

Accountantsprotocol

OWB instellingen NWO – KNAW – KB - BPRC

Versie 2022, geldend vanaf het verslagjaar 2022

Vaststelling d.d. 30 november 2022

Dit **'Accountantscontroleprotocol OWB-instellingen (hierna te noemen accountantsprotocol)** bevat aanwijzingen voor de accountantscontrole en voor het afgeven van de controleverklaring bij de financiële verantwoording van de volgende instellingen:

- a. NWO: Nederlands Organisatie voor Wetenschappelijk Onderzoek
- b. KNAW: Koninklijke Nederlandse Akademie van Wetenschappen
- c. KB: Koninklijke Bibliotheek
- d. BPRC: Biomedical Primate Research Centre.

Het **accountantsprotocol** is opgesteld door de minister van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap, zoveel als mogelijk naar analogie van het Onderwijsaccountantsprotocol OCW2022, dat geldt voor alle door het Rijk bekostigde onderwijsinstellingen.

Dit accountantsprotocol sluit aan op de afspraken inzake de toepassing van de Regeling jaarverslaggeving Onderwijs (RJO) en RJ 660 Onderwijsinstellingen.

Het accountantsprotocol is afgestemd met de Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) en vervangt het accountantsprotocol, geldend vanaf het verslagjaar 2021.

Attentie: In deze nieuwe versie van het Accountantsprotocol OWB-instellingen wordt, voor de meest recente tekst van de controleverklaring, verwezen naar de NBA-site.

Aangepaste versie, Publicatiedatum 23 December 2022

Voor nadere informatie, opmerkingen en suggesties over dit accountantsprotocol kunt u terecht bij het adres kees.bijl@minocw.nl

Inhoudsopgave

1. Algemene uitgangspunten	blz. 4
1.1 Begripsbepalingen	
1.2 Doelstelling	
1.3 Wettelijk kader	
1.4 Accountantsproducten / rapportering	
1.5 Procedure accountantsprotocol	
1.6 Reviewbeleid	
 2. Controle op de jaarstukken	blz. 7
2.1 Algemeen	
2.1.1 Doelstelling controle op jaarstukken	
2.1.2 Betrouwbaarheid en nauwkeurigheid van de jaarrekeningcontrole	
2.1.3 Materialiteitstabel	
2.1.4 Omgaan met afwijkingen en onzekerheden	
 2.2 Getrouwheid en enkele specifieke zaken	blz. 9
2.2.1 Verslaggevingscriteria	
2.2.2 Bezoldiging topfunctionarissen	
2.2.3 Bestuursverslag	
 2.3 Financiële Rechtmatigheid	blz. 10
2.3.1 Relevante wet- en regelgeving	
2.3.2 Contractactiviteiten voor derden (overige baten)	
 2.4 Overige rechtmatigheidsaspecten	blz. 13
2.4.1 Treasurybeleid	
2.4.2 Aanvullende subsidies met bestedingsverplichting	
2.4.3 NWO-subsidies	
2.4.4 KB-subsidies	
2.4.5 Geaffilieerde instellingen KB	
2.4.6 Aanbesteding	
 2.5 Controleverklaring	blz. 14

1 Algemene uitgangspunten

1.1 Begripsbepalingen

In dit accountantsprotocol wordt verstaan onder:

Instelling:	één van de organisaties: Nederlands Organisatie voor Wetenschappelijk Onderzoek, Koninklijke Nederlandse Akademie van Wetenschappen, Koninklijke Bibliotheek, Biomedical Primate Research Centre;
Jaarstukken:	de jaarrekening, het bestuursverslag en de overige gegevens (artikel 1, lid c van de Regeling jaarverslaggeving onderwijs);
Bestuursverslag:	onderdeel van de jaarstukken, bevattende een schriftelijke uiteenzetting van de gang van zaken gedurende de verslagperiode, waarbij alle relevante punten van beleid en alle majeure ontwikkelingen worden betrokken, resulterend in de stand van zaken op de balansdatum. Een en ander conform de inrichtingsbepalingen van Boek 2, titel 9 van het Burgerlijk wetboek en de Richtlijnen en RJO;
Jaarrekening:	financieel verantwoordingsdocument, onderdeel van de jaarstukken, bestaande uit de balans en de staat van baten en lasten, inclusief toelichting, het kasstroomoverzicht en de zogeheten overige gegevens, een en ander als bedoeld in artikel 361 van Boek 2, titel 9 van het Burgerlijk wetboek en de Richtlijnen (BW2/RJ.);
RJ:	Raad voor de Jaarverslaggeving;
RJO:	Regeling jaarverslaggeving onderwijs;
RJ 660:	Onderwijsgerelateerd hoofdstuk van de Richtlijnen;
Minister:	minister van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap;
Ministerie OCW:	ministerie van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap;
Richtlijnen:	Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving zoals periodiek vastgesteld door de RJ;
NBA:	Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants;
Standaard:	controlestandaard uit de Nadere voorschriften controle- en overige standaarden vastgesteld door het bestuur van de Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA);
Instellingsaccountant:	de controlerend accountant, die belast is met de controle van de jaarrekening van de instelling en het afgeven van de controleverklaring
OWB:	de beleidsdirectie Onderzoek- en wetenschapsbeleid van het ministerie van OCW;
Publieke middelen:	gelden verkregen ten laste van de rijksbegroting of anderszins uit hoofde van bij of krachtens de wet- en regelgeving verkregen gelden, alsmede de opbrengsten daarvan, waarover een instelling de beschikking heeft gekregen om haar (wettelijke) taak te verrichten (artikel 1 Regeling beleggen, lenen en derivaten OCW 2016) (RJ 940 Begrippen).

