

Handreiking opstelling accountantsprotocol controleverklaring subsidies Rijk

Werkgroep Uniform subsidiekader (USK)

Overleg: 16/10/21

Akkoord IOFEZ: 17/03/22

Domusnummer: 20300103

1 Uitgangspunten

1.1 Inleiding

Het subsidieverstrekend departement is verantwoordelijk voor het vaststellen van het financiële normenkader waarbinnen de subsidieontvanger dient te opereren. Het normenkader is in belangrijke mate geregeld in de individuele beschikking tot subsidieverlening (en de eventuele wijzigingen daarin). De subsidieverstrekker houdt toezicht op het naleven van de voorwaarden en verplichtingen in die beschikking met als doel om een redelijke zekerheid te verkrijgen dat een (project)subsidie is aangewend voor het doel waartoe het verstrekt is en dat de subsidieontvanger heeft gehandeld in overeenstemming met de (wijzigingen in) de beschikking tot subsidieverlening.

Maatregelen van de subsidieverstrekker om misbruik en oneigenlijk gebruik van subsidies door subsidieontvangers te beheersen zijn onder andere: heldere en eenduidige subsidiereggeving, een goede communicatie, de (tijdige) opstelling van risicoanalyses met beheersmaatregelen ter voorkoming en bestrijding van misbruik en oneigenlijk gebruik van subsidies, het in voorkomende gevallen opvragen van een accountantsproduct, het bijhouden van een register van ernstige onregelmatigheden en het melden van vermoedens van fraude bij het OM.

Bij de verstrekking van subsidies vanaf 125.000 euro maakt de [Regeling vaststelling Aanwijzingen voor subsidieverstreking](#) het mogelijk om voor de subsidievaststelling een accountantsproduct te vragen. Dat kan zijn een controleverklaring, een beoordelingsverklaring, een samenstellingsverklaring (waaronder NV COS 4416N), een assurance-rapport of een rapport van (feitelijke) bevindingen (Zie hiervoor de [Schrijfwijzer accountantsprotocollen](#) van de [NBA/COPRO](#)). Het meest belangrijk verschil tussen de accountantsproducten betreft de mate van zekerheid. Uit een stakeholdersanalyse en risicoanalyse moet blijken of een accountantsproduct nodig is en welke dit moet zijn om de gewenste zekerheid te verkrijgen. Deze

handreiking biedt departementen handvaten voor het opstellen en afstemmen van het accountantsprotocol (of controleprotocol) met de [NBA/COPRO](#) wanneer een controleverklaring gevraagd wordt. Let wel: een controleverklaring is dus niet het enige accountantsproduct dat gevraagd kan worden. Er bestaat dus ook een mogelijkheid om minder gewichtige producten zoals hiervoor genoemd, op te vragen. Echter deze worden niet in deze handreiking behandeld.

Doel van deze handreiking (als groeidocument) is het zoveel mogelijk harmoniseren van het accountantsprotocol als de subsidieverstrekker een controleverklaring verlangt. Deze handreiking geeft in hoofdstuk 2 enkele generieke (model)teksten voor dat accountantsprotocol. Dit laat onverlet dat maatwerk nodig zal zijn. Het protocol in hoofdstuk 2 bevat geen limitatief en gedetailleerd overzicht van door de accountant te verrichten controlewerkzaamheden. Reden hiervan is dat in de regeling opgenomen financiële verplichtingen en voorwaarden over de administratie, de verantwoording, de subsidieperiode en definities van begrippen uit de individuele beschikking tot subsidieverlening (en wijzigingen daarin) kunnen gaan afwijken van het protocol. Het subsidieverstrekend departement kan op basis van een nadere analyse kiezen om voor specifieke regelingen meer in detail te treden in het protocol.

Uitgangspunten bij het opstellen van accountantsprotocollen door subsidieverstrekkers zijn de geldende wet- en regelgeving, waarbij de [Schrijfwijzer accountantsprotocollen](#) van de [NBA](#) en de [Handleiding subsidiecontroles](#) van de Subsidy Audits Community, maar ook de [nadere voorschriften Controle- en overige standaarden](#) (NV COS), van de NBA concrete handvaten zijn.

