zullen door de accountant uiterst kritisch beoordeeld moeten worden.

Vragen die hierbij gesteld en beantwoord dienen te worden zijn:

- Is er sprake van incidentele afwijkingen of gaat het om structurele afwijkingen?
- Welk beeld wordt door de geconstateerde afwijkingen opgeroepen over de betrouwbaarheid van de verantwoorde (project)uren en verzuim/verlofuren en welke correcties worden doorgevoerd?
- Volstaat het om in geval van afwijkingen te corrigeren of moet een diepgaandere analyse plaatsvinden?

In ieder geval dient de accountant andere reeds verkregen controle-informatie in zijn onderzoek te betrekken of zelfs aanvullende controlewerkzaamheden uit te voeren om tot een oordeel te komen.

Tenslotte is ook nog van belang dat vastgesteld wordt dat de verantwoorde uren tot kosten hebben geleid. Indien dit niet het geval is kunnen deze uren niet verantwoord worden. Is er sprake van bijvoorbeeld overuren die verantwoord zijn dan zal moeten worden vastgesteld of deze uiteindelijk hebben geleid tot kosten voor de organisatie (bijv. doordat ze worden uitbetaald of later worden gecompenseerd in de vorm van tijd voor tijd).

6.4. 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 aanvullende controle-informatie verkregen kan worden. 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 contact op te nemen.

7. DISCUSSIETHEMA'S

Dit hoofdstuk gaat nader in op een aantal thema's die in het kader van subsidiecontroles relevant zijn: opdrachtverstrekking, materialiteit, rechtmatigheid, doelmatigheid, samenwerkingsverbanden en ontwikkelingen in het normenkader. 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.

7.1. 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 een 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 de subsidieverstrekker veel gemakkelijker om trends waar te nemen of om risico's te lokaliseren. Op grond daarvan kan de subsidieverstrekker 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 3.1 van deze handleiding zijn de beschikbare accountantsproducten uitgewerkt. Verder wordt verwezen naar hoofdstuk 4 van de Schrijfwijzer Accountantsprotocollen 2017 van de NBA Werkgroep Accountantsprotocollen (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 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 (prestaties)

die door de accountant getoetst kunnen worden.

7.2. 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 handleiding **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 handleiding 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 volgens de controlestandaarden afwijkingen en onzekerheden in hun onderlinge samenhang dienen te worden beoordeeld. De NBA handleiding 'Accountant en materialiteit' 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 het 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 echter geeft de accountant alleen aan wat onzeker is of wat afgekeurd wordt. De accountant geeft niet aan wat van de verantwoording niet onzeker of wel goed is, terwijl de subsidieverstrekker daar juist behoefte aan heeft. Bijvoorbeeld in het geval van een verklaring van oordeelonthouding, omdat onzekerheid bestaat over een deel van de personele kosten, terwijl het merendeel van de kosten wel aan alle subsidievoorwaarden voldoet. Of bij een afkeurende verklaring omdat de aanbestedingsregels niet zijn nageleefd, terwijl de kosten in alle andere opzichten voldoen aan de subsidievoorwaarden.

Het is derhalve 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 wanneer bijvoorbeeld blijkt dat van die € 75.000 projectkosten een bedrag van € 2.250 (3 procent in plaats van 1 of 2 procent) niet voldoet aan de subsidievoorwaarden? Of wanneer 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 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 (USK)
125.000 – 500.000	5 procent van de subsidiabele kosten
500.000 - 1.000.000	3 procent van de subsidiabele kosten met een drempel van € 25.000
> 1.000.000	2 procent van de subsidiabele kosten met een ondergrens van € 30.000. Dit percentage sluit aan op de meeste recente HARo-tabel van de Rijksoverheid.

7.3. 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 af te raden 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 accountantsprotocollen 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.

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 de accountant verklaart dat deze rechtmatig is. Indien de subsidieverstrekker toch het begrip (financiële) rechtmatigheid wil gebruiken, dan zal dit begrip exact ingevuld moeten worden en afgebakend. 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 daaromtrent relevant zijn voor de subsidieontvanger en voor de accountant.

7.4. 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 accountantsprotocollen 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 niet controleren wanneer iets wel of niet doelmatig is.

De accountant 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-uitvoerbaar opdracht. In dat geval is het raadzaam om contact op te nemen met de subsidieverstrekker.

7.5. Ontwikkeling in standaarden

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 3.1. Keuze opdracht zijn er in 2020 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 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 samenstelling gerelateerde 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 jaarrekeningcontrole geldende Standaarden 200-810 (indien relevant) 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 de subsidieverstrekker en/of subsidieontvanger. Bovendien leidt dit tot een administratieve lastenverzwaring voor de subsidieontvanger. Dientengevolge verdient het de voorkeur, om een specifiekere subsidiestandaard te ontwikkelen, naar analogie van de standaarden die voor de NOW-regeling zijn ontwikkeld.

8. COLOFON

Deze handleiding is een initiatief van de Subsidy Audits Community (SAC). Sinds 2019 is de 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 2023 een of meerdere rondetafels over deze handleiding.

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

<https://www.nba.nl/themas/accountantsprotocollen/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@pwc.com

Bij vragen over accountantsprotocollen kunt u contact opnemen met de secretaris van de NBA Werkgroep Accountantsprotocollen (COPRO), Janine de Jong (j.dejong@nba.nl).

