

CONTROLEPROTOCOL subsidies in het kader van de (LHBT)emancipatie

1. Algemene uitgangspunten	2
1.1 Doelstelling van het controleprotocol	2
1.2 Wettelijk kader	2
1.3 Accountantsproducten/Rapportering	3
1.4 Procedure controleprotocol	4
1.5 Reviewbeleid	4
2. De controleverklaring bij de financiële verantwoording	4
2.1 Algemeen	4
2.2 Getrouwheid	7
2.3 Financiële rechtmatigheid	7
Bijlage 1: Model controleverklaring bij de jaarrekening	9
Bijlage 2: Model controleverklaring bij het financieel verslag over een projectsubsidie	11
Bijlage 3: Procedure ontoereikende accountantscontrole	13

1. Algemene uitgangspunten

1.1 Doelstelling van het controleprotocol

Dit controleprotocol is een vernieuwing van het controleprotocol van oktober 2009 vanwege de wijziging van de term accountantsverklaring in controleverklaring en de inwerkingtreding van de Aanwijzingen voor subsidieverstrekking (eerder bekend geweest als het Uniform Subsidiekader) en daarmee de wijziging van de Wet overige OCW-subsidies (hierna ook: WOOS en inwerking getreden Regeling OCW-subsidies (hierna ook: ROS).

In de WOOS zijn de artikelen die in strijd waren met de Aanwijzingen voor subsidieverstrekking vervallen. De algemene bepalingen die op grond van de Aanwijzingen voor subsidieverstrekingen gelden, zijn voor de subsidieaanvragers in het kader van het emancipatiebeleid, opgenomen in de ROS. De subsidieregeling emancipatie wordt in 2011 tevens als gevolg hiervan vervangen door de Subsidieregeling emancipatie 2011. Beide regelingen zijn gebaseerd op de artikelen 2 en 4 van de WOOS en de ROS is van toepassing op subsidies verleend op grond van deze regelingen.

Daar het controleprotocol van oktober 2009 verwees naar inmiddels vervallen WOOS-artikelen, die nu in de ROS zijn opgenomen, diende het controleprotocol te worden aangepast. Met deze wijziging zijn een aantal technische wijzigingen meegenomen, zoals een nieuwe rechtmatigheidsdefinitie, geüpdate modellen en de opname van bijlage 3 'procedure ontoreikende accountantscontrole' in plaats van de verwijzing naar een vindplaats zoals in het controleprotocol van oktober 2009.

Dit controleprotocol vindt zijn grondslag in artikel 22, tweede lid, van de ROS en heeft betrekking op de accountantscontrole van de financiële verantwoording van subsidies in het kader van vrouwenemancipatie en LHBT-emancipatie¹. Het controleprotocol treedt niet in de plaats van de oorspronkelijke wet- en regelgeving, maar verduidelijkt voor zover nodig de in de oorspronkelijke wet- en regelgeving opgenomen criteria. In artikel 22 van de ROS is opgenomen dat de financiële verantwoording van de subsidieontvanger voorzien moet zijn van een verklaring omtrent de getrouwheid en de rechtmatigheid (eerste lid). In deze verklaring geeft de accountant tevens een oordeel over de naleving door de subsidieontvanger van de in het controleprotocol genoemde voorschriften (tweede lid). In dit controleprotocol wordt onder "financiële verantwoording", tenzij anders aangegeven, zowel verstaan de verantwoording in de vorm van een jaarrekening als het financieel verslag over een projectsubsidie. Het controleprotocol is bedoeld om de verwachtingen van OCW vast te leggen ten aanzien van de werkzaamheden van de accountant.

1.2 Wettelijk kader

Voor de accountantscontrole is de volgende specifieke OCW wet- en regelgeving (incl. eventuele wijzigingen) in ieder geval relevant:

- De subsidieverleningsbeschikking;
- Subsidieregeling emancipatie (subsidieaanvragen ingediend voor 1 juli 2011);
- Subsidieregeling emancipatie 2011 (subsidieaanvragen ingediend op of na 1 juli 2011);
- Wet overige OCW-subsidies, paragrafen 1 en 3;
- Regeling OCW-subsidies, uitgezonderd hoofdstuk drie

¹ LHBT staat voor: lesbische vrouwen, homoseksuele mannen, biseksuelen en transgender personen.

Daarnaast is de volgende algemene regelgeving van toepassing:

- Algemene wet bestuursrecht, Titel 4.2 Subsidies (paragrafen 4.2.3 tot en met 4.2.8)
- Hoofdstuk 2 Titel 9 van het Burgerlijk Wetboek (BW 2 Titel 9) en de Richtlijnen van de Raad voor de Jaarverslaggeving
- Wet openbaarmaking uit publieke middelen gefinancierde topinkomens (WOPT)
- Europese aanbestedingsrichtlijnen.

Volledige teksten van de geldende wet- en regelgeving zijn onder andere te vinden via www.wetten.nl.

