



Auditdienst Rijk
Ministerie van Financiën

Onderzoeksrapport

Onderzoek vermogensvorming en reserveopbouw
bij niet-onderwijsinstellingen

Definitief

Colofon

Titel	Onderzoek vermogensvorming en reserveopbouw bij niet-onderwijsinstellingen OCW
Uitgebracht aan	SG van OCW
Datum	23 maart 2022
Kenmerk	2022-0000102552

Inlichtingen
Auditdienst Rijk
070-342 7700

Inhoud

Aanleiding opdracht—5

- 1 Werkwijze subsidieproces is geëxpliciteerd, risico's hierin zijn onderkend maar vragen om aanscherping van de huidige beheersmaatregelen—7**
 - 1.1 Het proces voor aanvraag tot en met verantwoording subsidies is in opzet in wet- en regelgeving en subsidiebeschikking geborgd—7
 - 1.2 De door OCW in onderzoek Grondig gesignaleerde risico's zijn herkenbaar—8
 - 1.2.1 Sturen op jaarverslag in plaats van alleen op financieel verslag vergroot het inzicht—8
 - 1.2.2 OCW stuurt onvoldoende op publieke/private vermogensvorming—8
 - 1.2.3 Doet OCW uitspraken over een acceptabel weerstandsvermogen?—8
 - 1.2.4 Hanteren handleiding overheidstarieven pakt niet altijd goed uit—9
 - 1.3 Bij iedere (nieuwe) subsidierelatie is er sprake van maatwerk in voorwaarden en toezicht—9
 - 1.3.1 Iedere subsidierelatie wordt gekenmerkt door een eigen mix van kenmerken, voorwaarden en toezicht—9
 - 1.3.2 De onderkende kenmerken zijn van invloed op het te lopen risico tot ongewenste vermogensvorming—10
 - 1.3.3 Verkrijg inzicht in de hele populatie van subsidierelaties met hun kenmerken en richt het toezicht risicogericht in—11
 - 1.3.4 Verschil tussen Kaderregeling subsidies OCW, SZW en VWS en Regeling op het specifiek cultuurbeleid beperkt tot terugvordering en reservering—12
 - 1.4 Bij projectsubsidies, mits op basis van werkelijke kosten, geen risico op ongewenste vermogensvorming—13
 - 1.5 Zijn instellingen volledig door OCW gesubsidieerd dan weinig risico op ongewenste vermogensvorming—14
 - 1.6 Bij hybride gefinancierde instellingen groter risico op ongewenste vermogensvorming—14
- 2 Afspraken met gesubsidieerde niet- onderwijsinstellingen in de basis dekkend maar worden in de praktijk niet consequent nageleefd—15**
 - 2.1 Gemaakte afspraken met subsidieontvangers liggen vast in de subsidiebeschikkingen maar worden niet uniform en consequent nageleefd—15
 - 2.2 In de beschikking wordt de voorwaarde van terugvordering van overschotten subsidie niet expliciet opgenomen—16
 - 2.3 Subsidievaststelling op basis van HOT-tarieven kan leiden tot ongewenste vermogensvorming—16
 - 2.4 Onderbouwing keuze hoogte toegestane egalisatiereserve ontbreekt—16
- 3 OCW kan over voldoende stuurinformatie beschikken maar maakt daar nog onvoldoende gebruik van—17**
 - 3.1 OCW beschikt in opzet over voldoende stuurinformatie bij de subsidieaanvraag en subsidievaststelling—17
 - 3.2 OCW maakt onvoldoende gebruik van de mogelijkheid om bij een subsidieaanvraag financiële informatie op te vragen—18
 - 3.3 Bij de vaststelling van een subsidie wordt niet structureel gebruik gemaakt van de controleverklaring van de accountant—18

- 4 OCW kan bij het onderkennen van ongewenste vermogensvorming
onvoldoende steunen op de aanwezige criteria—19**
 - 4.1 In het subsidieproces ontbreken criteria om inzicht te krijgen en te hebben in de vorming van ongewenst vermogen—19
 - 4.2 Bij de subsidieaanvraag en subsidieverantwoording ontbreekt voor het kritisch beoordelen van doorberekening indirecte kosten c.q. overhead nog een criteria—19
 - 4.3 De in het verleden met subsidieoverschotten opgebouwde vermogens en reserves maken geen deel uit van de beoordeling van een subsidieaanvraag—19
 - 4.4 Voor continuïteitsreserve geen ruimte in wet- en regelgeving—20

 - 5 Aandachtspunten om het inzicht bij OCW te verbeteren—21**
 - 5.1 Zie toe op een gedegen onderbouwing van subsidieaanvraag en dito aanvraag tot subsidievaststelling—21
 - 5.2 Zorg voor een eenduidige definitie van het begrip kosten—21
 - 5.3 Maak bij subsidies aan hybride gefinancierde organisaties afspraken over toerekening van de kosten—21

 - 6 Verantwoording onderzoek—23**
 - 6.1 Doelstelling en onderzoeksvragen—23
 - 6.2 Object van onderzoek, afbakening en definities—23
 - 6.3 Referentiekader—24
 - 6.4 Gehanteerde Standaard—24
 - 6.5 Verspreiding rapport—24

 - 7 Ondertekening—25**
- Managementreactie—26**

Aanleiding opdracht

Aanleiding en doelstelling

In 2019 en 2020 heeft FEZ in het project Grondig binnen het ministerie van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap (OCW) een groot aantal subsidierelaties (niet zijnde bekostiging) doorgelicht. De samenvattingen van de bevindingen zijn opgenomen in de factsheets van FEZ zoals genoemd bij 1.2 Context. Een van de bevindingen die daaruit naar voren kwam, is dat OCW bij een aantal organisaties onvoldoende zicht heeft op de vermogensvorming en reserveopbouw (als gevolg van de subsidiebijdrage – het publieke deel). En dan met name als de betreffende organisaties naast hun publieke activiteiten ook private activiteiten uitvoeren. In die gevallen moet er meer zicht komen op welk deel van het vermogen een publieke reserve is en welk deel privaat. Dit om te voorkomen dat er publiek geld weglekt naar private vermogens.

Uit het project Grondig is vastgesteld dat verwerking van overschotten aan subsidies niet transparant en inzichtelijk worden toegevoegd aan de (egalisatie) reserves.

Dit onderzoek heeft tot doel OCW informatie te verschaffen en handvaten te bieden waarmee zij kunnen beoordelen of overschotten van verleende subsidies bij de onderzochte instellingen hebben geleid tot (onbedoelde) extra vermogensvorming en reserveopbouw. Daarnaast wil OCW weten in welke mate subsidie-overschotten, als reservevorming en versterking van het eigen vermogen worden gebruikt en wat hiervan de risico's en de consequenties zijn voor OCW.

Centrale hoofdboodschap

De centrale vraag in dit onderzoek is: *"Welke criteria en handvaten kunnen OCW helpen bij een verdere professionalisering van het proces subsidieverstrekking en vermogensvorming t.a.v. niet-onderwijs instellingen om daarna waar mogelijk een doorvertaling te kunnen maken naar normen?"*

Het subsidieproces is maatwerk waarbij het maken van afspraken (criteria) aan de voorkant en het vastleggen, toepassen en monitoren van deze afspraken aan de achterkant van cruciaal belang zijn om ongewenste vermogensvorming met subsidiegelden te voorkomen.

Uit ons onderzoek blijkt dat de risico's van ongewenste vermogensvorming zich vooral voordoen bij die instellingen waarbij sprake is van indirecte kosten en/of overhead toerekening aan de subsidie van OCW en bij instellingen die naast een subsidie van OCW ook nog andere inkomsten hebben (hybride instellingen).

Verbeterpunten

- Wij adviseren OCW om inzicht te verkrijgen in de hele populatie van subsidierelaties met hun kenmerken om vervolgens het toezicht risicogericht in te vullen.
- Het is zaak voor OCW om vanuit de specifieke kenmerken van de subsidierelaties en bij de te onderkennen risico's, te zorgen voor aanvullende criteria en beheersmaatregelen om ongewenste vermogensvorming te voorkomen. Welke criteria en beheersmaatregelen OCW hierbij kunnen helpen is afhankelijk van de kenmerken van de subsidierelatie. Als mogelijke verbeteringen denken wij aan: het beoordelen van de subsidieaanvraag op basis van een risicogerichte aanpak, het aan de voorkant maken van concrete afspraken over systematiek van toerekening van indirecte kosten c.q. overhead, inzicht krijgen in de toedeling

van de kosten bij instellingen die naast subsidie van OCW ook andere inkomsten genereren, de wijze en diepgang van de verantwoording en de gemaakte afspraken in subsidiebeschikkingen vast te leggen en in een subsidiedossier te archiveren. In dit kader stellen wij voor het gebruik van de HOT-tarieven bij de verantwoording van de subsidie niet te accepteren en alleen genoeg te nemen met een verantwoording van de werkelijke kosten. In de hoofdstukken 1, 4 en 5 is dit verder uitgewerkt.