BIJLAGE

Analyse controlestandaarden ten behoeve van subsidiecontroles

Vereisten overeenkomstig van toepassing
 Vereisten grotendeels overeenkomstig van toepassing
 Vereist gedeeltelijk van toepassing
 Vereisten niet van toepassing
 Vereisten eventueel van toepassing

Standaard	Omschrijving	Vereisten overeenkomstig van toepassing	Vereisten grotendeels overeenkomstig van toepassing	Vereist gedeeltelijk van toepassing	Vereisten niet van toepassing	Vereisten eventueel van toepassing	Inleiding als voorloper op de uitwerking van de afwijkingen/bijzonderheden.	Afwijkingen/bijzonderheden	Toelichting
200	Algehele doelstellingen van de onafhankelijke accountant, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Standaarden	x	x				<p>"De Standaarden behandelen niet de verantwoordelijkheden die op de accountant kunnen rusten op grond van wet- of regelgeving of andere voorschriften met betrekking tot, bijvoorbeeld subsidieverantwoordingen. Dergelijke verantwoordelijkheden kunnen verschillen van de verantwoordelijkheden die in de Standaarden zijn vastgelegd. Bijgevolg is het de verantwoordelijkheid van de accountant, hoewel hij in dergelijke omstandigheden bepaalde aspecten van de Standaarden als nuttig kan ervaren, om ervoor te zorgen dat hij alle relevante verplichtingen op grond van wet- of regelgeving en professionele voorschriften naleeft.</p> <p>Standaard 200 behandelt de algehele verantwoordelijkheden van de onafhankelijke accountant bij het uitvoeren van een controle van financiële overzichten overeenkomstig de Standaarden. In deze standaard worden in het bijzonder de algehele doelstellingen van de onafhankelijke accountant vastgesteld en wordt toelichting gegeven bij de aard en reikwijdte van een controle die is opgezet om de onafhankelijke accountant in staat te stellen deze doelstellingen te bereiken."</p>	<p>"Standaard 200 is het vertrekpunt voor de accountant en is hoewel generiek geschreven vooral gebaseerd op (de controle van) een jaarrekening. Belangrijke punten in het kader van de subsidiecontrole betreffen de aard van het financieel overzicht, getrouwheid, het van toepassing zijnde verslaggevingsstelsel (uiteengezet in de subsidieregeling en het daarbij behorende accountantsprotocol). Zoals het financieel overzicht is gedefinieerd past het niet meteen op een gebruikelijke subsidieverantwoording maar deze wordt wel in de toelichting bij A8 beschreven. Ook de in A3 opgenomen vereiste inzake het opnemen van een adequate beschrijving van dat stelsel in de financiële overzichten is veelal niet van toepassing in het kader van een subsidieverantwoording. Het vaststellen van de getrouwheid van het financieel overzicht gebaseerd op het verslaggevingsstelsel is voor een subsidieverantwoording ook vaak anders; de subsidieverstrekker bepaalt vaak hoe de verantwoording eruit dient te zien en welke eisen er gesteld worden aan de poste/elementen die verantwoord moeten worden. De subsidieverstrekker bepaalt dus het verslaggevingsstelsel waarbij de getrouwheid wordt ingevuld door middel van een materialiteitstabel en specifieke eisen aan de verantwoording. Het getrouw beeld in het kader van een jaarrekening is dus vaak niet toepasbaar voor een subsidieverantwoording, in plaats daarvan moet voldaan worden aan de eisen door de subsidieverstrekker (compliance stelsel, zie ook A13). A4 bullit 2 geeft de praktijk van een subsidieverantwoording goed weer; "de behoefte aan financiële informatie van specifieke gebruikers (dat wil zeggen 'financiële overzichten voor bijzondere doeleinden')". In een aantal paragrafen wordt gerefereerd aan schattingen. In de meeste subsidieverantwoordingen is dit niet of maar beperkt het geval.</p>	<p>Paragraaf 18; de status van de Standaarden moet altijd bezien worden in relatie tot de regelgeving. Regelgeving gaat in zijn algemeenheid boven Standaarden. Daarnaast zijn niet alle standaarden volledig van toepassing in het kader van een subsidiecontrole het in het kader van een subsidiecontrole Paragraaf A23; De accountant mag de vastleggingen en documenten als echt beschouwen tenzij hij redenen heeft om het tegendeel te denken. Van de accountant wordt niettemin vereist dat hij de betrouwbaarheid overweegt van de informatie die als controle-informatie wordt gebruikt. A30; Controle-informatie is noodzakelijk om het oordeel van de accountant en de controleverklaring te onderbouwen. Zij is cumulatief van aard en is hoofdzakelijk verkregen uit controlewerkzaamheden die zijn uitgevoerd tijdens het verloop van de controle. Zij kan echter ook informatie bevatten die uit andere bronnen is verkregen, zoals eerdere controles (op voorwaarde dat de accountant heeft bepaald of er zich sinds de vorige controle veranderingen hebben voorgedaan die relevant zouden kunnen zijn voor de lopende controle)</p>