Dit controleprotocol is opgesteld naar analogie van de door de NBA² uitgegeven 'Handreiking Controleprotocollen' (februari 2007). De daarin opgenomen uitgangspunten zijn specifiek gemaakt voor de OCW-situatie. Waar mogelijk zijn tekstpassages uit de handreiking in dit controleprotocol overgenomen. Voor de controle van de jaarrekening is in dit controleprotocol een verplichte tekst voor de controleverklaring opgenomen.

De beschreven (minimale) controlewerkzaamheden zijn bedoeld als aanvulling op de 'Nadere voorschriften Controle- en overige standaarden' (NV COS). Het controleprotocol is voorgelegd aan de werkgroep COPRO van de NBA.

De accountant laat zich bij zijn werkzaamheden leiden door de geldende beroepsvoorschriften, in het bijzonder de VGC (Verordening GedragsCode) en de Nadere voorschriften Controle- en Overige Standaarden (NV COS).

1.3 Accountantsproducten/Rapportering

De accountantscontrole op de financiële verantwoording mondt uit in een controleverklaring. De accountant maakt gebruik van de bij dit controleprotocol gevoegde modelteksten. Daarbij zijn twee situaties mogelijk:

1. Subsidieontvangers die de jaarrekening als verantwoordingsdocument gebruiken. De accountant maakt in die gevallen gebruik van het model controleverklaring A.
2. Subsidieontvangers die zich verantwoorden in een financieel verslag over een project-subsidie. De accountant maakt in die gevallen gebruik van het model controleverklaring B.

De accountant mag ervoor kiezen om ten behoeve van OCW een zogenaamde "WG-verklaring" af te geven, waarbij uitsluitend de naam van de accountant met aanduiding w.g. (was getekend) wordt vermeld. De origineel ondertekende verklaring/rapport met de persoonlijke handtekening van de accountant moet in het archief van de subsidieontvanger worden opgenomen (zie ook Praktijkhandreiking 1103 van het NIVRA).

Ten aanzien van de in het controleprotocol opgenomen controlewerkzaamheden geldt een rapportagetolerantie. De rapportagetolerantie geeft aan vanaf welke omvang afwijkingen (fouten en onzekerheden) gemeld moeten worden. Het controleprotocol geeft per onderdeel aan welke rapportagetolerantie van toepassing is zodra dit afwijkt van het standaardpercentage van 0,1% van de totale subsidie van OCW. Omdat het uitgangspunt wordt gehanteerd dat geconstateerde fouten zoveel mogelijk moeten worden gecorrigeerd beperkt de accountant zich tot een uitzonderingsrapportage. Hiervoor gebruikt hij een rapport van bevindingen, waarin hij de aard en omvang van de geconstateerde fouten vermeldt. Het rapport van bevindingen is vormvrij. De subsidieontvanger stuurt het eventueel afgegeven rapport van bevindingen samen met de financiële verantwoording, inclusief de daarbij

² NIVRA en NOvAA gebruiken de merknaam NBA (Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants). De wettelijke fusie van NIVRA en NOvAA tot NBA zal plaatsvinden in 2012 of 2013.

afgegeven controleverklaring, naar OCW. Daarbij kan de subsidieontvanger (het bestuur) aangeven hoe hij heeft gereageerd op de bevindingen van de accountant.

1.4 Procedure controleprotocol

Dit controleprotocol geldt voor lopende subsidies vanaf 2008 en zal tot nader order van toepassing zijn.

1.5 Reviewbeleid

OCW kan besluiten tot het uitvoeren van een review, als bedoeld in de Comptabiliteitswet, artikel 43, 43a.³ De accountant verstrekt het reviewteam desgevraagd alle inlichtingen en bescheiden. De eventuele extra kosten van deze accountant in verband met de review zijn niet voor rekening van het ministerie. Als bijlage 3 is aan dit controleprotocol gevoegd de procedureregeling ontoreikende accountantscontrole. Deze procedureregeling beschrijft de maatregelen vanuit OCW in geval uit een onderzoek als hierboven bedoeld, tekortkomingen in de accountantscontrole blijken.

2. De controleverklaring bij de financiële verantwoording

2.1 Algemeen

Dit onderdeel bevat nadere aanwijzingen voor de inrichting van de accountantscontrole en bestaat de volgende onderdelen

- Doelstelling controle op de jaarrekening
- Betrouwbaarheid en nauwkeurigheid van de jaarrekeningcontrole
- Tolerantietabellen verantwoording met jaarrekening
- Omgaan met fouten en onzekerheden (foutdefinities)
- Controleverklaring bij het financieel verslag van een projectsubsidie

2.1.1 Doelstelling controle op de jaarrekening

In dit deel van het controleprotocol staat de jaarrekening centraal. De controleverklaring van de accountant bij de jaarrekening betreft de getrouwheid van de grootte en de samenstelling van het vermogen en het resultaat, evenals de naleving van de wet- en regelgeving. Het oordeel omtrent de naleving van wet- en regelgeving vloeit voort uit het voldoen aan de eisen van financiële rechtmatigheid van de in de jaarrekening verantwoorde baten, lasten en balansmutaties. De accountant stelt verder vast dat het jaarverslag verenigbaar is met de jaarrekening. De ontvangst en besteding van het subsidiegeld dient herkenbaar op de jaarrekening voor te komen.

