**NBA-voorbeeldteksten**

Nederlandse versie medio maart 2024

Zie de NBA-website voor de NBA-verklaringengenerator en het daaruit gegenereerde pdf-bestand voor de Nederlandstalige voorbeeldteksten. In aanvulling op dat pdf-bestand bevat dit document de volgende nieuwe of gewijzigde Nederlandstalige voorbeeldteksten:

INHOUD

[Sectie II Voorbeeldrapportages 4](#_Toc161064510)

[3 Assurance- en onderzoeksrapporten – gewijzigd 5](#_Toc161064511)

[3.1 Assurance-rapporten 6](#_Toc161064512)

[3.1.1 Assurance-rapport, algemene template in nieuw format bij een redelijke mate van zekerheid 6](#_Toc161064513)

[3.1.2 Assurance-rapport, algemene template bij een beperkte mate van zekerheid 9](#_Toc161064514)

[3.1.3 Vervallen: Assurance-rapport bij inschrijving in register 12](#_Toc161064515)

[3.1.4 Assurance-rapport inzake inlening personeel 13](#_Toc161064516)

[3.1.5 Assurance-rapport ex artikel 2:396 lid 9 BW met betrekking tot eisen vrijstelling publicatieplicht kleine rechtspersonen zonder winstoogmerk 15](#_Toc161064517)

[3.2 Onderzoeksrapporten 17](#_Toc161064518)

[3.2.1 Onderzoeksrapport in nieuw format bij onderzoek van toekomstgerichte financiële informatie (prognose) 17](#_Toc161064519)

[3.2.2 Onderzoeksrapport in nieuw format bij onderzoek van toekomstgerichte financiële informatie (projectie) 20](#_Toc161064520)

[3.3 Type 1 Assurance-rapporten van de accountant van de serviceorganisatie 23](#_Toc161064521)

[3.3.1 Assurance-rapport in nieuw format van de onafhankelijke accountant van de serviceorganisatie over de beschrijving en de opzet van interne beheersingsmaatregelen (type 1) 23](#_Toc161064522)

[3.3.2 Assurance-rapport in nieuw format van de onafhankelijke accountant van de serviceorganisatie over de beschrijving en de opzet van interne beheersingsmaatregelen (type 1), oordeel met beperking: de beschrijving is getrouw weergegeven met uitzondering van de genoemde beperking 27](#_Toc161064523)

[3.3.3 Assurance-rapport in nieuw format van de onafhankelijke accountant van de serviceorganisatie over de beschrijving en de opzet van interne beheersingsmaatregelen (type 1), oordeel met beperking: de interne beheersingsmaatregelen zijn niet op afdoende wijze opgezet om een redelijke mate van zekerheid te verschaffen dat de beheersingsdoelstellingen bereikt zullen worden indien de interne beheersingsmaatregelen effectief werken 31](#_Toc161064524)

[3.3.4 Assurance-rapport in nieuw format van de onafhankelijke accountant van de serviceorganisatie over de beschrijving en de opzet van interne beheersingsmaatregelen (type 1), oordeel met beperking: de service auditor is niet in staat tot het verkrijgen van voldoende en geschikte assurance-informatie 35](#_Toc161064525)

[3.4 Type 2 Assurance-rapporten van de accountant van de serviceorganisatie 39](#_Toc161064526)

[3.4.1 Assurance-rapport in nieuw format van de onafhankelijke accountant van de serviceorganisatie over de beschrijving en de opzet en werking van interne beheersingsmaatregelen (type 2) 39](#_Toc161064527)

[3.4.2 Assurance-rapport in nieuw format van de onafhankelijke accountant van de serviceorganisatie over de beschrijving en de opzet en werking van interne beheersingsmaatregelen (type 2) – de beschrijving van het systeem van de serviceorganisatie is niet getrouw weergegeven in alle van materieel belang zijnde aspecten: vervallen 43](#_Toc161064528)

[3.4.3 Assurance-rapport in nieuw format van de onafhankelijke accountant van de serviceorganisatie over de beschrijving en de opzet en werking van interne beheersingsmaatregelen (type 2), oordeel met beperking: de interne beheersingsmaatregelen zijn niet op afdoende wijze opgezet om een redelijke mate van zekerheid te verschaffen dat de beheersingsdoelstellingen bereikt zullen worden indien de interne beheersingsmaatregelen effectief werken 44](#_Toc161064529)

[3.4.4 Assurance-rapport in nieuw format van de onafhankelijke accountant van de serviceorganisatie over de beschrijving en de opzet en werking van interne beheersingsmaatregelen (type 2), oordeel met beperking: de service auditor is niet in staat tot het verkrijgen van voldoende en geschikte assurance-informatie 49](#_Toc161064530)

[3.4.5 Assurance-rapport in nieuw format van de onafhankelijke accountant van de serviceorganisatie over de beschrijving en de opzet en werking van interne beheersingsmaatregelen (type 2), oordeel met beperking: de interne beheersingsmaatregelen werkten gedurende de gespecificeerde verslagperiode niet effectief 54](#_Toc161064531)

[3.5 Assurance-rapporten in overeenstemming met Standaard 3810N 59](#_Toc161064532)

[3.5.1 Assurance-rapport in nieuw format met redelijke mate van zekerheid bij de duurzaamheidsinformatie 59](#_Toc161064533)

[3.5.2 Assurance-rapport in nieuw format met beperkte mate van zekerheid bij de duurzaamheidsinformatie 65](#_Toc161064534)

[4 Rapport inzake overeengekomen specifieke werkzaamheden 71](#_Toc161064535)

[4.1 Stramien voor een rapport inzake overeengekomen specifieke werkzaamheden 72](#_Toc161064536)

[4.2 Onder constructie: Rapport van feitelijke bevindingen inzake de naleving van financiële convenanten (kengetallen) 75](#_Toc161064537)

[10 Controleverklaringen ten behoeve van de (semi)publieke sector 76](#_Toc161064538)

[10.1 Controleverklaring in de publieke en semipublieke sector bij een jaarrekening zonder consolidatie, met een expliciete financiële rechtmatigheidsverantwoording door het bestuur 77](#_Toc161064539)

[10.2a Controleverklaring in de publieke en semipublieke sector bij een jaarrekening zonder consolidatie, met een oordeel over financiële rechtmatigheid door de accountant 83](#_Toc161064540)

[10.2b Controleverklaring in de publieke en semipublieke sector bij een zelfstandige WNT-verantwoording 90](#_Toc161064541)

[10.3 Controleverklaring bij een subsidiedeclaratie in de publieke en semipublieke sector 93](#_Toc161064542)

[10.4 Controleverklaring bij jaarrekening van gemeenten 97](#_Toc161064543)

[10.6a Controleverklaring bij een jaarrekening van een zorgaanbieder zijnde een besloten vennootschap 104](#_Toc161064544)

[10.6b Controleverklaring bij een jaarrekening van een zorgaanbieder zijnde een stichting 109](#_Toc161064545)

[10.6c Controleverklaring bij een jaarrekening van een jeugdhulpinstelling vallende onder de Regeling Jeugdwet 113](#_Toc161064546)

[10.7a1 Controleverklaring van een toegelaten instelling volkshuisvesting (woningcorporatie) (niet -oob) 117](#_Toc161064547)

[10.7a2 Controleverklaring van een toegelaten instelling volkshuisvesting (woningcorporatie) bij een jaarrekening zonder consolidatie (oob) 122](#_Toc161064548)

[10.7b Assurance-rapport inzake de dVi over het verslagjaar (naleving van specifieke wet- en regelgeving) 131](#_Toc161064549)

[10.7c Assurance-rapport inzake de dVi over het verslagjaar (cijfermatige verantwoording) 134](#_Toc161064550)

[12 Controleverklaringen en overige rapportages ten behoeve van banken 137](#_Toc161064551)

[12.2 Controleverklaring enquête loonsom Nederlandse Vereniging van Banken 138](#_Toc161064552)

[12.3 Assurance-rapport onderzoek vermogensscheiding beleggingsondernemingen (ex artikel 165d Besluit Gedragstoezicht financiële ondernemingen Wft) 141](#_Toc161064553)

[12.4 Onder constructie: Rapport inzake overeengekomen specifieke werkzaamheden ex art. 3:72 lid 7 Wft bij Rapportage renterisico kredietinstelling ex art. 3:72 lid 1 Wft 144](#_Toc161064554)

[13 Verklaringen en overige rapportages ten behoeve van beleggingsinstellingen en -ondernemingen 145](#_Toc161064555)

[13.2 t/m 13.4 Controleverklaring inzake de solvabiliteit 146](#_Toc161064556)

[13.5 Controleverklaring intrinsieke waarde van een beleggingsentiteit 149](#_Toc161064557)

[13.6 Assurance-rapport naleving icbe-bepalingen (ex art. 144 BGfo Wft) 152](#_Toc161064558)

[13.8 Assurance-rapport gesimuleerde rendementscijfers beleggingsinstelling/icbe (ex artikel 2:5 g van de Nadere regeling gedragstoezicht financiële ondernemingen Wft) 154](#_Toc161064559)

[13.10 Assurance-rapport bij inhoud prospectus icbe (ex artikel 4:49 lid 2c Wft) 156](#_Toc161064560)

[13.11 Assurance-rapport bij inhoud prospectus van beleggingsinstelling ex artikel 115x lid 1e BGfo Wft 158](#_Toc161064561)

[13.12 Assurance-rapport rendementsprognoses van een beheerder of beleggingsinstelling of icbe (ex artikel 2:6 c van de Nadere Regeling gedragstoezicht financiële ondernemingen Wft) 161](#_Toc161064562)

[13.18 Assurance-rapport over de juistheid van de feitelijke ruilverhouding bij de fusie van icbe’s (artikel 4:62f Wft) 164](#_Toc161064563)

[14 Controleverklaringen en overige rapportages ten behoeve van pensioenfondsen 167](#_Toc161064564)

[14.2 Assurance-rapport bij de opgave z-score en performancetoets van een bedrijfstakpensioenfonds 168](#_Toc161064565)

[14.3 Assurance-rapport bij de opgave van de basisgegevens voor de berekening van de voorziening voor pensioenverplichtingen van een pensioenfonds 171](#_Toc161064566)

[14.4 Assurance-rapport bij de opgave normportefeuille van een bedrijfstakpensioenfonds 174](#_Toc161064567)

[15 Rapportages in relatie tot prospectussen 176](#_Toc161064568)

[15.4 Vervallen: Assurance-rapport bij pro forma financiële informatie in een prospectus (Combinatie vertaling ISAE 3420 en eisen EC Verordening No 809/2004) 177](#_Toc161064569)

[16 Inbrengverklaringen 178](#_Toc161064570)

[16.1 Controleverklaring betreffende voorgenomen inbreng op aandelen bij oprichting van een N.V. (artikel 2:94a lid 2 BW) 179](#_Toc161064571)

[16.2 Controleverklaring betreffende voorgenomen inbreng op na oprichting uit te geven aandelen in een N.V. (artikel 2:94b lid 2 BW) 182](#_Toc161064572)

[16.3 Controleverklaring betreffende de verkrijging door een N.V. van goederen van oprichters of aandeelhouders (Nachgründung; artikel 2:94c lid 3 BW) 185](#_Toc161064573)

[16.4 Controleverklaring betreffende de omzetting van een B.V. in een N.V. (artikel 2:72 lid 1 BW) 189](#_Toc161064574)

[16.5 Controleverklaring betreffende de omzetting van een andere rechtspersoon dan een B.V. in een N.V. (artikel 2:72 lid 2 onderdeel a BW) 193](#_Toc161064575)

[17 Splitsingsverklaringen 197](#_Toc161064576)

[17.1 Controleverklaring betreffende de ruilverhouding van de aandelen bij een voorstel tot zuivere juridische splitsing (artikel 2:334aa lid 1 BW), niet zijnde een splitsing als bedoeld in artikel 2:334cc BW 198](#_Toc161064577)

[17.2 Controleverklaring betreffende de ruilverhouding van de aandelen en de verdeling van de aandeelhouders bij een voorstel tot zuivere splitsing (artikel 2:334aa lid 1 BW), tevens zijnde een splitsing als bedoeld in artikel 2:334cc BW 203](#_Toc161064578)

[17.3 Controleverklaring betreffende de ruilverhouding van de aandelen (artikel 2:334aa lid 1 BW) en de omvang van het gebonden eigen vermogen (artikel 2:334aa lid 2 BW) bij een voorstel tot juridische afsplitsing 208](#_Toc161064579)

[17.4 Accountantsverslag betreffende de mededelingen omtrent de ruilverhouding van de aandelen in de toelichting bij een voorstel tot juridische splitsing (artikel 2:334aa lid 3 BW) 213](#_Toc161064580)

[17.5 Controleverklaring betreffende de verkrijging van vermogensbestanddelen onder algemene titel door een verkrijgende N.V. bij een voorstel tot juridische splitsing (artikel 2:334bb lid 1 BW) 215](#_Toc161064581)

[18 Fusieverklaringen 221](#_Toc161064582)

[18.1 Controleverklaring betreffende een voorstel tot juridische fusie (artikel 2:328 lid 1 BW) 222](#_Toc161064583)

[18.2 Controleverklaring betreffende een voorstel tot grensoverschrijdende tussen een Nederlandse N.V./B.V. en een buitenlandse kapitaalvennootschap (artikel 2:328 lid 1 en artikel 2:333g BW) 227](#_Toc161064584)

[18.3 Accountantsverslag betreffende de mededelingen omtrent de ruilverhouding van de aandelen in de toelichting bij een voorstel tot juridische fusie (artikel 2:328 lid 2 BW) 233](#_Toc161064585)

[19 Diverse rapportages 235](#_Toc161064586)

[19.1.1 Verklaring bij mededeling bestuur ex artikel 2:362 lid 6 BW inzake feiten die worden geconstateerd nadat de jaarrekening is behandeld in de algemene vergadering 236](#_Toc161064587)

**Disclaimer**

De NBA heeft zich ten doel gesteld voor een zo betrouwbaar mogelijke uitgave te zorgen. Niettemin is de NBA niet aansprakelijk voor onjuistheden die eventueel in deze uitgave voorkomen.

# Sectie II Voorbeeldrapportages

# 3 Assurance- en onderzoeksrapporten – gewijzigd

# 3.1 Assurance-rapporten

## 3.1.1 Assurance-rapport, algemene template in nieuw format bij een redelijke mate van zekerheid

NB: Volgens de definitie in Standaard 3000A meet of evalueert een andere partij dan de accountant het onderzoeksobject ten opzichte van de criteria bij een attest-opdracht. Het is dus in bepaalde gevallen niet nodig dat die andere partij de resulterende informatie over het onderzoeksobject weergeeft in een rapport of overzicht.

In de voorbeeldrapportage is het bestuur verantwoordelijk voor het onderzoeksobject en meet/evalueert dat bestuur ook ten opzichte van de criteria.

In de voorbeeldtekst is sprake van ‘van toepassing zijnde criteria’ in:

* Het oordeel, met een verwijzing naar de paragraaf ‘Van toepassing zijnde criteria’;
* De paragraaf ‘Van toepassing zijnde criteria’ zelf, na de paragraaf ‘De basis voor ons oordeel’;
* De paragraaf over de verantwoordelijkheden van het bestuur, met de vermelding ervan.

Er kan ook rechtstreeks naar de betreffende criteria worden verwezen, bijvoorbeeld in het geval dat het een duidelijke en beknopte set van criteria is om naar te verwijzen. In dat geval kunnen de vermelding ervan, de paragraaf 'Van toepassing zijnde criteria’ en de verwijzing daarnaar achterwege worden gelaten.

**Assurance-rapport van de onafhankelijke accountant**

Aan: Opdrachtgever

**Ons oordeel**

Wij hebben (onderzoeksobject: het/de) … van … (naam entiteit(en)) te … ((statutaire) vestigingsplaats) over JJJJ (boekjaar) onderzocht[[1]](#footnote-1).

Naar ons oordeel is [*indien van toepassing: het/de in [omvattend document] opgenomen*] (onderzoeksobject: het/de) … van … (naam entiteit(en)) in alle van materieel belang zijnde aspecten opgesteld[[2]](#footnote-2) in overeenstemming met de van toepassing zijnde criteria.

*[****Optioneel****: (Onderzoeksobject: Dit/Deze/De/Het) … omvat/bestaat uit/betreft … .]*

**De basis voor ons oordeel**

Wij hebben ons onderzoek uitgevoerd volgens het Nederlands recht, waaronder de Nederlandse Standaard 3000A ’Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie (attest-opdrachten)’. Deze opdracht is gericht op het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid. Onze verantwoordelijkheden op grond hiervan zijn beschreven in de sectie 'Onze verantwoordelijkheden voor het onderzoek over (onderzoeksobject: het/de) … ’.

Wij zijn onafhankelijk van … (naam entiteit(en)) zoals vereist in de ‘Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten’ (ViO). Daarnaast hebben wij voldaan aan de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA).

Wij vinden dat de door ons verkregen assurance-informatie voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel.

**Van toepassing zijnde criteria**

Voor deze opdracht gelden de volgende criteria:

* …;
* …(zelf invullen, mede op basis van Standaard 3000A.A164).

