

Notitie vaktechnische bezwaren CFS Horizon Europe programma

Inleiding

Eind 2020 heeft de Europese Commissie het subsidieprogramma Horizon Europe vastgesteld. Het programma is de opvolger van het Horizon 2020 programma en heeft betrekking op de Europese begrotingsperiode 2021-2027.

Bij de financiële verantwoordingen van een Horizon Europe project wordt – zoals ook bij het Horizon 2020 programma – een 'Certificate on the Financial Statements' (CFS) gevraagd, dat door een gekwalificeerd onafhankelijk (extern) accountant, zoals bedoeld in art. 393 lid 1 BW2, moet worden afgegeven.

Op de website van de Europese Commissie is een model voor het CFS (V1.1-15.03-2023) gepubliceerd dat hiervoor is voorgeschreven. Hierin is aangegeven dat de accountant overeengekomen specifieke werkzaamheden uitvoert en daarbij de internationale standaard ISRS 4400 (Revised) *Agreed-Upon Procedures Engagements* toepast. Dit model is aangepast ten opzichte van het model dat onder het Horizon 2020 programma wordt gehanteerd.

COPRO heeft geadviseerd (<https://www.nba.nl/themas/controleprotocollen/uitkomst-copro-beoordelingen/europese-subsidies/horizon-europe/>) het model dat in december 2021 is gepubliceerd als mede het aangepaste model in maart 2023 in de huidige vorm niet te hanteren vanwege vaktechnische bezwaren. Hierna volgt een nadere uiteenzetting van deze bezwaren.

Vaktechnische bezwaren

Het door de Europese Commissie gepubliceerde model 'Certificate on the Financial Statements' (CFS) V1.1 – 15.03.2023 bestaat uit 2 delen, te weten:

- de Terms of Reference (ToR);
- het Certificate.

In het accountantsproduct ('Certificate') worden de uitkomsten van de uitgevoerde (overeengekomen specifieke) werkzaamheden gerapporteerd. Deze werkzaamheden zijn beschreven in de ToR, waarnaar in het Certificate wordt verwezen. Toepassing van het model is dwingend voorgeschreven.

De volgende vaktechnische bezwaren kunnen ten aanzien van het model CFS worden genoemd:

- A) Hoewel in de ToR is aangegeven dat sprake is van een ISRS 4400 (revised) opdracht, bevat de tekst van het Certificate termen die de suggestie (kunnen) wekken dat een controle- of beoordelingsopdracht is uitgevoerd. In het Certificate staan namelijk termen zoals 'verified' en 'certify'. Volgens ISRS 4400.A34 zijn dergelijke termen niet passend. In de ToR, waar de werkzaamheden zijn weergegeven, is aangegeven dat de accountant 'examined', 'verified', en 'assessed' en staan termen zoals 'ensure' en 'audit'. Dit zijn geen werkzaamheden / termen die horen bij een agreed-upon procedures opdracht, maar passen binnen een assurance-opdracht.
- B) Het accountantsrapport ('Certificate') voldoet niet (volledig) aan de vereisten die hieraan in de standaard (ISRS 4400.30) worden gesteld.

Vereisten cf. ISRS 4400.30	In hoeverre is het model compliant?
The agreed-upon procedures report shall be in writing and shall include:	
(a) A title that clearly indicates that the report is an agreed-upon procedures report;	'Certificate' duidt niet op een rapport van (feitelijke) bevindingen
(b) An addressee as set forth in the terms of the engagement;	√