- In het onderzoek is vastgesteld dat in opzet de basisvoorwaarden waaraan het subsidieproces moet voldoen aanwezig zijn. Echter het concreet maken van de afspraken (werkelijke kosten, onderbouwing egaliseringsreserve) het naleven en vastleggen van deze voorwaarden gebeurt niet consequent. Door de afspraken en voorwaarden, op te nemen in de beschikkingen en het meer systematisch toezien hierop kan OCW een verbeterslag maken. In hoofdstuk 2 is dit verder toegelicht.
- Door niet alle informatie te gebruiken laat OCW mogelijkheden onbenut om op het subsidieproces te kunnen sturen en hiermee het risico op (ongewenste vermogensvorming en reserveopbouw) te beperken. Om de borging van het subsidieproces te vergroten raden wij OCW aan meer gebruik te maken van de aanwezige stuurinformatie. In hoofdstuk 2 is dit verder toegelicht.
- Bij de vijf onderzochte instellingen is vastgesteld dat een deugdelijke onderbouwing van de subsidieaanvraag en subsidieverlening niet consequent, uniform en controleerbaar is vastgelegd. In de aanvraag, verlening en vaststelling is OCW en de instellingen gebaat bij een uniform en beheersbaar proces waarin duidelijke afspraken worden gemaakt en vastgelegd. In de hoofdstukken 3 en 5 is dit verder toegelicht.

Leeswijzer

In de hoofdstukken 1 tot en met 5 wordt de centrale vraag nader uitgewerkt in de beantwoording van de volgende deelvragen:

1. Welke interne (geëxpliciteerde) werkwijze is er bij OCW aangaande vermogensvorming bij gesubsidieerde (niet bekostigde) instellingen aanwezig en welke risico's worden hierbij onderkend en welke beheersmaatregelen heeft OCW hiervoor getroffen?
2. Welke afspraken zijn er op basis van wet- en regelgeving (staatssteun) met de instellingen gemaakt over de subsidieaanvraag, de subsidieverlening, de verantwoording en de vaststelling van ontvangen subsidies specifiek rond te hanteren vermogensvorming (inclusief gebruik tarieven)?
3. Over welke stuurinformatie beschikt OCW en is dit afdoende om sturing aan het proces te geven? Zo nee welke stuurinformatie ontbreekt?
4. Van welke criteria maakt OCW gebruik in het proces subsidieverstrekking en vermogensvorming voor niet-onderwijs instellingen en welke criteria kunnen OCW hierbij helpen om te komen tot een verdere optimalisering van het proces?
5. Welke handvaten zijn nodig om het inzicht bij OCW in de vermogensvorming en reserveopbouw met mogelijk gesubsidieerde gelden te verbeteren?

In hoofdstuk 6 is de verantwoording van het onderzoek opgenomen.

1 Werkwijze subsidieproces is geëxpliciteerd, risico's hierin zijn onderkend maar vragen om aanscherping van de huidige beheersmaatregelen

Dit hoofdstuk geeft antwoord op de onderzoeksvraag "welke interne (geëxpliciteerde) werkwijze er is bij OCW aangaande vermogensvorming bij gesubsidieerde niet-onderwijsinstellingen en welke risico's hierbij worden onderkend en welke beheersmaatregelen OCW hiervoor heeft getroffen". Uit de documentstudie blijkt dat het proces voor aanvraag- en verantwoording van subsidies in opzet is geborgd in wet- en regelgeving, in de subsidiebeschikking en subsidievaststelling. Verder heeft OCW een onderzoek uitgevoerd (Grondig) waarbij risico's in relatie tot ongewenste vermogensvorming zijn benoemd. In ons onderzoek komen wij tot dezelfde bevindingen en herkennen de aangetroffen risico's, zoals deze in het project Grondig zijn onderkend. Het subsidieproces is op basis van de relatie met de instelling, de specifieke kenmerken en de te lopen risico's aan te merken als een maatwerk proces. Het is zaak voor OCW om vanuit de specifieke kenmerken van de subsidierelaties en daarbij te onderkennen risico's te zorgen voor passende beheersmaatregelen om ongewenste vermogensvorming te voorkomen. Wij adviseren OCW om inzicht te verkrijgen in de hele populatie van subsidierelaties met hun kenmerken om vervolgens het toezicht risicogericht in te vullen. Tot slot adviseren wij OCW om het gebruik van HOT-tarieven bij de aanvraag tot subsidievaststelling niet te accepteren.

1.1 Het proces voor aanvraag tot en met verantwoording subsidies is in opzet in wet- en regelgeving en subsidiebeschikking geborgd

Basis voor de subsidiering zijn de Kaderregeling subsidies OCW, SZW en VWS en de Regeling op het specifiek cultuurbeleid. In deze regelingen is het proces van subsidieaanvragen, subsidieverlening en subsidieverantwoording beschreven. Op hoofdlijnen beslaat dit de subsidieaanvraag met in te dienen documenten zoals activiteitenplan, begroting en eventueel op verzoek een overzicht van de financiële situatie. Een besluit tot subsidieverlening wordt vastgelegd in een beschikking waarin de voorwaarden die gesteld worden aan de subsidie zijn opgenomen. Tot slot dient de subsidieontvanger een aanvraag voor vaststelling van de subsidie in. Voor toekenning op grond van de Kaderregeling dient de aanvraag tot vaststelling middels een modelformulier plaats te vinden. De minister kan evenwel bepalen dat de financiële verantwoording geschiedt in de jaarverslaggeving. Voor vaststelling van subsidies op grond van de Regeling op het specifiek cultuurbeleid gebeurt dit op basis van een bestuursverslag, een jaarrekening en/of een financieel verslag en een prestatieverantwoording. In alle gevallen is voor subsidies > € 125.000 voorgeschreven dat de verantwoording is voorzien van een assurancerapport dan wel een controleverklaring van een accountant.

Bij de Kaderregeling wordt de subsidie vervolgens vastgesteld op het bedrag van de gerealiseerde kosten (verminderd met gerealiseerde bijdragen van derden) tot ten hoogste het gerealiseerde bedrag. Bij de Regeling op het specifieke cultuurbeleid kan een bedrag op een verleende subsidie worden gereserveerd als deze na uitvoering van de activiteiten niet volledig is besteed.

Uit onze documentstudie blijkt dat het proces voor aanvraag- en verantwoording van subsidies in opzet is geborgd in wet- en regelgeving, in de subsidiebeschikking en subsidievaststelling.

1.2 De door OCW in onderzoek Grondig gesignaleerde risico's zijn herkenbaar

In het onderzoek Grondig is door OCW uitgebreid onderzoek gedaan en is voor nagenoeg alle instellingen (niet onderwijs) gedetailleerd de casuïstiek beschreven. In relatie tot (ongewenste) vermogensvorming signaleert OCW in het rapport een aantal risico's en geeft daarbij ook enkele verbeterpunten. Vanuit het onderzoek van de ADR komen wij ook tot dezelfde bevindingen en bevestigen wij de door OCW onderkende risico's. Wel bemerken wij dat in de door ons onderzochte subsidierelaties de betreffende beleidsdirecties aan de slag zijn gegaan met de uitkomsten van het onderzoek Grondig.

Verder heeft OCW in haar onderzoek Grondig een risicoanalyse uitgevoerd waarbij risico's in relatie tot ongewenste vermogensvorming zijn benoemd. De relevante gesignaleerde risico's en verbeterpunten zijn hieronder integraal vanuit het rapport Grondig overgenomen.

In het rapport Grondig zijn voor de gesignaleerde risico's verbeteracties geformuleerd. Deze verbeteracties zijn kortgeleden binnen OCW uitgezet. Het effect van deze verbeteracties zijn nu nog niet meetbaar. Wel blijkt uit onze interviews dat met het uitvoeren van de voorgestelde verbeteracties een start is gemaakt.

1.2.1 *Sturen op jaarverslag in plaats van alleen op financieel verslag vergroot het inzicht*
Bij een aantal structureel gesubsidieerde organisaties wordt het jaarverslag niet opgevraagd. Het jaarverslag bestaat uit een bestuursverslag, de jaarrekening en de overige gegevens. Door het niet opvragen van die stukken mist OCW een belangrijk instrument om te kunnen sturen op continuïteit, vermogensvorming, publiek/privaat vermogen en overige zaken waar een bestuur zich over dient te verantwoorden. Dit gebrek aan inzicht wordt versterkt op het moment dat OCW subsidieert op basis van voorcalculatorische overheidsstarieven. In de paragrafen 1.4, 3.2, 4.3 en 4.4 geven wij onze bevindingen op dit punt.