210	Overeenkomen van de voorwaarden van controleopdrachten	x	x				<p>Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot het overeenkomen van de voorwaarden van een controleopdracht met het management en, in voorkomend geval, met de met governance belaste personen. Dit omvat het vaststellen dat bepaalde randvoorwaarden voor een controle, waarvoor de verantwoordelijkheid bij het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen ligt, aanwezig zijn.</p>	<p>In paragraaf A19 wordt gerefereerd aan een situatie die ook in het kader van een subsidiecontrole voor kan komen; het bij wet- of regelgeving voorgeschreven stelsel inzake financiële verslaggeving is niet aanvaardbaar. Dit kan voorkomen indien bijvoorbeeld loonkosten kunnen worden onderbouwd met een opgave van de gemaakte uren achteraf (inspanningsverklaring). In de huidige praktijk leidt dit tot discussie; is de verklaring wel voldoende en overtuigend controlebewijs. Aangezien er bij een verantwoording en een verklaring maar 3 partijen zijn betrokken (subsidieverstrekker, ontvanger en accountant) zal in ieder geval duidelijk uit de verklaring moeten blijken welk normenkader van toepassing is (regeling en protocol) en indien van toepassing welke aanvullende afspraken zijn gemaakt tussen partijen in het kader van de verantwoording en/of controle daarop. In A8 (waar ook een doorverwijzing staat naar A19) wordt melding gemaakt van het ontbreken van randvoorwaarden die een aanvaarding van een opdracht in de weg staan. In de controle van subsidieverantwoordingen kan het voorkomen dat de regeling zodanig beperkt qua opzet is en er ook geen sprake is van een controleprotocol dat een duidelijke norm ontbreekt. In die gevallen is het aan te bevelen om overleg te plegen met de subsidieverstrekker over de normering voor de controle.</p>	
220	Kwaliteitsbeheersing voor een controle van financiële overzichten	x					<p>Deze Standaard behandelt de specifieke verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot kwaliteitsbeheersingsprocedures voor een controle van financiële overzichten. Indien van toepassing, worden tevens de verantwoordelijkheden van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar behandeld. Deze Standaard moet worden gelezen in samenhang met relevante ethische voorschriften.</p>	<p>Geen bijzonderheden</p>	
230	Controledocumentatie	x	x				<p>Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheid van de accountant voor het opstellen van de controledocumentatie voor een controle van financiële overzichten. In de bijlage wordt een opsomming gegeven van andere Standaarden die specifieke vereisten en leidraden inzake documentatie bevatten. De in andere Standaarden voorkomende specifieke vereisten inzake documentatie doen geen afbreuk aan de toepassing van deze Standaard. Bij wet- of regelgeving kunnen aanvullende vereisten inzake documentatie zijn vastgesteld.</p>	<p>In paragraaf 10 staat vermeld dat de accountant met het management, de met governance belaste personen en anderen gevoerde besprekingen van significante aangelegenheden dient te documenteren, met inbegrip van de aard van de besproken significante aangelegenheden, het tijdstip van bespreking en de namen van de personen die hieraan hebben deelgenomen. Bij subsidiecontroles zien we vaker dat de verantwoordelijkheden voor deze projecten op een lager niveau worden belegd. De toepassingsgerichte teksten betreffen voornamelijk uitwerkingen van controledocumentatie die niet gebruikt worden bij de controle van subsidieverantwoordingen.</p>	
240	Verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten		x				<p>Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten. In deze Standaard wordt specifiek uitgewerkt op welke wijze Standaard 315 en Standaard 330 moeten worden toegepast met betrekking tot de risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude.</p>	<p>"T.a.v. de paragrafen over Risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden onder 'het management en anderen binnen de entiteit' (18 t/m 20) en 'met governance belaste personen' (21, 22) zie afzonderlijk Word-document (communicatie met TCWG vooraf). T.a.v. de paragrafen over Schriftelijke bevestigingen (40) en 'Mededelingen aan het management en de met governance belaste personen' (41 t/m 43) zie ook het afzonderlijke Word-document (communicatie met TCWG na afloop). Artikel 23 omtrent cijferanalyses dient gelezen te worden in de context van risico's specifiek voor de subsidies. Artikel 27 omtrent fraude-risico opbrengstverantwoording dient gelezen te worden in de context van risico's specifiek voor de subsidies."</p>	