(c) Identification of the subject matter on which the agreed-upon procedures are performed;	√
(d) Identification of the purpose of the agreed-upon procedures report and a statement that the agreed-upon procedures report may not be suitable for another purpose;	<p>Het doel van de werkzaamheden is niet in het accountantsrapport maar in de ToR verwoord, te weten: "The purpose of the CFS is to provide the EU granting authority with sufficient information to be able to assess whether costs that are declared on the basis of actual costs or costs according to usual cost accounting practices (if any) and, if relevant, also revenues comply with the conditions set out in the Grant Agreement. The engagement is to perform specific agreed-upon procedures to verify the eligibility of the costs claimed under the Grant Agreement."</p> <p>In zowel het accountantsrapport als de ToR ontbreekt een zinsnede als: Our report is solely for the purpose of assisting the European Commission in determining whether the declared costs are compliant with the legal and financial provisions of the Grant Agreement and may not be suitable for another purpose.</p>
(e) A description of an agreed-upon procedures engagement stating that: (i) An agreed-upon procedures engagement involves the practitioner performing the procedures that have been agreed with the engaging party (and if relevant, other parties), and reporting the findings; (ii) Findings are the factual results of the agreed-upon procedures performed; and (iii) The engaging party (and if relevant, other parties) has acknowledged that the agreed-upon procedures are appropriate for the purpose of the engagement;	Deze elementen ontbreken.
(f) If applicable, the responsible party as identified by the engaging party, and a statement that the responsible party is responsible for the subject matter on which the agreed-upon procedures are performed;	Dit element ontbreekt.
(g) A statement that the engagement was performed in accordance with ISRS 4400 (Revised);	In de ToR is de standaard genoemd. In het accountantsrapport wordt naar de Terms of Reference verwezen, en ontbreekt een directe verwijzing naar de standaard
(h) A statement that the practitioner makes no representation regarding the appropriateness of the agreed-upon procedures;	Dit element ontbreekt.
(i) A statement that the agreed-upon procedures engagement is not an assurance engagement and accordingly, the practitioner does not express an opinion or an assurance conclusion;	In de ToR is opgenomen: "It is not an assurance engagement; the auditor does not provide an audit opinion, nor express assurance.". In het accountantsrapport ontbreekt een dergelijke zinsnede.
(j) A statement that, had the practitioner performed additional procedures, other matters might have come to the practitioner's attention that would have been reported;	Dit element ontbreekt.

(k) A statement that the practitioner complies with the ethical requirements of the IESBA Code, or other professional requirements, or requirements imposed by law or regulation, that are at least as demanding;	In de ToR is een verwijzing genoemd. In het accountantsrapport wordt naar de ToR verwezen, en ontbreekt een directe verwijzing naar de IESBA Code.
(l) With respect to independence: (i) If the practitioner is not required to be independent and has not otherwise agreed in the terms of engagement to comply with independence requirements, a statement that, for the purpose of the engagement, there are no independence requirements with which the practitioner is required to comply; or (ii) If the practitioner is required to be independent or has agreed in the terms of engagement to comply with independence requirements, a statement that the practitioner has complied with the relevant independence requirements. The statement shall identify the relevant independence requirements;	In de ToR is aangegeven dat de accountant onafhankelijk is van de participant en wordt verwezen naar de IESBA Code's independence requirements. In het accountantsrapport ontbreekt een directe verwijzing.
(m) A statement that the firm of which the practitioner is a member applies ISQC 1, or other professional requirements, or requirements in law or regulation, that are at least as demanding as ISQC 1. If the practitioner is not a professional accountant, the statement shall identify the professional requirements, or requirements in law or regulation, applied that are at least as demanding as ISQC 1;	Dit element ontbreekt.
(n) A description of the procedures performed detailing the nature and extent, and if applicable, the timing, of each procedure as agreed in the terms of the engagement;	In het accountantsrapport ontbreekt een beschrijving van de (aard, omvang en timing van de) werkzaamheden. Hiervoor wordt verwezen naar de ToR.
(o) The findings from each procedure performed, including details on exceptions found;	In het accountantsrapport worden uitsluitend de geconstateerde uitzonderingen in detail gerapporteerd.
(p) The practitioner's signature;	√
(q) The date of the agreed-upon procedures report; and	√
(r) The location in the jurisdiction where the practitioner practices.	√

- C) Op grond van ISRS 4400.22 mag een opdracht uitsluitend geaccepteerd worden wanneer de uit te voeren werkzaamheden niet multi-interpretabel zijn. In de ToR zijn de werkzaamheden beschreven, echter zijn deze niet eenduidig geformuleerd. Voorbeelden hiervan zijn:
- De omvang van de selecties is niet bepaald. Deze omvang hangt af van het 'confidence level' dat volgt uit de basic systems checks. Ook de selectiemethode is niet voorgeschreven. Hoe dit vertaald moet worden naar de uit te voeren werkzaamheden is niet duidelijk.
 - Er is een verwijzing opgenomen naar 'vergelijkbare procedures' onder het EU Grants Indicative Audit Programme. Het Indicative Audit Programme waarnaar wordt verwezen is op dit moment nog niet beschikbaar. Onduidelijk is wat van de accountant wordt verwacht. Aansluitend op standaard ISRS 4400 (Revised) wordt verwacht dat de Europese Commissie de uit te voeren procedures voorschrijft.
 - Van de accountant wordt verwacht dat deze een 'basic understanding' verkrijgt van het accounting systeem, het urenregistratiesysteem en gebruikelijke methodieken van de participant. Hiervoor dient documentatie te worden 'examined'. Onder andere moet de