1.2.2 *OCW stuurt onvoldoende op publieke/private vermogensvorming*
Uit diverse analyses blijkt dat in een aantal jaarverslagen informatie ontbreekt over de samenstelling van het eigen vermogen in termen van publiek/privaat. Tevens wordt geen duidelijk onderscheid gemaakt tussen de door OCW gesubsidieerde en de overige activiteiten. Ongewenst is vervolgens dat die door OCW gesubsidieerde organisatie het positief exploitatieresultaat toevoegen aan het eigen (private) vermogen. Deze wordt in jaarrekeningtermen aangeduid als algemene of statutaire reserve. Het is opmerkelijk dat zo'n resultaat volledig wordt toegevoegd aan het private vermogen.

De oorzaak hiervan is dat OCW hier nauwelijks richting die organisaties op stuurt. Dit komt doordat binnen OCW geen (vuist)regels bestaan over hoe je om gaat met vermogensvorming bij organisaties die naast (publieke) subsidies ook andere/private inkomsten genereren, in combinatie met het ontbreken van een gesegmenteerd overzicht in de jaarrekening. Als de verantwoording geschiedt op basis van werkelijke kosten en dit op de juiste wijze aan de activiteit waarvoor de kosten zijn gemaakt is gekoppeld en bij te veel ontvangen subsidies er terugvordering plaatsvindt dan is het niet nodig hierop verder te sturen. In de paragrafen 4.3, 4.4 en 5.3 geven wij onze bevindingen op dit punt.

1.2.3 *Doet OCW uitspraken over een acceptabel weerstandsvermogen?*
Bij alle organisaties bestaat met het oog op de continuïteit de behoefte aan het aanhouden van een minimaal weerstandsvermogen. Hiermee is een organisatie in staat om redelijkerwijs de kosten voortkomend uit onvoorziene gebeurtenissen te ondervangen. Het weerstandsvermogen van de gesubsidieerde organisaties wordt voor zover bekend als privaat aangemerkt, terwijl bij het merendeel van de (volledig) gesubsidieerde organisaties het weerstandsvermogen (vaak grotendeels) is opgebouwd uit onderuitputting van subsidies. Moet de overheid aan weerstandsvermogensopbouw doen voor het private deel van de instelling?

Kostendekkend moet toch afdoende zijn en eventueel gebruik van een egalisereserve voor het opvangen van tegenvallers.

Het is ongewenst dat een visie op weerstandsvermogen vanuit OCW ontbreekt. Het is de vraag of OCW een weerstandsvermogen moet toestaan dat is gevormd met subsidiegeld, welke bandbreedtes hiervoor aannemelijk zijn en of het weerstandsvermogen als privaat of publiek moet worden aangemerkt. Als gevolg hiervan komt de doelmatigheid van subsidies in het geding. In paragraaf 4.4 geven wij onze bevindingen op dit punt.

1.2.4 *Hanteren handleiding overheidstarieven pakt niet altijd goed uit*

Er bestaat diversiteit in gehanteerde uurtarieven en opslagen voor indirecte kosten bij subsidieverstreking. Daarbij lijkt het er sterk op dat lang niet alle subsidieverantwoordingen op basis van werkelijk bestede kosten gebeurt. Deze diversiteit is van invloed op de uitkomsten van het subsidieproces en de rechtmatige en doelmatige besteding van publieke middelen.

De oorzaak is tweeledig. Ten eerste ontbreekt het inzicht in de opbouw van de gebruikte uurtarieven in het aanvraagformulier en in de subsidieverantwoording achteraf. Ten tweede is geen degelijk referentiemateriaal beschikbaar om de gebruikte uurtarieven tegen af te zetten. In de praktijk wordt gebruik gemaakt van de Handreiking Overheidstarieven (HOT). In de handreiking met de tarieven voor 2020 wordt hier ook expliciet melding van gemaakt.

Uit de analyses is naar voren gekomen dat OCW voor de meeste organisaties c.q. vergelijkbare activiteiten niet hetzelfde beleid hanteert met betrekking tot uurtarieven. Bovendien leidt het gebrek aan inzicht in de opbouw van de uurtarieven en het gebrek aan referentiemateriaal voor uurtarieven mogelijk tot ondoelmatigheden (en onrechtmatigheden) in het verstrekken van subsidies, zoals overcompensatie aan de gesubsidieerde organisaties voor de uitgevoerde gesubsidieerde activiteiten. Ondoelmatigheden bij gebrek aan inzicht van de uurtarieven kan op meerdere manieren ontstaan. Een voorbeeld is dat bij de subsidieverstreking wordt uitgegaan van voorcalculatorische uurtarieven. De subsidieverantwoording moet op basis van werkelijk gemaakte kosten. Dit betekent dat bij de verantwoording de nacalculatorische uurtarieven (=werkelijke loonkosten per eenheid) moeten worden gehanteerd. Het is niet na te gaan of nacalculatorische uurtarieven worden gehanteerd en dus of de subsidie niet te hoog wordt vastgesteld. Een ander voorbeeld is dat via de doorbelasting van algemene of indirecte kosten geld kan weglekken van publiek naar privaat als de opslag te hoog is. Door het gebrek aan inzicht in de uurtarieven kunnen zich ondoelmatigheden (en onrechtmatigheden) ten aanzien van de subsidiebesteding manifesteren.

In de paragrafen 2.3 en 3.3 geven wij onze bevindingen op dit punt.

1.3 Bij iedere (nieuwe) subsidierelatie is er sprake van maatwerk in voorwaarden en toezicht

1.3.1 *Iedere subsidierelatie wordt gekenmerkt door een eigen mix van kenmerken, voorwaarden en toezicht*

Uit ons onderzoek komt naar voren dat er verschillen zijn in de subsidierelaties. Er kan sprake zijn van een instellingssubsidie, een projectsubsidie of een combinatie van beiden. En ook bij de verantwoording van de subsidie zijn verschillen mogelijk. Daarnaast is er ook verschil in hoogte van de subsidie die kan variëren van duizenden euro's tot tientallen miljoenen. Iedere subsidierelatie heeft weer een eigen mix van kenmerken, voorwaarden en toezicht waardoor voor iedere subsidierelatie sprake is van maatwerk in relatie tot het vraagstuk van ongewenste vermogensvorming.

Specifiek voor het risico op ongewenste vermogensvorming zijn de volgende kenmerken relevant:

- Mate waarin instelling door OCW wordt gesubsidieerd (volledig of ook deels privaat).
- De hoogte van de verstrekte subsidie.
- De vermogenspositie van de subsidieaanvrager ten tijde van de aanvraag.
- Periode van subsidie, een doorlopende (instellings-)subsidie of een projectsubsidie met beperkte looptijd.
- Mate, en aandeel van tarieven en indirecte kosten in een subsidieaanvraag.
- De van toepassing zijnde regeling op grond waarvan de subsidie wordt verstrekt.

1.3.2

De onderkende kenmerken zijn van invloed op het te lopen risico tot ongewenste vermogensvorming

De verschillende bij 1.3.1 genoemde kenmerken hebben invloed op de mate waarin informatie voor OCW noodzakelijk is ten aanzien van de vermogenspositie van een gesubsidieerde instelling en de mate waarin deze mogelijk is verkregen uit de subsidie van OCW. Deze verscheidenheid in kenmerken zijn volgens ons onderzoek van invloed op mogelijke risico's tot vorming van ongewenst vermogen. Vanuit deze verschillende kenmerken kan wel een indeling worden gemaakt in risicoprofielen. In de tabel hieronder is op basis van de eerdergenoemde kenmerken een risicoprofiel opgesteld.

Hoog risico	Laag risico
Instellingen ten dele door OCW gesubsidieerd en deels met private inkomsten. Risico bestaat dat resultaten van de instelling volledig worden toegerekend aan het private vermogen.	Instelling volledig door OCW gefinancierd en/of resultaat volledig toegevoegd aan egalisereserve.
Instellings-/projectsubsidie toekenning en vaststelling op basis van HOT-tarief c.q. overig tarief. De mogelijkheid bestaat dat de gehanteerde tarieven afwijken van de werkelijke kosten waardoor de instelling een positief resultaat kan behalen dat vervolgens aan het private vermogen kan worden toegevoegd.	Instellings-/projectsubsidie met verantwoording op basis van de werkelijke kosten.
Grote subsidie, te classificeren via bijvoorbeeld de 80-20 regel. Wanneer wordt gekeken naar de instellingen met jaarlijks het hoogste subsidiebedrag, komt dit ongeveer uit op 20% van de instellingen die 80% van het totale subsidiebedrag voor niet-onderwijsinstellingen ontvangen.	Kleine subsidie. In de rangorde van de jaarlijkse subsidiebedragen, ontstaat een beeld van de niet-onderwijsinstellingen met laag financieel risico qua hoogte van de subsidie.
Continuïteitrisico's (volgens instelling) bij wegvallen OCW subsidie en/of overige bronnen van inkomsten.	Geen continuïteitrisico's (volgens instelling) bij wegvallen OCW-subsidie en/of overige bronnen van inkomsten.
Verhoudingsgewijs groot bedrag aan subsidie met daarin ook substantieel aandeel indirecte kosten en/of overhead (als percentage van directe kosten). Gehanteerde percentages zijn per definitie	Weinig of geen indirecte kosten en/of overhead (als percentage van de directe kosten).