³ Krachtens de Comptabiliteitswet 2001 (artikelen 43, 43a) heeft de Minister bij - commanditaire vennootschappen, vennootschappen onder firma en natuurlijke personen die een beroep of bedrijf uitoefenen aan wie door de Staat of een derde voor rekening of risico van de Staat rechtstreeks of middellijk een subsidie, een lening of garantie wordt verstrekt - het recht nadere inlichtingen in te winnen n.a.v. terzake ontvangen bescheiden. Ook zijn onze Ministers bevoegd inzage te vorderen in de controledossiers van de accountant die de betreffende bescheiden heeft gecontroleerd om te bepalen of bij de vaststelling kan worden gesteund op de door deze accountant uitgevoerde controle. Met betrekking tot het verlenen van inzage in het controledossier kan de accountant zich niet beroepen op de omstandigheid dat hij op grond van andere bij of krachtens de wet opgelegde verplichtingen tot geheimhouding is verplicht van in dit dossier opgenomen vertrouwelijke gegevens. Onze Ministers zijn bevoegd van stukken inzake de betreffende controle uit de controledossiers kopieën te maken.

2.1.2 Betrouwbaarheid en nauwkeurigheid van de jaarrekeningcontrole

Bij zijn oordeelsvorming over de naleving van de wet- en regelgeving streeft de accountant naar een redelijke mate van zekerheid. De accountant richt zijn controle daartoe zodanig in, dat hij met een redelijke mate van zekerheid kan verklaren dat in de jaarrekening geen afwijkingen (fouten en onzekerheden) voorkomen met een belang dat groter is dan de voorgeschreven toleranties.

Indien dit begrip voor het gebruik van statistische technieken gekwantificeerd moet worden, moet uitgegaan worden van een betrouwbaarheid van 95 procent.

2.1.3 Tolerantietabellen verantwoording met jaarrekening

De toleranties zijn voorgeschreven om te zorgen voor eenduidigheid in de omvang en diepgang van de door de accountants uit te voeren controle. Voor de strekking van het oordeel gelden de volgende controletoleranties:

Tabel 1A

	Fouten (in de financiële verantwoording)		Onzekerheden (in de controle)	
	Beperking	Afkeuring	Beperking	Oordeelonthouding
Rechtmatigheid				
A Rechtmatigheid besteding (% van de totale subsidie van OCW)	>1 en <3	≥3	>3 en <10	≥10
Getrouwheid				
B Balans (% van de (geconsolideerde) balanstelling)	>5 en <10	≥10	>5 en <10	≥10
C Exploitatierkening (% van de totale lasten, resp. uitgaven)	>2 en <5	≥5	>5 en <10	≥10

Tabel 1B

Het totaalbedrag van de bestedingen van de projectsubsidies vormt een afzonderlijke massa waarop toleranties moeten worden toegepast. Als deze tolerantie wordt overschreden, maar de grens voor de jaarrekeningcontrole niet, heeft dit geen invloed op de controleverklaring bij de jaarrekening. Als de accountant bestedingen constateert die in strijd zijn met de subsidieverplichtingen en deze hebben mogelijk invloed op de totale omvang van de projectsubsidies, dan moet de subsidieontvanger deze corrigeren. Zie verder 2.1.4 omgaan met fouten.

Specifieke toleranties voor in de jaarrekening verantwoorde projectsubsidies	
Rechtmatigheid	1% van het totaal van de jaarlijkse bestedingen van de projectsubsidies van OCW
Getrouwheid	2% van het totaal van de jaarlijkse bestedingen van de projectsubsidies van OCW

2.1.4 Omgaan met fouten en onzekerheden (foutdefinities)

Van een fout in de verantwoording is sprake indien naar aanleiding van de uitgevoerde controle is gebleken dat een (gedeelte van een) post niet in overeenstemming is met één of meer aspecten van de wet- en regelgeving. Fouten worden in absolute zin opgevat voor zover het de naleving van de wet- en regelgeving betreft. Saldering van fouten is daarom niet toegestaan. Van een onzekerheid in de controle is sprake als er onvoldoende (controle-)informatie beschikbaar is om een (gedeelte van een) post als goed of fout aan te merken. Bijvoorbeeld als onzekerheid bestaat over het wel of niet voldoen aan de wet- en regelgeving. Voor een adequate onderbouwing van het oordeel is het noodzakelijk dat de accountant fouten en onzekerheden zoveel mogelijk kwantificeert. Het uitgangspunt is dat geconstateerde fouten zoveel mogelijk door de subsidieontvanger moeten worden gecorrigeerd. Ten aanzien van fouten, die betrekking hebben op rechtmatigheid geldt dat correctie veelal niet mogelijk is omdat de besteding reeds plaats heeft gevonden.