1.2 Doelstelling

Dit accountantsprotocol heeft betrekking op de controlewerkzaamheden die de instellingsaccountant van respectievelijk de NWO, KNAW, KB, dan wel BPRC uitvoert ten behoeve van het afgeven van de controleverklaring bij de jaarrekening. Het accountantsprotocol bevat aanwijzingen voor de controle op de rechtmatigheid, voor zover relevant voor de toekenning, de besteding en de verantwoording van rijksmiddelen. De overheidsfinanciering bestaat uit de middelen die vanuit de Rijksbegroting krachtens de wetgeving ter beschikking worden gesteld en kan daarnaast bestaan uit aanvullende subsidies voor specifieke activiteiten. Van elke instelling is geregeld dat de jaarrekening en de daarin vervatte opgave over de verkrijging en de besteding van publieke middelen moet zijn voorzien van een controleverklaring.

Dit accountantsprotocol vormt daarmee de schakel tussen enerzijds de wet- en regelgeving en anderzijds de uit te voeren werkzaamheden door de instellingsaccountant. Het geeft een toelichting op de wet- en regelgeving, het accountantsonderzoek en de gewenste accountantsproducten.

Het kan zijn dat voor zeer specifieke projecten afzonderlijke of aanvullende controlevoorschriften gelden. Daarover worden in de betreffende regelingen, contracten en/of beschikkingen nadere aanwijzingen gegeven. Voor zover hiervoor geen afzonderlijke protocollen gelden, maken de afzonderlijke en aanvullende controlevoorschriften deel uit van het accountantsprotocol.

Het accountantsprotocol is bedoeld om, aanvullend op de geldende beroepsvoorschriften van de NBA, vast te leggen welke onderwerpen door de accountant moeten worden gecontroleerd. Het is zoveel als mogelijk opgesteld met gebruikmaking van de door de NBA uitgegeven 'Schrijfwijzer Accountantsprotocollen 2017'.

1.3 Wettelijk kader

Op grond van de vigerende wet- en regelgeving zendt de instelling jaarlijks vóór de van toepassing zijnde datum van het jaar volgend op het verslagjaar het jaarverslag en jaarrekening over het voorafgaande jaar aan de minister. Het jaarverslag beschrijft de taakuitvoering en het gevoerde beleid over het verslagjaar en geeft aan in hoeverre de doelstellingen van de organisatie zijn verwezenlijkt. Daarbij wordt verslag gedaan op welke wijze de financiële middelen zijn ingezet om de doelstellingen te bereiken. Het jaarverslag bevat op alle belangrijke bedrijfsonderdelen een verslag van de gang van zaken gedurende het verslagjaar en de stand van zaken op de balansdatum.

In de jaarrekening legt de instelling verantwoording af over de inzet van de publieke middelen en biedt zij inzicht in de financiële positie van de instelling op de balansdatum. De geleverde prestaties over het verslagjaar vinden in de jaarrekening een vertaalslag naar de financiële consequenties. De jaarrekening wordt ingericht volgens de inrichtingsvoorschriften van de RJO. In de inrichtingsvoorschriften van de RJO zijn de onderwerpen voor het onderdeel bestuursverslag nader aangeduid.

De jaarrekening gaat vergezeld van een verklaring omtrent de getrouwheid en rechtmatigheid, afgegeven door een instellingsaccountant als bedoeld in artikel 393, eerste lid, van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek. Dit leidt tot het hierna in hoofdstuk 1.4 opgenomen accountantsproduct. Voor de controle van de jaarrekening wordt voor de tekst van de controleverklaring verwezen naar de NBA-site. Zie onderdeel 2.5 van dit protocol.

Het referentiekader voor de controle ligt vast in deze wet- en regelgeving (zie de uitwerking in onderdeel 2.3.1 van dit protocol) en in beschikkingen. Het accountantsprotocol treedt niet in de plaats van deze wet- en regelgeving, maar verduidelijkt de in de wet- en regelgeving opgenomen criteria.

1.4 Accountantsproducten / rapportering

De accountantscontrole op de jaarstukken mondt uit in een controleverklaring. De instellingsaccountant betreft de financiële rechtmatigheid in zijn oordeel. De instellingsaccountant mag ervoor kiezen om ten behoeve van OCW een zogenaamde "WG-verklaring" af te geven, waarbij uitsluitend de naam van de instellingsaccountant met aanduiding w.g. (was getekend) wordt vermeld. De origineel ondertekende verklaring met de persoonlijke handtekening van de instellingsaccountant moet in het archief van de instelling worden opgenomen (zie ook HRA deel III, Sectie I voorbeeldbrieven, o.a. onderdeel 3 Toestemming openbaarmaking controleverklaring voorbeeld 3.1 van de NBA). Dat geldt ook voor het origineel ondertekende verslag van bevindingen.

Ten aanzien van de in het accountantsprotocol opgenomen werkzaamheden geldt een rapportagegrens. De rapportagegrens geeft aan vanaf welke omvang fouten gemeld moeten worden. Het accountantsprotocol geeft in onderdeel 2.1.3 per onderdeel aan welke rapportagegrens van toepassing is zodra deze afwijkt van het standaardpercentage van 0,1% (van de totale publieke middelen). Omdat het uitgangspunt wordt gehanteerd dat geconstateerde fouten zoveel mogelijk moeten worden gecorrigeerd, beperkt de instellingsaccountant zich tot een uitzonderingsrapportage. Hiervoor gebruikt hij een verslag van bevindingen, waarin hij de aard en omvang van de geconstateerde fouten vermeldt die afzonderlijk of gezamenlijk de rapportagegrens overschrijden. Het verslag van bevindingen is vormvrij. Op het aanbiederingsformulier geeft de instellingsaccountant aan dat er sprake is van een verslag van bevindingen. Het bestuur van de instelling stuurt in een dergelijk geval het verslag van bevindingen samen met de controleverklaring en verantwoording naar OCW. Het bestuur kan daarbij aangeven hoe het heeft gereageerd op de geconstateerde bevindingen. Voor wat betreft het omgaan met geconstateerde fouten wordt verwezen naar onderdeel 2.1.4 van dit accountantsprotocol.