Hoog risico	Laag risico
arbitrair. Daar waar deze in de aanvraag worden gebruikt moet sprake zijn van een bestendige gedragslijn en moet er een plausibele onderbouwing onderliggen.	
Bij hybride (deels publiek en deels privaat) vorm de toerekening van kosten aan de OCW-subsidie. Risico bestaat dat algemene kosten ten laste van de OCW-subsidie worden gebracht.	
Subsidie voor het uitvoeren van specifiek omschreven activiteiten, omdat hierbij de kosten worden vergoed voor het uitvoeren van de activiteiten, bijvoorbeeld hoeveel mensen met welke schaal, hoeveel tijd hebben besteed aan de uitvoering van de activiteit. Ook wanneer hierbij gebruik wordt gemaakt van tijdschrijven, is dit lastiger controleerbaar.	Subsidie voor meetbare prestatie-eenheden ¹ , omdat hierbij per afgeleverd 'product' een bepaald subsidiebedrag wordt uitgekeerd. Het aantal afgeleverde 'producten' is goed controleerbaar.

In de tabel op de volgende pagina is een samenvatting opgenomen van de verschillende onderkende kenmerken van de vijf onderzochte subsidierelaties en een inschatting van risico's ten aanzien van ongewenste vermogensvorming.

Uit het overzicht kan worden opgemaakt dat hybride gefinancierde instellingen waarbij voor de verantwoording en vaststelling van de subsidie gebruik wordt gemaakt van het subsidie vaststellingsformulier er sprake kan zijn van een groter risico op ongewenste vermogensvorming².

1.3.3

Verkrijg inzicht in de hele populatie van subsidierelaties met hun kenmerken en richt het toezicht risicogericht in

Uit gesprekken met OCW komt naar voren dat OCW geen inzicht heeft of en in welke mate er sprake is van ongewenste vermogensvorming met subsidiegelden. Bij OCW bestaat wel een vermoeden dat dit gebeurt. Bij paragraaf 1.3.1 en 1.3.2 stellen wij voor om voor iedere subsidierelatie een risicoprofiel op te stellen. Vervolgens kunnen individuele profielen worden geclusterd. Het toezicht kan dan risicogericht worden vormgegeven op basis van deze clustering. En aanscherping van beheersmaatregelen zijn dan te relateren aan het risico.

¹ Hierbij wordt de hoogte van de subsidie bepaald door het aantal geleverde prestaties. Er is hier geen sprake van zichtbare toerekening van indirecte kosten en/of overhead, maar deze kunnen wel deel uitmaken van het tarief.

² Met OCW-subsidie behaalde positieve resultaat dat wordt toegevoegd aan het private vermogen van de instelling.

	A	B	C	D	E
Instelling/ Project subsidie	project	projecten en instelling	project	project	instelling
Hoogte subsidie	€ 1,2 miljoen	€ 0,8 miljoen zowel voor projecten als voor instelling	€ 0,2 miljoen	€ 1,7 miljoen	€ 2,4 miljoen
Volledig OCW of hybride	hybride	hybride	hybride	hybride	volledig OCW
HOT-tarieven bij vaststelling	ja	ja, zowel bij projecten als bij instelling	nee ³	nee	nee
Inzicht in (publiek) vermogen	nee	nee	nee	ja	ja
Risico <i>ongewenste</i> vermogensvorming	hoog	hoog	laag	midden	laag

Info op basis van subsidiebeschikking, subsidieaanvraag tot vaststelling voor de jaren 2018 en 2019 en vragenlijst

1.3.4 *Verskil tussen Kaderregeling subsidies OCW, SZW en VWS en Regeling op het specifiek cultuurbeleid beperkt tot terugvordering en reservering*

Hieronder gaan wij in op verschillen tussen enerzijds de Kaderregeling en de Regeling op het specifiek cultuurbeleid voor zover relevant voor dit onderzoek naar ongewenste vermogensvorming.

Kaderregeling subsidies	Regeling op het specifiek cultuurbeleid
Aanvraag subsidie artikel 1.5 lid d verantwoording omtrent met de subsidie samenhangende kosten en opbrengsten. In lid c. 2 op basis van de werkelijke kosten en opbrengsten.	Bij aanvraag in te dienen begroting (artikel 5.3) met een overzicht van de geraamde baten en lasten, voorzien van een postgewijze toelichting.
Aanvraag tot subsidievaststelling op basis van subsidievaststellingsformulier (veelal bij projectsubsidies) en/of jaarrekening (veelal bij instellingssubsidies) (art. 7.1 en art. 9.2). Het is aan de subsidieverstrekker om voor de verantwoording naast het subsidievaststellingsformulier ook een jaarrekening te vragen.	<u>Subsidies aan instellingen en fondsen</u> Aanvraag tot subsidievaststelling op basis van bestuursverslag, jaarrekening en prestatieverantwoording (art. 2.23). <u>Algemene bepalingen voor projectsubsidies (hoofdstuk 5)</u> Aanvraag tot subsidievaststelling op basis van activiteitenverslag of bestuursverslag. Indien de subsidie € 125.000 of meer bedraagt, dient ook

³ Alle activiteiten worden variabel uitgevoerd. Toerekening werkelijke personeelskosten aan de OCW-subsidie op basis van ratio geschatte productiekosten.

Kaderregeling subsidies	Regeling op het specifiek cultuurbeleid
	een jaarrekening of financieel verslag meegestuurd te worden. Instellingen die tevens een subsidie ontvangen op grond van artikel 4a of 4c kunnen ervoor kiezen om verantwoording af te leggen in de periodieke verslaglegging.
Bij vaststelling projectsubsidie wordt deze vastgesteld op het bedrag van de gerealiseerde kosten verminderd met bijdrage (inkomsten van) derden en eigen bijdrage (art. 7.8).	<u>Subsidie aan instelling of fonds</u> Onderbestedingen mogen worden gereserveerd. Minister kan een maximaal percentage of bedrag vaststellen waarboven het totaal van de reservering niet uitkomt (art 2.16). <u>Algemene bepalingen voor projectsubsidies (hoofdstuk 5)</u> Geen bepalingen in geval van vaststelling op lager bedrag.
Bij instellingssubsidie vormt de instelling een egaliseringsreserve van ten hoogste 10% van de instellingssubsidie (art. 8.7).	
Eventuele overschrijding van de maximale hoogte van de egaliseringsreserve leidt tot lagere vaststelling van de subsidie (art. 8.6).	

1.4 Bij projectsubsidies, mits op basis van werkelijke kosten, geen risico op ongewenste vermogensvorming

Bij twee projectsubsidies in ons onderzoek is de verantwoording over het jaar 2019 vastgesteld op basis van de zogenaamde HOT-tarieven. Hierbij is dus geen sprake van een verantwoording op basis van werkelijke kosten. Hierdoor ontstaat een risico van ongewenste vermogensvorming. Bij deze projectsubsidies met toepassing van HOT-tarieven heeft de beleidsdirectie signalen van Grondig wel opgepakt maar worstelen zij met vraagstukken rond kosten voor indirecte kosten c.q. overhead en met in het verleden opgebouwde vermogens. Inzicht in publiek en privaat vermogen en de toedeling van het resultaat naar deze twee in het verleden ontbreekt. Bij de overige projectsubsidies is er weinig risico op vermogensvorming; normaliter is de subsidie niet hoger dan de werkelijke kosten. Voorwaarde hierbij is wel dat bij de verantwoording door de subsidieontvanger gewerkt wordt met de werkelijke kosten.

Bij het verstrekken van een projectsubsidie op basis van de Kaderregeling subsidieert OCW een specifieke activiteit waarover aan het einde verantwoording moet worden afgelegd op basis van *de werkelijke kosten*. De verantwoording van deze projectsubsidie gebeurt aan de hand van het subsidievestigingsformulier aangevuld met een financieel verslag bij een subsidie van €125.000 of hoger. Het financieel verslag moet altijd worden voorzien van een controleverklaring van de accountant van de instelling (met daarin een oordeel over de rechtmatige besteding van de subsidie).

