

VERWERKING VAN TOEZEGGINGEN AAN PARTNERS IN DE JAARREKENING VAN FONDSENWERVENDE ORGANISATIES

December 2020

1. Inleiding

Een groot aantal fondsenwervende organisaties (en andere organisaties-zonder-winststreven) realiseert haar doelstellingen door het toezeggen van subsidies en/of het verlenen van opdrachten aan (project-) partners/consultants/ andere NGO's (hierna aangeduid als: partners). Hiertoe gaan deze organisaties veelal meerjarige contracten aan met de partners, met als doel een duurzame 'samenwerking' te realiseren.

De verwerking van vorengenoemde afspraken in een partnercontract overeenkomstig de RJ wordt primair bepaald door volgende overwegingen:

- 1 Is er sprake van de toezegging van een subsidie of van de verlening van een opdracht aan de partner?
- 2 Indien er sprake is van de toezegging van een subsidie, is er sprake van een voorwaardelijke dan wel onvoorwaardelijke verplichting?

Vorenstaande vragen zijn in dit memo uitgewerkt in de volgende paragrafen:

2. Toezegging van een subsidie versus de verlening van een opdracht
 - 2.1. Algemeen
 - 2.2. Indicatoren om de aard/wezen van het contract te bepalen
3. Verwerking in de jaarrekening van de verlening van een opdracht
4. Verwerking in de jaarrekening van de toezegging van subsidies
 - 4.1. Algemeen
 - 4.2. Verwerking in de jaarrekening van voorwaardelijke subsidietoezeggingen

In dit memo wordt uitsluitend de verwerking van lasten/schulden uit hoofde van verstrekte toezeggingen behandeld. Dit memo behandelt niet de verwerking van baten uit hoofde van ontvangen/toegezegde subsidie (zie hiervoor RJ 650.315).

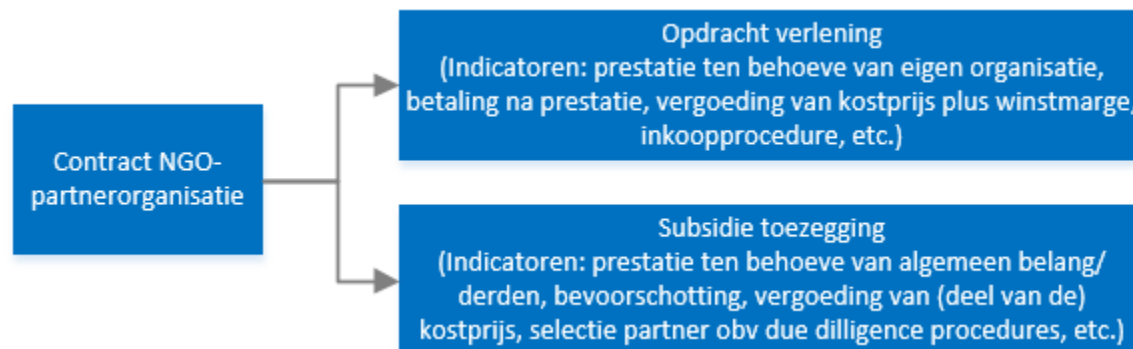
2. Toezegging van een subsidie versus de verlening van een opdracht

2.1 Algemeen

Het is van belang om onderscheid te maken tussen de toezegging van een subsidie en de verlening van een opdracht omdat beide op een verschillende wijze in de jaarrekening worden verwerkt. Voor de verwerking van de toezegging van een (project)subsidie en voor de verwerking van kosten van opdrachten zijn verschillende verwerkingswijzen van toepassing. De organisatie dient *per contract* vast te stellen of er sprake is van de toezegging van een subsidie of de verlening van een opdracht.

2.2 Indicatoren om de aard/wezen van het contract te bepalen

Om te bepalen of een toezegging naar zijn aard een subsidie of het verlenen van een opdracht betreft, zijn in onderstaande flowchart indicatoren voor elke categorie opgenomen.