***[Optioneel: Materialiteit***

*… Zelf invullen naargelang de situatie. Voor voorbeelden, zie de controleverklaring dan wel het voorbeeld voor een MVO assurance-rapport.]*

***[Optioneel: Reikwijdte van het groepsonderzoek***

*… Zelf invullen naargelang de situatie. Voor voorbeelden, zie de controleverklaring dan wel het voorbeeld voor een MVO assurance-rapport.]*

***[Optioneel: De kernpunten van ons onderzoek[[3]](#footnote-3)***

*In de kernpunten van ons onderzoek beschrijven wij zaken die naar ons professionele oordeel het meest belangrijk waren tijdens ons onderzoek over (onderzoeksobject: het/de) … . De kernpunten van ons onderzoek hebben wij met het bestuur gecommuniceerd[[4]](#footnote-4), maar vormen geen volledige weergave van alles wat is besproken.*

*Wij hebben onze werkzaamheden met betrekking tot deze kernpunten bepaald in het kader van het onderzoek over (onderzoeksobject: het/de) … als geheel. Onze bevindingen ten aanzien van de individuele kernpunten moeten in dat kader worden bezien en niet als afzonderlijk oordeel over deze kernpunten.]*

[*Paragraafkop per kernpunt*

*De beschrijving van elk afzonderlijk kernpunt bevat de volgende elementen:*

* *een beschrijving van het kernpunt;*
* *een samenvatting van de uitgevoerde werkzaamheden;*
* *indien relevant, belangrijke opmerkingen met betrekking tot de het kernpunt; en*
* *indien relevant, een verwijzing naar toelichting of vermelding in [indien van toepassing … (omvattend document) met daarin] het onderzoeksobject.]*[[5]](#footnote-5)

***[Optioneel: Benadrukking van bepaalde aangelegenheden]***

*Wij vestigen de aandacht op onderdeel… in (onderzoeksobject: het/de) …, waarin … [omstandigheden benoemen] zijn beschreven. Ons oordeel is niet aangepast als gevolg van deze aangelegenheid.]*

***[Optioneel: Beperking in gebruik en verspreidingskring***

*(onderzoeksobject: Het/De) … is opgesteld voor … [omschrijving specifieke verspreidingskring] met als doel … (naam entiteit(en)) in staat te stellen te voldoen aan … [omschrijving vereisten, doel, contract, etc.]. Hierdoor is (onderzoeksobject: het/de) … mogelijk niet geschikt voor andere doeleinden. Ons assurance-rapport is derhalve uitsluitend bestemd voor … (naam entiteit(en)) en …. [omschrijving specifieke verspreidingskring] en dient niet te worden verspreid aan of te worden gebruikt door anderen.]*

*[****Optioneel****: passage met passende paragraafkop(pen) over beperkingen bij het onderzoek[[6]](#footnote-6) of andere overige aangelegenheden*

*… .*

*Ons oordeel is niet aangepast als gevolg van deze aangelegenheid(heden).]*

**Verantwoordelijkheden van het bestuur voor (onderzoeksobject: het/de) …**[[7]](#footnote-7)

Het bestuur is verantwoordelijk voor het opstellen van (onderzoeksobject: het/de) … in overeenstemming met [[8]](#footnote-8) de van toepassing zijnde criteria.[[9]](#footnote-9)

Het bestuur is ook verantwoordelijk voor een zodanige interne beheersing als het noodzakelijk acht om het opstellen[[10]](#footnote-10), meten of evalueren van (onderzoeksobject: het/de) … mogelijk te maken zonder afwijkingen van materieel belang als gevolg van fraude of fouten.[[11]](#footnote-11)

**Onze verantwoordelijkheden voor het onderzoek over (onderzoeksobject: het/de) …**

Onze verantwoordelijkheid is het zodanig plannen en uitvoeren van ons onderzoek dat wij daarmee voldoende en geschikte assurance-informatie verkrijgen voor het door ons af te geven oordeel.

Ons onderzoek is uitgevoerd met een hoge mate maar geen absolute mate van zekerheid waardoor het mogelijk is dat wij tijdens ons onderzoek niet alle materiële fouten en fraude ontdekken.

Wij passen de ‘Nadere voorschriften kwaliteitssystemen’ (NVKS) toe. Op grond daarvan beschikken wij over een samenhangend stelsel van kwaliteitsmanagement inclusief vastgelegde richtlijnen en procedures inzake de naleving van ethische voorschriften, professionele standaarden en andere relevante wet- en regelgeving.

Ons onderzoek bestond onder andere uit:

* het identificeren en inschatten van de risico’s dat (onderzoeksobject: het/de) … afwijkingen van materieel belang bevat als gevolg van fouten of fraude, het in reactie op deze risico’s bepalen en uitvoeren van assurance-werkzaamheden en het verkrijgen van assurance-informatie die voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel. Bij fraude is het risico dat een afwijking van materieel belang niet ontdekt wordt groter dan bij fouten. Bij fraude kan sprake zijn van samenspanning, valsheid in geschrifte, het opzettelijk nalaten transacties vast te leggen, het opzettelijk verkeerd voorstellen van zaken of het doorbreken van de interne beheersing;
* het verkrijgen van inzicht in de interne beheersing die relevant is voor het onderzoek met als doel assurance-werkzaamheden te selecteren die passend zijn in de omstandigheden. Deze werkzaamheden hebben niet als doel om een oordeel uit te spreken over de effectiviteit van de interne beheersing van de entiteit; [[12]](#footnote-12)
* … .[[13]](#footnote-13)

Plaats en datum

... (naam accountantspraktijk)

... (naam accountant)

## 3.1.2 Assurance-rapport, algemene template bij een beperkte mate van zekerheid

NB: Volgens de definitie in Standaard 3000A meet of evalueert een andere partij dan de accountant het onderzoeksobject ten opzichte van de criteria bij een attest-opdracht. Het is dus in bepaalde gevallen niet nodig dat die andere partij de resulterende informatie over het onderzoeksobject weergeeft in een rapport of overzicht.

In de voorbeeldrapportage is het bestuur verantwoordelijk voor het onderzoeksobject en meet/evalueert dat bestuur ook ten opzichte van de criteria.

Vooruitlopend op een wijziging in Standaard 3000A’Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie (attest-opdrachten)', is de tekst van ‘Onze conclusie’ in onderstaande voorbeeldtekst aangepast.

In de voorbeeldtekst is sprake van ‘van toepassing zijnde criteria’ in:

* Het oordeel, met een verwijzing naar de paragraaf ‘Van toepassing zijnde criteria’;
* De paragraaf ‘Van toepassing zijnde criteria’ zelf, na de paragraaf ‘De basis voor ons oordeel’;
* De paragraaf over de verantwoordelijkheden van het bestuur, met de vermelding ervan.

Er kan ook rechtstreeks naar de betreffende criteria worden verwezen, bijvoorbeeld in het geval dat het een duidelijke en beknopte set van criteria is om naar te verwijzen. In dat geval kunnen de vermelding ervan, de paragraaf 'Van toepassing zijnde criteria’ en de verwijzing daarnaar achterwege worden gelaten.

**Assurance-rapport van de onafhankelijke accountant**

Aan: Opdrachtgever

**Onze conclusie**

Wij hebben (onderzoeksobject: het/de) … van … (naam entiteit(en)) te … ((statutaire) vestigingsplaats) over JJJJ (boekjaar) onderzocht[[14]](#footnote-14).

Op basis van de uitgevoerde werkzaamheden en de verkregen assurance-informatie hebben wij geen reden om te veronderstellen dat [*indien van toepassing: het/de [indien van toepassing: in … (omvattend document) opgenomen*] (onderzoeksobject: het/de) … van … (naam entiteit(en)) niet, in alle van materieel belang zijnde aspecten, is opgesteld[[15]](#footnote-15) in overeenstemming met de van toepassing zijnde criteria.

*[****Optioneel****: (Onderzoeksobject: Dit/Deze/De/Het) … omvat/bestaat uit/betreft … .]*

**De basis voor onze conclusie**

Wij hebben ons onderzoek uitgevoerd volgens het Nederlands recht, waaronder de Nederlandse Standaard 3000A ’Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie (attest-opdrachten)’. Deze opdracht is gericht op het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid. Onze verantwoordelijkheden op grond hiervan zijn beschreven in de sectie 'Onze verantwoordelijkheden voor het onderzoek over (onderzoeksobject: de/het) …’.

Wij zijn onafhankelijk van … (naam entiteit(en)) zoals vereist in de ‘Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten’ (ViO). Daarnaast hebben wij voldaan aan de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA).

Wij vinden dat de door ons verkregen assurance-informatie voldoende en geschikt is als basis voor onze conclusie.

**Van toepassing zijnde criteria**

Voor deze opdracht gelden de volgende criteria:

* ....;
* …. (zelf invullen, mede op basis van Standaard 3000A.A164).

***[Optioneel: Materialiteit***

*… Zelf invullen naargelang de situatie. Voor voorbeelden, zie de controleverklaring dan wel het voorbeeld voor een MVO assurance-rapport.]*

***[Optioneel: Reikwijdte van het groepsonderzoek***

*… Zelf invullen naargelang de situatie. Voor voorbeelden, zie de controleverklaring dan wel het voorbeeld voor een MVO assurance-rapport.]*

***[Optioneel: De kernpunten van ons onderzoek***[[16]](#footnote-16)

*In de kernpunten van ons onderzoek beschrijven wij zaken die naar ons professionele oordeel het meest belangrijk waren tijdens ons onderzoek over (onderzoeksobject: het/de) …. De kernpunten van ons onderzoek hebben wij met het bestuur gecommuniceerd,*[[17]](#footnote-17) *maar vormen geen volledige weergave van alles wat is besproken.*

*Wij hebben onze werkzaamheden met betrekking tot deze kernpunten bepaald in het kader van het onderzoek over (onderzoeksobject: het/de) …. als geheel. Onze bevindingen ten aanzien van de individuele kernpunten moeten in dat kader worden bezien en niet als afzonderlijke conclusies over deze kernpunten.]*

[*Paragraafkop per kernpunt*

*De beschrijving van elk afzonderlijk kernpunt bevat de volgende elementen:*

* *een beschrijving van het kernpunt;*
* *een samenvatting van de uitgevoerde werkzaamheden;*
* *indien relevant, belangrijke opmerkingen met betrekking tot de het kernpunt; en*
* *indien relevant, een verwijzing naar toelichting of vermelding in [indien van toepassing … (omvattend document) met daarin] het onderzoeksobject.][[18]](#footnote-18)*

***[Optioneel: Benadrukking van bepaalde aangelegenheden]***

*Wij vestigen de aandacht op onderdeel … in (onderzoeksobject: het/de) …, waarin … [omstandigheden benoemen] zijn beschreven. Onze conclusie is niet aangepast als gevolg van deze aangelegenheid.]*

***[Optioneel: Beperking in gebruik en verspreidingskring***

*(onderzoeksobject: Het/De) … is opgesteld voor … [omschrijving specifieke verspreidingskring] met als doel … (naam entiteit(en)) in staat te stellen te voldoen aan … [omschrijving vereisten, doel, contract, etc.]. Hierdoor is (onderzoeksobject: het/de) … mogelijk niet geschikt voor andere doeleinden. Ons assurance-rapport is derhalve uitsluitend bestemd voor …. (naam entiteit(en)) en … [omschrijving specifieke verspreidingskring] en dient niet te worden verspreid aan of te worden gebruikt door anderen.]*

*[****Optioneel****: passage met passende paragraafkop(pen) over beperkingen bij het onderzoek*[[19]](#footnote-19) *of andere overige aangelegenheden*

*… .*

*Onze conclusie is niet aangepast als gevolg van deze aangelegenheid().]*

**Verantwoordelijkheden van het bestuur voor (onderzoeksobject: het/de) …**[[20]](#footnote-20)

Het bestuur is verantwoordelijk voor het opstellen van (onderzoeksobject: het/de) … in overeenstemming met[[21]](#footnote-21) de van toepassing zijnde criteria.[[22]](#footnote-22)

Het bestuur is ook verantwoordelijk voor een zodanige interne beheersing die het bestuur noodzakelijk acht om het opstellen[[23]](#footnote-23), meten of evalueren van (onderzoeksobject: het/de) … mogelijk te maken zonder afwijkingen van materieel belang als gevolg van fouten of fraude.[[24]](#footnote-24)

**Onze verantwoordelijkheden voor het onderzoek over (onderzoeksobject: het/de) …**

Onze verantwoordelijkheid is het zodanig plannen en uitvoeren van ons onderzoek dat wij daarmee voldoende en geschikte assurance-informatie verkrijgen voor de door ons af te geven conclusie.

De in dat kader uitgevoerde werkzaamheden zijn verschillend in aard en timing alsmede geringer in omvang dan voor assurance-opdrachten gericht op het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid. De mate van zekerheid die wordt verkregen bij assurance-opdrachten gericht op het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid is daarom ook aanzienlijk lager dan de zekerheid die wordt verkregen bij assurance-opdrachten gericht op het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid.

Wij passen de ‘Nadere voorschriften kwaliteitssystemen’ (NVKS) toe. Op grond daarvan beschikken wij over een samenhangend stelsel van kwaliteitsmanagement inclusief vastgelegde richtlijnen en procedures inzake de naleving van ethische voorschriften, professionele standaarden en andere relevante wet- en regelgeving.

Ons onderzoek bestond onder andere uit:

* het identificeren van gebieden in (onderzoeksobject: het/de) … waar het waarschijnlijk is dat zich een afwijking van materieel belang zal voordoen als gevolg van fouten of fraude, het bepalen en uitvoeren van assurance-werkzaamheden om in te spelen op deze gebieden en het verkrijgen van assurance-informatie die voldoende en geschikt is als basis voor onze conclusie;
* het in overweging nemen van de interne beheersing met betrekking tot het opstellen[[25]](#footnote-25), meten of evalueren van (onderzoeksobject: het/de) … met als doel assurance-werkzaamheden te selecteren die passend zijn in de omstandigheden. Deze overweging heeft niet als doel om een conclusie uit te spreken over de effectiviteit van de interne beheersing van de entiteit;
* het inwinnen van inlichtingen bij het bestuur en andere functionarissen van de entiteit;
* het vaststellen van de plausibiliteit van de informatie in (onderzoeksobject: het/de) …;
* … . [[26]](#footnote-26)

Plaats en datum

... (naam accountantspraktijk)

... (naam accountant)

## 3.1.3 Vervallen: Assurance-rapport bij inschrijving in register

## 3.1.4 Assurance-rapport inzake inlening personeel

NB1: In de voorbeeldrapportage is verondersteld dat Standaard 3000A geldt:

* Bij een attest-opdracht volgens de definitie in Standaard 3000A meet of evalueert een andere partij dan de accountant het onderzoeksobject ten opzichte van de criteria. Het is dus in bepaalde gevallen niet nodig dat die andere partij de resulterende informatie over het onderzoeksobject weergeeft in een rapport of overzicht.
* In de voorbeeldrapportage is het bestuur verantwoordelijk voor het onderzoeksobject en evalueert het bestuur ook ten opzichte van de criteria.

NB2: Deze rapportage is opgesteld met het uitgangspunt dat de opgave over de inlening van personeel gaat over een overzicht van het personeel ten aanzien van wie de naleving van inleningsvoorwaarden getoetst dient te worden.

**Assurance-rapport van de onafhankelijke accountant**

Aan: Opdrachtgever

**Ons oordeel**

Wij hebben de naleving van relevante wettelijke bepalingen van de Wet op de omzetbelasting 1968 en de Wet op de loonbelasting 1964 voor het personeel zoals vermeld in de opgave over de inlening van personeel van … (naam uitlener) te … ((statutaire) vestigingsplaats) over JJJJ[[27]](#footnote-27) onderzocht.

Naar ons oordeel is:

* de wettelijke voorgeschreven omzetbelasting inzake de terbeschikkingstelling en de loonheffing over JJJJ[[28]](#footnote-28), met betrekking tot de in de opgave vermelde medewerkers van … (naam uitlener) in alle van materieel belang zijnde aspecten aangegeven en afgedragen aan de belastingdienst; en
* voldoet de loonadministratie van de in de opgave vermelde medewerkers in alle van materieel belang zijnde aspecten betreffende het te werk stellen, aan de daaraan gestelde eisen in artikel 28 van de Wet op de loonbelasting 1964.

**De basis voor ons oordeel**

Wij hebben ons onderzoek uitgevoerd volgens het Nederlands recht, waaronder de Nederlandse Standaard 3000A ’Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie (attest-opdrachten)’. Deze opdracht is gericht op het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid. Onze verantwoordelijkheden op grond hiervan zijn beschreven in de sectie 'Onze verantwoordelijkheden voor het onderzoek over de naleving van de wet- en regelgeving’.

Wij zijn onafhankelijk van … (naam uitlener) zoals vereist in de ‘Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten’ (ViO) en andere relevante onafhankelijkheidsregels in Nederland. Daarnaast hebben wij voldaan aan de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA).

Wij vinden dat de door ons verkregen assurance-informatie voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel.

**Beperking in gebruik en verspreidingskring**

De opgave is opgesteld voor … (naam inlener) met als doel … (naam uitlener) in staat te stellen te voldoen aan … [verwijzing naar contract / overeenkomst waarin deze assurance-opdracht is afgestemd.]. Hierdoor is de opgave mogelijk niet geschikt voor andere doeleinden. Ons assurance-rapport is derhalve uitsluitend bestemd voor … (naam uitlener) en … (naam inlener) en dient niet te worden verspreid aan of te worden gebruikt door anderen.] Ons oordeel is niet aangepast als gevolg van deze aangelegenheid.

**Verantwoordelijkheden van het bestuur voor de naleving van de wet- en regelgeving**[[29]](#footnote-29)

Het bestuur is verantwoordelijk voor het opstellen van de opgave en voor de naleving van de wettelijke bepalingen uit de Wet op de omzetbelasting 1968 en de Wet op de loonbelasting 1964.

Het bestuur is ook verantwoordelijk voor een zodanige interne beheersing als het noodzakelijk acht om het opstellen van de opgave en het evalueren van de naleving van de Wet op de omzetbelasting en de Wet op de loonbelasting mogelijk te maken zonder afwijkingen van materieel belang als gevolg van fraude of fouten.

**Onze verantwoordelijkheden voor het onderzoek naar de naleving van de wet- en regelgeving**

Onze verantwoordelijkheid is het zodanig plannen en uitvoeren van ons onderzoek dat wij daarmee voldoende en geschikte assurance-informatie verkrijgen voor het door ons af te geven oordeel.

Ons onderzoek is uitgevoerd met een hoge mate maar geen absolute mate van zekerheid waardoor het mogelijk is dat wij tijdens ons onderzoek niet alle materiële fouten en fraude ontdekken.

Wij passen de ‘Nadere voorschriften kwaliteitssystemen’ (NVKS) toe. Op grond daarvan beschikken wij over een samenhangend stelsel van kwaliteitsmanagement inclusief vastgelegde richtlijnen en procedures inzake de naleving van ethische voorschriften, professionele standaarden en andere relevante wet- en regelgeving.

Ons onderzoek bestond onder andere uit:

* het identificeren en inschatten van de risico’s dat het bestuur niet in alle van materieel belang zijnde aspecten de wettelijke bepalingen vanuit de Wet op de omzetbelasting en de Wet op de loonbelasting heeft nageleefd als gevolg van fouten of fraude, het in reactie op deze risico’s bepalen en uitvoeren van assurance-werkzaamheden en het verkrijgen van assurance-informatie die voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel. Bij fraude is het risico dat een afwijking van materieel belang niet ontdekt wordt groter dan bij fouten. Bij fraude kan sprake zijn van samenspanning, valsheid in geschrifte, het opzettelijk nalaten transacties vast te leggen, het opzettelijk verkeerd voorstellen van zaken of het doorbreken van de interne beheersing;
* het verkrijgen van inzicht in de interne beheersing die relevant is voor het onderzoek met als doel assurance-werkzaamheden te selecteren die passend zijn in de omstandigheden. Deze werkzaamheden hebben niet als doel om een oordeel uit te spreken over de effectiviteit van de interne beheersing van de entiteit;
* onderzoeken of de in de opgave vermelde medewerkers in de loonadministratie zijn opgenomen;
* onderzoeken of door de entiteit de identiteit van de in de opgave vermelde medewerkers is vastgesteld en dat een kopie van een geldig identiteitsbewijs in de administratie is opgenomen;
* onderzoeken of de berekening loonheffing en omzetbelasting op een juiste wijze is uitgevoerd;
* onderzoeken of de loonheffing en omzetbelasting juist en tijdig zijn aangegeven en afgedragen.