De accountant controleert hierbij onder andere of de opgevoerde projectkosten zijn toe te rekenen aan de activiteiten waarvoor subsidie is ontvangen. Wanneer de projectkosten tenminste gelijk zijn aan de verstrekte subsidie dan is er geen reëel

risico dat er met de subsidie van OCW ongewenste vermogensvorming plaatsvindt. Zijn de werkelijke kosten lager dan de verstrekte subsidie dan dient het verschil te worden teruggevorderd.

In de regeling op het specifiek cultuurbeleid wordt niet expliciet gesproken over werkelijke kosten en is ook geen bepaling opgenomen dat niet bestede middelen moet worden teruggevorderd. Voor projectsubsidies > € 125.000,- moet een jaarrekening of financieel verslag voorzien te zijn van een controleverklaring.

Bij een verantwoording van een projectsubsidie middels alleen een subsidievaststellingsformulier heeft OCW geen informatie over de vermogenspositie van de subsidieontvanger. Het is de vraag of OCW informatie over de vermogenspositie nodig heeft, anders dan waar sprake is van vaststelling waarbij gebruik is gemaakt van de HOT-tarieven. Wanneer wel informatie over vermogensmutaties nodig is dan moet OCW dit in de subsidiebeschikking benoemen. Echter de mate waarin op basis van vermogensmutaties een causale relatie is met de subsidie van OCW is lastig, zeker als de OCW subsidie in de jaarrekening een relatief klein aandeel heeft. Maar de informatie kan wel leiden tot een goed gesprek hierover. In de jaarrekening moet dan wel een relatie gelegd worden in de opbrengsten en kosten die met de activiteiten te maken hebben waarvoor subsidie is aangevraagd.

Bij de verantwoording van de werkelijke kosten op basis van de HOT-tarieven wordt een mogelijkheid voor een instelling gecreëerd om met subsidiegelden vermogen te vormen. Dit is een ongewenste situatie. Wij adviseren OCW dan ook om bij de verantwoording en de subsidievaststelling het gebruik van de HOT-tarieven niet te accepteren.

1.5 Zijn instellingen volledig door OCW gesubsidieerd dan weinig risico op ongewenste vermogensvorming

Van de vijf onderzochte instellingen is er in een geval sprake van een instellingssubsidie, waarbij de instelling voor 98% door OCW wordt gesubsidieerd. De instelling legt verantwoording af middels de jaarrekening. Kijkend naar risico's rond vermogensvormingen valt ons hierbij op dat:

- De instelling gebruik mag en kan maken van een egaliseringsreserve van maximaal 10% (Kaderregeling) en
- De instelling verschillende reserveringen heeft gedaan, nadat deze zijn goedgekeurd door OCW.
- De jaarrekening transparant is en inzicht geeft in al dan niet vermogensvorming.

Bij deze instelling is derhalve geen sprake van ongewenste vermogensvorming.

1.6 Bij hybride gefinancierde instellingen groter risico op ongewenste vermogensvorming

Van de vijf onderzochte instellingen is er bij vier instellingen sprake van een hybride financiering. Deze instellingen hebben naast een instellingssubsidie en/of projectsubsidie ook inkomsten uit private activiteiten. Bij instellingen met een verantwoording op basis van een jaarrekening, die naast subsidie van OCW ook nog andere en/of private geldstromen hebben is toerekening van kosten en opbrengsten aan de OCW-subsidie complex. De instelling kan ervoor kiezen om maximaal kosten toe te rekenen aan de OCW-subsidie en daarna een positief exploitatieresultaat toevoegen aan het private vermogen. Door het ontbreken van informatie is het bij deze instellingen niet mogelijk om na te gaan hoe het vermogen in het verleden is gevormd en hoe mogelijke resultaten op OCW-subsidies zijn verwerkt

2 Afspraken met gesubsidieerde niet-onderwijsinstellingen in de basis dekkend maar worden in de praktijk niet consequent nageleefd

In dit hoofdstuk wordt antwoord gegeven op de onderzoeksvraag: "Welke afspraken zijn er met instellingen gemaakt over de subsidieaanvraag, de subsidieverlening, de verantwoording en de vaststelling van ontvangen subsidies specifiek rond te hanteren, vermogensvorming (inclusief gebruik tarieven)?" Op basis van ons onderzoek stellen wij vast dat de basis voor afspraken vastliggen in wet- en regelgeving en in de subsidiebeschikking. In de basis zijn de afspraken dekkend maar worden ze in de uitvoering niet voldoende consequent nageleefd. Zo wordt niet altijd expliciet vermeld dat bij projectsubsidies op grond van de Kaderregeling niet bestede gelden worden teruggevorderd, accepteerde OCW bij de aanvraag tot subsidievaststelling het gebruik van HOT-tarieven in plaats van de werkelijke kosten en ontbreekt een motivering voor de hoogte van de toegestane egalisereserve bij een instellingssubsidie. Door gemaakte afspraken met subsidieontvangers vast te leggen in subsidiebeschikkingen en deze uniform en consequent te gebruiken kan OCW ongewenste vermogensvorming voorkomen.

2.1 Gemaakte afspraken met subsidieontvangers liggen vast in de subsidiebeschikkingen maar worden niet uniform en consequent nageleefd

Basis zijn de Kaderregeling en de Regeling op het specifiek cultuurbeleid, hierin zijn op hoofdlijnen de eisen voor de subsidieaanvraag- en verantwoording vastgelegd. In deze regelingen is het proces van subsidieaanvragen beschreven. Op hoofdlijnen beslaat dit de subsidieaanvraag met in te dienen documenten zoals activiteitenplan, begroting en eventueel op verzoek een overzicht van de financiële situatie. Een besluit tot subsidieverlening wordt vastgelegd in een beschikking waarin de voorwaarden die gesteld worden aan de subsidie zijn opgenomen. Aan het eind van een subsidieperiode dient de subsidieontvanger een aanvraag voor vaststelling van de subsidie in. Voor toekenningen op grond van de Kaderregeling dient de aanvraag tot vaststelling middels een modelformulier plaats te vinden. De minister kan evenwel bepalen dat de financiële verantwoording geschiedt in de jaarverslaggeving. Voor vaststelling van subsidies op grond van de Regeling op het specifiek cultuurbeleid gebeurt dit op basis van een bestuursverslag, een jaarrekening en een prestatieverantwoording. Bij de Kaderregeling wordt de subsidie vervolgens vastgesteld op het bedrag van de gerealiseerde kosten (verminderd met gerealiseerde bijdragen van derden) tot ten hoogste het gerealiseerde bedrag. Bij de Regeling op het specifieke cultuurbeleid kan een bedrag op een verleende subsidie (aan instellingen en fondsen op grond van artikelen 4a en 4c van de Wet op het specifiek cultuurbeleid) worden gereserveerd als deze na uitvoering van de activiteiten niet volledig is besteed. Hoofdstuk 5 van de regeling op het specifiek cultuurbeleid voor projectsubsidies bevat geen bepalingen voor de vaststelling.

In ons onderzoek is vastgesteld dat in de Kaderregeling en Regeling op specifiek cultuurbeleid de eisen voor het subsidieproces zijn beschreven. Deze regelingen zijn bij de onderzochte instellingen bekend. De in de regeling beschreven eisen worden in beginsel in de beschikkingsbrief subsidie opgenomen. Bij de onderzochte instellingen blijkt hierin geen uniformiteit en niet alle eisen uit de Kaderregeling en Regeling op specifiek cultuurbeleid worden consequent nageleefd.

Door gemaakte afspraken met subsidieontvangers vast te leggen in subsidiebeschikkingen en deze uniform en consequent te gebruiken kan OCW ongewenste vermogensvorming voorkomen

2.2 In de beschikking wordt de voorwaarde van terugvordering van overschotten subsidie niet expliciet opgenomen

Bij twee subsidiebeschikkingen op grond van de Kaderregeling is expliciet de bepaling opgenomen dat bij vaststelling niet bestede middelen worden teruggevorderd. Niet in alle subsidiebeschikkingen is deze bepaling expliciet opgenomen. Om misverstanden bij vaststelling te voorkomen is het zaak om in alle subsidiebeschikkingen terugvordering bij onderbesteding expliciet te vermelden in de beschikking.

2.3 Subsidievaststelling op basis van HOT-tarieven kan leiden tot ongewenste vermogensvorming

Bij twee van de vijf onderzochte projectsubsidies blijkt dat OCW bij de aanvraag tot vaststelling van de subsidie goedkeuring heeft verleend voor aanvragen waarin bij de verantwoording en vaststelling van de subsidie niet de werkelijke kosten maar de HOT-tarieven zijn gehanteerd. Het toestaan van de verantwoording en vaststelling van de subsidie op basis van de HOT-tarieven kan leiden tot ongewenste vermogensvorming in het geval dat de werkelijk gemaakte kosten lager liggen dan de verstrekte subsidie. Zoals eerder vermeld adviseren wij OCW om te stoppen met vaststellen van subsidie op basis van de HOT-tarieven.