Het subsidieverstrekend departement borgt de kwaliteit van subsidie-reggeving conform de eisen opgenomen in wet- en regelgeving, zoals de [Algemene Wet Bestuursrecht](#), [Europese staatssteunregelgeving](#), de [Regeling vaststelling Aanwijzingen voor subsidieverstreking](#) ook wel bekend als het

Uniform Subsidiekader (USK), het [Raamwerk voor Uitvoering van Subsidies \(RUS\)](#), het [Integraal afwegingskader](#) (zie ook [Kamerstuk 31731 nr. 6](#) van 11 december 2009) en toetsing door het [Adviescollege Toetsing Regeldruk](#).

1.2 Reviews

Om de kwaliteit van de verrichte subsidiecontroles te beoordelen heeft het subsidieverstrekkend departement de mogelijkheid om een review te verrichten. Het doel van een review is om vast te stellen of de controlerende accountant de werkzaamheden waarop de verklaring is gebaseerd conform het protocol heeft uitgevoerd. Daarnaast zijn reviews bij uitstek geschikt om onduidelijkheden in het protocol/ subsidieregelgeving in beeld te brengen. Met een jaarlijkse evaluatie van die reviews wordt de impact van geconstateerde tekortkomingen in de uitvoering van accountantscontrole in beeld gebracht. De resultaten van de evaluatie dragen bij aan de selectie van nieuwe reviews en de kwaliteit van subsidieregelgeving. Wanneer een subsidieverstrekkend departement gebruik maakt van reviews, dient dit nader toegelicht te zijn in het controleprotocol.

2 Accountantsprotocol controleverklaring (model)

2.1 Doelstelling

Dit protocol heeft als doel het geven van aanwijzingen over de reikwijdte en de diepgang van de controle aan de accountant, belast met de controle van de door de subsidieontvanger bij het ministerie van < X > in te dienen aanvraag om subsidievaststelling. Vaststelling van de subsidie, alsmede financiële afwikkeling door het ministerie vindt plaats op basis van het in de aanvraag tot subsidievaststelling opgenomen financieel verslag als bedoeld in <artikel/Regeling/Besluit> voorzien van een controleverklaring van een accountant.

2.2 Definities

- *Accountant: een registeraccountant of Accountant-Administratieconsulent als bedoeld in [artikel 393, eerste lid, van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek](#) aan wie de subsidieontvanger de opdracht heeft verleend de aanvraag tot subsidievaststelling te controleren;*
- *Subsidieontvanger: een natuurlijke of rechtspersoon of diens gemachtigde aan wie een subsidie is verstrekt;*
- *Object van de controle: het financieel verslag;*
- *Controleverklaring: een schriftelijke verklaring van de accountant inhoudende een oordeel omtrent de naleving van de verplichtingen en voorwaarden in de individuele beschikking tot subsidieverlening (en wijzigingen daarin) door de subsidieontvanger en voor zover die een financieel effect op het financieel verslag hebben.*

2.3 Wet- en regelgeving

Voor de controle van het financieel verslag is de volgende wet- en regelgeving van toepassing voor zover deze het financieel verslag als onderdeel van het verzoek tot subsidievaststelling van de subsidieontvanger betreffen:

- *de voorwaarden en verplichtingen in (de bijlagen bij) de individuele beschikking tot subsidieverlening (en wijzigingen daarin) met de daarin opgenomen verwijzingen naar wet- en regelgeving als toetsingskader voor de accountant, voor zover die een financieel effect op het financieel verslag hebben;*

- indien de subsidieontvanger een aanbestedende dienst is volgens [artikel 1.1 van de Aanbestedingswet 2012](#): de [Aanbestedingswet 2012](#), het [Aanbestedingsbesluit](#) en de Gids Proportionaliteit¹.

2.4 Controleaanpak

De controle moet voldoen aan de controlestandaarden die onderdeel zijn van de [nadere voorschriften Controle- en overige standaarden](#) (NV COS), zoals die door de NBA zijn vastgesteld en aan de aanwijzingen zoals opgenomen in dit accountantsprotocol.