Voor wat betreft het omgaan met geconstateerde fouten geldt voor de accountantscontrole van de jaarrekening:

- Ten aanzien van het getrouwe beeld van de jaarrekening behoeft de subsidieontvanger fouten met een gezamenlijk financieel belang beneden de goedkeuringstolerantie niet te corrigeren en de accountant behoeft ze niet te rapporteren. Het effect op de vermogenspositie (de belangrijkste informatievraag voor OCW) is namelijk gering.
- Met betrekking tot de financiële rechtmatigheid wordt onderscheid gemaakt tussen materiële en niet-materiële fouten. De subsidieontvanger corrigeert voor zover mogelijk geconstateerde fouten. De subsidieontvanger kan echter dergelijke fouten niet altijd corrigeren. De accountant informeert het bestuur en het interne toezichthoudende orgaan hierover conform de geldende beroepsvoorschriften. Materiële fouten (d.w.z. fouten groter dan de goedkeuringstolerantie) hebben invloed op de strekking van de controleverklaring en worden uit dien hoofde in de controleverklaring toegelicht. Ten aanzien van niet-materiële fouten (d.w.z. fouten kleiner dan de goedkeuringstolerantie) stelt de accountant een rapport van bevindingen op met inachtneming van de geldende rapportagetolerantie.

2.1.5 Controleverklaring bij het financieel verslag van een projectsubsidie

Een deel van de ontvangers van een (meerjarig) projectsubsidie verantwoordt zich, na afloop van de projectperiode, in een financieel verslag over de projectperiode. De aanwijzingen voor de accountant in dit controleprotocol gelden ook in die situatie, tenzij de aanwijzingen alleen betrekking hebben op de controle van de jaarrekening. De accountant maakt gebruik van het model controleverklaring B en hanteert daarbij de volgende tolerantietabel:

Tabel 2

Toleranties voor het oordeel bij het financieel verslag van een projectsubsidie	
Rechtmatigheid	1% van het totaalbedrag van de bestedingen van de projectsubsidie van OCW
Getrouwheid	2% van het totaalbedrag van de bestedingen van de projectsubsidie van OCW

2.2 Getrouwheid

2.2.1 Verslaggevingscriteria

De subsidieontvanger legt rekening en verantwoording af volgens het bepaalde in hoofdstuk 4, § 2 (verantwoording en vaststelling) van de ROS. De accountant stelt vast dat aan deze eisen is voldaan.

2.2.2 Bezoldiging bestuurders

De accountant stelt vast dat de opgave van het bedrag van de bezoldiging voor de bestuurders juist en volledig is. De verplichtingen, bedoeld in artikel 383 c van Titel 9 Boek 2 BW zijn van toepassing. Dit betekent voor de subsidieontvanger dat zij een opgave op naamsniveau moet doen van alle bestuurders en gewezen bestuurders. (zie ook paragraaf 2.3, ad 5)

De accountant stelt aan de hand van de administratie van de subsidieontvanger integraal vast of de opgave in de toelichting van de jaarrekening van de subsidieontvanger op grond van de Wet openbaarmaking uit Publieke middelen gefinancierde Topinkomens (WOPT) juist en volledig is. Indien dit niet het geval is, geeft de accountant een ander dan goedkeurend getrouwheidsoordeel af en vermeldt hij de ontbrekende informatie alsnog in zijn verklaring. Voor deze post geldt een rapportagetolerantie van 0%.

In dit kader wordt verwezen naar NBA Praktijkhandreiking 1115 *Aanpassing van het oordeel in de controleverklaring bij materiële tekortkomingen in de toelichting op de jaarrekening*.

2.3 Financiële rechtmatigheid

Algemeen

De financiële rechtmatigheid heeft betrekking op publieke middelen. Financiële rechtmatigheid in het algemeen houdt in dat een financiële transactie betrekking hebbende op publieke middelen waarvan de uitkomst in de jaarrekening dient te worden verantwoord, in overeenstemming is met de in internationale regelgeving, Nederlandse wetten, algemene maatregelen van bestuur en ministeriele regelingen opgenomen bepalingen die de uitkomst van de financiële transactie beïnvloeden.

De accountant stelt vast of de subsidieontvanger de subsidie van OCW rechtmatig heeft verkregen en besteed. Het referentiekader voor het accountantsoordeel over de financiële rechtmatigheid wordt gevormd door de relevante categorieën van wet- en regelgeving (paragraaf 1.2). Indien een financiële transactie, naar het oordeel van de accountant, met het bovenstaande in strijd is, merkt hij het totale bedrag van de financiële transactie als een fout in de verantwoording aan.

Van de accountant wordt verwacht dat hij zijn controle in het kader van de financiële rechtmatigheid zo inricht, dat hij met inachtneming van de gegeven controletolerantie tot een oordeel over de financiële rechtmatigheid kan komen.

Rechtmatigheidsaspecten

De accountant houdt bij het vormen van zijn oordeel rekening met de relevante wet- en regelgeving, zoals opgenomen in paragraaf 1.2 van dit controleprotocol. Hieronder is specifiek aangegeven wat er van de accountant wordt verwacht omtrent de financiële rechtmatigheid en hoe hij over zijn bevindingen rapporteert:

1. De accountant stelt vast dat in de financiële verantwoording alleen posten zijn opgenomen die zijn verbonden aan de uitvoering van de activiteiten waarvoor de subsidie is toegekend en dat is voldaan aan de aan de subsidie verbonden verplichtingen (onder andere opgenomen in de subsidiebeschikking).