2.4 Onderbouwing keuze hoogte toegestane egalisatiereserve ontbreekt

Bij instellingssubsidies is in de Kaderregeling de mogelijkheid voor het vormen van een egalisatiereserve opgenomen, deze bedraagt ten minste € 0 en ten hoogste 10% van het verleende bedrag van de instellingssubsidie. De genoemde bandbreedte impliceert dat de uiteindelijk toegestane omvang van de egalisatiereserve ergens van afhankelijk is. Hoe en op grond waarvan er tussen de ten minste € 0 en de ten hoogste 10% wordt toegestaan is evenwel in de betreffende beschikking niet duidelijk onderbouwd. In de praktijk lijkt standaard uit te worden gegaan van de maximale 10%. Voor de transparantie in het subsidieproces is het wenselijk hiervoor nadere richtlijnen op te stellen. Gebruik van een egalisatiereserve en bijbehorende nadere richtlijnen is mogelijk ook een instrument om bij hybride instellingen tegenvallers op te kunnen vangen en hiermee het risico met betrekking tot het weerstandsvermogen te beperken.

3 OCW kan over voldoende stuurinformatie beschikken maar maakt daar nog onvoldoende gebruik van

Dit hoofdstuk gaat over de onderzoeksvraag of "OCW over stuurinformatie beschikt en of deze afdoende is om sturing aan het proces te geven". Uit ons onderzoek blijkt dat OCW over voldoende stuurinformatie kan beschikken maar daar nog onvoldoende gebruik van maakt. Met name het gebruik van de financiële informatie bij de beoordeling van een subsidieaanvraag en subsidieverantwoording wordt niet structureel gebruikt. Door niet alle informatie te gebruiken laat OCW mogelijkheden onbenut om op het subsidieproces te kunnen sturen en hiermee het risico op (ongewenste) vermogensvorming en reserveopbouw te beperken. Om de borging van het subsidieproces te vergroten raden wij OCW aan meer gebruik te maken van de aanwezige stuurinformatie.

3.1 OCW beschikt in opzet over voldoende stuurinformatie bij de subsidieaanvraag en subsidievaststelling

Aan de voorkant bij de subsidieaanvraag kan OCW beschikken over een activiteitenplan, een begroting en een overzicht van de financiële situatie van de subsidie aanvrager.

Bij de aanvraag tot subsidievaststelling op grond van de Kaderregeling beschikt OCW over een ingevuld en door een accountant gecontroleerd modelformulier en kan het beschikken over een verantwoording in een jaarrekening/jaarverslag. Voor dit laatste alleen als hier in de subsidiebeschikking specifiek naar is gevraagd. Op grond van de Regeling op het specifiek cultuurbeleid vindt verantwoording altijd plaats via de jaarrekening, bestuursverslag en prestatieverantwoording (artikel 2.23 regeling).

In de Kaderwet en in Regeling op het specifiek cultuurbeleid zijn voor instellingssubsidies bepalingen opgenomen die het mogelijk maken om positieve exploitatieresultaten toe te voegen aan de egaliseringsreserve voor ten minste € 0 en ten hoogste 10% van het verleende bedrag van de instellingssubsidie (voor de Kaderregeling). In de Regeling op het specifiek cultuurbeleid (art. 2.16) is vastgelegd dat overschotten op de subsidie kunnen worden gereserveerd, hiervoor is geen toestemming van OCW nodig. De minister kan wel een maximaal percentage van de verleende subsidie of een maximaal bedrag vaststellen voor deze reservering.

In de Kaderwet is daarnaast in art. 1.7 lid 3 de bepaling opgenomen dat toevoegingen aan voorzieningen en reserveringen niet in aanmerking komen als kosten die ten behoeve van de uitvoering van de subsidie nodig zijn, tenzij de minister met deze toevoegingen schriftelijk heeft ingestemd. Voorbeeld is een reservering voor toekomstige aanschaf van apparatuur.

Het is hierbij niet de bedoeling dat deze reservering het karakter krijgen van structurele vermogensvorming. Bij het verlenen van goedkeuring is dit een aandachtspunt.

3.2 **OCW maakt onvoldoende gebruik van de mogelijkheid om bij een subsidieaanvraag financiële informatie op te vragen**

Van de vijf onderzochte instellingen was bij twee van de vijf financiële informatie beschikbaar ten aanzien van de vermogenspositie. Afhankelijk van de kenmerken en de onderkende risico's kan OCW de benodigde financiële informatie op vragen om de vermogenspositie van de aanvrager bij de aanvraag van de subsidie te kunnen beoordelen. Wij adviseren OCW om bij een subsidieaanvraag, wanneer een risico-inschatting hier aanleiding toe geeft financiële informatie op te vragen zodat OCW in staat is om aan de voorkant bij een subsidieaanvraag de risico's op ongewenste vermogensvorming af te dekken.

3.3 **Bij de vaststelling van een subsidie wordt niet structureel gebruik gemaakt van de controleverklaring van de accountant**

In zowel de Kaderregeling als in de Regeling op het specifiek cultuurbeleid is bepaald dat de aanvraag voor vaststellen van de subsidie (vanaf € 125.000,-) is voorzien van een assurancerapport of een controleverklaring van een accountant, eventueel aangevuld met een rapport van feitelijke bevindingen. Op grond van de door OCW voorgeschreven controleprotocollen en de beschikking dient de accountant te controleren dat de activiteiten waarvoor de subsidie is verleend, zijn verricht en dat is voldaan aan de verplichtingen. Dit betekent dat de accountant ook afspraken die zijn vastgelegd in de subsidiebeschikking in zijn controle moet betrekken.

Referentiekader voor de controleverklaring zoals opgenomen in het accountantsprotocol behorend bij de Kaderregeling subsidies OCW, SZW en VWS. Voor de controlewerkzaamheden die leiden tot de controleverklaring behorend bij het financieel verslag gelden de volgende toetsingspunten:

- a) Kosten: de in het financieel verslag verantwoorde kosten dienen betrekking te hebben op de in de verleningsbeschikking opgenomen activiteiten, nader omschreven in het activiteitenplan en de begroting;
- b) Kostenberekening: de kosten worden berekend op basis van een controleerbare, methode, die is gebaseerd op bedrijfseconomische grondslagen en normen die in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar worden beschouwd en die door de subsidieontvanger stelselmatig worden toegepast.

In een geval heeft de accountant in zijn controleverklaring hier expliciet op gewezen. Hij heeft vanwege het gebruik van HOT-tarieven een controleverklaring met een beperking afgegeven met de volgende toelichting:

"De verantwoorde personele kosten van € 1.781.754 zijn gebaseerd op de loonkosten per mensjaar en een vast bedrag aan overhead zoals opgenomen in de Handleiding Overheidstarieven 2017 en de Handleiding overheidstarieven 2018. De werkelijk gemaakte personele kosten, kunnen derhalve hoger of lager liggen."

Wij hebben niet kunnen vaststellen of OCW adequaat op dit signaal heeft gereageerd en hierover het gesprek is aangegaan met de betreffende subsidieontvanger.

Wij adviseren OCW om kennis te nemen van de controleverklaringen bij de aanvraag tot subsidievaststelling. Indien de controleverklaring daar aanleiding toe geeft dient gericht actie te worden ondernomen.

4 OCW kan bij het onderkennen van ongewenste vermogensvorming onvoldoende steunen op de aanwezige criteria

In dit hoofdstuk wordt antwoord gegeven op de onderzoeksvraag "Welke criteria OCW gebruikt in het proces subsidieverstrekking en welke criteria OCW verder kunnen helpen om te komen tot een verdere optimalisering van het proces in relatie van ongewenste vermogensvorming". In het onderzoek is vastgesteld dat OCW in het subsidieproces maar deels kan steunen op aanwezige criteria. Zo ontbreken er criteria voor onder andere inzicht in de hoogte van het eigen vermogen, opslag van indirecte kosten en/of overhead, bandbreedte bij een egaliseringsreserve, vorming van een continuïteitsreserve en acceptatie van in het verleden met subsidiegelden opgebouwde private vermogens. Om ongewenste vermogensvorming te voorkomen is het opstellen en vastleggen van ontbrekende criteria een voorwaarde.