Vereisten overeenkomstig van toepassing
 Vereisten grotendeels overeenkomstig van toepassing
 Vereist gedeeltelijk van toepassing
 Vereisten niet van toepassing
 Vereisten eventueel van toepassing

Standaard	Omschrijving						Inleiding als voorloper op de uitwerking van de afwijkingen/bijzonderheden.	Afwijkingen/bijzonderheden	Toelichting
250	Het in aanmerking nemen van wet- en regelgeving bij een controle van financiële overzichten		x				Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheid van de accountant om wet- en regelgeving in aanmerking te nemen bij een controle van financiële overzichten. Deze Standaard is niet van toepassing op andere assurance opdrachten waarbij de accountant specifiek de opdracht heeft gekregen om afzonderlijk het naleven van specifieke wet- of regelgeving te toetsen en daarover te rapporteren.	"Het gaat hier om de specifieke verantwoording en de specifieke regelgeving in het normenkader van de subsidieverstrekker en niet de entiteit als geheel. Subsidieverstrekkers refereren vaak expliciet aan de bepalingen van Standaard 250. T.a.v. communicatie met TCWG vooraf en communicatie met TCWG na afloop speelt hier dezelfde problematiek als signaleerd bij standaard 240. Zie afzonderlijk Word-document."	
260	Communicatie met de met governance belaste personen		x				"Deze Standaard behandelt de communicatieverantwoordelijkheid van de accountant ten aanzien van de met governance belaste personen bij een controle van financiële overzichten. Hoewel deze Standaard van toepassing is ongeacht de governance-structuur of de omvang van een entiteit, zijn er bijzondere overwegingen van toepassing wanneer alle met governance belaste personen betrokken zijn bij het leiden van de entiteit, alsmede voor beursgenoteerde entiteiten. Deze Standaard stelt geen vereisten vast met betrekking tot de communicatie van de accountant met het management of met de eigenaren van een entiteit tenzij zij ook een rol hebben in het kader van governance."	"Paragraaf 2 bepaalt expliciet dat deze Standaard is opgesteld in de context van een controle van financiële overzichten maar dat hij ook, naargelang nodig aangepast aan de omstandigheden, van toepassing kan zijn op controles van andere historische financiële informatie wanneer de met governance belaste personen een verantwoordelijkheid hebben om toezicht uit te oefenen op het opstellen van die informatie. Analoog aan de uitwerking bij standaard 230 geldt ook hier dat we bij subsidiecontroles vaker zien dat de verantwoordelijkheden voor deze projecten op een lager niveau worden belegd. Delen van de toepassingsgerichte teksten betreffen onderwerpen voor communicatie met de met governance belaste personen die niet relevant zijn bij de controle van subsidieverantwoordingen."	
265	Meedelen van tekortkomingen in de interne beheersing aan de met governance belaste personen en het management			x			Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheid van de accountant om tekortkomingen in de interne beheersing die hij bij een controle van financiële overzichten heeft geïdentificeerd, op passende wijze mee te delen aan de met governance belaste personen en het management. Deze Standaard legt aan de accountant geen aanvullende verantwoordelijkheden op met betrekking tot het verwerven van inzicht in de interne beheersing en het opzetten en uitvoeren van toetsingen van interne beheersingsmaatregelen naast de vereisten die in Standaard 315 en Standaard 330 omschreven zijn. Standaard 260 stelt verdere vereisten vast en verschaft leidraden omtrent de verantwoordelijkheid van de accountant om met de met governance belaste personen over de controle te communiceren.	Standaard 265 is generiek geschreven, maar vooral gebaseerd op (de controle van) een jaarrekening. Veelal niet van toepassing gezien het doel en de scope van subsidiecontroles. Indien de controle van opzet, bestaan en/of werking van de interne beheersing wel onderdeel is van een subsidiecontrole moet de accountant overwegen tekortkomingen mee te delen aan de met governance belaste personen en management.	Afhankelijk van de aard van de tekortkomingen kan het passender zijn te communiceren op een lager niveau in de organisatie waar de verantwoordelijkheid voor de totstandkoming van de subsidieverantwoording is belegd. Een optie kan zijn de tekortkomingen te rapporteren in de managementletter.
300	Planning van een controle van financiële overzichten	x					Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheid van de accountant voor het plannen van een controle van financiële overzichten. Deze Standaard is opgesteld in de context van doorlopende controles. Aanvullende overwegingen bij een initiële controleopdracht worden afzonderlijk behandeld.	"Deze Standaard is opgesteld in de context van doorlopende controles. Aanvullende overwegingen bij een initiële controleopdracht worden afzonderlijk behandeld. Paragraaf 13a gaat hierbij in op de werkzaamheden die op grond van Standaard 200 zijn vereist met betrekking tot het aanvaarden van de cliënt alsmede van de specifieke controleopdracht en is volledig van toepassing. O.b.v. paragraaf 13b (zie ook A22) dient de accountant wanneer een wisseling van accountant heeft plaatsgevonden, overeenkomstig relevante ethische voorschriften, met de voorgaande accountant te communiceren. Bij doorlopende subsidiecontroles is dit artikel volledig van toepassing.	Deze Standaard is opgesteld in de context van doorlopende controles. Gezien de aard van subsidiecontroles is dit vaak niet het geval. Indien er wel sprake is van een doorlopende subsidiecontrole is standaard 300 volledig van toepassing. Aanvullende overwegingen bij een initiële controleopdracht zijn in de Standaard afzonderlijk behandeld.
315 (revised)	Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten en wijzigingen in andere Standaarden			x			Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheid van de accountant om de risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten te identificeren en in te schatten.	"Paragraaf 13 en 14 beschrijven de risico-inschattingswerkzaamheden. Afhankelijk van de aard van de subsidiecontrole zullen deze in meer of minder mate van toepassing zijn. Paragraaf 15 en 16 beschrijven het gebruik van informatie uit andere bronnen bij de uitvoering van de werkzaamheden. In het kader van een subsidiecontrole kan dit van toepassing zijn indien ook andere werkzaamheden voor de subsidieontvanger worden uitgevoerd, waaruit relevante gegevens (bijv. in het kader van de AO/IB, cliëntbeschrijving ed.) kunnen worden gebruikt. Paragraaf 17 en 18 beschrijven de vereiste om een bespreking in het opdrachtteam te houden over het van toepassing zijnde stelsel en de vatbaarheid van de financiële overzichten voor een afwijking van materieel belang. Gelet op de beperkte omvang van de werkzaamheden en standaardisatie zullen dit veelal geen uitgebreide besprekingen zijn. Paragraaf 19 en 20 beschrijven het vereiste inzicht in de entiteit en haar omgeving, met inbegrip van haar interne beheersing. Voor zover van toepassing, afhankelijk van de betreffende subsidiecontrole. In de paragrafen 21 t/m 27 wordt het vereiste inzicht in de verschillende onderdelen nader uitgewerkt. Paragraaf 21-24 gaan in op de interne beheersingsomgeving, het risico-inschattingsproces van de entiteit en het proces van de entiteit om het interne beheersingssysteem te monitoren. Zoals vermeld in de standaard, zijn deze paragrafen van toepassing voor zover deze relevant zijn voor de subsidiecontrole. Deze paragrafen zijn geschreven in de context van doorlopende controles en zullen over het algemeen bij subsidiecontroles minder van toepassing zijn. Paragraaf 25-27 gaan in op het informatiesysteem en communicatie en interne beheersingsactiviteiten. Zoals vermeld in de standaard, zijn deze paragrafen van toepassing voor zover deze relevant zijn	"De complexiteit bij subsidiecontroles zit met name in het feit dat controleprotocollen (als deze beschikbaar zijn) worden opgesteld vanuit een 'rules-based' gedachte welke door een accountant moeten worden uitgevoerd binnen een normenkader (NV COS) welke principle-based is. Met andere woorden: De accountant heeft vanuit de NV COS allerlei verantwoordelijkheden om op basis van professional judgement de controle op te zetten en uit te voeren, terwijl de subsidieverstrekker in het protocol veel zaken al als vereiste werkzaamheden opschrijft, ongeacht of deze in het kader van de subsidieverantwoording relevant zijn. De risico-inschatting dient daarom vanuit beide invalshoeken (protocol en COS) benaderd te worden en dienen opgenomen te worden in het controleplan. Doordat een subsidieverantwoording nagenoeg alleen een "kostencontrole" omdat opbrengsten veelal geen onderdeel zijn van de verantwoording dient de focus ook gericht te zijn op de "juistheid/voldoen aan de subsidievoorwaarden" van deze kosten. "

Vereisten overeenkomstig van toepassing
 Vereisten grotendeels overeenkomstig van toepassing
 Vereist gedeeltelijk overeenkomstig
 Vereisten niet van toepassing
 Vereisten eventueel van toepassing