1.5 Procedure accountantsprotocol

Dit accountantsprotocol geldt vanaf het verantwoordingsjaar 2022 en is tot nader order van toepassing. Het Controleprotocol, geldend vanaf het verslagjaar 2021, wordt ingetrokken. Bij inhoudelijke wijzigingen geldt dat publicatie niet geschiedt dan nadat het concept is besproken met de NBA en de betrokken instellingen.

1.6 Reviewbeleid

Er kan worden besloten tot het uitvoeren van een review op de uitgevoerde controle inzake de publieke middelen en de controleverklaring van de instellingsaccountant. De instellingsaccountant verstrekt het reviewteam desgevraagd alle inlichtingen en bescheiden (zie voetnoot 1). De eventuele extra kosten in verband met de review zijn niet voor rekening van het ministerie van OCW.

¹ Krachtens de Comptabiliteitswet 2016 (artikel 6.3) 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 instellingsaccountant die de betreffende bescheiden heeft gecontroleerd om te bepalen of bij de vaststelling kan worden gesteund op de door deze instellingsaccountant uitgevoerde controle. Met betrekking tot het verlenen van inzage in het controledossier kan de instellingsaccountant 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. Controle op de jaarstukken

2.1 Algemeen

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

- doelstelling controle op de jaarstukken;
- betrouwbaarheid en nauwkeurigheid van de jaarrekeningcontrole;
- materialiteitstabel;
- omgaan met afwijkingen (fouten) en onzekerheden.

Zoals eerder gemeld zijn de beschreven minimale controlewerkzaamheden bedoeld als aanvulling op de VGBA (Verordening gedrags- en beroepsregels accountants).

2.1.1 Doelstelling controle op de jaarstukken

In dit deel van het accountantsprotocol staan de jaarstukken centraal. De controleverklaring van de instellingsaccountant bij de jaarrekening betreft de getrouwheid van de grootte en de samenstelling van het vermogen en het resultaat, evenals de naleving van de relevante wet- en regelgeving zoals uitgewerkt in onderdeel 2.3.1 van dit protocol. Het oordeel omtrent de naleving van relevante 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 instellingsaccountant stelt overeenkomstig Standaard 720 vast dat het bestuursverslag verenigbaar is met de jaarrekening, geen materiële onjuistheden bevat en alle informatie bevat die op grond van de RJO vereist is. Zie punt 2.2.3.

2.1.2 Betrouwbaarheid en nauwkeurigheid van de jaarrekeningcontrole

Het begrip omvangbasis geeft aan tegen welke omvang (bedrag) het percentage materialiteit moet worden afgezet, bijvoorbeeld een bepaalde geldstroom of post in de verantwoording. De te hanteren omvangbasis bij de controle van de jaarrekening is afhankelijk van de te controleren massa: de totale publieke middelen respectievelijk de bestedingen van de aanvullende subsidies. Bij de rechtmatigheidscontrole van de jaarrekening gaat het om de totale publieke middelen. Het totaalbedrag van de bestedingen van de aanvullende subsidies vormt een afzonderlijke massa waarop de specifieke materialiteit voor de controle van de bestedingen moeten worden toegepast. Voor het oordeel van de financiële rechtmatigheid is de materialiteitstabel van toepassing. Zie punt 2.1.3 voor de rapportagetolerantie.

De instellingsaccountant voert zijn controle in overeenstemming met de Nederlandse controlestandaarden en dit accountantsprotocol uit en richt zijn controle zodanig in, dat hij met een redelijke mate van zekerheid kan verklaren dat in de jaarrekening geen afwijkingen (als gevolg van fouten en fraude) en onzekerheden voorkomen van materieel belang.

2.1.3 Materialiteitstabel

Ten aanzien van de in het accountantsprotocol opgenomen werkzaamheden geldt een rapportagetolerantie. Zie onderdeel 1.4 van dit protocol voor een algemene toelichting op dit begrip.

In het accountantsprotocol wordt geen materialiteit voorgeschreven voor de getrouwheid. Vanuit OCV is een maximale tolerantie van 2% van het totaal van de baten en 5% van het balanstotaal als dit tot een lagere uitkomst leidt, aanvaardbaar. Het is de verantwoordelijkheid van de instellingsaccountant om deze te bepalen met inachtneming van hetgeen in de standaarden is opgenomen.

Voor de strekking van het rechtmatigheidsoordeel geldt de volgende materialiteit:

Een verklaring met een goedkeurende strekking impliceert, dat gegeven de betrouwbaarheid, in de verantwoording geen afwijkingen (als gevolg van fouten en fraude) en in de controle geen onzekerheden voorkomen die groter zijn dan de percentages in de hieronder opgenomen materialiteitstabel.

Soort controleverklaring	Goedkeurend	Met beperking	Oordeelonthouding of Afkeurend
Rechtmatigheid			
Fouten in de verantwoording plus onzekerheden in de controle in % van de totale publieke middelen	$\leq 3\%$	$> 3\%$ en $< 5\%$	$\geq 5\%$
Rechtmatigheid			
Specifieke uitvoeringsmaterialiteit met betrekking tot aanvullende subsidies (indien van toepassing verklaard in een subsidiebeschikking of subsidieregeling)	3% van het totaal van de jaarlijkse besteding van de aanvullende subsidies van OCW tezamen.		

De materialiteit is van toepassing voor het oordeel over de financiële rechtmatigheid, tenzij sprake is van een specifieke uitvoeringsmaterialiteit.