Het geheel van de feiten en omstandigheden bepaalt de aard van het contract en derhalve de classificatie. Zo kunnen prestaties ten behoeve van het algemeen belang in de vorm van uitbesteed werk (zie ook definitie in RJ 650.320) ook classificeren als opdrachten. Een voorbeeld hiervan is bijvoorbeeld als een organisatie een derde partij inhuurt om software te ontwikkelen voor digitaal onderwijs voor kinderen in vluchtelingenkampen: de prestatie is ten behoeve van het algemeen belang, maar de levering is direct aan de fondsenwervende organisatie, die ook eigenaar wordt van de software.

De benaming van of de duiding in het contract zelf ('vorm') is ondergeschikt aan de aard.

3. Verwerking in de jaarrekening van de verlening van een opdracht

De kosten van verleende opdrachten worden verwerkt naar rato van de voortgang van de verrichte prestaties. De mate waarin de prestatie van verleende opdrachten is verricht, kan afhankelijk van de aard van de opdracht, vastgesteld worden op basis van de tot de balansdatum gemaakte kosten in verhouding tot de geschatte totale kosten. De verrichte betalingen (door de organisatie die de opdracht heeft verstrekt dan wel de contractpartij) hoeven niet representatief te zijn voor de mate waarin de prestatie is verricht. Een voorbeeld is een fondsenwervende organisatie die aan een derde partij de opdracht heeft verleend een lesprogramma te ontwikkelen voor kinderen in vluchtelingenkampen. Deze opdracht loopt vanaf begin augustus en duurt negen maanden. De derde partij factureert de organisatie op basis van vooraf vastgestelde betaaltermijnen elke drie maanden 1/3 van de totale kosten op basis van voorschotfacturen. Er is tevens een budget opgesteld met verschillende mijlpalen en opleverdata. De organisatie verwerkt de kosten op basis van de voortgang van de werkzaamheden (gebaseerd op de mijlpalen/gerealiseerde oplevering en het hieraan gerelateerde budget). (en dus niet op basis van de facturering door de derde partij of de verrichte betalingen).

4. Verwerking in de jaarrekening van de toezegging van subsidies

4.1 Voorwaardelijke en onvoorwaardelijke subsidieverplichting: begripsbepaling

Er is sprake van een onvoorwaardelijke verplichting uit hoofde van een subsidietoezegging indien het daartoe bevoegde orgaan een besluit ter zake heeft genomen en dit schriftelijk kenbaar heeft gemaakt aan de ontvanger van de subsidie, zodanig dat een in rechte afdwingbare verplichting of feitelijke verplichting ontstaat.

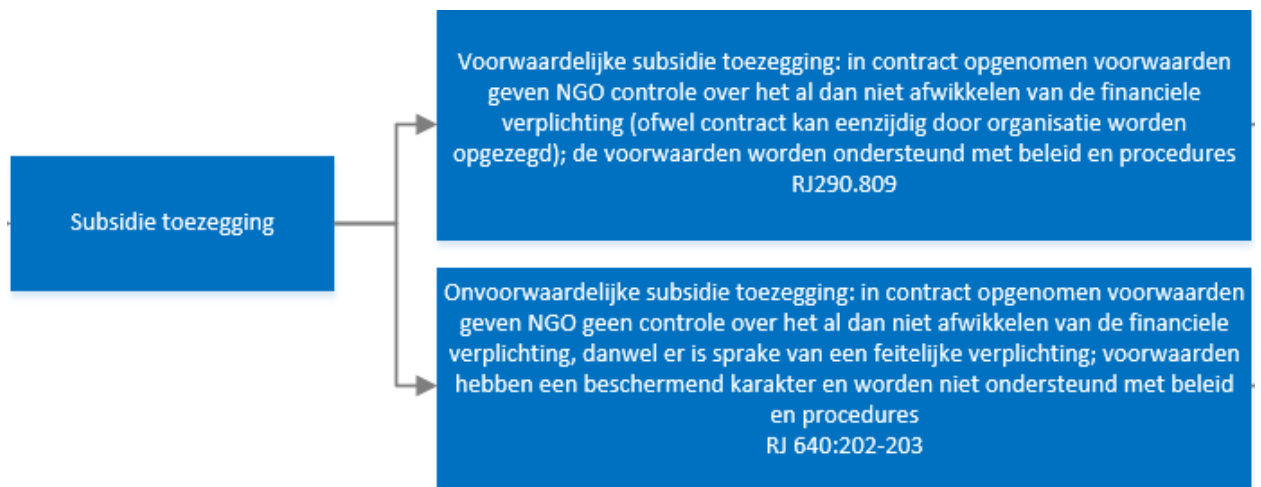
Verplichtingen uit toezeggingen kunnen ontstaan uit contractueel/juridisch afdwingbare verplichtingen (als gedefinieerd in RJ 290, oftewel financiële verplichtingen), als ook uit feitelijke verplichtingen (als gedefinieerd in RJ 252 voorzieningen). Of er sprake is van een feitelijke verplichting is afhankelijk van de vraag of de subsidiegever heeft aangegeven zekere verantwoordelijkheden te aanvaarden en, als gevolg daarvan, de gerechtvaardigde verwachting heeft gewekt bij de subsidieontvanger dat de subsidiegever die verantwoordelijkheden zal nakomen. Derhalve kunnen ook communicatie/beleid inzake toezeggingen een rol spelen bij de classificatie als verplichting.