Standaard	Omschrijving						Inleiding als voorloper op de uitwerking van de afwijkingen/bijzonderheden.	Afwijkingen/bijzonderheden	Toelichting
								<p>voor de subsidiecontrole. Deze paragrafen zijn geschreven in de context van doorlopende controles en zullen over het algemeen bij subsidiecontroles minder van toepassing zijn.</p> <p>Paragraaf 28-33 beschrijft het identificeren en inschatten van risico's op een afwijking van materieel belang. Deze paragrafen zijn ook van toepassing voor subsidiecontroles, maar wel enkel op het niveau van de subsidieverantwoording.</p> <p>Paragraaf 34 beschrijft de inschatting van het interne beheersingsrisico. Het interne beheersingsrisico zal voor risico's bij subsidiecontroles over het algemeen gelijk zijn aan de inschatting van het inherente risico aangezien overwegend gegevensgericht wordt gecontroleerd bij subsidiecontroles.</p> <p>Paragraaf 35-37 beschrijft de evaluatie en herziening van de risico-inschatting. Evenals bij jaarrekeningcontroles kan dit ook bij subsidiecontroles relevant zijn. Wanneer nieuwe informatie leidt tot andere inschattingen, moet hier uiteraard rekening mee worden gehouden in de controle.</p> <p>Paragraaf 38 gaat in op documentatie. Hier wordt tevens verwezen naar standaard 230."</p>	
320	Materialiteit bij de planning en uitvoering van een controle	x					Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheid van de accountant met betrekking tot het toepassen van het begrip materialiteit bij de planning en uitvoering van een controle van financiële overzichten.	Materialiteitsniveaus voor een subsidiecontrole worden veelal voorgeschreven middels een controleprotocol. Indien geen protocol aanwezig is dient de accountant zelf het materialiteitsniveau te bepalen. Dit is een normaliter een percentage van de verantwoorde kosten.	Omdat het materialiteitsniveau grote invloed heeft op de omvang van de uit te voeren werkzaamheden is het advies om bij het ontbreken van een voorgeschreven materialiteitsniveau dit af te stemmen met de subsidieverstrekker. In het kader van de toename de wens om de controlelasten te verlagen zijn subsidieverstrekkers steeds vaker bereid om een hoger percentage te accepteren dan het veel gebruikte 1%.
330	Inspelen door de accountant op ingeschatte risico's						<p>"Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheid van de accountant voor het opzetten en implementeren van manieren om op de risico's op een afwijking van materieel belang in te spelen die hij overeenkomstig Standaard 315 bij een controle van financiële overzichten heeft geïdentificeerd en ingeschat. Deze paragraaf behandelt de volgende aspecten:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Controlewerkzaamheden gericht op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen (par 6 - 7) • Toetsingen van interne beheersingsmaatregelen (par 8-17) • Gegevensgerichte controles (par 18-30) 	<p>"Paragraaf 6 en 7 geven aan dat de in te zetten controlemaatregelen de gesignaleerde risico's moeten afdekken. Dit wordt verder uitgewerkt in par 8-17 indien gesteund wordt op interne beheersingsmaatregelen. En par 18-30 indien de controle gegevensgericht wordt ingestoken. Subsidiecontroles worden veelal gegevensgericht ingestoken waardoor paragraaf 18 -30 in zijn geheel van toepassing is. Paragraaf 8-17 is dan ook alleen van toepassing als de accountant de interne beheersingsmaatregelen toetst.</p>	Indien de toetsing van de beheersmaatregelen op organisatieniveau heeft plaatsgevonden dan kan hier voor verschillende projecten op worden gesteund mits de periodes die getoetst zijn overeenkomen met de periode waarop de subsidieverantwoording betrekking heeft. Paragraaf 11 - 14 geeft nadere aanwijzingen hoe om te gaan met de periodiciteit van toetsing.
402	Overwegingen met betrekking tot controles van entiteiten die gebruikmaken van een serviceorganisatie						Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheid van de accountant van de gebruiker voor het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie wanneer een gebruikende entiteit gebruik maakt van de diensten van één of meer serviceorganisaties.	Veelal zal voor een subsidiecontrole de organisatie geen gebruik maken van een serviceorganisatie. Mogelijk dat de instelling een serviceorganisatie heeft voor de salarisverwerking. Indien voor het subsidieproject de controle op de verantwoorde loonkosten niet volledig gegevensgericht wordt uitgevoerd zou de accountant hier de werkzaamheden zoals genoemd in Standaard 402 moeten uitvoeren.	De inzet van een door het management ingeschakelde deskundige wordt bijvoorbeeld mogelijk geacht bij situaties waarin ingebrachte activa worden meegefinancierd of bij situaties waarin de doorbelasting van faciliteit onderdeel vormt van de kostprijs.
450	Evaluatie van tijdens de controle geïdentificeerde afwijkingen	x					Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheid van de accountant met betrekking tot de evaluatie van de invloed van geïdentificeerde afwijkingen op de controle en van eventuele niet-gecorrigeerde afwijkingen op de financiële overzichten. Deze standaard dient in samenhang te worden gelezen met Standaard 320 (materialiteit) en 700 (oordeelsvorming)	Deze standaard is ook van toepassing op subsidiecontroles. In par 12 wordt ingegaan op communicatie aan met governance belaste personen van de niet-gecorrigeerde afwijkingen. Bij subsidiecontroles zal dit veelal niet plaatsvinden en is het management degene met wie wordt gecommuniceerd. Par 13 gaat in op fouten uit voorgaande verslagjaren. Ook dit zal bij subsidiecontroles veelal niet aan de orde zijn.	
500	Controle-informatie			x			Deze Standaard legt uit wat controle-informatie vormt bij een controle van financiële overzichten en behandelt de verantwoordelijkheid van de accountant om controlewerkzaamheden op te zetten en uit te voeren teneinde voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om redelijke conclusies te kunnen trekken waarop hij zijn oordeel kan baseren.	<p>"Deze standaard is onverkort van toepassing op subsidiecontroles.</p> <p>Paragraaf 8 beschrijft de verantwoordelijkheid van de accountant in situaties dat informatie die als controle-informatie zal worden gebruikt, voortkomt uit het werk van een door het management ingeschakelde deskundige. Verwacht wordt dat hiervan slechts in uitzonderlijke gevallen sprake zal zijn.</p>	
501	Controle-informatie – Specifieke overwegingen voor geselecteerde elementen				x		Deze Standaard behandelt de specifieke overwegingen van de accountant bij het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie overeenkomstig Standaard 330, Standaard 500 en andere relevante Standaarden, met betrekking tot bepaalde aspecten van voorraad, rechtszaken en claims waarbij de entiteit betrokken is, en gesegmenteerde informatie bij een controle van financiële overzichten.	<p>"Paragrafen 4-8 beschrijven de vereisten van de accountant bij het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie met betrekking tot het bestaan en de conditie van de voor de financiële overzichten van materiaal belang zijnde voorraden. Omdat in subsidieverantwoordingen van voorraadposities geen sprake is, zijn deze paragrafen niet van toepassing.</p> <p>Paragrafen 9- 12 beschrijven de vereisten van de accountant bij het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie met betrekking tot de volledigheid van rechtszaken en claims waarbij de entiteit betrokken is. Deze paragrafen zijn mede gelet op de aard van subsidiecontroles niet van toepassing.</p>	

Vereisten overeenkomstig van toepassing
 Vereisten grotendeels overeenkomstig van toepassing
 Vereist gedeeltelijk van toepassing
 Vereisten niet van toepassing
 Vereisten eventueel van toepassing