Plaats en datum

... (naam accountantspraktijk)

... (naam accountant)

## 3.1.5 Assurance-rapport ex artikel 2:396 lid 9 BW met betrekking tot eisen vrijstelling publicatieplicht kleine rechtspersonen zonder winstoogmerk

NB1: Deze voorbeeldtekst is opgesteld voor de situatie waarin een rechtspersoon voldoet aan art. 2.396 lid 9 BW. Hierin is bepaald dat een kleine rechtspersoon die geen winst beoogt zijn jaarrekening niet hoeft te publiceren, mits er ten kantore van het handelsregister een verklaring van een accountant wordt neergelegd, inhoudende dat de rechtspersoon in het boekjaar geen werkzaamheden heeft verricht buiten de doelomschrijving en dat dit artikel op de rechtspersoon van toepassing is. Belangrijk is dat de accountant verifieert dat deze situatie inderdaad van toepassing is op de rechtspersoon ofwel dat dit artikel niet (zomaar) wordt gebruikt om niet te hoeven publiceren.

NB2: In de voorbeeldrapportage is verondersteld dat Standaard 3000A geldt:

* Bij een attest-opdracht volgens de definitie in Standaard 3000A meet of evalueert een andere partij dan de accountant het onderzoeksobject ten opzichte van de criteria. Het is dus in bepaalde gevallen niet nodig dat die andere partij de resulterende informatie over het onderzoeksobject weergeeft in een rapport of overzicht.
* In deze rapportage is het bestuur ervoor verantwoordelijk om de vrijstelling van de publicatieplicht zelf te evalueren ten opzichte van de criteria.
* De accountant brengt in het assurance-rapport zijn oordeel tot uitdrukking over het onderzoeksobject en de van toepassing zijnde criteria zelf.

**Assurance-rapport van de onafhankelijke accountant**

Aan: Opdrachtgever

**Ons oordeel**

Wij hebben de naleving van de voorwaarden voor vrijstelling van publicatieplicht van … (naam entiteit(en)) te … ((statutaire) vestigingsplaats) over JJJJ[[30]](#footnote-30) onderzocht.

Naar ons oordeel is artikel 2:396 BW van toepassing op … (naam entiteit) en voldoet zij in alle van materieel belang zijnde aspecten aan de voorwaarden voor vrijstelling van de publicatieplicht van de jaarrekening JJJJ in overeenstemming met artikel 2:396 lid 9 BW. Dit oordeel is gevormd met inachtneming van de aangelegenheid zoals opgenomen in de sectie ‘Geen controle- of beoordeling uitgevoerd op de jaarrekening’.

**De basis voor ons oordeel**

Wij hebben ons onderzoek uitgevoerd volgens het Nederlands recht, waaronder de Nederlandse Standaard 3000A ’Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie (attest-opdrachten)’. Deze opdracht is gericht op het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid. Onze verantwoordelijkheden op grond hiervan zijn beschreven in de sectie 'Onze verantwoordelijkheden voor het onderzoek over de vrijstelling van publicatieplicht’.

Wij zijn onafhankelijk van … (naam entiteit) zoals vereist in de ‘Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten’ (ViO) en andere relevante onafhankelijkheidsregels in Nederland. Daarnaast hebben wij voldaan aan de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA).

Wij vinden dat de door ons verkregen assurance-informatie voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel.

**Geen controle- of beoordeling uitgevoerd op de jaarrekening**

Voor een kleine rechtspersoon geldt geen verplichte accountantscontrole zoals bedoeld in artikel 2:393 lid 1 BW. Wij hebben op de jaarrekening geen controle- of beoordelingsopdracht in overeenstemming met de Nederlandse controle- en overige standaarden uitgevoerd. Dit heeft onder meer tot gevolg dat de kwaliteit van de administratieve organisatie en daarin opgenomen interne beheersingsmaatregelen niet zijn getoetst. Voor het uitvoeren van deze opdracht kunnen wij alleen uitgaan van de door de rechtspersoon verstrekte informatie.

Ons oordeel is niet aangepast als gevolg van deze aangelegenheid.

**Verantwoordelijkheden van het bestuur voor de vrijstelling van publicatieplicht**[[31]](#footnote-31)

Het bestuur is verantwoordelijk voor het voeren van de administratie, het opstellen van de jaarrekening en het naleven van de voorwaarden van artikel 2:396 lid 9 BW.

Het bestuur is ook verantwoordelijk voor een zodanige interne beheersing als het noodzakelijk acht om naleving zonder afwijkingen van materieel belang als gevolg van fraude of fouten van artikel 2:396 lid 9 BW te evalueren.

**Onze verantwoordelijkheden voor het onderzoek van de vrijstelling van publicatieplicht**

Onze verantwoordelijkheid is het zodanig plannen en uitvoeren van ons onderzoek dat wij daarmee voldoende en geschikte assurance-informatie verkrijgen voor het door ons af te geven oordeel.

Ons onderzoek is uitgevoerd met een hoge mate maar geen absolute mate van zekerheid waardoor het mogelijk is dat wij tijdens ons onderzoek niet alle materiële fouten en fraude ontdekken.

Wij passen de ‘Nadere voorschriften kwaliteitssystemen’ (NVKS) toe. Op grond daarvan beschikken wij over een samenhangend stelsel van kwaliteitsmanagement inclusief vastgelegde richtlijnen en procedures inzake de naleving van ethische voorschriften, professionele standaarden en andere relevante wet- en regelgeving.

Ons onderzoek bestond onder andere uit:

* het identificeren van risico’s dat de voorwaarden uit artikel 2.396 BW niet in alle van materieel belang zijnde aspecten worden nageleefd, het in reactie op deze risico’s bepalen en uitvoeren van assurance-werkzaamheden en het verkrijgen van assurance-informatie die voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel. Bij fraude is het risico dat een afwijking van materieel belang niet ontdekt wordt groter dan bij fouten. Bij fraude kan sprake zijn van samenspanning, valsheid in geschrifte, het opzettelijk nalaten transacties vast te leggen, het opzettelijk verkeerd voorstellen van zaken of het doorbreken van interne beheersing;
* aan de hand van de administratie en de jaarrekening over het boekjaar JJJJ[[32]](#footnote-32) onderzoeken of op balansdatum artikel 2:396 lid 1 en 2 BW op de rechtspersoon van toepassing is;
* aan de hand van de statuten, de administratie en de jaarrekening onderzoeken of de rechtspersoon in JJJJ[[33]](#footnote-33) geen winst heeft beoogd en geen werkzaamheden heeft verricht buiten de doelomschrijving.

Plaats en datum

... (naam accountantspraktijk)

... (naam accountant)

# 3.2 Onderzoeksrapporten

## 3.2.1 Onderzoeksrapport in nieuw format bij onderzoek van toekomstgerichte financiële informatie (prognose)

**ONDERZOEKSRAPPORT VAN DE ONAFHANKELIJK ACCOUNTANT**

Aan: Opdrachtgever

**Onze conclusie en ons oordeel**

Wij hebben de bijgevoegde, door ons gewaarmerkte prognose voor de periode van ... (datum) tot en met ... (datum) van ... (naam entiteit(en)) te ... ((statutaire) vestigingsplaats) onderzocht.

Op grond van ons onderzoek van de gegevens waarop de veronderstellingen zijn gebaseerd hebben wij geen reden om te veronderstellen dat deze veronderstellingen geen redelijke basis vormen voor de prognose.

Naar ons oordeel is de prognose opgesteld en gepresenteerd op basis van de als uitgangspunt gekozen veronderstellingen en grondslagen in overeenstemming met de grondslagen voor financiële verslaggeving[[34]](#footnote-34) van … (naam entiteit(en)).

De prognose bestaat uit:

* …[[35]](#footnote-35)

**De basis voor onze conclusie en ons oordeel**

Wij hebben ons onderzoek uitgevoerd volgens het Nederlands recht, waaronder de Nederlandse Standaard 3400, ‘Onderzoek van toekomstgerichte financiële informatie’ met betrekking tot prognoses. Deze opdracht is gericht op het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid over de veronderstellingen voor de prognose en een redelijke mate van zekerheid over de opstelling en de toelichting van de prognose. Onze verantwoordelijkheden op grond hiervan zijn beschreven in de sectie ‘Onze verantwoordelijkheden voor het onderzoek van de prognose.’

Wij zijn onafhankelijk van … (naam entiteit(en)) zoals vereist in de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO) en andere relevante onafhankelijkheidsregels in Nederland. Daarnaast hebben wij voldaan aan de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA).

Wij vinden dat de door ons verkregen assurance-informatie voldoende en geschikt is als basis voor onze conclusie en ons oordeel.

**Realiseerbaarheid van de toekomstige uitkomsten van de prognose**

Een prognose betreft toekomstgerichte financiële informatie welke is gebaseerd op verwachtingen over toekomstige gebeurtenissen en mogelijke acties van een entiteit. Deze informatie is naar haar aard uiterst subjectief waarbij het maken van afwegingen een belangrijke rol speelt.

De werkelijke uitkomsten zullen naar alle waarschijnlijkheid afwijken van de prognose, aangezien de veronderstelde gebeurtenissen zich veelal niet op gelijke wijze zullen voordoen zoals in de prognose is aangenomen. De hieruit voortvloeiende afwijkingen tussen toekomstige uitkomsten en de prognose kunnen van materieel belang zijn[[36]](#footnote-36).

**Benadrukking van het doel van de prognose en de beperking in verspreidingskring**

Wij vestigen de aandacht op punt … in de toelichting van de prognose waarin is uiteenzet dat de prognose is opgesteld voor ... .. (omschrijving specifieke verspreidingskring) met als doel ... (naam entiteit(en)) in staat te stellen te voldoen aan ... (omschrijving vereisten, doel, contract, etc.). Hierdoor is de prognose mogelijk niet geschikt voor andere doeleinden. Ons onderzoeksrapport is derhalve uitsluitend bestemd voor … (naam entiteit(en)) en ... (omschrijving specifieke verspreidingskring) en dient niet te worden verspreid aan of te worden gebruikt door anderen. Onze conclusie en ons oordeel zijn niet aangepast als gevolg van deze aangelegenheid.

**Verantwoordelijkheden van het bestuur[[37]](#footnote-37) voor de prognose****[[38]](#footnote-38)**

Het bestuuris verantwoordelijk voor het opstellen en presenteren van de prognose in overeenstemming met de grondslagen voor financiële verslaggeving van … (naam entiteit(en)), met inbegrip van de beschrijving en toelichting van de grondslagen en de aan de prognose ten grondslag liggende veronderstellingen. In dit kader is het bestuur (of andere aanduiding, bijvoorbeeld 'De directie') verantwoordelijk voor een zodanige interne beheersing die het bestuur noodzakelijk acht om het opstellen van de prognose mogelijk te maken zonder afwijkingen van materieel belang als gevolg van fraude of fouten.

**Onze verantwoordelijkheden voor het onderzoek van de prognose**

Onze verantwoordelijkheid is het zodanig plannen en uitvoeren van ons onderzoek dat wij daarmee voldoende en geschikte assurance-informatie verkrijgen voor de door ons af te geven conclusie en oordeel.

De mate van zekerheid die wordt verkregen bij het onderzoek van de veronderstellingen is aanzienlijk lager dan de zekerheid die wordt verkregen bij ons onderzoek naar het opstellen en presenteren van de prognose op dezelfde basis als de jaarrekening. Derhalve brengen wij over de veronderstellingen geen oordeel tot uitdrukking.

Wij passen de ‘Nadere voorschriften kwaliteitssystemen’ (NVKS) toe. Op grond daarvan beschikken wij over een samenhangend stelsel van kwaliteitsmanagement inclusief vastgelegde richtlijnen en procedures inzake de naleving van ethische voorschriften, professionele standaarden en andere relevante wet- en regelgeving.

Wij hebben dit onderzoek professioneel-kritisch uitgevoerd en hebben waar relevant professionele oordeelsvorming toegepast in overeenstemming met de Nederlandse Standaard 3400.

Onze werkzaamheden bestond onder andere uit:[[39]](#footnote-39)

* Het verkrijgen van inzicht in de activiteiten met inbegrip van de interne beheersing van de entiteit en in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, om te onderzoeken of rekening is gehouden met alle relevante omstandigheden die voor het opstellen van de prognose van belang zijn en om gebieden in de prognose te kunnen identificeren waar het waarschijnlijk is dat zich risico’s op afwijkingen van materieel belang voor zullen doen als gevolg van fouten of fraude, het in reactie hierop opzetten en uitvoeren van assurance-werkzaamheden om op die gebieden in te spelen en het verkrijgen van assurance-informatie die voldoende en geschikt is als basis voor onze conclusie en ons oordeel;
* Het verkrijgen van inzicht in de interne beheersing met betrekking tot het opstellen van de prognose met als doel assurance-werkzaamheden te selecteren die passend zijn in de omstandigheden. Deze werkzaamheden hebben niet als doel om een oordeel uit te spreken over de effectiviteit van de interne beheersing van de entiteit[[40]](#footnote-40);
* Het inwinnen van inlichtingen bij het bestuur en andere functionarissen van de entiteit en het uitvoeren van cijferanalyses met betrekking tot de toereikendheid en betrouwbaarheid van onderliggende gegevens en onderlinge samenhang teneinde de periode waarop de prognose betrekking heeft te beoordelen en te evalueren of de aan de prognose ten grondslag liggende veronderstellingen van het bestuur niet onredelijk zijn;
* Bij het evalueren van de onderliggende gegevens hebben wij overwogen dat [wij] bij de (geconsolideerde) jaarrekening JJJJ van … (naam entiteit(en)) op …(datum) een (afkeurende) controleverklaring (met beperking/van oordeelonthouding/met een paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden inzake …) [hebben/is] verstrekt[[41]](#footnote-41);
* Het vaststellen dat de prognose is opgesteld op basis van de aan de prognose ten grondslag liggende veronderstellingen; en
* Het evalueren of de prognose is opgesteld en gepresenteerd in overeenstemming met de grondslagen voor financiële verslaggeving van … (naam entiteit(en), waarbij de grondslagen en veronderstellingen van materieel belang zijn toegelicht.

Plaats en datum

... (naam accountantspraktijk)

... (naam accountant)

## 3.2.2 Onderzoeksrapport in nieuw format bij onderzoek van toekomstgerichte financiële informatie (projectie)

**ONDERZOEKSRAPPORT VAN DE ONAFHANKELIJK ACCOUNTANT**

Aan: Opdrachtgever

**Onze conclusie en ons oordeel**

Wij hebben de bijgevoegde, door ons gewaarmerkte projectie voor de periode van ... (datum) tot en met ... (datum) van ... (naam entiteit(en)) te ... ((statutaire) vestigingsplaats) onderzocht.

Op grond van ons onderzoek van de gegevens waarop de veronderstellingen zijn gebaseerd hebben wij geen reden om te veronderstellen dat deze veronderstellingen geen redelijke basis vormen voor de projectie, aannemende dat … (vermeld of verwijs naar de hypothese).

Naar ons oordeel is de projectie opgesteld en gepresenteerd op basis van de als uitgangspunt gekozen veronderstellingen en grondslagen in overeenstemming met de grondslagen voor financiële verslaggeving[[42]](#footnote-42) van … (naam entiteit(en)).

De projectie bestaat uit:

* …[[43]](#footnote-43)

**De basis voor onze conclusie en ons oordeel**

Wij hebben ons onderzoek uitgevoerd volgens het Nederlands recht, waaronder de Nederlandse Standaard 3400, ‘Onderzoek van toekomstgerichte financiële informatie’ met betrekking tot projecties. Deze opdracht is gericht op het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid over de veronderstellingen voor de projectie en een redelijke mate van zekerheid omtrent de opstelling en de toelichting van de projectie. Onze verantwoordelijkheden op grond hiervan zijn beschreven in de sectie ‘Onze verantwoordelijkheden voor het onderzoek van de projectie.’

Wij zijn onafhankelijk van … (naam entiteit(en)) zoals vereist in de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO) en andere relevante onafhankelijkheidsregels in Nederland. Daarnaast hebben wij voldaan aan de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA).

Wij vinden dat de door ons verkregen assurance-informatie voldoende en geschikt is als basis voor onze conclusie en ons oordeel.

**Realiseerbaarheid van de toekomstige uitkomsten van de projectie**

Een projectie betreft toekomstgerichte financiële informatie welke is gebaseerd op verwachtingen over toekomstige gebeurtenissen en mogelijke acties van een entiteit. Deze informatie is naar haar aard uiterst subjectief waarbij het maken van afwegingen een belangrijke rol speelt.

Bij het opstellen van de projectie is gebruik gemaakt van een samenspel van veronderstellingen inclusief hypotheses waarvan niet vaststaat dat deze daadwerkelijk zullen plaatsvinden. Zelfs als deze daadwerkelijk plaats zouden vinden, dan nog zullen de werkelijke uitkomsten naar alle waarschijnlijkheid afwijken van de projectie, aangezien de veronderstelde gebeurtenissen zich veelal niet op gelijke wijze zullen voordoen zoals in de projectie is aangenomen. De hieruit voortvloeiende afwijkingen tussen toekomstige uitkomsten en de projectie kunnen van materieel belang zijn[[44]](#footnote-44).

**Benadrukking van het doel van de projectie en beperking in verspreidingskring**

Wij vestigen de aandacht op punt … in de toelichting van de projectie waarin is uiteenzet dat de projectie is opgesteld voor ... .. (omschrijving specifieke verspreidingskring) met als doel ... (naam entiteit(en)) in staat te stellen te voldoen aan ... (omschrijving vereisten, doel, contract, etc.). Hierdoor is de projectie mogelijk niet geschikt voor andere doeleinden. Ons onderzoeksrapport is derhalve uitsluitend bestemd voor … (naam entiteit(en)) en ... (omschrijving specifieke verspreidingskring/beoogd gebruikers) en dient niet te worden verspreid aan of te worden gebruikt door anderen. Onze conclusie en ons oordeel zijn niet aangepast als gevolg van deze aangelegenheid.

**Verantwoordelijkheden van het bestuur[[45]](#footnote-45) voor de projectie[[46]](#footnote-46)**

Het bestuuris verantwoordelijk voor het opstellen en presenteren van de projectie in overeenstemming met de grondslagen voor financiële verslaggeving van … (naam entiteit(en)), met inbegrip van de beschrijving en toelichting van de aan de projectie ten grondslag liggende veronderstellingen. In dit kader is het bestuur (of andere aanduiding, bijvoorbeeld 'De directie') verantwoordelijk voor een zodanige interne beheersing die het bestuur noodzakelijk acht om het opstellen van de projectie mogelijk te maken zonder afwijkingen van materieel belang als gevolg van fraude of fouten.

**Onze verantwoordelijkheden voor het onderzoek van de projectie**

Onze verantwoordelijkheid is het zodanig plannen en uitvoeren van ons onderzoek dat wij daarmee voldoende en geschikte assurance-informatie verkrijgen voor de door ons af te geven conclusie en oordeel.