accountant verifiëren ('verify') dat het accounting systeem en het urenregistratiesysteem betrouwbaar ('reliable') zijn. Multi-interpretabel is wat de diepgang is van deze werkzaamheden betreffende basic system checks.

- De subsidiabiliteit van gedeclareerde kosten moet door de accountant worden 'assessed' door sample-based testing. Hiervoor dient de per kostensoort benoemde documentatie te worden 'examined'. De omvang van de selecties en wijze van selectie zijn niet bepaald. Zie ook eerste bullet.
- De accountant verifieert ('verify') dat de gedeclareerde kosten voldoen ('comply') aan de subsidiabiliteitsregels zoals genoemd in de Grant Agreement. Een aantal regels zijn niet objectief vast te stellen maar vragen een oordeelsvorming. Bijvoorbeeld in hoeverre de kosten noodzakelijk zijn voor de uitvoering van het project.
- Ten aanzien van de personele kosten verifieert ('verify') de accountant dat personele kosten "specified in an employment or other type of contract, not exceeding the average rates corresponding to the participant's usual policy on remuneration". Onduidelijk is welke werkzaamheden door de Europese Commissie worden verwacht.
- Voor in-house consultants en seconded personeel moet worden geverifieerd dat de kosten niet significant afwijken van de kosten van personeel in loondienst dat vergelijkbare taken uitvoert. Wat significant afwijken inhoudt is niet bepaald en ook is niet duidelijk hoe moet worden omgegaan met de omstandigheid als er geen personeel in loondienst is dat vergelijkbare taken uitvoert.
- De accountant moet verifiëren "that the management and accounting system ensures proper allocation of the personnel costs to various activities carried out by the participant and funded by various donors." Onduidelijk is welke specifieke werkzaamheden van de accountant worden verwacht.
- Voor reis- en verblijfkosten moet worden nagegaan dat deze niet hoger zijn dan normaliter geaccepteerd door de Granting Authority. Onduidelijk is wat deze norm is.
- Voor specifieke kostencategorieën is aangegeven: "The verifications for specific cost categories depend on the specific eligibility conditions set out in the Grant Agreement.". De uit te voeren werkzaamheden zijn niet weergegeven. Voor Horizon Europe vallen hier in ieder geval de internally invoiced goods and services onder.

D) Rapportage van geconstateerde verschillen/uitzonderingen, die in de financiële verantwoordingen worden gecorrigeerd, is niet vereist. Echter, niet-gecorrigeerde verschillen of bevindingen van 'more serious systematic nature', of bevindingen waarover de accountant twijfelt moeten worden gerapporteerd. Ook ten aanzien van algemene opmerkingen en andere observaties die mogelijk relevant zouden kunnen zijn voor de Europese Commissie wordt de accountant verzocht deze te rapporteren. Dit is niet in overeenstemming met de standaard. Volgens ISRS 4400 (Revised) rapporteert de accountant de bevindingen naar aanleiding van iedere uitgevoerde procedure. Hierbij zijn bevindingen ('findings') als volgt gedefinieerd: "Findings are the factual results of agreed-upon procedures performed. Findings are capable of being objectively verified. References to findings in this ISRS exclude opinions or conclusions in any form as well as any recommendations that the practitioner may make".

Het niet in het accountantsrapport vermelden van de uitgevoerde werkzaamheden is – zoals ook hiervoor onder B) aangegeven – niet in overeenstemming met de standaard ISRS 4400 (Revised). In A33 van de standaard staat dat helder moet zijn voor de beoogde gebruiker wat de aard en omvang van de uitgevoerde werkzaamheden is. De aard en omvang van de uit te voeren werkzaamheden volgt niet uit het model van het accountantsrapport en de ToR geeft hiervoor onvoldoende handvatten.