Standaard	Omschrijving						Inleiding als voorloper op de uitwerking van de afwijkingen/bijzonderheden.	Afwijkingen/bijzonderheden	Toelichting
								Paragraaf 13 beschrijft de vereisten van de accountant bij het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie met betrekking tot de presentatie en toelichting van gesegmenteerde informatie. Van gesegmenteerde informatie zoals bedoeld in deze paragraaf is bij subsidiecontroles geen sprake.	
505	Externe bevestigingen					x	Deze Standaard behandelt het gebruik door de accountant van werkzaamheden inzake externe bevestiging om controle-informatie te verkrijgen in overeenstemming met de vereisten van Standaard 330 en Standaard 500. Deze Standaard heeft geen betrekking op het verzoeken om inlichtingen over rechtszaken en claims, die in Standaard 501 worden behandeld.	In het uitzonderlijke geval dat bij het verkrijgen van controle-informatie gebruik wordt gemaakt van externe bevestigingen, is deze Standaard onverkort van toepassing op subsidiecontroles.	
510	Initiële controleopdrachten – Beginsaldi					x	Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot beginsaldi bij een initiële controleopdracht. Beginsaldi bevatten naast de in de financiële overzichten genoemde bedragen ook aangelegenheden die reeds aan het begin van de verslagperiode bestonden en waarvoor toelichting is vereist, zoals voorwaardelijke gebeurtenissen en verbintenissen.	Bij subsidiecontroles zal van beginsaldi zoals in deze Standaard bedoeld veelal geen sprake zijn. Deze Standaard is dan ook voor subsidiecontroles veelal niet van toepassing.	Er zijn situaties denkbaar waarbij beginsaldi bij subsidiecontroles wel van betekenis zijn. Bijvoorbeeld in situaties waarbij het verantwoordingsdocument een afgeleide is van de jaarrekening en situaties waarin beginsaldi van materiele invloed op de verantwoorde bedragen. In dat soort gevallen kan deze Standaard enkele handvatten bieden.
520	Cijferanalyses					x	Deze Standaard behandelt het gebruikmaken door de accountant van cijferanalyses als gegevensgerichte controles ('gegevensgerichte cijferanalyses'). Deze standaard behandelt tevens de verantwoordelijkheid van de accountant om nabij het einde van de controle cijferanalyses te verrichten die hem helpen een algehele conclusie te trekken over de financiële overzichten.	Deze Standaard vereist van de accountant dat bij het opzetten en uitvoeren van gegevensgerichte cijferanalyses een verwachting ten aanzien van vastgelegde bedragen of verhoudingscijfers wordt opgebouwd. Omdat dit bij subsidiecontroles niet altijd uitvoerbaar is, zal van dit type cijferanalyse dan ook geen gebruik worden gemaakt. Mocht in bepaalde gevallen hiervan wel gebruik worden gemaakt, dan is deze Standaard onverkort van toepassing.	Bij voornoemde gevallen kan gedacht worden aan de personele lasten in jaar 2 en 3 van de subsidiecontrole, waarbij in jaar 1 de personele lasten reeds aan de noodzakelijke detailcontroles onderworpen zijn geweest.
530	Het gebruiken van steekproeven bij een controle	x					Deze Standaard is van toepassing wanneer de accountant besloten heeft om bij het uitvoeren van controlewerkzaamheden gebruik te maken van steekproeven. Deze Standaard behandelt het gebruik van statistische en niet-statistische steekproefmethoden door de accountant bij het opzetten en het trekken van de steekproef, het toetsen van interne beheersingsmaatregelen en het verrichten van detailcontroles, alsmede de evaluatie van de steekproefresultaten.	Deze Standaard is onverkort van toepassing op subsidiecontroles, waarbij wordt opgemerkt dat subsidiecontroles veelal gegevensgericht zijn ingestoken.	
540	De controle van schattingen, met inbegrip van schattingen van reële waarde, alsmede van de toelichtingen daarop					x	Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheid van de accountant met betrekking tot schattingen en toelichtingen daarop bij een controle van financiële overzichten. Meer specifiek omvat deze Standaard vereisten en leidraden die verwijzen naar of uitwerken hoe Standaard 315, Standaard 330, Standaard 450, Standaard 500 en andere relevante Standaarden moeten worden toegepast met betrekking tot schattingen en toelichtingen daarop. Deze Standaard bevat tevens vereisten en leidraden voor de evaluatie van afwijkingen van schattingen en toelichtingen daarop en indicaties voor mogelijke tendentie bij het management.	"De aan de subsidie gestelde voorwaarden laten veelal geen ruimte voor schattingen zoals bedoeld in deze Standaard. In deze Standaard wordt daaronder het volgende verstaan: een bedrag waarvoor de waardering, in overeenstemming met de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, onderhevig is aan schattingsonzekerheid. Mocht het gebruik van schattingen echter toch mogelijk zijn dan is deze Standaard onverkort van toepassing."	Zo komen toevoegingen aan voorzieningen en reserveringen veelal niet in aanmerking voor subsidie. Wel kan in deze gedacht worden aan in de opslag van overheadkosten besloten schattingselementen.
550	Verbonden partijen	x					Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot relaties en transacties met verbonden partijen bij een controle van financiële overzichten, met name de wijze van toepassing van Standaard 315, Standaard 330 en Standaard 240 met betrekking tot risico's op een afwijking van materieel belang die verband houden met relaties en transacties met verbonden partijen.	De vereisten zijn overeenkomstig van toepassing.	
560	Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode					x	Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode bij een controle van financiële overzichten. Deze Standaard behandelt niet aangelegenheden met betrekking tot de verantwoordelijkheden van de accountant voor andere informatie verkregen na de datum van de controleverklaring, die behandeld wordt in Standaard 720. Echter, dergelijke andere informatie kan een gebeurtenis na de einddatum van de verslagperiode aan het licht brengen die binnen het toepassingsgebied van deze Standaard valt. (Zie Par. A1).	De financiële afrekening met subsidieverstrekkingen gebeurt op grond van de beschikking veelal op basis van werkelijk bestede kosten. Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode hebben hier in de regel geen invloed op.	Slechts indien in een protocol specifiek aandacht wordt gevraagd voor gebeurtenissen na balansdatum, is deze Standaard van toepassing.
570	Continuïteit					x	Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheden van de accountant inzake de controle van financiële overzichten met betrekking tot continuïteit en de implicaties voor de controleverklaring. (Zie Par. A1).	De financiële afrekening met subsidieverstrekkingen gebeurt op grond van de beschikking veelal op basis van werkelijk bestede kosten. De continuïteitsveronderstelling heeft hier in de regel geen invloed op. De accountant dient de beoordeling door het management m.b.t. de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven in het kader van een subsidiecontrole niet te evalueren.	
580	Schriftelijke bevestigingen	x					Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheid van de accountant schriftelijke bevestigingen van het management en, in voorkomend geval, van de met governance	Van het management en, in voorkomend geval, van de met governance belaste personen schriftelijke bevestigingen te verkrijgen dat zij van mening zijn dat zij hun verantwoordelijkheden mbt het opstel	Voor een nadere uiteenzetting inzake management en de met governance belaste personen, verwijzen wij naar de toelichting zoals deze bij Standaard 240 is verstrekt.