De mate van zekerheid die wordt verkregen bij het onderzoek van de veronderstellingen is aanzienlijk lager dan de zekerheid die wordt verkregen bij ons onderzoek naar het opstellen en presenteren van de projectie op dezelfde basis als de jaarrekening. Derhalve brengen wij over de veronderstellingen geen oordeel tot uitdrukking.

Wij passen de ‘Nadere voorschriften kwaliteitssystemen’ (NVKS) toe. Op grond daarvan beschikken wij over een samenhangend stelsel van kwaliteitsmanagement inclusief vastgelegde richtlijnen en procedures inzake de naleving van ethische voorschriften, professionele standaarden en andere relevante wet- en regelgeving.

Wij hebben dit onderzoek professioneel-kritisch uitgevoerd en hebben waar relevant professionele oordeelsvorming toegepast in overeenstemming met de Nederlandse Standaard 3400.

Onze werkzaamheden bestond onder andere uit:[[47]](#footnote-47)

* Het verkrijgen van inzicht in de activiteiten met inbegrip van de interne beheersing van de entiteit en in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, om te onderzoeken of rekening is gehouden met alle relevante omstandigheden die voor het opstellen van de projectie van belang zijn en om gebieden in de projectie te kunnen identificeren waar het waarschijnlijk is dat zich risico’s op afwijkingen van materieel belang voor zullen doen als gevolg van fouten of fraude, het in reactie hierop opzetten en uitvoeren van assurance-werkzaamheden om op die gebieden in te spelen en het verkrijgen van assurance-informatie die voldoende en geschikt is als basis voor onze conclusie en ons oordeel.
* Het verkrijgen van inzicht in de interne beheersing met betrekking tot het opstellen van de projectie met als doel assurance-werkzaamheden te selecteren die passend zijn in de omstandigheden. Deze werkzaamheden hebben niet als doel om een oordeel uit te spreken over de effectiviteit van de interne beheersing van de entiteit[[48]](#footnote-48);
* Het inwinnen van inlichtingen bij het bestuur en andere functionarissen van de entiteit en het uitvoeren van cijferanalyses met betrekking tot de toereikendheid en betrouwbaarheid van onderliggende gegevens en onderlinge samenhang teneinde de periode waarop de projectie betrekking heeft te beoordelen en te beoordelen of de aan projectie ten grondslag liggende veronderstellingen van het bestuur niet onredelijk zijn, aansluiten op het doel van de projectie en of rekening is gehouden met alle belangrijke implicaties van de hypotheses;
* Bij het evalueren van de onderliggende gegevens hebben wij overwogen dat [wij] bij de (geconsolideerde) jaarrekening JJJJ van … (naam entiteit(en)) op …(datum) een (afkeurende) controleverklaring (met beperking/van oordeelonthouding/met een paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden inzake …) [hebben/is] verstrekt[[49]](#footnote-49).
* Het vaststellen dat de projectie is opgesteld op basis van de aan de projectie ten grondslag liggende veronderstellingen; en
* Het evalueren of de projectie is opgesteld en gepresenteerd in overeenstemming met de grondslagen voor financiële verslaggeving van … (naam entiteit(en), waarbij de grondslagen en veronderstellingen van materieel belang zijn toegelicht.

Plaats en datum

... (naam accountantspraktijk)

... (naam accountant)

# 3.3 Type 1 Assurance-rapporten van de accountant van de serviceorganisatie

## 3.3.1 Assurance-rapport in nieuw format van de onafhankelijke accountant van de serviceorganisatie over de beschrijving en de opzet van interne beheersingsmaatregelen (type 1)

NB1: Dit assurance-rapport is opgesteld op basis van het nieuwe format dat ook gebruikt wordt bij controleverklaringen. Dit is geen verplichting vanuit de standaard 3402 of vanuit de standaard 3000A. Er is gekozen voor een template in dit format om aansluiting te houden bij de controleverklaring.

NB2: Dit voorbeeldrapport is uitsluitend geschikt voor de situatie waarin met de diensten verleend door een subserviceorganisatie wordt omgegaan op de uitsluitingsmethode (carve-out methode). Ons assurance-rapport bij een rapport dat met de diensten van een subserviceorganisatie omgaat volgens de opname methode (inclusive methode) vereist meerdere aanpassingen:

* In de eerste alinea van de oordeelsparagraaf wordt ook de naam van de (inclusive) subserviceorganisatie genoemd. Inzake de criteria verwijzen wij naar de vermelding van de serviceorganisatie en de subserviceorganisatie (hierna: de ‘vermeldingen’).
* In de paragraaf ‘Aangelegenheden met betrekking tot de reikwijdte van ons onderzoek’ nemen wij de voorgeschreven informatie op (Standaard /ISAE 3402, paragraaf 53, sub c. onder iv, 1e en 3e volzin):

‘… (naam serviceorganisatie) maakt gebruik van … (naam inclusive subserviceorganisatie) voor … (beschrijving uitgevoerde activiteiten c.q. diensten van deze subserviceorganisatie) die deel uitmaken van de beschrijving volgens de opname methode. De in de beschrijving opgenomen interne beheersingsdoelstellingen en de daarmee verband houdende interne beheersingsmaatregelen van … (naam ‘inclusive’ subserviceorganisatie) maken onderdeel uit van ons onderzoek.’

In deze paragraaf houden wij verder rekening met ‘andere informatie’ die door de (inclusive) subservice organisatie is opgenomen bij de beschrijving van de serviceorganisatie, indien van toepassing.

* In de paragraaf ‘Beperkingen van een beschrijving en aan interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie’ wordt in de titel en de tekst telkens achter ‘serviceorganisatie’ ‘en subserviceorganisatie’ gevoegd.
* De titel van de paragraaf ‘Verantwoordelijkheden van het bestuur van de serviceorganisatie’ wordt aangepast in ‘Verantwoordelijkheden van de besturen van de serviceorganisatie en de subserviceorganisatie en beschrijft de relatieve verantwoordelijkheden van zowel de serviceorganisatie als de subserviceorganisatie met een verwijzing naar de Vermeldingen waar deze relatieve verantwoordelijkheden zijn beschreven. ‘Het bestuur heeft’ en ‘Het bestuur is’ wordt derhalve telkens aangepast in ‘De besturen hebben’ respectievelijk ‘De besturen zijn’ en de ‘Vermelding van de serviceorganisatie’ wordt telkens vervangen door de ‘vermeldingen’, zoals in de oordeelsparagraaf reeds gedefinieerd.
* In de paragraaf ‘Verantwoordelijkheden van de accountant’ verwijzen we naar de vermeldingen van de serviceorganisatie en van de subserviceorganisatie (de ‘vermeldingen’). Verder wordt telkens achter ‘serviceorganisatie’ ‘en subserviceorganisatie’ gevoegd.

**Assurance-rapport van de onafhankelijke accountant**

Aan: Opdrachtgever

**Ons oordeel**[[50]](#footnote-50)

Wij hebben de beschrijving van … (naam serviceorganisatie) onderzocht [zoals opgenomen in … (titel sectie ‘beschrijving van het systeem van de serviceorganisatie’)] / [op pagina … tot en met …] van haar … (naam/namen of soort van de geleverde diensten) systeem voor het verwerken van transacties van gebruikersorganisaties[[51]](#footnote-51) (hierna: ‘het systeem’) op … (datum) (hierna: de beschrijving’).

Verder hebben wij de opzet van interne beheersingsmaatregelen onderzocht die verband houden met de interne beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving staan vermeld (hierna: ‘de beheersingsdoelstellingen’).

Naar ons oordeel, in alle van materieel belang zijnde aspecten:

1. geeft de beschrijving het systeem getrouw weer zoals dit is opgezet en geïmplementeerd op … (datum);
2. zijn de interne beheersingsmaatregelen die verband houden met de beheersingsdoelstellingen op afdoende wijze opgezet om de beheersingsdoelstellingen te kunnen bereiken indien de beheersingsmaatregelen effectief werkten op … (datum).

De criteria waarvan wij gebruik hebben gemaakt bij het vormen van ons oordeel zijn de criteria die zijn beschreven in … (titel sectie vermelding van de serviceorganisatie) (hierna: de ‘vermelding van de Serviceorganisatie’).

Ons oordeel is gevormd op basis van de aangelegenheden die in dit assurance-rapport zijn uiteengezet.

**De basis voor ons oordeel**

We hebben ons onderzoek uitgevoerd volgens het Nederlands recht, waaronder de Nederlandse Standaard 3402 ‘Assurance-rapporten betreffende interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie’. Deze opdracht is gericht op het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid. Onze verantwoordelijkheden op grond hiervan zijn beschreven in de sectie ‘Verantwoordelijkheden van de accountant’.

Wij zijn onafhankelijk van … (naam serviceorganisatie) zoals vereist in de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO). Verder hebben wij voldaan aan de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA).

Wij vinden dat de door ons verkregen assurance-informatie voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel.

**Aangelegenheden met betrekking tot de reikwijdte van ons onderzoek**

[***Optioneel:*** *Uit de beschrijving blijkt dat bepaalde beheersingsdoelstellingen alleen kunnen worden behaald indien de aanvullende interne beheersingsmaatregelen bij gebruikersorganisaties, waarmee bij de inrichting van de interne beheersingsmaatregelen bij … (naam serviceorganisatie) rekening is gehouden, afdoende zijn opgezet en effectief werken in aanvulling op de interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie. De aanvullende interne beheersingsmaatregelen bij gebruikersorganisaties maken geen onderdeel uit van ons onderzoek en wij hebben de geschiktheid van de opzet of de implementatie van deze aanvullende interne beheersingsmaatregelen niet geëvalueerd.*][[52]](#footnote-52)

[***Optioneel:*** *… (naam serviceorganisatie) maakt gebruik van … (naam ‘carved-out’ subserviceorganisatie) voor het leveren van … (beschrijving geleverde diensten). De beschrijving bevat uitsluitend de beheersingsdoelstellingen en gerelateerde interne beheersingsmaatregelen van … (naam serviceorganisatie) en sluit de interne beheersingsdoelstellingen en daarmee verband houdende interne beheersingsmaatregelen van … (naam ‘carved-out’ subserviceorganisatie) uit. De interne beheersingsmaatregelen van … (naam ‘carved-out’ subserviceorganisatie) maken geen onderdeel uit van ons onderzoek en wij hebben de geschiktheid van de opzet of implementatie van deze interne beheersingsmaatregelen niet geëvalueerd.*][[53]](#footnote-53)

[***Optioneel****: De informatie in .. (titel sectie ‘overige informatie’ bijgesloten bij de beschrijving) is opgenomen door het management van …(naam serviceorganisatie) als achtergrondinformatie en is geen onderdeel van de beschrijving. Ons oordeel omvat dan ook geen uitspraak over deze informatie.*][[54]](#footnote-54)

Wij hebben geen werkzaamheden uitgevoerd met betrekking tot de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen die in de beschrijving zijn opgenomen en brengen daarover geen oordeel tot uitdrukking.

Ons oordeel is niet aangepast als gevolg van deze aangelegenheden.

**Beperkingen van een beschrijving en aan interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie**

De beschrijving is opgesteld om aan de algemene behoeftes te voldoen van een brede groep gebruikersorganisaties en hun accountants en kan daarom niet ieder aspect van het systeem bevatten dat iedere individuele gebruikersorganisatie in diens eigen bijzondere omgeving belangrijk kan achten.[[55]](#footnote-55) Interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie kunnen, vanwege hun aard, niet alle fouten of omissies **[*optioneel*:** *bij het verwerken of rapporteren van transacties*[[56]](#footnote-56)**]** voorkomen of ontdekken en corrigeren. Bovendien is het projecteren naar de toekomst van conclusies met betrekking tot de opzet van interne beheersingsmaatregelen om de beheersingsdoelstellingen te bereiken, onderhevig aan het risico dat interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie ineffectief kunnen worden.

**Beperkingen in gebruik en verspreidingskring**

Ons assurance-rapport is uitsluitend bestemd voor … (naam serviceorganisatie), gebruikersorganisaties van … (naam serviceorganisatie)’s … (namen van de geleverde diensten) dienstverlening systeem op … (datum) en hun accountants, die voldoende inzicht hebben om ons assurance-rapport in aanmerking te nemen, tezamen met overige informatie met inbegrip van informatie over interne beheersingsmaatregelen die door [***optioneel***: *subserviceorganisaties en*]gebruikersorganisaties zelf worden uitgevoerd, bij het inschatten van de risico’s op afwijkingen van materieel belang in de financiële overzichten van deze gebruikersorganisaties. Ons assurance-rapport mag enkel worden gebruikt voor het doel waarvoor het is opgesteld door de beoogde gebruikers en dient niet te worden verspreid aan of te worden gebruikt door anderen.

**Verantwoordelijkheden van het bestuur**[[57]](#footnote-57) **van de serviceorganisatie**

Het bestuur heeft de bijgesloten vermelding van de serviceorganisatie opgesteld ten aanzien van de getrouwe weergave van het systeem in de beschrijving en ten aanzien van de opzet van de interne beheersingsmaatregelen om de beheersingsdoelstellingen te bereiken.

Het bestuur is verantwoordelijk voor:

* het opstellen van de beschrijving en de vermelding van de serviceorganisatie in overeenstemming met de criteria die zijn beschreven in de vermelding van de serviceorganisatie, inclusief de volledigheid, de nauwkeurigheid en de methode van presentatie van de beschrijving en de vermelding van de serviceorganisatie;
* het verlenen van de diensten die door de beschrijving worden omvat;
* het definiëren van de beheersingsdoelstellingen en deze vermelden in de beschrijving[[58]](#footnote-58);
* het identificeren van de risico’s die een bedreiging vormen voor het bereiken van de beheersingsdoelstellingen; en
* het opzetten, implementeren en documenteren van interne beheersingsmaatregelen die afdoende zijn opgezet om de gerelateerde beheersingsdoelstellingen te bereiken.

Het bestuur is tevens verantwoordelijk voor een zodanige interne beheersing die het bestuur noodzakelijk acht om het opstellen van de beschrijving mogelijk te maken zonder afwijkingen van materieel belang als gevolg van fouten of fraude.[[59]](#footnote-59)

**Verantwoordelijkheden van de accountant**

Onze verantwoordelijkheid is het zodanig plannen en uitvoeren van ons onderzoek dat wij daarmee voldoende en geschikte assurance-informatie verkrijgen voor het door ons af te geven oordeel over de beschrijving en over de opzet van interne beheersingsmaatregelen die verband houden met de beheersingsdoelstellingen in overeenstemming met de criteria die zijn beschreven in de vermelding van de serviceorganisatie.

Ons onderzoek is uitgevoerd met een hoge mate maar geen absolute mate van zekerheid waardoor het mogelijk is dat wij tijdens ons onderzoek niet alle materiële fouten en fraude ontdekken.

Wij passen de ‘Nadere voorschriften kwaliteitssystemen’ (NVKS) toe. Op grond daarvan beschikken wij over een samenhangend stelsel van kwaliteitsmanagement inclusief vastgelegde richtlijnen en procedures inzake de naleving van ethische voorschriften, professionele standaarden en andere relevante wet- en regelgeving.

Ons onderzoek van de beschrijving van het systeem en de opzet van interne beheersingsmaatregelen, bestond onder andere uit:

* het identificeren en inschatten van de risico’s dat de beschrijving niet getrouw is weergegeven en dat interne beheersingsmaatregelen niet op afdoende wijze zijn opgezet om de beheersingsdoelstellingen te bereiken op … (datum) als gevolg van fouten of fraude, het in reactie op deze risico’s bepalen van assurance-werkzaamheden voor het verkrijgen van assurance-informatie die voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel;
* het evalueren van het algehele beeld van de beschrijving, de geschiktheid van de beheersingsdoelstellingen en de geschiktheid van de criteria die door de serviceorganisatie zijn beschreven in de vermelding van de serviceorganisatie;
* het uitvoeren van werkzaamheden ter verkrijging van assurance-informatie over de getrouwe weergave van de beschrijving en de geschiktheid van de opzet van interne beheersingsmaatregelen om de beheersingsdoelstellingen te bereiken.

Plaats en datum

... (naam accountantspraktijk)

... (naam accountant)

## 3.3.2 Assurance-rapport in nieuw format van de onafhankelijke accountant van de serviceorganisatie over de beschrijving en de opzet van interne beheersingsmaatregelen (type 1), oordeel met beperking: de beschrijving is getrouw weergegeven met uitzondering van de genoemde beperking

NB1: Dit assurance-rapport is opgesteld op basis van het nieuwe format dat ook gebruikt wordt bij controleverklaringen. Dit is geen verplichting vanuit de standaard 3402 of vanuit de standaard 3000A. Er is gekozen voor een template in dit format om aansluiting te houden bij de controleverklaring.

NB2: Dit voorbeeldrapport is uitsluitend geschikt voor de situatie waarin met de diensten verleend door een subserviceorganisatie wordt omgegaan op de uitsluitingsmethode (carve-out methode). Ons assurance-rapport bij een rapport dat met de diensten van een subserviceorganisatie omgaat volgens de opname methode (inclusive methode) vereist meerdere aanpassingen:

* In de eerste alinea van de oordeelsparagraaf wordt ook de naam van de (inclusive) subserviceorganisatie genoemd. Inzake de criteria verwijzen wij naar de vermelding van de serviceorganisatie en de subserviceorganisatie (hierna: de ‘vermeldingen’).
* In de paragraaf ‘Aangelegenheden met betrekking tot de reikwijdte van ons onderzoek’ nemen wij de voorgeschreven informatie op (Standaard /ISAE 3402, paragraaf 53, sub c. onder iv, 1e en 3e volzin):

‘… (naam serviceorganisatie) maakt gebruik van … (naam inclusive subserviceorganisatie) voor … (beschrijving uitgevoerde activiteiten c.q. diensten van deze subserviceorganisatie) die deel uitmaken van de beschrijving volgens de opname methode. De in de beschrijving opgenomen interne beheersingsdoelstellingen en de daarmee verband houdende interne beheersingsmaatregelen van … (naam ‘inclusive’ subserviceorganisatie) maken onderdeel uit van ons onderzoek.’

In deze paragraaf houden wij verder rekening met ‘andere informatie’ die door de (inclusive) subservice organisatie is opgenomen bij de beschrijving van de serviceorganisatie, indien van toepassing.

* In de paragraaf ‘Beperkingen van een beschrijving en aan interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie’ wordt in de titel en de tekst telkens achter ‘serviceorganisatie’ ‘en subserviceorganisatie’ gevoegd.
* De titel van de paragraaf ‘Verantwoordelijkheden van het bestuur van de serviceorganisatie’ wordt aangepast in ‘Verantwoordelijkheden van de besturen van de serviceorganisatie en de subserviceorganisatie en beschrijft de relatieve verantwoordelijkheden van zowel de serviceorganisatie als de subserviceorganisatie met een verwijzing naar de Vermeldingen waar deze relatieve verantwoordelijkheden zijn beschreven. ‘Het bestuur heeft’ en ‘Het bestuur is’ wordt derhalve telkens aangepast in ‘De besturen hebben’ respectievelijk ‘De besturen zijn’ en de ‘Vermelding van de serviceorganisatie’ wordt telkens vervangen door de ‘vermeldingen’, zoals in de oordeelsparagraaf reeds gedefinieerd.
* In de paragraaf ‘Verantwoordelijkheden van de accountant’ verwijzen we naar de vermeldingen van de serviceorganisatie en van de subserviceorganisatie (de ‘vermeldingen’). Verder wordt telkens achter ‘serviceorganisatie’ ‘en subserviceorganisatie’ gevoegd.