2. De accountant gaat na of de financiële verantwoording aansluit op de begroting op grond waarvan waarop subsidie is verleend. Verder gaat hij na of de subsidieontvanger opvallende verschillen tussen begroting en realisatie van een toereikende toelichting heeft voorzien (artikel 4:76, vijfde lid, Awb). Indien dit achterwege blijft, meldt de accountant dat in zijn rapport van bevindingen.

3. Indien uit de accountantscontrole van de financiële verantwoording van een subsidieontvanger, die op grond van hoofdstuk 2 van de subsidieregeling emancipatie (2011) wordt gesubsidieerd, blijkt dat de subsidieontvanger geen toestemming van de Minister heeft gevraagd voor rechtshandelingen als bedoeld in artikel 4:71, eerste lid, van de Algemene wet bestuursrecht, meldt de accountant dit in zijn rapport van bevindingen (Subsidieregeling emancipatie, artikel 2.14 en Subsidieregeling emancipatie 2011, artikel 2.12). De accountant beperkt zich tot rechtshandelingen met een mogelijk financieel effect op de financiële verantwoording.

4. In bepaalde gevallen is een subsidieontvanger in de zin van de Europese regelgeving een aanbestedende dienst. De accountant controleert in dat geval of de subsidieontvanger de richtlijnen voor Europese aanbesteding naleeft. De accountant gaat na of bij in het controlejaar aangegane verplichtingen de Europese aanbestedingsregels zijn nageleefd. Van de accountant wordt niet verwacht, dat hij de stappen van de subsidieontvanger in het proces van Europees aanbesteden inhoudelijk beoordeelt. De accountant weegt zijn bevindingen mee in zijn oordeel. Indien de accountantscontrole fouten aan het licht brengt die de subsidieontvanger niet herstelt, vermeldt de accountant deze in het rapport van bevindingen. Hiervoor geldt een rapportagetolerantie van 0%.

5. De accountant stelt, aan de hand van de administratie van de subsidieontvanger integraal vast of de opgave aan de Minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties op grond van de Wet openbaarmaking uit Publieke middelen gefinancierde Topinkomens (WOPT) juist en volledig is. Indien dit niet het geval is dan neemt de accountant dit op in het rapport van bevindingen zoals vermeld in 1.3 Accountantsproducten/Rapportering.

Bijlage 1: Model controleverklaring bij de jaarrekening

Controleverklaring van de onafhankelijke accountant

Afgegeven ten behoeve van het ministerie van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap

Aan: Opdrachtgever

Verklaring betreffende de jaarrekening

Wij hebben de (in dit verslag/rapport opgenomen) jaarrekening van het jaar.....van (naam entiteit) te (statutaire vestigingsplaats) gecontroleerd. Deze jaarrekening bestaat uit de balans per en de staat van baten en lasten over het jaarmet de toelichting, waarin zijn opgenomen een overzicht van de gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving en andere toelichtingen.

Verantwoordelijkheid van het bestuur

Het bestuur van de entiteit is verantwoordelijk voor het opmaken van de jaarrekening die het vermogen en resultaat getrouw dient weer te geven, alsmede voor het opstellen van het jaarverslag, beide in overeenstemming met Titel 9 Boek 2 BW en de Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving. Het bestuur is tevens verantwoordelijk voor de financiële rechtmatigheid van de in de jaarrekening verantwoorde baten, lasten en balansmutaties. Dit houdt in dat deze bedragen in overeenstemming dienen te zijn met de in de relevante wet- en regelgeving opgenomen bepalingen. Het bestuur is tenslotte verantwoordelijk voor een zodanige interne beheersing als het noodzakelijk acht om het opmaken van de jaarrekening en de naleving van die relevante wet- en regelgeving mogelijk te maken zonder afwijkingen van materieel belang als gevolg van fraude of fouten.

Verantwoordelijkheid van de accountant

Onze verantwoordelijkheid is het geven van een oordeel over de jaarrekening op basis van onze controle, als bedoeld in artikel 22 van de Regeling OCW-subsidies. Wij hebben onze controle verricht in overeenstemming met Nederlands recht, waaronder de Nederlandse controlestandaarden en het Controleprotocol subsidies in het kader van de (LHBT)emancipatie. Dit vereist dat wij voldoen aan voor ons geldende ethische voorschriften en dat wij onze controle zodanig plannen en uitvoeren dat een redelijke mate van zekerheid wordt verkregen dat de jaarrekening geen afwijkingen van materieel belang bevat.