Voor elke post geldt voor de evaluatie van afwijkingen bij de oordeelvorming de materialiteit op jaarrekeningniveau zoals opgenomen in de materialiteitstabel.

Voor alle in het accountantsprotocol genoemde posten, exclusief de hieronder opgenomen posten, geldt een standaard rapportagegrens van 0,1% (van de totale publieke middelen). De rapportagegrens geeft aan vanaf welke omvang fouten gemeld moeten worden aan OCW in het verslag van bevindingen. Zie verder omgaan met afwijkingen en onzekerheden (onderdeel 2.1.4).

Voor de posten/onderwerpen Treasurybeleid en Europese Aanbestedingen is een specifieke uitvoeringsmaterialiteit (SM) en specifieke rapportagegrens (SR) opgenomen:

- Treasurybeleid (0% SM, 0% SR)
- Europese Aanbestedingen (3% SR)

De afwijkingen (als gevolg van fouten en fraude, en onzekerheden) die bij deze controlewerkzaamheden worden geconstateerd, worden door de instellingsaccountant ook betrokken in de evaluatie van afwijkingen bij de oordeelvorming bij de jaarrekening als geheel. Als de specifieke uitvoeringsmaterialiteit wordt overschreden, maar de materialiteit voor de jaarrekeningcontrole niet, dan heeft dit geen invloed op de controleverklaring bij de jaarrekening.

Ingeval op grond van RJO, artikel 3h geconsolideerde jaarverslaggeving van meerdere besturen gezamenlijk plaatsvindt, dient de materialiteit (waaronder de specifieke materialiteit en de specifieke rapportagegrens) in dit hoofdstuk te worden toegepast op de enkelvoudige/gesegmenteerde verslaglegging van het instandhoudingsniveau (d.w.z. op het niveau van één bestuur).

2.1.4 Omgaan met afwijkingen en onzekerheden

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 deze fouten is daarom niet toegestaan. Van een onzekerheid in het onderzoek 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 instellingsaccountant fouten en onzekerheden zoveel mogelijk kwantificeert. Het uitgangspunt is dat geconstateerde fouten zoveel mogelijk door de instelling 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 en onzekerheden geldt voor de accountantscontrole van de jaarstukken:

- Ten aanzien van het getrouwe beeld van de jaarrekening hoeft de instelling fouten met een gezamenlijk financieel belang beneden de goedkeuringstolerantie niet te corrigeren en de instellingsaccountant hoeft ze niet te rapporteren. Het effect op de vermogenspositie is namelijk gering.
- Met betrekking tot de financiële rechtmatigheid wordt onderscheid gemaakt tussen materiële en niet-materiële fouten en onzekerheden. De instelling corrigeert voor zover mogelijk geconstateerde fouten. De instelling kan echter dergelijke fouten niet altijd corrigeren. De instellingsaccountant informeert het bestuur en het interne toezichthoudende orgaan hierover conform de geldende beroepsvoorschriften. Materiële fouten en onzekerheden (d.w.z. fouten en onzekerheden groter dan de materialiteit) hebben invloed op de strekking van de controleverklaring en worden uit dien hoofde in de controleverklaring toegelicht. Ten aanzien van niet-materiële fouten en onzekerheden (d.w.z. fouten en onzekerheden kleiner dan de materialiteit) stelt de instellingsaccountant een verslag van bevindingen op zoals opgenomen in onderdeel Accountantsproducten / Rapportering (1.4) met inachtneming van de geldende rapportagegrens.

2.2 Getrouwheid en enkele specifieke zaken

2.2.1 Verslaggevingscriteria

De verslaggevingscriteria vloeien voornamelijk voort uit de RJO, maar in een aantal gevallen kan ook andere wet- en regelgeving (zoals de WNT) bepalingen bevatten over de wijze waarop een bestuur verslag doet. De rechtspersoon richt de jaarstukken in op basis van de RJO. De instellingsaccountant stelt vast dat de jaarstukken aan de RJO voldoen.

2.2.2 Bezoldiging topfunctionarissen

De instellingsaccountant stelt vast dat de jaarstukken aan de Wet normering topinkomens (WNT)(en de daarmee samenhangende wet- en regelgeving) voldoet. Hierbij volgt de instellingsaccountant het door het ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties (BZK) opgestelde controleprotocol WNT.

2.2.3 Bestuursverslag

Algemeen

Met betrekking tot het onderdeel bestuursverslag stelt de instellingsaccountant vast dat:

- het bestuursverslag alle wettelijk verplichte elementen (op grond van de RJO en

- opgenomen in paragraaf 2.2.3 Bestuursverslag) bevat (aanwezigheidstoets);
- de in de jaarrekening en in het bestuursverslag opgenomen informatie op elkaar aansluit (consistentietoets);
- de inhoud van het bestuursverslag overeenkomt met de opgedane kennis van de instelling, waaronder de bevindingen over de interne beheersing (signaleren materiële onjuistheden bestuursverslag).

Ten aanzien van rapportering is hetgeen aan het einde van deze paragraaf is opgenomen ook op voorgaande bepalingen van toepassing.

In artikel 4, lid 6, van de RJO is opgenomen dat de minister jaarlijks thema's kan aanwijzen, waarover het bestuur in het bestuursverslag rapporteert met betrekking tot de wijze waarop middelen zijn ingezet en de resultaten die daarmee zijn behaald.

In bijlage 3 van de RJO is de set van gegevens ten behoeve van de **continuïteitsparagraaf** als onderdeel van het bestuursverslag opgenomen. Voor dit onderdeel van het bestuursverslag wordt in aanvulling op bovenstaande werkzaamheden nog specifiek van de instellingsaccountant gevraagd vast te stellen dat:

- de (meerjaren)begroting is ontleend aan de planning & control cyclus;
- de (meerjaren)begroting is voorzien van een advies door de raad van toezicht op grond van geldend afspraken;
- de continuïteitsparagraaf is opgesteld op het niveau van de (geconsolideerde) jaarrekening.