Vereisten overeenkomstig van toepassing
 Vereisten grotendeels overeenkomstig van toepassing
 Vereist gedeeltelijk van toepassing
 Vereisten niet van toepassing
 Vereisten eventueel van toepassing

Standaard	Omschrijving						Inleiding als voorloper op de uitwerking van de afwijkingen/bijzonderheden.	Afwijkingen/bijzonderheden	Toelichting
							belaste personen te verkrijgen bij een controle van financiële overzichten.	len van de financiële overzichten en de volledigheid van de verstrekte informatie aan de accountant, zijn nagekomen.	Schriftelijke bevestigingen dienen specifiek gemaakt te worden obv de van toepassing zijnde NVCOS Standaarden. Zie bijlage 1 bij NVCOS 580 Schriftelijke bevestigingen."
600	Bijzondere overwegingen – Controles van financiële overzichten van een groep (inclusief de werkzaamheden van accountants van groepsonderdelen)					x	De Standaarden zijn van toepassing op groepscontroles. Deze Standaard behandelt bijzondere overwegingen die van toepassing zijn op groepscontroles, in het bijzonder die groepscontroles waarbij accountants van groepsonderdelen betrokken zijn.	Bij de financiële afrekening in het kader van een subsidieopdracht is in de regel geen sprake van een groep en wordt niet voldaan de de definitie/voorwaarden voor een groep. Wel kan sprake zijn van een samengestelde verantwoording/afrekening waarbij de subsidieontvanger optreedt als penvoerder. Vanuit de optiek van effectiviteit en doelmatigheid verdient het hier niet de voorkeur om Standaard 600 toe te passen. In de regel wordt aanbevolen dat de financiële afrekening van de individuele partner voorzien wordt van een controleverklaring overeenkomstig NV COS800/805. Aanbevolen wordt om bij de samengestelde verantwoording/afrekening een NV COS 4400 opdracht uit te voeren waarbij wordt vastgesteld dat de financiële afrekening van de individuele partner is voorzien van een controleverklaring overeenkomstig NV COS800/805	Aan de bepalingen van COS 600 wil je in principe niet toekomen. Een goed voorbeeld betreft het controleprotocol van het Ministerie van Buitenlandse Zaken wat hier nadere invulling aan geeft. Indien er toch sprake is van een groepscontroles dan zijn alle bepalingen uit Standaard 600 van toepassing.
610	Gebruikmaken van de werkzaamheden van interne auditors	x					Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheden van de accountant indien hij gebruikmaakt van de werkzaamheden van interne auditors. Dit omvat: a) het gebruikmaken van de werkzaamheden van de interne auditfunctie bij het verkrijgen van controle-informatie; en b) het gebruikmaken van interne auditors om directe ondersteuning te verlenen onder de aansturing, het toezicht en de beoordeling van de accountant.		Deze standaard is onverkort van toepassing. Wel wordt opgemerkt dat het gebruik maken van de werkzaamheden van interne auditors in de praktijk niet veel plaats zal vinden.
620	Gebruikmaken van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige	x					Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot de werkzaamheden van een persoon of organisatie in een ander deskundigheidsgebied dan financiële verslaggeving of controle als die werkzaamheden worden gebruikt om de accountant te helpen bij het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie.		Deze standaard is onverkort van toepassing. Wel wordt opgemerkt dat het gebruik maken van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige in de praktijk niet veel plaats zal vinden.
700	Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten		x				Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheid van de accountant voor het vormen van een oordeel over financiële overzichten. Deze Standaard behandelt tevens de vorm en inhoud van de controleverklaring die wordt uitgebracht als resultaat van een controle van financiële overzichten.	In principe zijn alle passages binnen Standaard 700 van toepassing bij subsidiecontroles (immers dit staat ook zo in paragraaf 3). Echter de paragrafen 29A t/m 31 zijn niet van toepassing bij een subsidiecontrole. Rapportage over materialiteit, groepscontrole en overige kernpunten is voorgeschreven bij jaarrekeningcontroles, niet bij subsidiecontroles, zie Standaard 701	Voorkeur heeft aansluiting bij modelteksten bij protocollen, tenzij deze niet in overeenstemming is de bepalingen uit de COS. Het kan zijn dat subsidieverstreker aanvullende bepalingen in de verklaring vereist. Voorkeur heeft om dit in een management letter/ aanbiedingsbrief of accountantsverslag op te nemen.
701	Het communiceren van kernpunten van de controle in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant					x	Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheid van de accountant om kernpunten van de controle in de controleverklaring te communiceren. Deze is bedoeld om zowel de oordeelsvorming van de accountant met betrekking tot wat er in de controleverklaring gecommuniceerd moet worden als de vorm en inhoud van dergelijke communicatie te behandelen.	Deze Standaard is van toepassing op controles van volledige sets van financiële overzichten voor algemene doeleinden van oob's of andere beursgenoteerde ondernemingen en omstandigheden wanneer de accountant anderszins besluit om kernpunten van de controle in de controleverklaring te communiceren. Deze Standaard is tevens van toepassing wanneer van de accountant op grond van wet- of regelgeving vereist wordt om kernpunten van de controle in de controleverklaring te communiceren. Dit is bij subsidiecontroles niet van toepassing.	Zie opmerkingen 700
705	Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant	x					"Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheid van de accountant om een passende verklaring af te geven in omstandigheden waarin de accountant, bij het vormen van een oordeel overeenkomstig Standaard 700, tot de conclusie komt dat een aanpassing van het oordeel van de accountant over de financiële overzichten noodzakelijk is. Deze Standaard behandelt ook hoe de vorm en inhoud van de controleverklaring wordt beïnvloed als de accountant een aangepast oordeel tot uitdrukking brengt. In alle gevallen zijn de rapportagevereisten van Standaard 700 van toepassing en worden deze niet herhaald in deze Standaard, tenzij ze expliciet worden behandeld of aangepast door de vereisten van deze Standaard.	Deze standaard is integraal van toepassing voor subsidiecontroles. Wel uiteraard weer de bekende kanttekening bij paragraaf 30 over de met governance belaste personen.	
706	Paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden en paragrafen inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant	x					"Deze Standaard behandelt de opname van aanvullende informatie in de controleverklaring als de accountant het nodig acht om: de aandacht van de gebruikers te vestigen op een of meer in de financiële overzichten gepresenteerde of toegelichte aangelegenheden die dermate belangrijk zijn dat ze fundamenteel zijn voor het begrip van gebruikers van de financiële overzichten; of de aandacht van gebruikers te vestigen op een of meer andere aangelegenheden dan die welke in de financiële overzichten zijn gepresenteerd of toegelicht die relevant zijn voor het begrip van gebruikers van de controle, de verantwoordelijkheden van de accountant of de controleverklaring."	In de regel zal hiervan bij subsidiecontroles geen gebruik gemaakt worden, maar in uitzonderlijke gevallen kan het wel voorkomen dat een accountant besluit hier gebruik van te maken.	