Een controle omvat het uitvoeren van werkzaamheden ter verkrijging van controle-informatie over de bedragen en de toelichtingen in de jaarrekening. De geselecteerde werkzaamheden zijn afhankelijk van de door de accountant toegepaste oordeelsvorming, met inbegrip van het inschatten van de risico's dat de jaarrekening een afwijking van materieel belang bevat als gevolg van fraude of fouten. Bij het maken van deze risico-inschattingen neemt de accountant de interne beheersing in aanmerking die relevant is voor het opmaken van de jaarrekening en voor het getrouwe beeld daarvan alsmede in het kader van de financiële rechtmatigheid voor de naleving van die relevante wet- en regelgeving, gericht op het opzetten van controlewerkzaamheden die passend zijn in de omstandigheden. Deze risico-inschattingen hebben echter niet tot doel een oordeel tot uitdrukking te brengen over de effectiviteit van de interne beheersing van de entiteit. Een controle omvat tevens het evalueren van de geschiktheid van de gebruikte grondslagen voor financiële verslaggeving en de gebruikte

financiële rechtmatigheidcriteria en van de redelijkheid van de door het bestuur van de entiteit gemaakte schattingen, alsmede een evaluatie van het algehele beeld van de jaarrekening.

Wij zijn van mening dat de door ons verkregen controle-informatie voldoende en geschikt is om een onderbouwing voor ons oordeel te bieden.

Oordeel

Naar ons oordeel*) geeft de jaarrekening een getrouw beeld van de grootte en de samenstelling van het vermogen van (naam entiteit) per (datum)... en van het resultaat over(jaar)... in overeenstemming met Titel 9 Boek 2 BW en de Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving.

Voorts zijn wij van oordeel dat de in deze jaarrekening verantwoorde baten, lasten en balansmutaties over(jaar)... voldoen in alle van materieel belang zijnde aspecten aan de eisen van financiële rechtmatigheid. Dit houdt in dat deze bedragen in overeenstemming zijn met de in de relevante wet- en regelgeving opgenomen bepalingen, zoals die in de subsidiebeschikking en in paragraaf 1.2 wettelijk kader van het Controleprotocol subsidies in het kader van de (LHBT)emancipatie zijn vermeld.

Verklaring betreffende overige bij of krachtens de wet gestelde eisen

Ingevolge artikel 2:393 lid 5 onder e en f BW vermelden wij dat ons geen tekortkomingen zijn gebleken naar aanleiding van het onderzoek of het jaarverslag, voor zover wij dat kunnen beoordelen, overeenkomstig Titel 9 Boek 2 BW is opgesteld, en of de in artikel 2:393 lid 1 onder b tot en met h BW vereiste gegevens zijn toegevoegd. Tevens vermelden wij dat het jaarverslag, voor zover wij dat kunnen beoordelen, verenigbaar is met de jaarrekening zoals vereist in artikel 2:391 lid 4 BW.

Plaats, datum

Naam accountantspraktijk

.... (naam accountant)

**) Indien niet wordt voldaan aan de WOPT vervalt de optie van een goedkeurend getrouwheidsoordeel*

Bijlage 2: Model controleverklaring bij het financieel verslag over een projectsubsidie

Controleverklaring van de onafhankelijke accountant

Afgegeven ten behoeve van het ministerie van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap

Aan: Opdrachtgever

Wij hebben het bijgaand financieel verslag ingevolge Subsidieregeling emancipatie/Subsidieregeling emancipatie 2011 van ... (naam entiteit) te ... (statutaire vestigingsplaats) over ...(periode/jaar) inzake ... gecontroleerd.

Verantwoordelijkheid van het bestuur

Het bestuur van de entiteit is verantwoordelijk voor het opstellen van het financieel verslag in overeenstemming met de Subsidieregeling.....(invullen welke regeling). Het bestuur is tevens verantwoordelijk voor een zodanige interne beheersing als het noodzakelijk acht om het opstellen van het financieel verslag mogelijk te maken zonder afwijkingen van materieel belang als gevolg van fraude of fouten.

Verantwoordelijkheid van de accountant

Onze verantwoordelijkheid is het geven van een oordeel over het financieel verslag op basis van onze controle, als bedoeld in artikel 22 van de Regeling OCW-subsidies. Wij hebben onze controle verricht in overeenstemming met Nederlands recht, waaronder de Nederlandse controlestandaarden en het Controleprotocol subsidies in het kader van de (LHBT)emancipatie. Dit vereist dat wij voldoen aan de voor ons geldende ethische voorschriften en dat wij onze controle zodanig plannen en uitvoeren dat een redelijke mate van zekerheid wordt verkregen dat het financieel verslag geen afwijkingen van materieel belang bevat.

Een controle omvat het uitvoeren van werkzaamheden ter verkrijging van controle-informatie over de bedragen en de toelichtingen in het financieel verslag. De geselecteerde werkzaamheden zijn afhankelijk van de door de accountant toegepaste oordeelsvorming, met inbegrip van het inschatten van de risico's dat het financieel verslag een afwijking van materieel belang bevat als gevolg van fraude of fouten.

Bij het maken van deze risico-inschattingen neemt de accountant de interne beheersing in aanmerking die relevant is voor het opstellen van het financieel verslag door de entiteit, gericht op het opzetten van controlewerkzaamheden die passend zijn in de omstandigheden. Deze risico-inschattingen hebben echter niet tot doel een oordeel tot uitdrukking te brengen over de effectiviteit van de interne beheersing van de entiteit. Een controle omvat tevens het evalueren van de geschiktheid van de gebruikte grondslagen voor het opstellen van het financieel verslag, alsmede een evaluatie van het algehele beeld van het financieel verslag

Wij zijn van mening dat de door ons verkregen controle-informatie voldoende en geschikt is om een onderbouwing voor ons oordeel te bieden.