In het kader van ontleend aan de planning & control cyclus stelt de instellingsaccountant minimaal de aansluiting vast tussen de interne informatie en de informatie, die is opgenomen in de continuïteitsparagraaf (reconstrueerbaarheid van de informatie). Indien de accountant vaststelt dat de meerjarenbegroting hieraan niet voldoet, dan neemt de instellingsaccountant dit op in een verslag van bevindingen.

Rapportering

De instellingsaccountant neemt, indien niet voldaan is aan de wettelijke bepalingen, een tekstpassage hieromtrent op in de controleverklaring onder de "Verklaring over de in het jaarverslag opgenomen andere informatie".

2.3 (Financiële) rechtmatigheid

Algemeen

Ten aanzien van de in de jaarrekening van de instelling verantwoorde baten, lasten en balansmutaties stelt de instellingsaccountant vast dat deze voldoen aan de eisen van financiële rechtmatigheid. 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 ministeriële regelingen opgenomen bepalingen die de uitkomst van de financiële transactie beïnvloeden. Het referentiekader voor het accountantsoordeel over de financiële rechtmatigheid is limitatief vastgelegd in paragraaf 2.3.1. Indien een financiële transactie, naar het oordeel van de instellingsaccountant, met het bovenstaande in strijd is, merkt hij het totale bedrag van de financiële transactie als een fout in de verantwoording aan.

2.3.1 Relevante wet- en regelgeving

De instellingsaccountant heeft te maken met verschillende typen wet- en regelgeving. Voor de inrichting en de indiening van de jaarrekening geldt de RJO en op basis daarvan de inrichtingsvoorschriften BW2/RJ, zoals aangegeven in onderdeel 1.1 (begripsbepalingen). De geldende regelgeving op het moment van toetsing en de daarop gebaseerde besluiten en beschikkingen die die betrekking hebben op de verkrijging of de besteding van rijks gelden, worden in

de controle betrokken. Aanvullende subsidies, die niet zijn opgenomen in de algemene subsidietoewijzing op grond van de jaarlijkse begrotingsafspraken, worden verstrekt op grond van de geldende kaderregeling. Deze worden in de bijlage bij de jaarrekening verantwoord in een verantwoordingsmodel G als bedoeld in bijlage 4 van de RJO.

Hieronder vindt u een limitatief overzicht van (aanvullende) informatie die bij de controle en het onderzoek door de instellingsaccountant relevant is. De relevante bepalingen in de wet- en regelgeving zijn in detail opgenomen in bijlage I van dit protocol.

De overige van toepassing zijnde wet- en regelgeving, zoals de belastingwetgeving valt dus buiten het kader voor de financiële rechtmatigheid. Deze overige wet- en regelgeving neemt de instellingsaccountant wel mee in zijn werkzaamheden ten aanzien van de getrouw beeld verklaring in het kader van Standaard 250 'Het belang van wet- en regelgeving bij de controle van financiële overzichten'.

Limitatief overzicht van voor de bekostiging en de verslaggeving relevante wet- en regelgeving, naar de situatie per 1 januari 2022:

NWO	KB	KNAW	BPRC	Wet- en Regelgeving instelling
Financiële rechtmatigheid				
1	1			Kaderwet zelfstandige bestuursorganen
	1	1		Wet op het hoger onderwijs en wetenschappelijk onderzoek
1				Wet op de Nederlandse organisatie voor wetenschappelijk onderzoek
1				NWO Subsidieregeling 2017
	1			Wet stelsel openbare bibliotheekvoorzieningen
	1			Subsidiereglement Koninklijke Bibliotheek 2019
	1			Besluit vaststelling subsidieplafonds 2019 Koninklijke Bibliotheek
		1		Kaderregeling subsidiëring bilaterale wetenschappelijke en technologische onderzoeksamenwerking
1	1	1	1	Aanbestedingswetgeving
1	1	1	1	Regeling beleggen, lenen en derivaten OCW 2016 (a)
1	1	1	1	Kaderregeling subsidies OCW, SZW en VWS behoudens het onderdeel accountantsprotocol (b)
1	1	1	1	Wet Normering Topinkomens
Verslaggeving				
1	1	1	1	Regeling jaarverslaggeving onderwijs (c)

- a) de regeling Beleggen lenen en derivaten OCW, die medio 2016 is gepubliceerd en van toepassing is op alle bekostigde onderwijsinstellingen, KB en KNAW, wordt bij subsidiebeschikking ook voor NWO formeel van toepassing
- b) Indien van toepassing verklaard
- c) Per instelling is er een document waarin de toepassing van de RJO is vastgelegd. NWO: Brief AD/359312 dd. 17-01-2012, KB: Brief KB 11-032010, KNAW: Brief AD/167322 dd. 09-11-2009 en BPRC: Brief AD/167420 dd. 09-11-2009

2.3.2 Contractactiviteiten voor derde (overige baten)

Aanvullend controlecriterium: EU verdrag oneerlijke concurrentie.

Overheidsgelden mogen niet zodanig worden aangewend dat er oneerlijke concurrentie ontstaat. Van de instellingsaccountant wordt geen marktonderzoek hiernaar verlangd. Wel stelt hij vast dat minimaal een kostendekkend tarief is berekend.

2.4 Overige rechtmatigheidsaspecten

2.4.1 Treasurybeleid

Hier geldt als aanvullend controlecriterium: Regeling beleggen, lenen en derivaten OCW 2016.