**Assurance-rapport van de onafhankelijke accountant**

Aan: Opdrachtgever

**Ons oordeel met beperking[[60]](#footnote-60)**

Wij hebben de beschrijving van … (naam serviceorganisatie) onderzocht [zoals opgenomen in … (titel sectie ‘beschrijving van het systeem van de serviceorganisatie’)] / [op pagina … tot en met …] van haar … (naam/namen of soort van de geleverde diensten) systeem voor het verwerken van transacties van gebruikersorganisaties[[61]](#footnote-61) (hierna: ‘het systeem’) op … (datum) (hierna: de beschrijving’).

Verder hebben wij de opzet van interne beheersingsmaatregelen onderzocht die verband houden met de interne beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving staan vermeld (hierna: ‘de beheersingsdoelstellingen’).

Naar ons oordeel, uitgezonderd de aangelegenheid die staat beschreven in sectie ‘De basis voor ons oordeel met beperking’[[62]](#footnote-62), in alle van materieel belang zijnde aspecten:

1. geeft de beschrijving het systeem getrouw weer zoals dit is opgezet en geïmplementeerd op … (datum);
2. zijn de interne beheersingsmaatregelen die verband houden met de beheersingsdoelstellingen op afdoende wijze opgezet om de beheersingsdoelstellingen te kunnen bereiken indien de beheersingsmaatregelen effectief werkten op … (datum).

De criteria waarvan wij gebruik hebben gemaakt bij het vormen van ons oordeel zijn de criteria die zijn beschreven in … (titel sectie vermelding van de serviceorganisatie) (hierna: de ‘vermelding van de Serviceorganisatie’).

Ons oordeel is gevormd op basis van de aangelegenheden die in dit assurance-rapport zijn uiteengezet.

**De basis voor ons oordeel met beperking[[63]](#footnote-63)**

De beschrijving vermeldt op pagina … (paginanummer) dat … (naam serviceorganisatie) gebruik maakt van wachtwoorden om onbevoegde toegang tot het systeem te voorkomen. Op basis van onze werkzaamheden, die onder meer verzoeken om inlichtingen van het stafpersoneel en waarneming van activiteiten inhouden, hebben wij bepaald dat wachtwoorden in applicaties A en B, maar niet in applicaties C en D worden gebruikt.

Op basis van bovenstaande bevinding en omdat de daaraan gerelateerde risico’s niet op alternatieve wijze in voldoende mate worden gemitigeerd, hebben wij vastgesteld dat deze beheersingsmaatregelen niet op afdoende wijze zijn opgezet om de gerelateerde beheersingsdoelstelling te kunnen bereiken op … (datum).

We hebben ons onderzoek uitgevoerd volgens het Nederlands recht, waaronder de Nederlandse Standaard 3402 ‘Assurance-rapporten betreffende interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie’. Deze opdracht is gericht op het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid. Onze verantwoordelijkheden op grond hiervan zijn beschreven in de sectie ‘Verantwoordelijkheden van de accountant’.

Wij zijn onafhankelijk van … (naam serviceorganisatie) zoals vereist in de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO). Verder hebben wij voldaan aan de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA).

Wij vinden dat de door ons verkregen assurance-informatie voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel met beperking[[64]](#footnote-64).

**Aangelegenheden met betrekking tot de reikwijdte van ons onderzoek**

[***Optioneel:*** *Uit de beschrijving blijkt dat bepaalde beheersingsdoelstellingen alleen kunnen worden behaald indien de aanvullende interne beheersingsmaatregelen bij gebruikersorganisaties, waarmee bij de inrichting van de interne beheersingsmaatregelen bij … (naam serviceorganisatie) rekening is gehouden, afdoende zijn opgezet en effectief werken in aanvulling op de interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie. De aanvullende interne beheersingsmaatregelen bij gebruikersorganisaties maken geen onderdeel uit van ons onderzoek en wij hebben de geschiktheid van de opzet of de implementatie van deze aanvullende interne beheersingsmaatregelen niet geëvalueerd.*]**[[65]](#footnote-65)**

[***Optioneel:*** *… (naam serviceorganisatie) maakt gebruik van … (naam ‘carved-out’ subserviceorganisatie) voor het leveren van … (beschrijving geleverde diensten). De beschrijving bevat uitsluitend de beheersingsdoelstellingen en gerelateerde interne beheersingsmaatregelen van … (naam serviceorganisatie) en sluit de interne beheersingsdoelstellingen en daarmee verband houdende interne beheersingsmaatregelen van … (naam ‘carved-out’ subserviceorganisatie) uit. De interne beheersingsmaatregelen van … (naam ‘carved-out’ subserviceorganisatie) maken geen onderdeel uit van ons onderzoek en wij hebben de geschiktheid van de opzet of implementatie van deze interne beheersingsmaatregelen niet geëvalueerd.*][[66]](#footnote-66)

[***Optioneel****: De informatie in .. (titel sectie ‘overige informatie’ bijgesloten bij de beschrijving) is opgenomen door het management van …(naam serviceorganisatie) als achtergrondinformatie en is geen onderdeel van de beschrijving. Ons oordeel omvat dan ook geen uitspraak over deze informatie.*][[67]](#footnote-67)

Wij hebben geen werkzaamheden uitgevoerd met betrekking tot de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen die in de beschrijving zijn opgenomen en brengen daarover geen oordeel tot uitdrukking.

Ons oordeel is niet aangepast als gevolg van deze aangelegenheden.

**Beperkingen van een beschrijving en aan interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie**

De beschrijving is opgesteld om aan de algemene behoeftes te voldoen van een brede groep gebruikersorganisaties en hun accountants en kan daarom niet ieder aspect van het systeem bevatten dat iedere individuele gebruikersorganisatie in diens eigen bijzondere omgeving belangrijk kan achten.[[68]](#footnote-68) Interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie kunnen, vanwege hun aard, niet alle fouten of omissies **[*optioneel*:** *bij het verwerken of rapporteren van transacties*[[69]](#footnote-69)**]** voorkomen of ontdekken en corrigeren. Bovendien is het projecteren naar de toekomst van conclusies met betrekking tot de opzet van interne beheersingsmaatregelen om de beheersingsdoelstellingen te bereiken, onderhevig aan het risico dat interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie ineffectief kunnen worden.

**Beperkingen in gebruik en verspreidingskring**

Ons assurance-rapport is uitsluitend bestemd voor … (naam serviceorganisatie), gebruikersorganisaties van … (naam serviceorganisatie)’s … (namen van de geleverde diensten) dienstverlening systeem op … (datum) en hun accountants, die voldoende inzicht hebben om ons assurance-rapport in aanmerking te nemen, tezamen met overige informatie met inbegrip van informatie over interne beheersingsmaatregelen die door [***optioneel***: *subserviceorganisaties en*]gebruikersorganisaties zelf worden uitgevoerd, bij het inschatten van de risico’s op afwijkingen van materieel belang in de financiële overzichten van deze gebruikersorganisaties. Ons assurance-rapport mag enkel worden gebruikt voor het doel waarvoor het is opgesteld door de beoogde gebruikers en dient niet te worden verspreid aan of te worden gebruikt door anderen.

**Verantwoordelijkheden van het bestuur[[70]](#footnote-70) van de serviceorganisatie**

Het bestuur heeft de bijgesloten vermelding van de serviceorganisatie opgesteld ten aanzien van de getrouwe weergave van het systeem in de beschrijving en ten aanzien van de opzet van de interne beheersingsmaatregelen om de beheersingsdoelstellingen te bereiken.

Het bestuur is verantwoordelijk voor:

* het opstellen van de beschrijving en de vermelding van de serviceorganisatie in overeenstemming met de criteria die zijn beschreven in de vermelding van de serviceorganisatie, inclusief de volledigheid, de nauwkeurigheid en de methode van presentatie van de beschrijving en de vermelding van de serviceorganisatie;
* het verlenen van de diensten die door de beschrijving worden omvat;
* het definiëren van de beheersingsdoelstellingen en deze vermelden in de beschrijving[[71]](#footnote-71);
* het identificeren van de risico’s die een bedreiging vormen voor het bereiken van de beheersingsdoelstellingen; en
* het opzetten, implementeren en documenteren van interne beheersingsmaatregelen die afdoende zijn opgezet om de gerelateerde beheersingsdoelstellingen te bereiken.

Het bestuur is tevens verantwoordelijk voor een zodanige interne beheersing die het bestuur noodzakelijk acht om het opstellen van de beschrijving mogelijk te maken zonder afwijkingen van materieel belang als gevolg van fouten of fraude.[[72]](#footnote-72)

**Verantwoordelijkheden van de accountant**

Onze verantwoordelijkheid is het zodanig plannen en uitvoeren van ons onderzoek dat wij daarmee voldoende en geschikte assurance-informatie verkrijgen voor het door ons af te geven oordeel over de beschrijving en over de opzet van interne beheersingsmaatregelen die verband houden met de beheersingsdoelstellingen in overeenstemming met de criteria die zijn beschreven in de vermelding van de serviceorganisatie.

Ons onderzoek is uitgevoerd met een hoge mate maar geen absolute mate van zekerheid waardoor het mogelijk is dat wij tijdens ons onderzoek niet alle materiële fouten en fraude ontdekken.

Wij passen de ‘Nadere voorschriften kwaliteitssystemen’ (NVKS) toe. Op grond daarvan beschikken wij over een samenhangend stelsel van kwaliteitsmanagement inclusief vastgelegde richtlijnen en procedures inzake de naleving van ethische voorschriften, professionele standaarden en andere relevante wet- en regelgeving.

Ons onderzoek van de beschrijving van het systeem en de opzet van interne beheersingsmaatregelen, bestond onder andere uit:

* het identificeren en inschatten van de risico’s dat de beschrijving niet getrouw is weergegeven en dat interne beheersingsmaatregelen niet op afdoende wijze zijn opgezet om de beheersingsdoelstellingen te bereiken op … (datum) als gevolg van fouten of fraude, het in reactie op deze risico’s bepalen van assurance-werkzaamheden voor het verkrijgen van assurance-informatie die voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel;
* het evalueren van het algehele beeld van de beschrijving, de geschiktheid van de beheersingsdoelstellingen en de geschiktheid van de criteria die door de serviceorganisatie zijn beschreven in de vermelding van de serviceorganisatie;
* het uitvoeren van werkzaamheden ter verkrijging van assurance-informatie over de getrouwe weergave van de beschrijving en de geschiktheid van de opzet van interne beheersingsmaatregelen om de beheersingsdoelstellingen te bereiken.

Plaats en datum

... (naam accountantspraktijk)

... (naam accountant)

## 3.3.3 Assurance-rapport in nieuw format van de onafhankelijke accountant van de serviceorganisatie over de beschrijving en de opzet van interne beheersingsmaatregelen (type 1), oordeel met beperking: de interne beheersingsmaatregelen zijn niet op afdoende wijze opgezet om een redelijke mate van zekerheid te verschaffen dat de beheersingsdoelstellingen bereikt zullen worden indien de interne beheersingsmaatregelen effectief werken

NB1: Dit assurance-rapport is opgesteld op basis van het nieuwe format dat ook gebruikt wordt bij controleverklaringen. Dit is geen verplichting vanuit de standaard 3402 of vanuit de standaard 3000A. Er is gekozen voor een template in dit format om aansluiting te houden bij de controleverklaring.

NB2: Dit voorbeeldrapport is uitsluitend geschikt voor de situatie waarin met de diensten verleend door een subserviceorganisatie wordt omgegaan op de uitsluitingsmethode (carve-out methode). Ons assurance-rapport bij een rapport dat met de diensten van een subserviceorganisatie omgaat volgens de opname methode (inclusive methode) vereist meerdere aanpassingen:

* In de eerste alinea van de oordeelsparagraaf wordt ook de naam van de (inclusive) subserviceorganisatie genoemd. Inzake de criteria verwijzen wij naar de vermelding van de serviceorganisatie en de subserviceorganisatie (hierna: de ‘vermeldingen’).
* In de paragraaf ‘Aangelegenheden met betrekking tot de reikwijdte van ons onderzoek’ nemen wij de voorgeschreven informatie op (Standaard /ISAE 3402, paragraaf 53, sub c. onder iv, 1e en 3e volzin):

‘… (naam serviceorganisatie) maakt gebruik van … (naam inclusive subserviceorganisatie) voor … (beschrijving uitgevoerde activiteiten c.q. diensten van deze subserviceorganisatie) die deel uitmaken van de beschrijving volgens de opname methode. De in de beschrijving opgenomen interne beheersingsdoelstellingen en de daarmee verband houdende interne beheersingsmaatregelen van … (naam ‘inclusive’ subserviceorganisatie) maken onderdeel uit van ons onderzoek.’

In deze paragraaf houden wij verder rekening met ‘andere informatie’ die door de (inclusive) subservice organisatie is opgenomen bij de beschrijving van de serviceorganisatie, indien van toepassing.

* In de paragraaf ‘Beperkingen van een beschrijving en aan interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie’ wordt in de titel en de tekst telkens achter ‘serviceorganisatie’ ‘en subserviceorganisatie’ gevoegd.
* De titel van de paragraaf ‘Verantwoordelijkheden van het bestuur van de serviceorganisatie’ wordt aangepast in ‘Verantwoordelijkheden van de besturen van de serviceorganisatie en de subserviceorganisatie en beschrijft de relatieve verantwoordelijkheden van zowel de serviceorganisatie als de subserviceorganisatie met een verwijzing naar de Vermeldingen waar deze relatieve verantwoordelijkheden zijn beschreven. ‘Het bestuur heeft’ en ‘Het bestuur is’ wordt derhalve telkens aangepast in ‘De besturen hebben’ respectievelijk ‘De besturen zijn’ en de ‘Vermelding van de serviceorganisatie’ wordt telkens vervangen door de ‘vermeldingen’, zoals in de oordeelsparagraaf reeds gedefinieerd.
* In de paragraaf ‘Verantwoordelijkheden van de accountant’ verwijzen we naar de vermeldingen van de serviceorganisatie en van de subserviceorganisatie (de ‘vermeldingen’). Verder wordt telkens achter ‘serviceorganisatie’ ‘en subserviceorganisatie’ gevoegd.

**Assurance-rapport van de onafhankelijke accountant**

Aan: Opdrachtgever

**Ons oordeel met beperking**[[73]](#footnote-73)

Wij hebben de beschrijving van … (naam serviceorganisatie) onderzocht [zoals opgenomen in … (titel sectie ‘beschrijving van het systeem van de serviceorganisatie’)] / [op pagina … tot en met …] van haar … (naam/namen of soort van de geleverde diensten) systeem voor het verwerken van transacties van gebruikersorganisaties[[74]](#footnote-74) (hierna: ‘het systeem’) op … (datum) (hierna: de beschrijving’).

Verder hebben wij de opzet van interne beheersingsmaatregelen onderzocht die verband houden met de interne beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving staan vermeld (hierna: ‘de beheersingsdoelstellingen’).

Naar ons oordeel, uitgezonderd de aangelegenheid die staat beschreven in sectie ‘De basis voor ons oordeel met beperking[[75]](#footnote-75)’, in alle van materieel belang zijnde aspecten:

1. geeft de beschrijving het systeem getrouw weer zoals dit is opgezet en geïmplementeerd op … (datum);
2. zijn de interne beheersingsmaatregelen die verband houden met de beheersingsdoelstellingen op afdoende wijze opgezet om de beheersingsdoelstellingen te kunnen bereiken indien de beheersingsmaatregelen effectief werkten op … (datum).

De criteria waarvan wij gebruik hebben gemaakt bij het vormen van ons oordeel zijn de criteria die zijn beschreven in … (titel sectie vermelding van de serviceorganisatie) (hierna: de ‘vermelding van de Serviceorganisatie’).

Ons oordeel is gevormd op basis van de aangelegenheden die in dit assurance-rapport zijn uiteengezet.

**De basis voor ons oordeel met beperking[[76]](#footnote-76)**

Zoals op pagina …(paginanummer) van de beschrijving wordt besproken, brengt …(naam serviceorganisatie) zo nu en dan wijzigingen aan in applicatieprogramma’s om tekortkomingen te corrigeren of om capaciteiten te verbeteren. De procedures die worden gevolgd bij het bepalen of er wijzigingen moeten worden aangebracht, bij het opzetten van de wijzigingen en het implementeren ervan, houden geen beoordeling en goedkeuring in door bevoegde personen die onafhankelijk zijn van de personen die betrokken zijn bij het aanbrengen van die wijzigingen. Er bestaan ook geen gespecificeerde vereisten om dergelijke wijzigingen te toetsen of om de toetsingsresultaten aan een bevoegde beoordelaar te verschaffen voordat de wijzigingen worden geïmplementeerd.

Op basis van bovenstaande bevinding hebben wij vastgesteld dat deze beheersingsmaatregelen niet op afdoende wijze zijn opgezet om de gerelateerde beheersingsdoelstelling te bereiken op … (datum).

We hebben ons onderzoek uitgevoerd volgens het Nederlands recht, waaronder de Nederlandse Standaard 3402 ‘Assurance-rapporten betreffende interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie’. Deze opdracht is gericht op het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid. Onze verantwoordelijkheden op grond hiervan zijn beschreven in de sectie ‘Verantwoordelijkheden van de accountant’.

Wij zijn onafhankelijk van … (naam serviceorganisatie) zoals vereist in de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO). Verder hebben wij voldaan aan de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA).

Wij vinden dat de door ons verkregen assurance-informatie voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel met beperking[[77]](#footnote-77).