Bij de uitvoering van de controle stelt de accountant vast dat:

- a) de informatie in het financieel verslag een getrouw beeld geeft;
- b) in het financieel verslag:
 - geen kosten als subsidiabel zijn opgenomen die niet voor subsidie in aanmerking komen op grond van het toetsingskader in de beschikking tot subsidieverlening;
 - uitsluitend kosten als subsidiabel zijn opgenomen die zijn gemaakt binnen de subsidiabele periode en voor rekening komen van de subsidieontvanger;
 - ingeval interne kosten als subsidiabele kosten zijn aangemerkt de verantwoorde uren te relateren zijn aan de prestatie, aansluiten op de urenregistratie, en er voldoende waarborgen zijn dat geen uren van andere projecten onder het gesubsidieerde project zijn geschoven. De subsidieverstrekker is zich ervan bewust dat hierbij een tolerantie van 2% niet altijd toepasbaar is, maar verwacht van de accountant specifieke aandacht voor dit verschuivingsrisico;
- c) ingeval interne kosten voor het gebruik van specifieke apparatuur als subsidiabele kosten zijn aangemerkt de verantwoorde machine uurtarieven gebruikelijk zijn binnen de onderneming en geen kosten bevat die ook separaat in rekening zijn gebracht.
- d) ingeval de subsidie strekt tot uitvoering van een project, kosten en opbrengsten aantoonbaar zijn gemaakt en in overeenstemming en vergelijkbaar zijn met de informatie verstrekt ten behoeve van de beschikking tot subsidieverlening, zoals het projectplan met bijbehorende projectbegroting. Daarbij geldt dat vastgesteld moet worden dat de prestatie aantoonbaar is geleverd maar dat niet beoordeeld wordt of het gewenste resultaat is bereikt;
- e) de subsidieontvanger opgave doet van alle opbrengsten, waaronder subsidies (ook die van het subsidieverstrekkend departement), waarmee het programma/de activiteit waarop de subsidie betrekking heeft, mede is gefinancierd;
- e) ingeval de subsidieontvanger een aanbestedende dienst is, kosten aantoonbaar zijn gemaakt in overeenstemming met aanbestedingswet- en regelgeving. Voor de controle wordt de [Handleiding subsidiecontroles](#) van de SAC gehanteerd.

¹ Als de subsidieaanvrager 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. Voor de controle op de aanbesteding kan verwezen worden naar de handleiding subsidiecontroles van de SAC.

2.5 Betrouwbaarheid en materialiteit

Betrouwbaarheid betreft de mate van zekerheid. Materialiteit of tolerantie betreft de vereiste nauwkeurigheid die de accountant hierbij moet hanteren.

Bij de oordeelsvorming over de naleving van de subsidievoorwaarden geeft de accountant een redelijke mate van zekerheid. Indien dit begrip voor het gebruik van statistische technieken gekwantificeerd moet worden, wordt een betrouwbaarheid van 95% gehanteerd.

Een controleverklaring met een goedkeurende strekking impliceert dat, gegeven eerder genoemde betrouwbaarheid, de som van de afwijking en onzekerheid niet groter is dan twee procent van het totaalbedrag aan subsidiabele kosten dat in het financieel verslag wordt verantwoord. De hierna vermelde materialiteitsgrenzen zijn in dit kader van toepassing voor de bepaling van de strekking van de af te geven controleverklaring.

Materialiteitstabel	Goedkeurende verklaring	Verklaring met beperking	Verklaring van oordeelonthouding/ Afkeurende verklaring
Fouten (afwijkingen) in verantwoording en onzekerheden in de controle	≤2%	>2% - ≤4%	>4%

2.6 Verslaglegging

De accountant legt de uitkomsten van de controle vast in een controleverklaring. Hiervoor wordt de meest actuele NBA-voorbeeldtekst in de Handleiding Regelgeving Accountancy (HRA), deel 3, sectie II, hoofdstuk 10.3: 'Controleverklaring bij een subsidiedeclaratie in de (semi)publieke sector' als basis gehanteerd, tenzij in het accountantsprotocol anders is bepaald. (zie link: Controleverklaring).

2.7 Reviewbeleid

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

De accountant belast met het onderzoek en verantwoordelijk voor het verstrekken van het accountantsproduct bij de aanvraag tot vaststelling stemt er mee in dat de onderzoeksdossiers ten behoeve van bovengenoemde reviews integraal aan de reviewers ter inzage worden gegeven. Voorts zal de accountant, schriftelijk dan wel mondeling, alle gevraagde gegevens verstrekken die in het kader van voornoemde reviews worden opgevraagd. In dit kader wordt verwezen naar de bepalingen in [hoofdstuk 6, paragraaf 1, van de Comptabiliteitswet 2016](#).