Vereisten overeenkomstig van
 toepassing
 Vereisten grotendeels overeenkomstig
 van toepassing
 Vereist gedeeltelijk overeenkomstig
 Vereisten niet van toepassing
 Vereisten eventueel van toepassing

Standaard	Omschrijving						Inleiding als voorloper op de uitwerking van de afwijkingen/bijzonderheden.	Afwijkingen/bijzonderheden	Toelichting
710	Ter vergelijking opgenomen informatie – Vergelijkende cijfers en vergelijkende financiële overzichten					x	Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot ter vergelijking opgenomen informatie bij een controle van financiële overzichten.	<p>“Onderscheidt kan worden gemaakt tussen: a) vergelijkende cijfers: oordeel van de accountant heeft betrekking op de lopende verslagperiode; b) vergelijkende financiële overzichten: het oordeel van de accountant heeft betrekking op elke verslagperiode waarvoor financiële overzichten zijn opgesteld.</p> <p>In de regel zal bij subsidiecontroles geen sprake zijn van vergelijkende cijfers of financiële overzichten.”</p>	Specifieke aandacht gaat hierbij wel uit naar de begrotingscijfers welke veelal in een subsidieverantwoording worden opgenomen. Ten aanzien van de begrotingscijfers geldt dat hiervoor enkel de aansluiting wordt vastgesteld met de begroting uit de aanvraag.
720	De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot andere informatie in documenten waarin gecontroleerde financiële overzichten zijn opgenomen	x					“Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot andere informatie, hetzij financiële informatie hetzij niet-financiële informatie (anders dan financiële overzichten en de daarbij horende controleverklaring), opgenomen in het jaarverslag van een entiteit. Een jaarverslag van een entiteit kan één enkel document of een combinatie van documenten zijn die hetzelfde doel dienen. Belangrijk is dat de verantwoordelijkheden van de accountant onder deze Standaard geen assurance-opdracht betreffende andere informatie betreft en leggen de accountant geen verplichting op om assurance te verkrijgen over de andere informatie.”	“Reeds in de Handleiding Subsidies van de SAC uit november 2019 wordt in hoofdstuk 2.4 ingegaan op Andere Informatie (Standaard 720) versus Overige Informatie en het belang dat de subsidieverstrekker hier zelf onderscheid in maakt (aanwijzingen toe geeft).	
800	Speciale overwegingen – Controles van financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met stelsels voor bijzondere doeleinden	x					De Standaarden in de reeksen 100 tot en met 700 zijn van toepassing op een controle van financiële overzichten. Deze Standaard behandelt speciale overwegingen bij de toepassing van die Standaarden bij een controle van financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met een stelsel voor bijzondere doeleinden.	Indien bijzonder stelsel van toepassing is, is de gehele standaard van toepassing.	
805	Speciale overwegingen – Controles van een enkel financieel overzicht en controles van specifieke elementen, rekeningen of posten van een financieel overzicht	x					De Standaarden in de reeksen 100 tot en met 700 zijn van toepassing op een controle van financiële overzichten en dienen voor zover noodzakelijk te worden toegepast onder de omstandigheden wanneer deze worden toegepast bij controles van overige historische financiële informatie. Deze Standaard behandelt bijzondere overwegingen bij het toepassen van die Standaarden op een controle van een enkel financieel overzicht, of een controle van een specifiek element, rekening of post van een financieel overzicht. Het enkele financieel overzicht, of het specifieke element, de specifieke rekening of de specifieke post van een financieel overzicht kan worden opgesteld in overeenstemming met een stelsel voor algemene dan wel bijzondere doeleinden. Indien opgesteld in overeenstemming met een stelsel voor bijzondere doeleinden, dan is ook Standaard 800 op de controle van toepassing.		
810	Opdrachten om te rapporteren betreffende samengevatte financiële overzichten					x	Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheden van de accountant die verband houden met een opdracht om te rapporteren betreffende samengevatte financiële overzichten die zijn afgeleid van de door diezelfde accountant overeenkomstig de Standaarden gecontroleerde financiële overzichten.	Bij subsidiecontroles is hiervan geen sprake.	

Koninklijke Nederlandse
Beroepsorganisatie
van Accountants



Antonio Vivaldistraat 2
1083 HP Amsterdam
Postbus 7984
1008 AD Amsterdam

T 020 301 03 01
E nba@nba.nl
I www.nba.nl