Er is sprake van een voorwaardelijke subsidietoezegging indien in de toezegging een ontbindende voorwaarde of een opschortende voorwaarde is opgenomen.

4.2 Voorwaardelijke en onvoorwaardelijke subsidieverplichtingen: handvatten voor classificatie

Om de bepalen of een subsidietoezegging tot een onvoorwaardelijke dan wel voorwaardelijke verplichting leidt, zijn in onderstaande flowchart enkele voorbeelden van elementen opgenomen die in de beoordeling behulpzaam kunnen zijn. In deze beoordeling wordt overwogen of de in de toezegging opgenomen voorwaarden de fondsenwervende organisatie belangrijke actieve zeggenschapsrechten geeft waardoor de toezegging (verplichting) in wezen voorwaardelijk is. Het is ook mogelijk dat de toezegging ('slechts') beschermende rechten geeft waardoor sprake is van een onvoorwaardelijke toezegging (verplichting). Onder zogenaamde beschermende rechten worden verstaan rechten die bedoeld zijn om de belangen van de fondsenwervende organisatie te beschermen zonder dat de fondsenwervende organisatie zelf doorslaggevende invloed kan uitvoeren op de uitvoering van dat recht, vaak omdat dit afhankelijk is gesteld van de uitvoering van het contract door de partner waarop de fondsenwervende organisatie geen invloed heeft. Voorbeeld van een veel voorkomende voorwaarde is dat de subsidiegever de uitbetaling van tranches voorwaardelijk heeft gesteld aan de goedkeuring van de tussentijdse rapportages. Een dergelijke rapportageverplichting is een wezenskenmerk van de verantwoordingsfunctie van de partner richting de fondsenwervende organisatie (ofwel de subsidieverstrekker). Een dergelijke rapportageverplichting leidt op zichzelf er niet toe dat een toezegging voorwaardelijk wordt. Ook de voorwaarde dat niet (binnen de voorwaarden) bestede/verantwoorde subsidiegelden terugbetaald dienen te worden is op zichzelf primair een 'beschermend recht' waardoor in beginsel sprake is van een onvoorwaardelijke toezegging.

De omstandigheden / praktijk / ervaring kunnen de rechten minder belangrijk maken als initieel aangemerkt of vice versa.