De instellingsaccountant stelt vast dat de instelling in de jaarverslaggeving heeft voldaan aan verslaggevingseisen van artikel 4, artikel 5, lid 4 en 5, artikelen 6, 7, 8, 9 en 10 van de Regeling beleggen, lenen en derivaten OCW 2016.

Het voorschrijven van een controle- en rapportagetolerantie verhoudt zich lastig tot werkzaamheden van de instellingsaccountant die zijn gericht op het vaststellen van elementen van administratieve organisatie en interne beheersing. In dit geval wordt hiermee bedoeld dat de instellingsaccountant ongeacht de materialiteit vaststelt dat de instelling de hieronder bedoelde vastlegging toereikend heeft uitgevoerd. Indien dit niet het geval is dan neemt de instellingsaccountant dit op in een verslag van bevindingen.

2.4.2 Aanvullende subsidies met bestedingsverplichting

Indien sprake is van geoormerkte aanvullende subsidies van OCW stelt de accountant op grond van de bekostigingsvoorschriften/subsidievoorwaarden/subsidieverplichtingen vast dat de (geoormerkte) aanvullende subsidie rechtmatig is besteed. De instellingsaccountant richt zijn controle zodanig in dat hij een redelijke mate van zekerheid kan verkrijgen dat geen onrechtmatige bestedingen voorkomen met een belang groter dan 3% van de totale besteding van de geoormerkte aanvullende subsidies in het betreffende controlejaar.

Met betrekking tot de accountantscontrole over de door de minister en ministerie van Economische Zaken (EZ) verleende subsidies zijn OCW, EZ en NWO overeengekomen dat de accountantscontrole met betrekking tot de rechtmatigheid van de bestedingen van EZ-subsidies kan worden opgenomen in de controle van de instellingsaccountant van NWO bij de jaarrekening.

2.4.3. NWO-subsidies

Dit controlepunt geldt alleen voor de NWO. NWO verstrekt subsidies aan onderwijsinstellingen. De financiële verantwoording over deze subsidies vindt plaats via de jaarrekening van de onderwijsinstellingen. In het geval de begunstigde valt onder het onderwijsaccountantsprotocol van het ministerie van OCW/EZ, controleert de accountant van de begunstigde de rechtmatigheid van de besteding van de subsidiegelden in het kader van zijn jaarrekeningcontrole overeenkomstig het voornoemd protocol. De onderwijsinstelling stuurt, indien van toepassing, een verslag van bevindingen van de accountant van de begunstigde naar NWO.

De instellingsaccountants van de onderwijsinstellingen vallen onder de reikwijdte van de jaarlijkse review door de Inspectie van het Onderwijs. NWO neemt kennis van de uitkomsten van de reviews

van het voorgaande jaar bij hoger onderwijs in het kader van de toetsing van de naleving van de rechtmatigheid. NWO heeft de bevoegdheid tot controle van de boeken respectievelijk tot onderzoek bij de instelling naar de naleving van aan de subsidie verbonden verplichtingen.

De instellingsaccountant van NWO stelt vast of de getroffen maatregelen van interne beheersing rondom de NWO-subsidies voldoende waarborgen bieden voor een rechtmatige besteding. Ook dient hij na te gaan of de interne controle door NWO zodanig is opgezet dat hierin alle voor NWO relevante rechtmatigheidsaspecten worden geraakt.

2.4.4 KB-subsidies

Dit controlepunt geldt alleen voor KB. KB verstrekt subsidies aan (bibliotheek) instellingen voor de taken die in artikel 9 van de WSOB worden genoemd. De financiële verantwoording over deze subsidies vindt plaats via de jaarrekening van subsidieontvanger. De accountant stelt vast of KB de bekostiging/subsidie van OCW rechtmatig heeft besteed.

2.4.5 Geaffilieerde instellingen KB

Dit onderdeel geldt alleen voor de KB. De geaffilieerde instellingen van de KB krijgen een rijksbijdrage toegekend. De instellingsaccountant controleert of deze bijdrage aan die instellingen onverwijld is overgemaakt.

2.4.6 Aanbesteding

Voor aanbestedingen die boven de Europese drempelbedragen vallen geldt de gebruikelijke materialiteit. Daarnaast is sprake van een specifieke rapportagegrens van 3% van de totale publieke middelen. Voor de definiëring van de fout moet in het eerste jaar worden uitgegaan van de volledige contractwaarde. Indien geen contract aanwezig is wordt de fout bepaald door de in dat jaar opgenomen kosten. Deze fout komt bij overschrijding van de gebruikelijke materialiteit en rapportagegrens alleen tot uitdrukking in de controleverklaring (dus niet in het verslag van bevindingen). Een nadere uitleg van de foutenevaluatie bij aanbestedingen (boven de Europese drempelwaarden) is opgenomen in bijlage II.

Voor de aanbestedingen onder de Europese drempelbedragen geldt een kwalitatieve materialiteit. Hiermee wordt bedoeld dat de instellingsaccountant de AO/IB rondom deze aanbestedingen beoordeelt en daarover (ingeval van niet voldoen) rapporteert in de management letter en/of het accountantsrapport (dit is niet de uitzonderingsrapportage, zoals in paragraaf 1.4 genoemd) aan de RvT en/of het bestuur.

2.5 Controleverklaring

NWO, KNAW en KB zijn organisaties van openbaar belang (oob's). Voor oob's is de uitgebreide controleverklaring verplicht. In de uitgebreide controleverklaring geeft de accountant meer inzicht in zaken als de materialiteitsbepaling, de dekking van de groepscontrole en de belangrijkste aandachtspunten van de controle (kernpunten, ofwel key audit matters).

Hiervoor zijn optionele passages in de voorbeeld verklaring opgenomen. Bij toepassing van de uitgebreidere controleverklaring volgt de instellingsaccountant de aanwijzingen in de beroepsstandaarden.