4.1 In het subsidieproces ontbreken criteria om inzicht te krijgen en te hebben in de vorming van ongewenst vermogen

In het subsidieproces van aanvraag tot en met vaststelling zijn onder andere criteria benoemd voor de hoogte van de egaliseringsreserve bij een instellingssubsidie op grond van de Kaderregeling. Andere criteria ontbreken, denk hierbij aan criteria voor opslag indirecte kosten en overhead, hoogte van het eigen vermogen, voor hanteren bandbreedte bij een egaliseringsreserve, voor de acceptatie van de in het verleden mogelijk met OCW-subsidie opgebouwde private vermogens en voor het vormen van een continuïteitsreserve. Wij adviseren OCW om ontbrekende criteria te benoemen en in te vullen

4.2 Bij de subsidieaanvraag en subsidieverantwoording ontbreekt voor het kritisch beoordelen van doorberekening indirecte kosten c.q. overhead nog een criteria

Uit ons onderzoek komt naar voren dat er vooral behoefte is aan houvast voor het beoordelen en hanteren van tarieven en opslagen door indirecte kosten en/of overhead. Naar wij hebben begrepen is recent bij twee van de onderzochte instellingen afgesproken dat deze bij de verantwoording niet meer mogen werken met de zogenaamde HOT-tarieven. De praktijk moet uitwijzen op welke wijze dan door deze instellingen de werkelijke kosten zullen worden bepaald. Afspraken hierover aan de voorkant bij de subsidieaanvraag zijn dan cruciaal. Mogelijk dat op basis van ervaringscijfers uit het verleden en of vergelijking met andere instellingen hiervoor criteria (bandbreedtes) kunnen worden bepaald.

4.3 De in het verleden met subsidieoverschotten opgebouwde vermogens en reserves maken geen deel uit van de beoordeling van een subsidieaanvraag

Daarnaast is behoefte aan criteria en/of duidelijkheid waar het gaat om in het verleden opgebouwd privaat vermogen, mogelijk vanuit de publieke middelen. Dit speelt bij twee van de vijf onderzochte instellingen. Formeel zijn deze subsidies in die jaren al vastgesteld en kan OCW hier niet op terugkomen. Ook in onderzoek Grondig wordt dit geconstateerd. OCW moet zich afvragen of het 'fouten' in het verleden wil corrigeren (als dat al mogelijk is) of dat OCW meer wil voorkomen dat mogelijk ongewenste vermogensvorming in de toekomst verder kan gebeuren. Een en ander laat natuurlijk onverlet dat OCW bij concrete aanwijzingen van in het verleden opgebouwde vermogens met OCW-subsidie wel in gesprek kan gaan met deze partijen om te kijken of deze op vrijwillige basis bereid zijn om een deel van dit, nu, private vermogen in te zetten voor de publieke taak.

4.4

Voor continuïteitsreserve geen ruimte in wet- en regelgeving

Uit de casus komt naar voren dat in het verleden positieve resultaten, deels vanuit de OCW-subsidie, zijn gebruikt voor het vormen van een weerstandsvermogen. Binnen de huidige wet- en regelgeving is er in beginsel geen ruimte voor het ten laste van de subsidie vormen van een weerstandsvermogen, behoudens dan bij een instellingssubsidie (voor maximaal 10% van het jaarsubsidie bedrag). Een instelling heeft in het verleden, door het hanteren van HOT-tarieven, gerealiseerde overschotten toegevoegd aan het weerstandsvermogen (continuïteitsreserve). OCW heeft met het vaststellen van de subsidie hier feitelijk zijn goedkeuring aan gegeven.

Èen projectsubsidie van OCW heeft een tijdelijk karakter⁴ en dit is ook van tevoren bekend bij de subsidieaanvrager. Vanuit deze optiek is het dan ook niet reëel om hiervoor weerstandsvermogen aan te houden die wordt gevoed vanuit de projectsubsidie. Daarbij komt dat bij de aanvraag tot een subsidievaststelling uitgegaan moet worden van werkelijke kosten. Toevoegingen aan het weerstandsvermogen passen hier niet bij. Tot slot is het ook een ondernemersrisico waarbij het niet verstandig is voor het uitvoeren van tijdelijke activiteiten vaste verplichtingen aan te gaan.

Ook voor instellingssubsidies is het vormen van een weerstandsvermogen (continuïteitsreserve) niet in lijn met de wet- en regelgeving. De Kaderregeling biedt de mogelijkheid tot het vormen van een egaliseringsreserve tot maximaal 10% van de jaarsubsidie. Hiermee kunnen tegenvallers in de exploitatie worden opgevangen. Tot slot is er daarboven nog de mogelijkheid om niet bestede gelden voor specifieke activiteiten, na goedkeuring door OCW, over te brengen naar een volgend boekjaar. De noodzaak om bij een instellingssubsidie een continuïteitsreserve⁵ te vormen bovenop de egaliseringsreserve⁶ kan alleen als de subsidie vanuit OCW zonder aankondiging door OCW wordt beëindigd. Bij een doorlopende subsidierelatie is dit in de regel niet het geval. Eventueel kan OCW afspraken maken over een afbouwperiode van de subsidieverlening (wat volgens de uitvoering van behoorlijk bestuur verdedigbaar is), zodat de instelling geen noodzaak heeft weerstandsvermogen te vormen.

⁴ Ook bij projectsubsidies zien wij langdurige subsidierelaties.

⁵ Continuïteitsreserve kun je zien als reserve om de instelling in staat te stellen om in de toekomst haar activiteiten te kunnen blijven voortzetten.

⁶ Egaliseringsreserve kun je zien als een reserve om toekomstige uitgaven over de jaren te verdelen.

5 Aandachtspunten om het inzicht bij OCW te verbeteren

In dit hoofdstuk geven we antwoord op de onderzoeksvraag "Welke handvaten zijn nodig om het inzicht bij OCW in de vermogensvorming en reserveopbouw met mogelijk gesubsidieerde gelden te verbeteren"? In de beantwoording van deze vraag beperken wij ons tot die handvaten die in de hoofdstukken 1 t/m 4 nog niet zijn benoemd. In ons onderzoek bij de vijf onderzochte instellingen is vastgesteld dat een deugdelijke onderbouwing van de subsidieaanvraag en subsidievaststelling niet consequent, uniform en controleerbaar is vastgelegd. In de aanvraag, verlening en vaststelling zijn OCW en de instellingen gebaat bij een uniform en beheersbaar proces waarin duidelijke afspraken worden gemaakt en vastgelegd:

5.1 **Zie toe op een gedegen onderbouwing van subsidieaanvraag en dito aanvraag tot subsidievaststelling**

Bij de beoordeling van een subsidieaanvraag moet een deugdelijke onderbouwing aanwezig zijn voor mogelijke indirecte kosten en/of overhead die inbegrepen zijn in de subsidieaanvraag. Bij de aanvraag tot subsidievaststelling moet dan overeenkomstig de methodiek bij de aanvraag worden gehandeld. Het is hierbij van belang om aan de voorkant hanteerbare, algemeen geaccepteerde en controleerbare afspraken (inclusief criteria) te maken en deze ook expliciet op te nemen in de beschikking. Aan de achterkant, bij de aanvraag tot subsidievaststelling kan OCW dan ook steunen op de controleverklaring van de accountant bij de subsidieverantwoording.

In de beoordeling van de vijf instellingen blijkt dat inhoud vastgelegd in de beschikking niet uniform is. Ook zijn gemaakte afspraken niet altijd opgenomen in de beschikking. In de aanvraag, verlening en vaststelling zijn onzes inziens OCW en de instellingen gebaat bij een uniform proces waarin duidelijke afspraken worden gemaakt en vastgelegd.

5.2 **Zorg voor een eenduidige definitie van het begrip kosten**

In de Kaderregeling wordt bij art. 1.5 c2 (voor subsidies tussen € 25.000 en € 125.000) gesproken over werkelijke kosten, bij art. 1.5 d (voor subsidies > € 125.000) wordt gesproken over samenhangende kosten. Bij Grondig is geconstateerd dat het werken met bijvoorbeeld de handleiding overheidsstarieven niet altijd goed uitpakt met als risico mogelijke overcompensatie en ongewenste vermogensvorming aan de gesubsidieerde organisaties. De beide in artikel 1.5 opgenomen definities (werkelijke kosten versus samenhangende kosten) lijken een verschillende betekenis te suggereren. Het gebruik van de term werkelijke kosten heeft voor ons de voorkeur.

5.3 **Maak bij subsidies aan hybride gefinancierde organisaties afspraken over toerekening van de kosten**

Bij instellingen met een verantwoording op basis van een jaarrekening, die naast subsidie van OCW ook nog andere en/of private geldstromen hebben is toerekening van kosten en opbrengsten aan de OCW-subsidie complex. Hierbij moet vooral worden gesteund op de werkzaamheden en de controleverklaring van de accountant bij de aanvraag tot subsidievaststelling. Het helpt als in de subsidiebeschikking concrete/controleerbare afspraken zijn vastgelegd voor de methodiek van kostentoerekening.