Indien een subsidiegever een contract aangaat met een partner en naast een terugbetalingsverplichting en een rapporteringsverplichting en/of een verplichting om jaarlijks een budget/ jaarplan ter goedkeuring aan de fondsenwervende organisatie voor te leggen, de voorwaarde opneemt dat zij te allen tijde het contract eenzijdig kan ontbinden (ontbindende voorwaarde) en ook in andere communicatie dan in het formele contract aan de subsidieontvanger duidelijk maakt dat de toegekende subsidie niet juridisch afdwingbaar is en ook in beleid, processen en communicatie met de subsidieontvanger actief invulling geeft aan deze drie voorwaarden, dan is de economische realiteit in lijn met de juridische realiteit en zullen deze voorwaarden leiden tot een voorwaardelijke verplichting.

Van de organisatie mag bijvoorbeeld het volgende verwacht worden indien sprake is van een subsidietoezegging met ontbindende voorwaarde:

- dat op basis van onder andere de voortgangsrapportages van de partners actief en op basis van een gestructureerd proces gemonitord wordt op de voortgang, impact en besteding van de beschikbaar gestelde gelden. Naar aanleiding van tussentijdse rapportages treden de organisatie en de partner in overleg om vervolgstappen vast te stellen en concludeert de fondsenwervende organisatie in een formele reactie aan de partner over de continuatie dan wel aanpassing van de toegekende subsidie dan wel over het al dan niet onvoorwaardelijk maken van een deel van de toegekende subsidie. De formele reactie gaat dus in op de verplichting en niet slechts op het betaalbaar stellen van de volgende tranche binnen een reeds bestaande verplichting (wat suggereert dat er reeds sprake is van een onvoorwaardelijke verplichting).
- gezien het besluitvormende karakter van bovenstaande formele reactie betrokkenheid van het bestuur van de fondsenwervende organisatie. Deze bestuurlijke betrokkenheid kan op basis van geformaliseerde processen gedelegeerd zijn aan andere specifiek benoemde functionarissen.
- dat de organisatie getoetst heeft of de voorwaarde om eenzijdig het contract te verbreken ook juridisch stand houdt; en
- een beleid opgesteld te hebben inzake de toepassing van de ontbindende voorwaarde.

De wijze waarop een fondsenwervende organisatie invulling geeft in de praktijk aan de voorwaardelijkheid van de toezegging en de impact hiervan op de verwerking van het contract dient altijd beoordeeld te worden rekening houdend met alle feiten en omstandigheden.

Een fondsenwervende organisatie kan in haar subsidievoorwaarden opnemen dat zij het contract met de partner kan verbreken als haar eigen donor het contract met de fondsenwervende organisatie aanpast dan wel opzegt. Deze voorwaarde leidt in het algemeen niet tot een voorwaardelijkheid van de verplichting ervan uitgaande dat het contract met de partner is aangegaan nadat de fondsenwervende organisatie zelf de financiering hiervoor goed geregeld heeft met een betrouwbare en kredietwaardige donor. De juridische realiteit is ondergeschikt aan de economische realiteit.

Indien een subsidiegever in het contract de voorwaarde heeft opgenomen dat de verplichtingen uit de overeenkomst pas zullen intreden zodra de organisatie (de subsidiegever) financiering heeft gevonden in de vorm van het afsluiten van een donorcontract voor dit specifieke project (en deze financiering nog niet heeft gevonden), betreft dit wel een voorwaardelijke subsidietoezegging.

Per individueel contract dient op basis van de feiten en omstandigheden te worden vastgesteld of sprake is van een voorwaarde die leidt tot een voorwaardelijke verplichting of tot een onvoorwaardelijke verplichting.

4.4 Verwerking in de jaarrekening van subsidietoezeggingen

Onvoorwaardelijke subsidietoezeggingen

De organisatie dient onvoorwaardelijke subsidieverplichtingen in de balans als schuld en in de staat van baten en lasten als last te verwerken, ook als de verplichting is aangegaan voor meer dan een jaar. Als zij bijvoorbeeld een subsidietoezegging doet voor een periode van drie jaar, dan verwerkt zij het volledige bedrag in het jaar van toezegging als last en als verplichting (RJ 640.202).

Indien subsidieverplichtingen vervallen, dient de organisatie deze in het boekjaar waarin zij vervallen in de toelichting op de staat van baten en lasten zichtbaar in mindering te brengen op de verstrekte subsidies (RJ 640.203).