Voorbeeldtekst goedkeurende controleverklaring

Meer informatie over de uitgebreidere controleverklaring en de voorbeeldtekst is te vinden op de website van de NBA: https://www.nba.nl/globalassets/tools-en-voorbeelden/voorbeeldteksten-en-passages/nieuwe-structuur-controleverklaringen-voor-alle-controles/nba_voorlichtingsbrochure_nieuwe_controleverklaring.pdf

Deze uitgebreidere controleverklaring wordt aangevuld met een oordeel over financiële rechtmatigheid door de accountant, zoals opgenomen in het voor voorbeeldtekst goedkeurende controleverklaring (voor niet-oob's) in de publieke en semipublieke sector (zie hieronder).

De voorbeeldtekst goedkeurende controleverklaring (voor niet-oob's) in de publieke en semipublieke sector bij een jaarrekening zonder consolidatie, met een oordeel over financiële rechtmatigheid door de accountant, is opgenomen op de website van de NBA (<https://www.nba.nl/tools-en-voorbeelden/voorbeeldteksten-en-verklaringen/>) in HRA deel 3.

De accountant is verplicht de voorbeeldtekst op de website van de NBA te volgen.

De voorbeeldtekst is voor een enkelvoudige jaarrekening (inclusief eventueel groepsrelaties), ingeval sprake is van een geconsolideerde jaarrekening met een enkelvoudige jaarrekening, dan dient de voorbeeldtekst daar conform de beroepsvoorschriften op aangepast te worden

Voorbeeldtekst andere dan een goedkeurende controleverklaring

Als de instellingsaccountant op grond van zijn bevindingen een andere dan een goedkeurende verklaring afgeeft, dan sluit hij voor wat betreft de oordeelsparagraaf aan bij de teksten van deel 3 sectie II van de HRA (deel Voorbeeldteksten), uitgegeven door de NBA.

Bijlage I

Kader Financiële Rechtmatigheid OCW wet- en regelgeving 2022

Identificatie wet- en regelgeving			
	art	Inhoud	Toelichting
Kaderwet zelfstandige bestuursorganen			
	32 sub f	Fondsen en reserveringen, anders dan egalisatiereserve	In dit artikel is opgenomen dat Onze Minister kan bepalen dat instemming nodig is voor het vormen van andere fondsen en reserveringen dan de egalisatiereserve, bedoeld in artikel 33.
	33	Egalisatiereserve	In dit artikel zijn bepalingen opgenomen over een egalisatiereserve
Wet op het hoger onderwijs en wetenschappelijk onderzoek (WHW)			
	1.17	Bekostiging Koninklijke Nederlandse Akademie van Wetenschappen (KNAW) op de Koninklijke Bibliotheek (KB)	Aan de aanspraak op een bijdrage uit 's Rijks kas ten behoeve van het vervullen van haar bij deze wet opgedragen werkzaamheden, zijn voorwaarden verbonden t.a.v. de kwaliteitszorg (zie artikel 1.17a), de planning en bekostiging (zie artikel 2.6a, 2.7a, 2.8, 2.9, 2.9a en 2.10), het personeel (zie artikel 4.2 en 4.5) en het bestuur en de inrichting (zie artikel 13.1, 13.2, 13.3, 13.5 en 13.6).
	2.6a, lid 6	Rijksbijdrage aan instellingen voor wetenschappelijk onderzoek	In dit artikel is opgenomen dat Onze Minister regels stelt met betrekking tot de bestemming van saldi die voortvloeien uit de inkomsten, bedoeld in het eerste lid, onder a en b. Betreft de bijdrage uit 's Rijks kas en inkomsten, die samenhangen met voorzieningen waarvoor de rijksbijdrage is verleend
	2.9, lid 4	Verslaglegging	In dit artikel is opgenomen dat het resultaat van het verslagjaar wordt verwerkt in de algemene reserve.
	13.3	Het algemeen bestuur van KB	Het algemeen bestuur bestaat uit ten hoogste 5 leden, waaronder de voorzitter. Het aantal leden wordt door Onze Minister bepaald Meer leden zijn dus niet rechtmatig.
Wet op de Nederlandse Organisatie voor Wetenschappelijk Onderzoek (NWO)			
	6, lid 4	Subsidieverstrekking NWO	De subsidieverstrekking moet voldoen aan de regels die de Raad van Bestuur stelt.
Wet stelsel openbare bibliotheekvoorzieningen (WSOB)			
	18, lid 3	Inkoop digitale werken	Hierin is bepaald dat de inkoop van digitale werken uitsluitend wordt verricht op voordracht van vertegenwoordigers van de lokale bibliotheken, welke is afgestemd op het bedrag dat Onze Minister ter beschikking heeft gesteld.