**Aangelegenheden met betrekking tot de reikwijdte van ons onderzoek**

[***Optioneel:*** *Uit de beschrijving blijkt dat bepaalde beheersingsdoelstellingen alleen kunnen worden behaald indien de aanvullende interne beheersingsmaatregelen bij gebruikersorganisaties, waarmee bij de inrichting van de interne beheersingsmaatregelen bij … (naam serviceorganisatie) rekening is gehouden, afdoende zijn opgezet en effectief werken in aanvulling op de interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie. De aanvullende interne beheersingsmaatregelen bij gebruikersorganisaties maken geen onderdeel uit van ons onderzoek en wij hebben de geschiktheid van de opzet of de implementatie van deze aanvullende interne beheersingsmaatregelen niet geëvalueerd.*][[78]](#footnote-78)

[***Optioneel:*** *… (naam serviceorganisatie) maakt gebruik van … (naam ‘carved-out’ subserviceorganisatie) voor het leveren van … (beschrijving geleverde diensten). De beschrijving bevat uitsluitend de beheersingsdoelstellingen en gerelateerde interne beheersingsmaatregelen van … (naam serviceorganisatie) en sluit de interne beheersingsdoelstellingen en daarmee verband houdende interne beheersingsmaatregelen van … (naam ‘carved-out’ subserviceorganisatie) uit. De interne beheersingsmaatregelen van … (naam ‘carved-out’ subserviceorganisatie) maken geen onderdeel uit van ons onderzoek en wij hebben de geschiktheid van de opzet of implementatie van deze interne beheersingsmaatregelen niet geëvalueerd.*][[79]](#footnote-79)

[***Optioneel****: De informatie in .. (titel sectie ‘overige informatie’ bijgesloten bij de beschrijving) is opgenomen door het management van …(naam serviceorganisatie) als achtergrondinformatie en is geen onderdeel van de beschrijving. Ons oordeel omvat dan ook geen uitspraak over deze informatie.*][[80]](#footnote-80)

Wij hebben geen werkzaamheden uitgevoerd met betrekking tot de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen die in de beschrijving zijn opgenomen en brengen daarover geen oordeel tot uitdrukking.

Ons oordeel is niet aangepast als gevolg van deze aangelegenheden.

**Beperkingen van een beschrijving en aan interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie**

De beschrijving is opgesteld om aan de algemene behoeftes te voldoen van een brede groep gebruikersorganisaties en hun accountants en kan daarom niet ieder aspect van het systeem bevatten dat iedere individuele gebruikersorganisatie in diens eigen bijzondere omgeving belangrijk kan achten.[[81]](#footnote-81) Interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie kunnen, vanwege hun aard, niet alle fouten of omissies **[*optioneel*:** *bij het verwerken of rapporteren van transacties*[[82]](#footnote-82)**]** voorkomen of ontdekken en corrigeren. Bovendien is het projecteren naar de toekomst van conclusies met betrekking tot de opzet van interne beheersingsmaatregelen om de beheersingsdoelstellingen te bereiken, onderhevig aan het risico dat interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie ineffectief kunnen worden.

**Beperkingen in gebruik en verspreidingskring**

Ons assurance-rapport is uitsluitend bestemd voor … (naam serviceorganisatie), gebruikersorganisaties van … (naam serviceorganisatie)’s … (namen van de geleverde diensten) dienstverlening systeem op … (datum) en hun accountants, die voldoende inzicht hebben om ons assurance-rapport in aanmerking te nemen, tezamen met overige informatie met inbegrip van informatie over interne beheersingsmaatregelen die door [***optioneel***: *subserviceorganisaties en*]gebruikersorganisaties zelf worden uitgevoerd, bij het inschatten van de risico’s op afwijkingen van materieel belang in de financiële overzichten van deze gebruikersorganisaties. Ons assurance-rapport mag enkel worden gebruikt voor het doel waarvoor het is opgesteld door de beoogde gebruikers en dient niet te worden verspreid aan of te worden gebruikt door anderen.

**Verantwoordelijkheden van het bestuur[[83]](#footnote-83) van de serviceorganisatie**

Het bestuur heeft de bijgesloten vermelding van de serviceorganisatie opgesteld ten aanzien van de getrouwe weergave van het systeem in de beschrijving en ten aanzien van de opzet van de interne beheersingsmaatregelen om de beheersingsdoelstellingen te bereiken.

Het bestuur is verantwoordelijk voor:

* het opstellen van de beschrijving en de vermelding van de serviceorganisatie in overeenstemming met de criteria die zijn beschreven in de vermelding van de serviceorganisatie, inclusief de volledigheid, de nauwkeurigheid en de methode van presentatie van de beschrijving en de vermelding van de serviceorganisatie;
* het verlenen van de diensten die door de beschrijving worden omvat;
* het definiëren van de beheersingsdoelstellingen en deze vermelden in de beschrijving[[84]](#footnote-84);
* het identificeren van de risico’s die een bedreiging vormen voor het bereiken van de beheersingsdoelstellingen; en
* het opzetten, implementeren en documenteren van interne beheersingsmaatregelen die afdoende zijn opgezet om de gerelateerde beheersingsdoelstellingen te bereiken.

Het bestuur is tevens verantwoordelijk voor een zodanige interne beheersing die het bestuur noodzakelijk acht om het opstellen van de beschrijving mogelijk te maken zonder afwijkingen van materieel belang als gevolg van fouten of fraude.[[85]](#footnote-85)

**Verantwoordelijkheden van de accountant**

Onze verantwoordelijkheid is het zodanig plannen en uitvoeren van ons onderzoek dat wij daarmee voldoende en geschikte assurance-informatie verkrijgen voor het door ons af te geven oordeel over de beschrijving en over de opzet van interne beheersingsmaatregelen die verband houden met de beheersingsdoelstellingen in overeenstemming met de criteria die zijn beschreven in de vermelding van de serviceorganisatie.

Ons onderzoek is uitgevoerd met een hoge mate maar geen absolute mate van zekerheid waardoor het mogelijk is dat wij tijdens ons onderzoek niet alle materiële fouten en fraude ontdekken.

Wij passen de ‘Nadere voorschriften kwaliteitssystemen’ (NVKS) toe. Op grond daarvan beschikken wij over een samenhangend stelsel van kwaliteitsmanagement inclusief vastgelegde richtlijnen en procedures inzake de naleving van ethische voorschriften, professionele standaarden en andere relevante wet- en regelgeving.

Ons onderzoek van de beschrijving van het systeem en de opzet van interne beheersingsmaatregelen, bestond onder andere uit:

* het identificeren en inschatten van de risico’s dat de beschrijving niet getrouw is weergegeven en dat interne beheersingsmaatregelen niet op afdoende wijze zijn opgezet om de beheersingsdoelstellingen te bereiken op … (datum) als gevolg van fouten of fraude, het in reactie op deze risico’s bepalen van assurance-werkzaamheden voor het verkrijgen van assurance-informatie die voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel;
* het evalueren van het algehele beeld van de beschrijving, de geschiktheid van de beheersingsdoelstellingen en de geschiktheid van de criteria die door de serviceorganisatie zijn beschreven in de vermelding van de serviceorganisatie;
* het uitvoeren van werkzaamheden ter verkrijging van assurance-informatie over de getrouwe weergave van de beschrijving en de geschiktheid van de opzet van interne beheersingsmaatregelen om de beheersingsdoelstellingen te bereiken.

Plaats en datum

... (naam accountantspraktijk)

... (naam accountant)

## 3.3.4 Assurance-rapport in nieuw format van de onafhankelijke accountant van de serviceorganisatie over de beschrijving en de opzet van interne beheersingsmaatregelen (type 1), oordeel met beperking: de service auditor is niet in staat tot het verkrijgen van voldoende en geschikte assurance-informatie

NB1: Dit assurance-rapport is opgesteld op basis van het nieuwe format dat ook gebruikt wordt bij controleverklaringen. Dit is geen verplichting vanuit de standaard 3402 of vanuit de standaard 3000A. Er is gekozen voor een template in dit format om aansluiting te houden bij de controleverklaring.

NB2: Dit voorbeeldrapport is uitsluitend geschikt voor de situatie waarin met de diensten verleend door een subserviceorganisatie wordt omgegaan op de uitsluitingsmethode (carve-out methode). Ons assurance-rapport bij een rapport dat met de diensten van een subserviceorganisatie omgaat volgens de opname methode (inclusive methode) vereist meerdere aanpassingen:

* In de eerste alinea van de oordeelsparagraaf wordt ook de naam van de (inclusive) subserviceorganisatie genoemd. Inzake de criteria verwijzen wij naar de vermelding van de serviceorganisatie en de subserviceorganisatie (hierna: de ‘vermeldingen’).
* In de paragraaf ‘Aangelegenheden met betrekking tot de reikwijdte van ons onderzoek’ nemen wij de voorgeschreven informatie op (Standaard /ISAE 3402, paragraaf 53, sub c. onder iv, 1e en 3e volzin):

‘… (naam serviceorganisatie) maakt gebruik van … (naam inclusive subserviceorganisatie) voor … (beschrijving uitgevoerde activiteiten c.q. diensten van deze subserviceorganisatie) die deel uitmaken van de beschrijving volgens de opname methode. De in de beschrijving opgenomen interne beheersingsdoelstellingen en de daarmee verband houdende interne beheersingsmaatregelen van … (naam ‘inclusive’ subserviceorganisatie) maken onderdeel uit van ons onderzoek.’

In deze paragraaf houden wij verder rekening met ‘andere informatie’ die door de (inclusive) subservice organisatie is opgenomen bij de beschrijving van de serviceorganisatie, indien van toepassing.

* In de paragraaf ‘Beperkingen van een beschrijving en aan interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie’ wordt in de titel en de tekst telkens achter ‘serviceorganisatie’ ‘en subserviceorganisatie’ gevoegd.
* De titel van de paragraaf ‘Verantwoordelijkheden van het bestuur van de serviceorganisatie’ wordt aangepast in ‘Verantwoordelijkheden van de besturen van de serviceorganisatie en de subserviceorganisatie en beschrijft de relatieve verantwoordelijkheden van zowel de serviceorganisatie als de subserviceorganisatie met een verwijzing naar de Vermeldingen waar deze relatieve verantwoordelijkheden zijn beschreven. ‘Het bestuur heeft’ en ‘Het bestuur is’ wordt derhalve telkens aangepast in ‘De besturen hebben’ respectievelijk ‘De besturen zijn’ en de ‘Vermelding van de serviceorganisatie’ wordt telkens vervangen door de ‘vermeldingen’, zoals in de oordeelsparagraaf reeds gedefinieerd.
* In de paragraaf ‘Verantwoordelijkheden van de accountant’ verwijzen we naar de vermeldingen van de serviceorganisatie en van de subserviceorganisatie (de ‘vermeldingen’). Verder wordt telkens achter ‘serviceorganisatie’ ‘en subserviceorganisatie’ gevoegd.

**Assurance-rapport van de onafhankelijke accountant**

Aan: Opdrachtgever

**Ons oordeel met beperking[[86]](#footnote-86)**

Wij hebben de beschrijving van … (naam serviceorganisatie) onderzocht [zoals opgenomen in … (titel sectie ‘beschrijving van het systeem van de serviceorganisatie’)] / [op pagina … tot en met …] van haar … (naam/namen of soort van de geleverde diensten) systeem voor het verwerken van transacties van gebruikersorganisaties[[87]](#footnote-87) (hierna: ‘het systeem’) op … (datum) (hierna: de beschrijving’).

Verder hebben wij de opzet van interne beheersingsmaatregelen onderzocht die verband houden met de interne beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving staan vermeld (hierna: ‘de beheersingsdoelstellingen’).

Naar ons oordeel, uitgezonderd de aangelegenheid die staat beschreven in sectie ‘De basis voor ons oordeel met beperking’[[88]](#footnote-88), in alle van materieel belang zijnde aspecten:

1. geeft de beschrijving het systeem getrouw weer zoals dit is opgezet en geïmplementeerd op … (datum);
2. zijn de interne beheersingsmaatregelen die verband houden met de beheersingsdoelstellingen op afdoende wijze opgezet om de beheersingsdoelstellingen te kunnen bereiken indien de beheersingsmaatregelen effectief werkten op … (datum).

De criteria waarvan wij gebruik hebben gemaakt bij het vormen van ons oordeel zijn de criteria die zijn beschreven in … (titel sectie vermelding van de serviceorganisatie) (hierna: de ‘vermelding van de Serviceorganisatie’).

Ons oordeel is gevormd op basis van de aangelegenheden die in dit assurance-rapport zijn uiteengezet.

**De basis voor ons oordeel met beperking[[89]](#footnote-89)**

…(naam serviceorganisatie) vermeldt in de beschrijving dat zij geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen heeft om ontvangen uitbetalingen van loon te reconciliëren met de gegenereerde output. De elektronische vastleggingen van de uitvoering van deze aansluiting op … (datum) zijn als resultaat van een computerverwerkingsfout verwijderd en om die reden waren wij niet in staat om vast te stellen dat de interne beheersmaatregel gerelateerd aan de interne beheersingsdoelstelling ‘Interne beheersingsmaatregelen verschaffen een redelijke mate van zekerheid dat de ontvangen uitbetalingen van loon behoorlijk worden vastgelegd’ was geïmplementeerd zoals opgezet op … (datum).

Op basis van bovenstaande bevinding hebben wij niet kunnen vaststellen of de beschrijving een getrouwe weergave geeft van deze interne beheersingsmaatregel op … (datum).

We hebben ons onderzoek uitgevoerd volgens het Nederlands recht, waaronder de Nederlandse Standaard 3402 ‘Assurance-rapporten betreffende interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie’. Deze opdracht is gericht op het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid. Onze verantwoordelijkheden op grond hiervan zijn beschreven in de sectie ‘Verantwoordelijkheden van de accountant’.

Wij zijn onafhankelijk van … (naam serviceorganisatie) zoals vereist in de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO). Verder hebben wij voldaan aan de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA).

Wij vinden dat de door ons verkregen assurance-informatie voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel met beperking[[90]](#footnote-90).

**Aangelegenheden met betrekking tot de reikwijdte van ons onderzoek**

[***Optioneel:*** *Uit de beschrijving blijkt dat bepaalde beheersingsdoelstellingen alleen kunnen worden behaald indien de aanvullende interne beheersingsmaatregelen bij gebruikersorganisaties, waarmee bij de inrichting van de interne beheersingsmaatregelen bij … (naam serviceorganisatie) rekening is gehouden, afdoende zijn opgezet en effectief werken in aanvulling op de interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie. De aanvullende interne beheersingsmaatregelen bij gebruikersorganisaties maken geen onderdeel uit van ons onderzoek en wij hebben de geschiktheid van de opzet of de implementatie van deze aanvullende interne beheersingsmaatregelen niet geëvalueerd.*]**[[91]](#footnote-91)**

[***Optioneel:*** *… (naam serviceorganisatie) maakt gebruik van … (naam ‘carved-out’ subserviceorganisatie) voor het leveren van … (beschrijving geleverde diensten). De beschrijving bevat uitsluitend de beheersingsdoelstellingen en gerelateerde interne beheersingsmaatregelen van … (naam serviceorganisatie) en sluit de interne beheersingsdoelstellingen en daarmee verband houdende interne beheersingsmaatregelen van … (naam ‘carved-out’ subserviceorganisatie) uit. De interne beheersingsmaatregelen van … (naam ‘carved-out’ subserviceorganisatie) maken geen onderdeel uit van ons onderzoek en wij hebben de geschiktheid van de opzet of implementatie van deze interne beheersingsmaatregelen niet geëvalueerd.*][[92]](#footnote-92)

[***Optioneel****: De informatie in .. (titel sectie ‘overige informatie’ bijgesloten bij de beschrijving) is opgenomen door het management van …(naam serviceorganisatie) als achtergrondinformatie en is geen onderdeel van de beschrijving. Ons oordeel omvat dan ook geen uitspraak over deze informatie.*][[93]](#footnote-93)

Wij hebben geen werkzaamheden uitgevoerd met betrekking tot de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen die in de beschrijving zijn opgenomen en brengen daarover geen oordeel tot uitdrukking.

Ons oordeel is niet aangepast als gevolg van deze aangelegenheden.

**Beperkingen van een beschrijving en aan interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie**

De beschrijving is opgesteld om aan de algemene behoeftes te voldoen van een brede groep gebruikersorganisaties en hun accountants en kan daarom niet ieder aspect van het systeem bevatten dat iedere individuele gebruikersorganisatie in diens eigen bijzondere omgeving belangrijk kan achten.[[94]](#footnote-94) Interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie kunnen, vanwege hun aard, niet alle fouten of omissies **[*optioneel*:** *bij het verwerken of rapporteren van transacties*[[95]](#footnote-95)**]** voorkomen of ontdekken en corrigeren. Bovendien is het projecteren naar de toekomst van conclusies met betrekking tot de opzet van interne beheersingsmaatregelen om de beheersingsdoelstellingen te bereiken, onderhevig aan het risico dat interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie ineffectief kunnen worden.

**Beperkingen in gebruik en verspreidingskring**

Ons assurance-rapport is uitsluitend bestemd voor … (naam serviceorganisatie), gebruikersorganisaties van … (naam serviceorganisatie)’s … (namen van de geleverde diensten) dienstverlening systeem op … (datum) en hun accountants, die voldoende inzicht hebben om ons assurance-rapport in aanmerking te nemen, tezamen met overige informatie met inbegrip van informatie over interne beheersingsmaatregelen die door [***optioneel***: *subserviceorganisaties en*]gebruikersorganisaties zelf worden uitgevoerd, bij het inschatten van de risico’s op afwijkingen van materieel belang in de financiële overzichten van deze gebruikersorganisaties. Ons assurance-rapport mag enkel worden gebruikt voor het doel waarvoor het is opgesteld door de beoogde gebruikers en dient niet te worden verspreid aan of te worden gebruikt door anderen.

**Verantwoordelijkheden van het bestuur[[96]](#footnote-96) van de serviceorganisatie**

Het bestuur heeft de bijgesloten vermelding van de serviceorganisatie opgesteld ten aanzien van de getrouwe weergave van het systeem in de beschrijving en ten aanzien van de opzet van de interne beheersingsmaatregelen om de beheersingsdoelstellingen te bereiken.

Het bestuur is verantwoordelijk voor:

* het opstellen van de beschrijving en de vermelding van de serviceorganisatie in overeenstemming met de criteria die zijn beschreven in de vermelding van de serviceorganisatie, inclusief de volledigheid, de nauwkeurigheid en de methode van presentatie van de beschrijving en de vermelding van de serviceorganisatie;
* het verlenen van de diensten die door de beschrijving worden omvat;
* het definiëren van de beheersingsdoelstellingen en deze vermelden in de beschrijving[[97]](#footnote-97);
* het identificeren van de risico’s die een bedreiging vormen voor het bereiken van de beheersingsdoelstellingen; en
* het opzetten, implementeren en documenteren van interne beheersingsmaatregelen die afdoende zijn opgezet om de gerelateerde beheersingsdoelstellingen te bereiken.

Het bestuur is tevens verantwoordelijk voor een zodanige interne beheersing die het bestuur noodzakelijk acht om het opstellen van de beschrijving mogelijk te maken zonder afwijkingen van materieel belang als gevolg van fouten of fraude.[[98]](#footnote-98)

**Verantwoordelijkheden van de accountant**

Onze verantwoordelijkheid is het zodanig plannen en uitvoeren van ons onderzoek dat wij daarmee voldoende en geschikte assurance-informatie verkrijgen voor het door ons af te geven oordeel over de beschrijving en over de opzet van interne beheersingsmaatregelen die verband houden met de beheersingsdoelstellingen in overeenstemming met de criteria die zijn beschreven in de vermelding van de serviceorganisatie.