Oordeel

Naar ons oordeel is het financieel verslag ingevolge de Subsidieregeling emancipatie...(eventueel 2011)...van ... (naam entiteit) over ... (periode/jaar) inzake ... in alle van materieel belang zijnde aspecten opgesteld in overeenstemming met de in de relevante wet- en regelgeving opgenomen bepalingen, zoals die in de subsidiebeschikking en paragraaf 1.2 wettelijk kader van het Controleprotocol subsidies in het kader van de (LHBT)emancipatie zijn vermeld.

Beperking in gebruik en verspreidingskring

Het financieel verslag is opgesteld voor het ministerie van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap en ... (naam andere subsidieverlener) met als doel ... (naam entiteit).. in staat te stellen te voldoen aan de verplichtingen die aan de subsidieverlening zijn gesteld. Hierdoor is het financieel verslag mogelijk niet geschikt voor andere doeleinden. Het financieel verslag met onze controleverklaring is derhalve uitsluitend bestemd voor het ministerie van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap en ...(naam andere subsidieverlener)... en dient niet te worden verspreid aan of gebruikt door anderen.

Plaats en datum

Naam accountantspraktijk

Naam accountant

Bijlage 3: Procedure ontoereikende accountantscontrole

Doel

Het doel van deze procedure is om voor alle betrokken partijen duidelijkheid te verschaffen over wanneer er sprake is van een ontoereikende accountantscontrole en de te nemen stappen in het geval van ontoereikende accountantscontrole. De brief over accountantscontrole van het Ministerie van Financiën (TK 2002-03, 28 779, nr. 1, d.d. 30 januari 2003) is als basis gebruikt voor onderstaande procedure.

Vaststellen ontoereikende accountantscontrole

De eerste stap in deze procedure is het vaststellen of er sprake is van een ontoereikende accountantscontrole. Dit is het geval indien de controle niet voldoet aan de normen, zoals gesteld in het vigerende controleprotocol. Naast de gewenste uitkomst dat de controle door de instellingsaccountant conform de eisen van het controleprotocol is uitgevoerd, zijn er nog andere bevindingen uit de reviews denkbaar. Indien blijkt dat er tekortkomingen in wet- en regelgeving zijn, zullen deze gerepareerd moeten worden. Als blijkt dat onvoldoende of geen gebruik gemaakt kan worden van de ontvangen controle-informatie, of het dossieronderzoek niet tot het gewenste inzicht leidt, kan door OCW/AD worden besloten tot het uitvoeren van eigen controles ter plaatse. De bevindingen uit de reviews worden neergelegd in een rapport van bevindingen. Dit rapport wordt zowel bij een toereikende als een ontoereikende accountantscontrole gestuurd aan het vaktechnisch centrum van het accountantskantoor en aan de subsidieverlener. Het is aan de subsidieverlener het rapport al dan niet door te zenden aan de subsidieontvanger.

Maatregelen bij geconstateerde tekortkomingen

Indien is vastgesteld dat instellingsaccountants hun controlewerkzaamheden ontoereikend (niet conform de eisen van het controleprotocol) hebben uitgevoerd, kunnen de volgende maatregelen worden genomen. In deze te nemen maatregelen, die deels ook een handhavingskarakter hebben, zijn verschillende gradaties te onderscheiden, naar gelang de aard en de ernst van de tekortkomingen in de controle en de mate waarin er sprake is van herhaalde tekortkomingen. Er moet eerst worden vastgesteld om wat voor tekortkoming het gaat, waarna de bijbehorende maatregel toegepast kan worden.

De instellingsaccountant gelegenheid geven voor herstelactie

Dit is de lichtste maatregel. Deze is aan de orde voor zover tekortkomingen voor de eerste keer worden geconstateerd en naar aard en ernst geen zwaardere maatregel vergen. De accountant bij wie tijdens de dossierreview tekortkomingen in de controle zijn gebleken wordt hiervan op de hoogte gesteld. Met hem worden afspraken gemaakt om deze tekortkomingen binnen een redelijke termijn op te heffen. Na het verstrijken van deze termijn zal er een herhalingsreview worden uitgevoerd om vast te stellen dat de tekortkomingen naar tevredenheid zijn opgeheven.

Jaarlijks aanschrijven van de besturen van accountantskantoren over negatieve reviewbevindingen met het verzoek voor verbetering zorg te dragen

Het rapport van bevindingen wordt zowel bij een toereikende als een ontoereikende accountantscontrole gestuurd aan het vaktechnisch centrum van het accountantskantoor en aan de subsidieverlener. Voor zover instellingsaccountants geen gehoor hebben gegeven aan de oproep tot herstelactie, of er sprake is van tekortkomingen die herhaaldelijk zijn geconstateerd, of indien het ernstiger tekortkomingen betreft, zullen alle tekortkomingen,

gespecificeerd naar opdrachtgever en controlerend accountant, worden doorgegeven aan het bestuur van het accountantskantoor waar de desbetreffende accountant aan is verbonden. De bedoeling hiervan is een signaal te laten uitgaan naar de organisatie waarbinnen de instellingsaccountant werkzaam is.