Het eventueel toerekenen van een positief exploitatieresultaat aan publiek of privaat vermogen is afhankelijk van afspraken die hierover aan de voorkant worden gemaakt en ook de mate waarin de verantwoording transparant is over een eventueel resultaat specifiek op de OCW-subsidie. Als verantwoording niet transparant is, is het toerekenen van een positief resultaat aan privaat en of publiek vermogen altijd arbitrair. Oplossing is maatwerk, een mogelijke optie is waarbij in eerste instantie gekeken moet worden naar de verhoudingen tussen publiek en privaat. Ook bij de toerekening van het resultaat kan dan gewerkt worden met de verhouding publiek/privaat. Bij instellingen die volledig door OCW worden gesubsidieerd is geen sprake van een toerekeningsvraagstuk.

6 Verantwoording onderzoek

6.1 Doelstelling en onderzoeksvragen

Doelstelling van het onderzoek was om OCW criteria en handvaten aan te reiken om OCW te helpen bij een verdere professionalisering van het proces subsidieverstrekking en vermogensvorming t.a.v. niet-onderwijs instellingen om daarna waar mogelijk een doorvertaling te kunnen maken naar normen?

Voor dit onderzoek zijn de volgende onderzoeksvragen geformuleerd (vastgelegd in de opdrachtbevestiging):

Welke interne (geëxpliciteerde) werkwijze is er bij OCW aangaande vermogensvorming bij gesubsidieerde (niet onderwijs) instellingen en welke risico's worden hierbij onderkend en welke beheersmaatregelen heeft OCW hiervoor getroffen?

1. Welke afspraken zijn er op basis van wet- en regelgeving met de instellingen gemaakt over de subsidieaanvraag, de subsidieverlening, staatssteun, de verantwoording en de vaststelling van ontvangen subsidies specifiek rond te hanteren vermogensvorming (inclusief gebruik tarieven)?
2. Over welke stuurinformatie beschikt OCW en is dit afdoende om sturing aan het proces te geven? Zo nee welke stuurinformatie ontbreekt?
3. Van welke criteria maakt OCW gebruik in het proces subsidieverstrekking en vermogensvorming voor niet-onderwijs instellingen en welke criteria kunnen OCW hierbij helpen om te komen tot een verdere optimalisering van het proces?
4. Welke handvaten zijn nodig om het inzicht bij OCW in de vermogensvorming en reserveopbouw met mogelijk gesubsidieerde gelden te verbeteren?

Bij de beantwoording van de onderzoeksvragen en de centrale vragen is - waar relevant - onderscheid gemaakt tussen instellingssubsidies en projectsubsidies die een meerjarig karakter hebben (zoals de geselecteerde casussen). Vooral voor de beantwoording van de onderzoeksvragen 1 t/m 2 is gebruik gemaakt van de informatie uit de casussen.

6.2 Object van onderzoek, afbakening en definities

Object van onderzoek en afbakening

Object van onderzoek zijn de niet-onderwijsinstellingen van OCW. Het onderzoek richt zich op vijf door OCW geselecteerde niet-onderwijsinstellingen. Bij deze instellingen is sprake van verschillende kenmerken en subsidiëring op basis van verschillende regelingen.

Subsidies die vóór 2018 en subsidies verstrekt aan andere instellingen boven de afbakening genoemde instellingen worden niet in het onderzoek betrokken. De gekozen niet-onderwijsinstellingen vertegenwoordigen een representatieve selectie van de te onderzoeken massa.

Hierbij de verdeling tussen de soorten subsidies die op basis van de Kaderregeling worden verstrekt. Dit is dus exclusief subsidies op basis van de Regeling op het specifiek cultuurbeleid en subsidies van de beleidsdirectie Emancipatie.

Jaar	Instellingssubsidie	Projectsubsidie
2018	31	152
2019	42	184
2020	37	106

Definities

Onder vermogensvorming en reserveopbouw verstaan wij: De verwerking van het exploitatieresultaat en de toedeling ervan aan de verschillende vermogenscomponenten.

Onder werkelijke kosten verstaan wij de achteraf feitelijk aan de subsidie toe te rekenen kosten niet zijnde een vooraf forfaitair vastgesteld (uur)tarief.

6.3

Referentiekader

Voor dit onderzoek zijn de volgende documenten, wetten, regelingen en procedures als referentie voor het onderzoek gehanteerd.

Als referentiekader is voor dit onderzoek gebruikt gemaakt van:

- OCW/FEZ Rapport Grondig
- OCW/FEZ Factsheet Vermogensvorming en Reserves
- OCW/FEZ Factsheet Uurtarieven
- Kaderregeling subsidies OCW, SZW en VWS.
- Besluit specifiek cultuurbeleid
- Titel 9 Burgerlijk Wetboek 2
- Artikel 4.41, 4.61 en 4.72 Algemene Wet Bestuursrecht
- Artikel 8.6 t/m 8.9 Kaderregeling OCW, SZW en VWS
- Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving
- Regeling jaarverslaggeving onderwijs
- Subsidieaanvragen, subsidiebeschikkingen, subsidieverantwoordingen, subsidievaststellingen en jaarrekeningen van de in het onderzoek betrokken instellingen.

6.4

Gehanteerde Standaard

Deze opdracht is uitgevoerd in overeenstemming met de Internationale Standaarden voor de Beroepsuitoefening van Internal Auditing. Dit onderzoek verschaft geen zekerheid in de vorm van een oordeel of conclusie, omdat het een onderzoeksopdracht betreft en geen controle-, beoordelings- of andere assurance-opdracht. Als hier wel sprake van was geweest, dan zouden we wellicht andere zaken hebben geconstateerd en gerapporteerd.

De opdracht is uitgevoerd conform de algemene uitgangspunten voor de uitoefening van de interne auditfunctie bij de rijksdienst. Daarbij hoort ook een stelsel van kwaliteitsborging. Een onderdeel daarvan is dat er een onafhankelijke kwaliteits-toetsing heeft plaatsgevonden op deze onderzoeksopdracht.

6.5

Verspreiding rapport

De opdrachtgever, mw. drs. M.J. Hammersma secretaris-generaal van het ministerie van OCW is eigenaar van dit rapport. Dit rapport is primair bestemd voor de opdrachtgever met wie wij deze opdracht zijn overeengekomen. Hoewel het rapport de context van het onderzoek zo goed mogelijk probeert te beschrijven, is het mogelijk dat iemand die de context niet (volledig) kent, de uitkomsten anders interpreteert dan bedoeld.

In de ministerraad is besloten dat het opdrachtgevende ministerie waarvoor de Auditdienst Rijk (ADR) een rapport heeft geschreven, het rapport binnen zes weken op de website van de rijksoverheid plaatst, tenzij daarvoor een uitzondering geldt. De minister van Financiën stuurt elk halfjaar een overzicht naar de Tweede Kamer met de titels van door de ADR uitgebrachte rapporten en plaatst dit overzicht op www.rijksoverheid.nl.

7 Ondertekening

Den Haag, 23 maart 2022



Managementreactie



Ministerie van Onderwijs, Cultuur en
Wetenschap

>Retouradres Postbus 16375 2500 BJ Den Haag

Ministerie van Financiën
[Redacted]
Postbus 20201
2500 EE DEN HAAG

Financieel-Economische
Zaken
Rijnstraat 50
Den Haag
Postbus 16375
2500 BJ Den Haag
www.rijksoverheid.nl

Contactpersoon

[Redacted]
Onze referentie

Datum 15 maart 2022
Betreft Management reactie bij onderzoeksrapport vermogensvorming en
reserveopbouw bij niet-onderwijsinstellingen OCW

Geachte [Redacted],

Dank voor het uitvoeren van onderzoek naar de vermogensvorming en
reserveopbouw bij niet-onderwijsinstellingen van OCW.

Naar aanleiding van het project Grondig zijn binnen OCW een aantal acties
gestart, bijvoorbeeld met betrekking tot een uniform subsidieproces, en het is
goed te lezen dat deze acties ook belangrijk zijn ten aanzien van de
vermogensvorming. Daarnaast constateert u dat het maken van afspraken en het
monitoren hiervan belangrijk zijn en adviseert u het toezicht risicogericht in te
vullen. Waarbij wordt onderkend dat vooral ook het gesprek hierover met de
instelling relevant is. Het rapport naar de vermogensvorming en reserveopbouw
helpt OCW dit gesprek voor te bereiden.

De geconstateerde verbeterpunten neemt OCW dan ook graag ter harte, mede
omdat het belangrijk is zicht te blijven houden op de publieke geldstromen.

Met vriendelijke groet,

de secretaris-generaal
[Redacted]

Pagina 1 van 1

Auditdienst Rijk
Postbus 20201
2500 EE Den Haag
(070) 342 77 00