Ons onderzoek is uitgevoerd met een hoge mate maar geen absolute mate van zekerheid waardoor het mogelijk is dat wij tijdens ons onderzoek niet alle materiële fouten en fraude ontdekken.

Wij passen de ‘Nadere voorschriften kwaliteitssystemen’ (NVKS) toe. Op grond daarvan beschikken wij over een samenhangend stelsel van kwaliteitsmanagement inclusief vastgelegde richtlijnen en procedures inzake de naleving van ethische voorschriften, professionele standaarden en andere relevante wet- en regelgeving.

Ons onderzoek van de beschrijving van het systeem en de opzet van interne beheersingsmaatregelen, bestond onder andere uit:

* het identificeren en inschatten van de risico’s dat de beschrijving niet getrouw is weergegeven en dat interne beheersingsmaatregelen niet op afdoende wijze zijn opgezet om de beheersingsdoelstellingen te bereiken op … (datum) als gevolg van fouten of fraude, het in reactie op deze risico’s bepalen van assurance-werkzaamheden voor het verkrijgen van assurance-informatie die voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel;
* het evalueren van het algehele beeld van de beschrijving, de geschiktheid van de beheersingsdoelstellingen en de geschiktheid van de criteria die door de serviceorganisatie zijn beschreven in de vermelding van de serviceorganisatie;
* het uitvoeren van werkzaamheden ter verkrijging van assurance-informatie over de getrouwe weergave van de beschrijving en de geschiktheid van de opzet van interne beheersingsmaatregelen om de beheersingsdoelstellingen te bereiken.

Plaats en datum

... (naam accountantspraktijk)

... (naam accountant)

# 3.4 Type 2 Assurance-rapporten van de accountant van de serviceorganisatie

## 3.4.1 Assurance-rapport in nieuw format van de onafhankelijke accountant van de serviceorganisatie over de beschrijving en de opzet en werking van interne beheersingsmaatregelen (type 2)

NB1: Dit assurance-rapport is opgesteld op basis van het nieuwe format dat ook gebruikt wordt bij controleverklaringen. Dit is geen verplichting vanuit de standaard 3402 of vanuit de standaard 3000A. Er is gekozen voor een template in dit format om aansluiting te houden bij de controleverklaring.

NB2: Dit voorbeeldrapport is uitsluitend geschikt voor de situatie waarin met de diensten verleend door een subserviceorganisatie wordt omgegaan op de uitsluitingsmethode (carve-out methode). Ons assurance-rapport bij een rapport dat met de diensten van een subserviceorganisatie omgaat volgens de opname methode (inclusive methode) vereist meerdere aanpassingen:

* In de eerste alinea van de oordeelsparagraaf wordt ook de naam van de (inclusive) subserviceorganisatie genoemd. Inzake de criteria verwijzen wij naar de vermeldingen van de serviceorganisatie en de subserviceorganisatie (hierna: de ‘vermeldingen’).
* In de paragraaf ‘Aangelegenheden met betrekking tot de reikwijdte van ons onderzoek’ nemen wij de voorgeschreven informatie op (Standaard /ISAE 3402, paragraaf 53, sub c. onder iv, 1e en 3e volzin):

‘… (naam serviceorganisatie) maakt gebruik van … (naam ‘inclusive’ subserviceorganisatie) voor … (beschrijving uitgevoerde activiteiten c.q. diensten van de subserviceorganisatie) die deel uitmaken van de beschrijving volgens de opname methode. De in de beschrijving opgenomen interne beheersingsdoelstellingen en de daarmee verband houdende interne beheersingsmaatregelen van … (naam ‘inclusive’ subserviceorganisatie), maken onderdeel uit van ons onderzoek.’

* In deze paragraaf, houden wij verder rekening met ‘overige informatie’ die door de (inclusive) subservice organisatie is opgenomen bij de beschrijving van de serviceorganisatie, indien van toepassing.
* In de paragraaf ‘Beperkingen van een beschrijving en aan interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie’ wordt in de titel en de tekst telkens achter ‘serviceorganisatie’ ‘en subserviceorganisatie’ gevoegd.
* De titel van de paragraaf ‘Verantwoordelijkheden van het bestuur van de serviceorganisatie’ wordt aangepast in ‘Verantwoordelijkheden van de besturen van de serviceorganisatie en de subserviceorganisatie en beschrijft de relatieve verantwoordelijkheden van zowel de serviceorganisatie als de subserviceorganisatie met een verwijzing naar de vermeldingen waar deze relatieve verantwoordelijkheden zijn beschreven.

‘Het bestuur heeft’ en ‘Het bestuur is’ wordt derhalve telkens aangepast in ‘De besturen hebben’ respectievelijk ‘De besturen zijn’ en de ‘Vermelding van de serviceorganisatie’ wordt telkens vervangen door de ‘vermeldingen’, zoals in de oordeelsparagraaf reeds gedefinieerd.

* In de paragraaf ‘Verantwoordelijkheden van de accountant’ verwijzen we naar de vermeldingen van de serviceorganisatie en van de subserviceorganisatie (de ‘vermeldingen’). Verder wordt telkens achter ‘serviceorganisatie’ ‘en subserviceorganisatie’ gevoegd.

**Assurance-rapport van de onafhankelijke accountant**

Aan: Opdrachtgever

**Ons oordeel**[[99]](#footnote-99)

Wij hebben de beschrijving van … (naam serviceorganisatie) onderzocht [zoals opgenomen in … (titel sectie ‘beschrijving van het systeem van de serviceorganisatie’)] / [op pagina … tot en met …] van haar … (naam/namen of soort van de geleverde diensten) systeem voor het verwerken van transacties van gebruikersorganisaties[[100]](#footnote-100) (hierna: ‘het systeem’) gedurende de periode van … (datum) tot en met … (datum) (hierna: ‘de beschrijving’).

Verder hebben wij de opzet en de werking van interne beheersingsmaatregelen onderzocht die verband houden met de interne beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving staan vermeld (hierna: ‘de beheersingsdoelstellingen’).

Naar ons oordeel, in alle van materieel belang zijnde aspecten:

1. geeft de beschrijving het systeem getrouw weer zoals dit is opgezet en geïmplementeerd gedurende de periode van … datum tot en met … (datum);
2. zijn de interne beheersingsmaatregelen die verband houden met de beheersingsdoelstellingen op afdoende wijze opgezet om de beheersingsdoelstellingen te kunnen bereiken indien de beheersingsmaatregelen effectief werkten gedurende de periode van … datum tot en met … (datum);
3. hebben de getoetste interne beheersingsmaatregelen effectief gewerkt om de beheersingsdoelstellingen te bereiken gedurende de periode van … (datum) tot en met … (datum).

De criteria waarvan wij gebruik hebben gemaakt bij het vormen van ons oordeel zijn de criteria die zijn beschreven in … (titel sectie vermelding van de serviceorganisatie) (hierna: de ‘vermelding van de serviceorganisatie’).

Ons oordeel is gevormd op basis van de aangelegenheden die in dit assurance-rapport zijn uiteengezet. De specifieke, getoetste interne beheersingsmaatregelen en de aard, timing en resultaten van die toetsingen zijn opgenomen in de bijgesloten … (naam van de sectie die de beheersingsdoelstellingen, beheersingsmaatregelen en de IT-auditor’s toetsingswerkzaamheden en toetsingsresultaten) (hierna: de ‘beschrijving van toetsingswerkzaamheden en resultaten’).

**De basis voor ons oordeel**

We hebben ons onderzoek uitgevoerd volgens het Nederlands recht, waaronder de Nederlandse Standaard 3402 ‘Assurance-rapporten betreffende interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie’. Deze opdracht is gericht op het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid. Onze verantwoordelijkheden op grond hiervan zijn beschreven in de sectie ‘Verantwoordelijkheden van de accountant’.

Wij zijn onafhankelijk van … (naam serviceorganisatie) zoals vereist in de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO). Verder hebben wij voldaan aan de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA).

Wij vinden dat de door ons verkregen assurance-informatie voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel.

[**Optioneel: Aangelegenheden met betrekking tot de reikwijdte van ons onderzoek**

[***Optioneel***: *Uit de beschrijving blijkt dat bepaalde beheersingsdoelstellingen alleen kunnen worden behaald indien de aanvullende interne beheersingsmaatregelen bij gebruikersorganisaties, waarmee bij de inrichting van de interne beheersingsmaatregelen bij … (naam serviceorganisatie) rekening is gehouden, afdoende zijn opgezet en effectief werken in aanvulling op de interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie. De aanvullende interne beheersingsmaatregelen bij gebruikersorganisaties maken geen onderdeel uit van ons onderzoek en wij hebben de geschiktheid van de opzet of de werking van deze aanvullende interne beheersingsmaatregelen niet geëvalueerd.*][[101]](#footnote-101)

[***Optioneel*** *… (naam serviceorganisatie) maakt gebruik van … (naam ‘carved-out’ subserviceorganisatie) voor het leveren van … (beschrijving geleverde diensten). De beschrijving bevat uitsluitend de beheersingsdoelstellingen en gerelateerde interne beheersingsmaatregelen van … (naam serviceorganisatie) en sluit de interne beheersingsdoelstellingen en daarmee verband houdende interne beheersingsmaatregelen van … (naam ‘carved-out’ subserviceorganisatie) uit. De interne beheersingsmaatregelen van … (naam ‘carved-out’ subserviceorganisatie) maken geen onderdeel uit van ons onderzoek en wij hebben de geschiktheid van de opzet of de werking van deze interne beheersingsmaatregelen niet geëvalueerd.*][[102]](#footnote-102)

[***Optioneel****: De informatie in .. (titel sectie ‘overige informatie’ bijgesloten bij de beschrijving) is opgenomen door het management van …(naam serviceorganisatie) als achtergrondinformatie en is geen onderdeel van de beschrijving. Ons oordeel omvat dan ook geen uitspraak over deze informatie.*][[103]](#footnote-103)

…. (andere aangelegenheid, naargelang de situatie opnemen).

Ons oordeel is niet aangepast als gevolg van deze aangelegenheden.]

**Beperkingen van een beschrijving en aan interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie**

De beschrijving is opgesteld om aan de algemene behoeftes te voldoen van een brede groep gebruikersorganisaties en hun accountants en kan daarom niet ieder aspect van het systeem bevatten dat iedere individuele gebruikersorganisatie in diens eigen bijzondere omgeving belangrijk kan achten.[[104]](#footnote-104) Interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie kunnen, vanwege hun aard, niet alle fouten of omissies [***optioneel*:** *bij het verwerken of rapporteren van transacties*[[105]](#footnote-105)] voorkomen of ontdekken en corrigeren. Bovendien is het projecteren naar de toekomst van conclusies met betrekking tot de opzet en de werking van interne beheersingsmaatregelen om de beheersingsdoelstellingen te bereiken, onderhevig aan het risico dat interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie ineffectief kunnen worden.

**Beperkingen in gebruik en verspreidingskring**

Ons assurance-rapport en de beschrijving van toetsingen van interne beheersingsmaatregelen en de resultaten daarvan in de beschrijving van toetsingswerkzaamheden en resultaten, zijn uitsluitend bestemd voor … (naam serviceorganisatie), gebruikersorganisaties van … (naam serviceorganisatie)’s … (namen van de geleverde diensten) dienstverlening systeem in de periode van … (datum) tot en met (datum) en hun accountants, die voldoende inzicht hebben om ons assurance-rapport en de beschrijving van toetsingswerkzaamheden en resultaten in aanmerking te nemen, tezamen met overige informatie met inbegrip van informatie over interne beheersingsmaatregelen die door [***optioneel***: *subserviceorganisaties en*] gebruikersorganisaties zelf worden uitgevoerd, bij het inschatten van de risico’s op afwijkingen van materieel belang in de financiële overzichten van deze gebruikersorganisaties. Ons assurance-rapport en de beschrijving van toetsingswerkzaamheden en resultaten mag enkel worden gebruikt voor het doel waarvoor deze zijn opgesteld door de beoogde gebruikers en dient niet te worden verspreid aan of te worden gebruikt door anderen.

**Verantwoordelijkheden van het bestuur[[106]](#footnote-106) van de serviceorganisatie**

Het bestuur heeft de bijgesloten vermelding van de serviceorganisatie opgesteld ten aanzien van de getrouwe weergave van het systeem in de beschrijving en ten aanzien van de opzet en werking van de interne beheersingsmaatregelen om de beheersingsdoelstellingen te bereiken.

Het bestuur is verantwoordelijk voor:

* het opstellen van de beschrijving en de vermelding van de serviceorganisatie, in overeenstemming met de criteria die zijn beschreven in de vermelding van de serviceorganisatie, inclusief de volledigheid, de nauwkeurigheid en de methode van presentatie van de beschrijving en de vermelding van de serviceorganisatie;
* het verlenen van de diensten die door de beschrijving worden omvat;
* het definiëren van de beheersingsdoelstellingen en deze vermelden in de beschrijving[[107]](#footnote-107);
* het identificeren van de risico’s die een bedreiging vormen voor het bereiken van de beheersingsdoelstellingen; en
* het opzetten, implementeren en documenteren van interne beheersingsmaatregelen die afdoende zijn opgezet en effectief werken om de gerelateerde beheersingsdoelstellingen te bereiken.

Het bestuur is tevens verantwoordelijk voor een zodanige interne beheersing die het bestuur noodzakelijk acht om het opstellen van de beschrijving mogelijk te maken zonder afwijkingen van materieel belang als gevolg van fouten of fraude[[108]](#footnote-108) en voor het monitoren van interne beheersingsmaatregelen teneinde hun effectiviteit vast te stellen, tekortkomingen te identificeren en corrigerende acties te nemen.

**Verantwoordelijkheden van de accountant**

Onze verantwoordelijkheid is het zodanig plannen en uitvoeren van ons onderzoek dat wij daarmee voldoende en geschikte assurance-informatie verkrijgen voor het door ons af te geven oordeel over de beschrijving en over de opzet en werking van interne beheersingsmaatregelen die verband houden met de beheersingsdoelstellingen in overeenstemming met de criteria die zijn beschreven in de vermelding van de serviceorganisatie.

Ons onderzoek is uitgevoerd met een hoge mate maar geen absolute mate van zekerheid waardoor het mogelijk is dat wij tijdens ons onderzoek niet alle materiële fouten en fraude ontdekken.

Wij passen de ‘Nadere voorschriften kwaliteitssystemen’ (NVKS) toe. Op grond daarvan beschikken wij over een samenhangend stelsel van kwaliteitsmanagement inclusief vastgelegde richtlijnen en procedures inzake de naleving van ethische voorschriften, professionele standaarden en andere relevante wet- en regelgeving.

Ons onderzoek van de beschrijving van het systeem en de opzet en effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen, bestond onder andere uit:

* het identificeren en inschatten van de risico’s dat de beschrijving niet getrouw is weergegeven en dat interne beheersingsmaatregelen niet op afdoende wijze zijn opgezet of effectief werken om de beheersingsdoelstellingen te bereiken gedurende de periode van … (datum) tot en met … (datum) als gevolg van fouten of fraude, het in reactie op deze risico’s bepalen van assurance-werkzaamheden voor het verkrijgen van assurance-informatie die voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel;
* het evalueren van het algehele beeld van de beschrijving, de geschiktheid van de beheersingsdoelstellingen en de geschiktheid van de criteria die door de serviceorganisatie zijn beschreven in de vermelding van de serviceorganisatie;
* het uitvoeren van werkzaamheden ter verkrijging van assurance-informatie over de getrouwe weergave van de beschrijving en de geschiktheid van de opzet van interne beheersingsmaatregelen om de beheersingsdoelstellingen te bereiken;
* het toetsen van de werking van de interne beheersingsmaatregelen die noodzakelijk zijn voor het verschaffen van een redelijke mate van zekerheid dat de beheersingsdoelstellingen werden bereikt.

Plaats en datum

... (naam accountantspraktijk)

... (naam accountant)

## 3.4.2 Assurance-rapport in nieuw format van de onafhankelijke accountant van de serviceorganisatie over de beschrijving en de opzet en werking van interne beheersingsmaatregelen (type 2) – de beschrijving van het systeem van de serviceorganisatie is niet getrouw weergegeven in alle van materieel belang zijnde aspecten: vervallen

## 3.4.3 Assurance-rapport in nieuw format van de onafhankelijke accountant van de serviceorganisatie over de beschrijving en de opzet en werking van interne beheersingsmaatregelen (type 2), oordeel met beperking: de interne beheersingsmaatregelen zijn niet op afdoende wijze opgezet om een redelijke mate van zekerheid te verschaffen dat de beheersingsdoelstellingen bereikt zullen worden indien de interne beheersingsmaatregelen effectief werken

NB1: Dit assurance-rapport is opgesteld op basis van het nieuwe format dat ook gebruikt wordt bij controleverklaringen. Dit is geen verplichting vanuit de standaard 3402 of vanuit de standaard 3000A. Er is gekozen voor een template in dit format om aansluiting te houden bij de controleverklaring.

NB2: Dit voorbeeldrapport is uitsluitend geschikt voor de situatie waarin met de diensten verleend door een subserviceorganisatie wordt omgegaan op de uitsluitingsmethode (carve-out methode). Ons assurance-rapport bij een rapport dat met de diensten van een subserviceorganisatie omgaat volgens de opname methode (inclusive methode) vereist meerdere aanpassingen:

* In de eerste alinea van de oordeelsparagraaf wordt ook de naam van de (inclusive) subserviceorganisatie genoemd. Inzake de criteria verwijzen wij naar de vermeldingen van de serviceorganisatie en de subserviceorganisatie (hierna: de ‘vermeldingen’).
* In de paragraaf ‘Aangelegenheden met betrekking tot de reikwijdte van ons onderzoek’ nemen wij de voorgeschreven informatie op (Standaard /ISAE 3402, paragraaf 53, sub c. onder iv, 1e en 3e volzin):

‘… (naam serviceorganisatie) maakt gebruik van … (naam ‘inclusive’ subserviceorganisatie) voor … (beschrijving uitgevoerde activiteiten c.q. diensten van de subserviceorganisatie) die deel uitmaken van de beschrijving volgens de opname methode. De in de beschrijving opgenomen interne beheersingsdoelstellingen en de daarmee verband houdende interne beheersingsmaatregelen van … (naam ‘inclusive’ subserviceorganisatie), maken onderdeel uit van ons onderzoek.’

* In deze paragraaf, houden wij verder rekening met ‘overige informatie’ die door de (inclusive) subservice organisatie is opgenomen bij de beschrijving van de serviceorganisatie, indien van toepassing.
* In de paragraaf ‘Beperkingen van een beschrijving en aan interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie’ wordt in de titel en de tekst telkens achter ‘serviceorganisatie’ ‘en subserviceorganisatie’ gevoegd.
* De titel van de paragraaf ‘Verantwoordelijkheden van het bestuur van de serviceorganisatie’ wordt aangepast in ‘Verantwoordelijkheden van de besturen van de serviceorganisatie en de subserviceorganisatie en beschrijft de relatieve verantwoordelijkheden van zowel de serviceorganisatie als de subserviceorganisatie met een verwijzing naar de vermeldingen waar deze relatieve verantwoordelijkheden zijn beschreven.