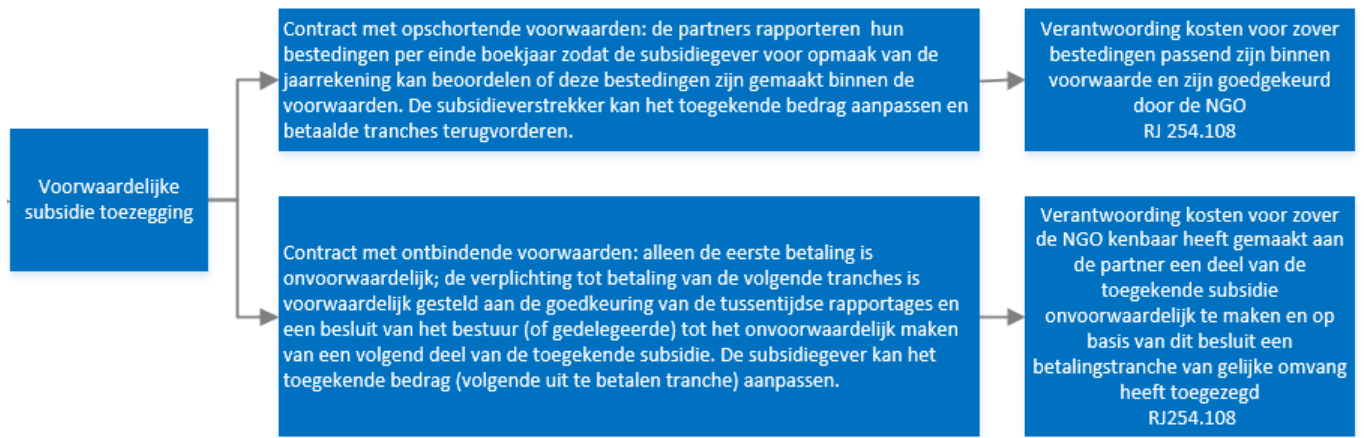
Voorwaardelijke subsidietoezeggingen

Indien op basis van de flowchart in par. 4.1 blijkt dat er sprake is van een *voorwaardelijke subsidietoezegging*, dan dient vastgesteld te worden of er sprake is van een opschortende dan wel ontbindende voorwaarde.

Het opnemen van een **opschortende voorwaarde** in een overeenkomst laat de verplichting nog niet ontstaan. Voorbeeld hiervan is een contract waarbij de subsidieverplichting pas bestaat zodra de fondsenwervende organisatie financiering heeft gevonden. Een ander voorbeeld is dat het contract en de ondersteunende processen, beleid en communicatie erop gericht is dat de fondsenwervende organisatie pas een verplichting heeft voor zover er kosten gemaakt zijn door de partner die passend zijn binnen de gestelde voorwaarden en voor zover deze zijn goed gekeurd door de fondsenwervende organisatie. Deze subsidietoekenningen worden in eerste instantie toegelicht als niet in de balans opgenomen verplichting. Zodra de gebeurtenis is ingetreden op basis waarvan aan de opschortende voorwaarde wordt voldaan en dit kenbaar is gemaakt aan de subsidieontvanger, zal de toekenning als schuld en last in de balans worden verwerkt.

Het opnemen van een **ontbindende voorwaarde** in een overeenkomst laat de verplichting in de balans wel direct ontstaan (dus vergelijkbare verwerking als een onvoorwaardelijke verplichting). Echter, zodra een bepaalde gebeurtenis intreedt, vervalt deze verplichting. Er ontstaat in dat geval een zogenaamde ongedaanmakingsverbintenis.

Afhankelijk van de formulering in het contract en de economische realiteit kunnen bovengenoemde voorwaarden een ontbindend dan wel opschortend karakter hebben.



In de grondslagen van de jaarrekening dient de organisatie duidelijk uit te zetten op welke wijze de toegekende subsidies zijn verwerkt in de jaarrekening en de motivatie hiervoor.