Identificatie wet- en regelgeving			
	art	Inhoud	Toelichting
	19, lid 2 en 4	Aanvulling op de rijksbijdrage voor de WSOB-taken van de KB	Lid 2 Artikel 2.6a WHW is van toepassing. In 2.6a lid 6 is opgenomen dat Onze Minister regels stelt met betrekking tot de bestemming van saldi. Lid 4. De hoofdstukken 2, 3, 4, 13, 14 en 15 van de WHW, zijn voor zover zij betrekking hebben op de Koninklijke Bibliotheek, van overeenkomstige toepassing op haar taakvervulling op grond van deze wet. Zie de geïdentificeerde wet- en regelgeving onder Wet op het hoger onderwijs en wetenschappelijk onderzoek (WHW)
	20, lid 2 en 3	Subsidieverstreking Koninklijke Bibliotheek	De subsidieverstreking moet voldoen aan de voorwaarden (werkwijze, de procedures, criteria en opleggen van verplichtingen) van het reglement dat door het algemeen bestuur is vastgesteld.
	21, lid 2	Subsidieverstreking Minister in bijzondere gevallen	Bij ministeriële regeling kunnen nadere regels worden gesteld voor het verstrekken van subsidie.
Kaderregeling subsidiëring bilaterale wetenschappelijke en technologische onderzoeksamenwerking			
	16	Egalisatiereserve	De uitvoerder vormt een egalisatiereserve als bedoeld in artikel 4:72 van de Algemene wet bestuursrecht.
	17	Jaarlijkse verantwoording	Hierin is bepaald waaraan de verantwoording moet voldoen, specifiek voor het behalen van de vooraf gestelde doelstellingen. Onvoldoende verklaring kan leiden tot intrekking of wijziging van de subsidieverlening en tot terugvordering van verstrekte voorschotten.
Regeling beleggen, lenen en derivaten OCW 2016			
	4	Financiële onderneming	In dit artikel staat met welke financiële ondernemingen transacties aangegaan kunnen worden en dat dit voor publieke middelen alleen in euro's kan plaatsvinden.
	5 lid 4 en 5	Professioneel en niet-professionele belegger	Geeft aan in welke gevallen bijlage I en bijlage II van de regeling gehanteerd moeten worden.
	6	Beleggingen	In dit artikel staan de eisen waaraan een belegging moet voldoen.
	7	Leningen	In dit artikel staan de eisen waaraan een lening moet voldoen.
	8	Financiële derivaten	In dit artikel staan de eisen en voorwaarden m.b.t. financiële derivaten.
	9	Geen ineffectieve positie derivaten	In dit artikel staan verdere eisen m.b.t. derivaten
	12 lid 1	Overgangsrecht	In dit artikel wordt geregeld dat voor beleggingen, leningen en financiële derivaten die voor 1 juli 2016 zijn

Identificatie wet- en regelgeving			
	art	Inhoud	Toelichting
			afgesloten de Regeling belenen en beleggen door instellingen voor onderwijs en onderzoek 2010 , zoals die luidde op 30 juni 2016 van toepassing blijft.
Kaderregeling subsidies OCW, SZW en VWS behoudens het onderdeel accountantsprotocol			
	8,7, 8.8 en 8.9	Egalisatiereserve	In deze artikelen zijn bepalingen opgenomen over de vorming, besteding en opbouw van een egalisatiereserve.

*Bijlage II***Nadere uitleg foutenevaluatie bij aanbestedingen (boven de Europese drempelwaarden)**

De hoofdregel bij geconstateerde fouten bij aanbestedingen is dat de fout éénmalig tot uitdrukking komt en wel in het jaar waarin de beheerhandeling heeft plaatsgevonden of had moeten plaatsvinden. De fout komt bij overschrijding van de materialiteit en rapportagegrens tot uitdrukking in de controleverklaring. In de jaren na de eerste melding hoeft gedurende de looptijd van het contract de fout niet meer te worden betrokken in de foutenevaluatie. Bij afloop of verlenging van het contract is sprake van een (nieuwe) beheerhandeling. Dit betekent dat de fout opnieuw betrokken moet worden in de foutenevaluatie. Dit geldt niet als de verlenging voortvloeit uit de optiejaren, zoals opgenomen in het eerdere contract dat is afgesloten en daarbij al in de foutenevaluatie is meegenomen.

Voor contracten met een onbepaalde tijd geldt dat, als de aanbestedingsovereenkomst qua aard en omvang substantieel wijzigt en de aanbestedingsregels naar het oordeel van de accountant niet zijn nageleefd, de fout opnieuw betrokken moet worden in de foutenevaluatie.

Voor de omvang van het foutbedrag wordt in eerste instantie uitgegaan van het daadwerkelijk afgesloten contract. De totale contractwaarde wordt dan betrokken in de foutenevaluatie in het eerste jaar. Alleen bij meerjarige contracten waarvan de omvang niet vaststaat en ook niet kan worden geschat, worden elk jaar de afroepen (verplichtingen) die voortkomen uit deze (raam) contracten als fout aangemerkt. Omdat de aanbestedende diensten vooraf altijd een inschatting moeten doen van de contractwaarde om de juiste wijze van aanbesteding te bepalen zal dit zich alleen bij hoge uitzondering voordoen.

Indien er geen contract is afgesloten wordt de omvang van de fout bepaald door de in dat jaar opgenomen kosten. Dit kan (indien van toepassing) zich uitstrekken tot alle percelen, waarvoor geen aanbesteding heeft plaatsgevonden.

Indien er ten onrechte geen contract is afgesloten (onrechtmatigheid in betreffende controlejaar) heeft de instelling de gelegenheid om de fout te herstellen en alsnog een contract af te sluiten in het volgende controlejaar. Indien ze dit niet doet, is er in het volgende controlejaar opnieuw sprake van een fout in de beheerhandeling voor de in dat jaar opgenomen kosten.

Indien de beheerhandeling in een voorgaand boekjaar is verricht en ten onrechte niet in een voorgaand boekjaar in de foutevaluatie is betrokken (bijvoorbeeld bij opvolging accountant of door beperkte bestedingen niet uit de controle naar voren is gekomen), dan hoeft deze fout niet alsnog in de foutenevaluatie in het volgende jaar opgenomen te worden. Wel wordt deze fout onder de aandacht van de leiding van de instelling gebracht bijvoorbeeld door middel van een management letter of accountantsverslag.

In de foutenevaluatie gaat het om het bedrag inclusief BTW (voor zover deze BTW door de instelling niet aftrekbaar is, hetgeen gezien de btw-vrijstelling bij onderwijsinstellingen vrijwel altijd het geval zal zijn).

Bij de toetsing van de drempelbedragen voor Europese aanbestedingen dient uitgegaan te worden van de contractwaarde exclusief BTW.