Besturen van accountantskantoren uitnodigen door de departementsleiding

Als het Ministerie van OCW ernstig wordt gehinderd door tekortkomingen in de controle die niet met een herstelactie zijn opgeheven zal een gesprek worden gearrangeerd tussen departementsleiding en de leiding van het kantoor waarbij de accountant werkzaam is. In dit gesprek zullen duidelijke afspraken worden gemaakt om de tekortkomingen structureel op te heffen. Het is aan het bestuur om interne maatregelen te overwegen, gericht op het opheffen van de tekortkomingen, het behoud van de klant en de goede naam.

Aanschrijven van de opdrachtgever met het verzoek ervoor te zorgen dat er een accountantsverklaring wordt ingediend die aan de vereisten voldoet

Deze maatregel is aan de orde als de mogelijkheid tot herstel van geconstateerde tekortkomingen niet wordt benut, of bij het zich bij herhaling voordoen van soortgelijke tekortkomingen. Deze tekortkomingen worden in het reviewrapport van bevindingen gemeld aan de instellingsaccountant en de opdrachtgever. Voorwaarde is dat het effect van de tekortkomingen van materieel belang is voor de oordeelsvorming over de verantwoording en/of de rechtmatigheid. De opdrachtgever wordt er in het rapport op gewezen dat het niet opheffen van de tekortkomingen gevolgen kan hebben voor de bedrijfsvoering van de organisatie, bijvoorbeeld door een latere en/of lagere vaststelling van de Rijksbijdrage. Het ligt voor de hand dat de opdrachtgever de "zittende" accountant de gelegenheid geeft om aan deze verplichting te voldoen. Als dit niet het gewenste effect heeft, kan de opdrachtgever ervoor kiezen om de controlewerkzaamheden door een andere accountant uit te laten voeren. OCW zal dit adviseren in het rapport aan de opdrachtgever (voorleggen WJZ). Deze opdrachtgever heeft uiteraard ook de mogelijkheid om jegens de disfunctionerende accountant een procedure voor de tuchtrechter en/of de civiele rechter te starten.

Maatregelen richting de opdrachtgever

Voor zover de opdrachtgever zijn accountant niet wil verzoeken om geconstateerde tekortkomingen op te heffen, of een andere accountant wenst te benoemen, zijn maatregelen richting de opdrachtgever aan de orde. Te denken valt hierbij aan zware maatregelen als de weigering of terugvordering van de subsidie, een korting op de subsidie, het verbreken van de subsidierelatie en het gebruik maken van ministeriële bevoegdheden om in te grijpen (bestuurlijke dwang).

Indienen van een klacht bij de tuchtrechter

Deze zware maatregel kan als een aanloop worden beschouwd naar een civielrechtelijke procedure jegens de disfunctionerende accountant. Een belangrijke overweging om deze maatregel toe te passen is dan ook het hebben geleden van financiële schade. Ook de signaalwerking die hiervan uit gaat naar het accountantsberoep kan een overweging zijn om een klacht bij de tuchtrechter in te dienen. Voorwaarden hierbij zijn dat de review zorgvuldig is uitgevoerd en goed is gedocumenteerd, dat de bevindingen zijn afgestemd met de accountant met gelegenheid tot wederhoor en dat de eisen aan de verantwoording en de controle voldoende eenduidig zijn. Het spreekt voor zich dat de regelgeving voldoende helder en duidelijk behoort te zijn, en slechts voor één uitleg vatbaar.

Civielrechtelijke vervolging van de accountant

Dit is een logische vervolgstap op een geslaagde tuchtrechtelijke procedure als deze was ingegeven door geleden financiële schade. Daarnaast is het verstandig de geconstateerde tekortkomingen te registreren, in ieder geval per accountant, accountantskantoor, regeling en opdrachtgever. Deze registratie is een belangrijke basis voor de inzet van gerichte toezichtinstrumenten, zoals de selectie van reviews en het uitvoeren van controles ter plaatse in de vorm van zoeklichtonderzoeken. Daarnaast zal aan de hand van de registratie mede worden vastgesteld welke sanctie in een concreet geval van toepassing zou moeten zijn. Jaarlijks zullen de departementale bevindingen in IODAD-verband worden besproken. Naar aanleiding hiervan kan worden besloten om in breder verband acties richting bepaalde accountants of kantoren te treffen, bijvoorbeeld door inschakeling van de NBA. De hierboven opgesomde maatregelen laten zien dat er meerdere mogelijkheden zijn om bij geconstateerde tekortkomingen in de controle door de accountant maatregelen te treffen. De volgorde van de maatregelen zal niet altijd hetzelfde zijn. Indien er sprake is van een duidelijk verzuim dat niet wordt hersteld, ligt het eerder voor de hand om onmiddellijk actie richting de instelling te ondernemen, dan wanneer er sprake is van een vaktechnisch verschil van inzicht. In het laatste geval is het zinvol eerst een gesprek met de leiding van het accountantskantoor te organiseren.