‘Het bestuur heeft’ en ‘Het bestuur is’ wordt derhalve telkens aangepast in ‘De besturen hebben’ respectievelijk ‘De besturen zijn’ en de ‘Vermelding van de serviceorganisatie’ wordt telkens vervangen door de ‘vermeldingen’, zoals in de oordeelsparagraaf reeds gedefinieerd.

* In de paragraaf ‘Verantwoordelijkheden van de accountant’ verwijzen we naar de vermeldingen van de serviceorganisatie en van de subserviceorganisatie (de ‘vermeldingen’). Verder wordt telkens achter ‘serviceorganisatie’ ‘en subserviceorganisatie’ gevoegd.

**Assurance-rapport van de onafhankelijke accountant**

Aan: Opdrachtgever

**Ons oordeel met beperking**[[109]](#footnote-109)

Wij hebben de beschrijving van … (naam serviceorganisatie) onderzocht [zoals opgenomen in … (titel sectie ‘beschrijving van het systeem van de serviceorganisatie’)] / [op pagina … tot en met …] van haar … (naam/namen of soort van de geleverde diensten) systeem voor het verwerken van transacties van gebruikersorganisaties[[110]](#footnote-110) (hierna: ‘het systeem’) gedurende de periode van … (datum) tot en met … (datum) (hierna: ‘de beschrijving’).

Verder hebben wij de opzet en de werking van interne beheersingsmaatregelen onderzocht die verband houden met de interne beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving staan vermeld (hierna: ‘de beheersingsdoelstellingen’).

Naar ons oordeel, uitgezonderd de aangelegenheid die staat beschreven in de paragraaf ‘De basis voor ons oordeel met beperking[[111]](#footnote-111)’, in alle van materieel belang zijnde aspecten:

1. geeft de beschrijving het systeem getrouw weer zoals dit is opgezet en geïmplementeerd gedurende de periode van … datum tot en met … (datum);
2. zijn de interne beheersingsmaatregelen die verband houden met de beheersingsdoelstellingen op afdoende wijze opgezet om de beheersingsdoelstellingen te kunnen bereiken indien de beheersingsmaatregelen effectief werkten gedurende de periode van … datum tot en met … (datum);
3. hebben de getoetste interne beheersingsmaatregelen effectief gewerkt om de beheersingsdoelstellingen te bereiken gedurende de periode van … (datum) tot en met … (datum).

De criteria waarvan wij gebruik hebben gemaakt bij het vormen van ons oordeel zijn de criteria die zijn beschreven in … (titel sectie vermelding van de serviceorganisatie) (hierna: de ‘vermelding van de serviceorganisatie’).

Ons oordeel is gevormd op basis van de aangelegenheden die in dit assurance-rapport zijn uiteengezet. De specifieke, getoetste interne beheersingsmaatregelen en de aard, timing en resultaten van die toetsingen zijn opgenomen in de bijgesloten … (naam van de sectie die de beheersingsdoelstellingen, beheersingsmaatregelen en de IT-auditor’s toetsingswerkzaamheden en toetsingsresultaten) (hierna: de ‘beschrijving van toetsingswerkzaamheden en resultaten’).

**De basis voor ons oordeel met beperking[[112]](#footnote-112)**

Zoals op pagina …(paginanummer) van de beschrijving wordt besproken, brengt …(naam serviceorganisatie) zo nu en dan wijzigingen aan in applicatieprogramma’s om tekortkomingen te corrigeren of om capaciteiten te verbeteren. De procedures die worden gevolgd bij het bepalen of er wijzigingen moeten worden aangebracht, bij het opzetten van de wijzigingen en het implementeren ervan, houden geen beoordeling en goedkeuring in door bevoegde personen die onafhankelijk zijn van de personen die betrokken zijn bij het aanbrengen van die wijzigingen. Er bestaan ook geen gespecificeerde vereisten om dergelijke wijzigingen te toetsen of om de toetsingsresultaten aan een bevoegde beoordelaar te verschaffen voordat de wijzigingen worden geïmplementeerd.

Op basis van bovenstaande bevinding hebben wij vastgesteld dat deze beheersingsmaatregelen niet op afdoende wijze zijn opgezet en effectief werken om de gerelateerde beheersingsdoelstelling te bereiken gedurende de periode van … datum tot en met … (datum).

We hebben ons onderzoek uitgevoerd volgens het Nederlands recht, waaronder de Nederlandse Standaard 3402 ‘Assurance-rapporten betreffende interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie’. Deze opdracht is gericht op het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid. Onze verantwoordelijkheden op grond hiervan zijn beschreven in de sectie ‘Verantwoordelijkheden van de accountant’.

Wij zijn onafhankelijk van … (naam serviceorganisatie) zoals vereist in de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO). Verder hebben wij voldaan aan de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA).

Wij vinden dat de door ons verkregen assurance-informatie voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel met beperking[[113]](#footnote-113).

[**Optioneel: Aangelegenheden met betrekking tot de reikwijdte van ons onderzoek**

[***Optioneel***: *Uit de beschrijving blijkt dat bepaalde beheersingsdoelstellingen alleen kunnen worden behaald indien de aanvullende interne beheersingsmaatregelen bij gebruikersorganisaties, waarmee bij de inrichting van de interne beheersingsmaatregelen bij … (naam serviceorganisatie) rekening is gehouden, afdoende zijn opgezet en effectief werken in aanvulling op de interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie. De aanvullende interne beheersingsmaatregelen bij gebruikersorganisaties maken geen onderdeel uit van ons onderzoek en wij hebben de geschiktheid van de opzet of de werking van deze aanvullende interne beheersingsmaatregelen niet geëvalueerd.*][[114]](#footnote-114)

[***Optioneel*** *… (naam serviceorganisatie) maakt gebruik van … (naam ‘carved-out’ subserviceorganisatie) voor het leveren van … (beschrijving geleverde diensten). De beschrijving bevat uitsluitend de beheersingsdoelstellingen en gerelateerde interne beheersingsmaatregelen van … (naam serviceorganisatie) en sluit de interne beheersingsdoelstellingen en daarmee verband houdende interne beheersingsmaatregelen van … (naam ‘carved-out’ subserviceorganisatie) uit. De interne beheersingsmaatregelen van … (naam ‘carved-out’ subserviceorganisatie) maken geen onderdeel uit van ons onderzoek en wij hebben de geschiktheid van de opzet of de werking van deze interne beheersingsmaatregelen niet geëvalueerd.*][[115]](#footnote-115)

[***Optioneel****: De informatie in .. (titel sectie ‘overige informatie’ bijgesloten bij de beschrijving) is opgenomen door het management van …(naam serviceorganisatie) als achtergrondinformatie en is geen onderdeel van de beschrijving. Ons oordeel omvat dan ook geen uitspraak over deze informatie.*][[116]](#footnote-116)

…. (andere aangelegenheid, naargelang de situatie opnemen).

Ons oordeel is niet aangepast als gevolg van deze aangelegenheden.]

**Beperkingen van een beschrijving en aan interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie**

De beschrijving is opgesteld om aan de algemene behoeftes te voldoen van een brede groep gebruikersorganisaties en hun accountants en kan daarom niet ieder aspect van het systeem bevatten dat iedere individuele gebruikersorganisatie in diens eigen bijzondere omgeving belangrijk kan achten.[[117]](#footnote-117) Interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie kunnen, vanwege hun aard, niet alle fouten of omissies [***optioneel*:** *bij het verwerken of rapporteren van transacties*[[118]](#footnote-118)] voorkomen of ontdekken en corrigeren. Bovendien is het projecteren naar de toekomst van conclusies met betrekking tot de opzet en de werking van interne beheersingsmaatregelen om de beheersingsdoelstellingen te bereiken, onderhevig aan het risico dat interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie ineffectief kunnen worden.

**Beperkingen in gebruik en verspreidingskring**

Ons assurance-rapport en de beschrijving van toetsingen van interne beheersingsmaatregelen en de resultaten daarvan in de beschrijving van toetsingswerkzaamheden en resultaten, zijn uitsluitend bestemd voor … (naam serviceorganisatie), gebruikersorganisaties van … (naam serviceorganisatie)’s … (namen van de geleverde diensten) dienstverlening systeem in de periode van … (datum) tot en met (datum) en hun accountants, die voldoende inzicht hebben om ons assurance-rapport en de beschrijving van toetsingswerkzaamheden en resultaten in aanmerking te nemen, tezamen met overige informatie met inbegrip van informatie over interne beheersingsmaatregelen die door [***optioneel***: *subserviceorganisaties en*] gebruikersorganisaties zelf worden uitgevoerd, bij het inschatten van de risico’s op afwijkingen van materieel belang in de financiële overzichten van deze gebruikersorganisaties. Ons assurance-rapport en de beschrijving van toetsingswerkzaamheden en resultaten mag enkel worden gebruikt voor het doel waarvoor deze zijn opgesteld door de beoogde gebruikers en dient niet te worden verspreid aan of te worden gebruikt door anderen.

**Verantwoordelijkheden van het bestuur[[119]](#footnote-119) van de serviceorganisatie**

Het bestuur heeft de bijgesloten vermelding van de serviceorganisatie opgesteld ten aanzien van de getrouwe weergave van het systeem in de beschrijving en ten aanzien van de opzet en werking van de interne beheersingsmaatregelen om de beheersingsdoelstellingen te bereiken.

Het bestuur is verantwoordelijk voor:

* het opstellen van de beschrijving en de vermelding van de serviceorganisatie, in overeenstemming met de criteria die zijn beschreven in de vermelding van de serviceorganisatie, inclusief de volledigheid, de nauwkeurigheid en de methode van presentatie van de beschrijving en de vermelding van de serviceorganisatie;
* het verlenen van de diensten die door de beschrijving worden omvat;
* het definiëren van de beheersingsdoelstellingen en deze vermelden in de beschrijving[[120]](#footnote-120);
* het identificeren van de risico’s die een bedreiging vormen voor het bereiken van de beheersingsdoelstellingen; en
* het opzetten, implementeren en documenteren van interne beheersingsmaatregelen die afdoende zijn opgezet en effectief werken om de gerelateerde beheersingsdoelstellingen te bereiken.

Het bestuur is tevens verantwoordelijk voor een zodanige interne beheersing die het bestuur noodzakelijk acht om het opstellen van de beschrijving mogelijk te maken zonder afwijkingen van materieel belang als gevolg van fouten of fraude[[121]](#footnote-121) en voor het monitoren van interne beheersingsmaatregelen teneinde hun effectiviteit vast te stellen, tekortkomingen te identificeren en corrigerende acties te nemen.

**Verantwoordelijkheden van de accountant**

Onze verantwoordelijkheid is het zodanig plannen en uitvoeren van ons onderzoek dat wij daarmee voldoende en geschikte assurance-informatie verkrijgen voor het door ons af te geven oordeel over de beschrijving en over de opzet en werking van interne beheersingsmaatregelen die verband houden met de beheersingsdoelstellingen in overeenstemming met de criteria die zijn beschreven in de vermelding van de serviceorganisatie.

Ons onderzoek is uitgevoerd met een hoge mate maar geen absolute mate van zekerheid waardoor het mogelijk is dat wij tijdens ons onderzoek niet alle materiële fouten en fraude ontdekken.

Wij passen de ‘Nadere voorschriften kwaliteitssystemen’ (NVKS) toe. Op grond daarvan beschikken wij over een samenhangend stelsel van kwaliteitsmanagement inclusief vastgelegde richtlijnen en procedures inzake de naleving van ethische voorschriften, professionele standaarden en andere relevante wet- en regelgeving.

Ons onderzoek van de beschrijving van het systeem en de opzet en effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen, bestond onder andere uit:

* het identificeren en inschatten van de risico’s dat de beschrijving niet getrouw is weergegeven en dat interne beheersingsmaatregelen niet op afdoende wijze zijn opgezet of effectief werken om de beheersingsdoelstellingen te bereiken gedurende de periode van … (datum) tot en met … (datum) als gevolg van fouten of fraude, het in reactie op deze risico’s bepalen van assurance-werkzaamheden voor het verkrijgen van assurance-informatie die voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel;
* het evalueren van het algehele beeld van de beschrijving, de geschiktheid van de beheersingsdoelstellingen en de geschiktheid van de criteria die door de serviceorganisatie zijn beschreven in de vermelding van de serviceorganisatie;
* het uitvoeren van werkzaamheden ter verkrijging van assurance-informatie over de getrouwe weergave van de beschrijving en de geschiktheid van de opzet van interne beheersingsmaatregelen om de beheersingsdoelstellingen te bereiken;
* het toetsen van de werking van de interne beheersingsmaatregelen die noodzakelijk zijn voor het verschaffen van een redelijke mate van zekerheid dat de beheersingsdoelstellingen werden bereikt.

Plaats en datum

... (naam accountantspraktijk)

... (naam accountant)

## 3.4.4 Assurance-rapport in nieuw format van de onafhankelijke accountant van de serviceorganisatie over de beschrijving en de opzet en werking van interne beheersingsmaatregelen (type 2), oordeel met beperking: de service auditor is niet in staat tot het verkrijgen van voldoende en geschikte assurance-informatie

NB1: Dit assurance-rapport is opgesteld op basis van het nieuwe format dat ook gebruikt wordt bij controleverklaringen. Dit is geen verplichting vanuit de standaard 3402 of vanuit de standaard 3000A. Er is gekozen voor een template in dit format om aansluiting te houden bij de controleverklaring.

NB2: Dit voorbeeldrapport is uitsluitend geschikt voor de situatie waarin met de diensten verleend door een subserviceorganisatie wordt omgegaan op de uitsluitingsmethode (carve-out methode). Ons assurance-rapport bij een rapport dat met de diensten van een subserviceorganisatie omgaat volgens de opname methode (inclusive methode) vereist meerdere aanpassingen:

* In de eerste alinea van de oordeelsparagraaf wordt ook de naam van de (inclusive) subserviceorganisatie genoemd. Inzake de criteria verwijzen wij naar de vermeldingen van de serviceorganisatie en de subserviceorganisatie (hierna: de ‘vermeldingen’).
* In de paragraaf ‘Aangelegenheden met betrekking tot de reikwijdte van ons onderzoek’ nemen wij de voorgeschreven informatie op (Standaard /ISAE 3402, paragraaf 53, sub c. onder iv, 1e en 3e volzin):

‘… (naam serviceorganisatie) maakt gebruik van … (naam ‘inclusive’ subserviceorganisatie) voor … (beschrijving uitgevoerde activiteiten c.q. diensten van de subserviceorganisatie) die deel uitmaken van de beschrijving volgens de opname methode. De in de beschrijving opgenomen interne beheersingsdoelstellingen en de daarmee verband houdende interne beheersingsmaatregelen van … (naam ‘inclusive’ subserviceorganisatie), maken onderdeel uit van ons onderzoek.’

* In deze paragraaf, houden wij verder rekening met ‘overige informatie’ die door de (inclusive) subservice organisatie is opgenomen bij de beschrijving van de serviceorganisatie, indien van toepassing.
* In de paragraaf ‘Beperkingen van een beschrijving en aan interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie’ wordt in de titel en de tekst telkens achter ‘serviceorganisatie’ ‘en subserviceorganisatie’ gevoegd.
* De titel van de paragraaf ‘Verantwoordelijkheden van het bestuur van de serviceorganisatie’ wordt aangepast in ‘Verantwoordelijkheden van de besturen van de serviceorganisatie en de subserviceorganisatie en beschrijft de relatieve verantwoordelijkheden van zowel de serviceorganisatie als de subserviceorganisatie met een verwijzing naar de vermeldingen waar deze relatieve verantwoordelijkheden zijn beschreven.

‘Het bestuur heeft’ en ‘Het bestuur is’ wordt derhalve telkens aangepast in ‘De besturen hebben’ respectievelijk ‘De besturen zijn’ en de ‘Vermelding van de serviceorganisatie’ wordt telkens vervangen door de ‘vermeldingen’, zoals in de oordeelsparagraaf reeds gedefinieerd.

* In de paragraaf ‘Verantwoordelijkheden van de accountant’ verwijzen we naar de vermeldingen van de serviceorganisatie en van de subserviceorganisatie (de ‘vermeldingen’). Verder wordt telkens achter ‘serviceorganisatie’ ‘en subserviceorganisatie’ gevoegd.

**Assurance-rapport van de onafhankelijke accountant**

Aan: Opdrachtgever

**Ons oordeel met beperking**[[122]](#footnote-122)

Wij hebben de beschrijving van … (naam serviceorganisatie) onderzocht [zoals opgenomen in … (titel sectie ‘beschrijving van het systeem van de serviceorganisatie’)] / [op pagina … tot en met …] van haar … (naam/namen of soort van de geleverde diensten) systeem voor het verwerken van transacties van gebruikersorganisaties[[123]](#footnote-123) (hierna: ‘het systeem’) gedurende de periode van … (datum) tot en met … (datum) (hierna: ‘de beschrijving’).

Verder hebben wij de opzet en de werking van interne beheersingsmaatregelen onderzocht die verband houden met de interne beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving staan vermeld (hierna: ‘de beheersingsdoelstellingen’).

Naar ons oordeel, uitgezonderd de aangelegenheid die staat beschreven in de paragraaf ‘De basis voor ons oordeel met beperking[[124]](#footnote-124)’, in alle van materieel belang zijnde aspecten:

1. geeft de beschrijving het systeem getrouw weer zoals dit is opgezet en geïmplementeerd gedurende de periode van … datum tot en met … (datum);
2. zijn de interne beheersingsmaatregelen die verband houden met de beheersingsdoelstellingen op afdoende wijze opgezet om de beheersingsdoelstellingen te kunnen bereiken indien de beheersingsmaatregelen effectief werkten gedurende de periode van … datum tot en met … (datum);
3. hebben de getoetste interne beheersingsmaatregelen effectief gewerkt om de beheersingsdoelstellingen te bereiken gedurende de periode van … (datum) tot en met … (datum).

De criteria waarvan wij gebruik hebben gemaakt bij het vormen van ons oordeel zijn de criteria die zijn beschreven in … (titel sectie vermelding van de serviceorganisatie) (hierna: de ‘vermelding van de serviceorganisatie’).

Ons oordeel is gevormd op basis van de aangelegenheden die in dit assurance-rapport zijn uiteengezet. De specifieke, getoetste interne beheersingsmaatregelen en de aard, timing en resultaten van die toetsingen zijn opgenomen in de bijgesloten … (naam van de sectie die de beheersingsdoelstellingen, beheersingsmaatregelen en de IT-auditor’s toetsingswerkzaamheden en toetsingsresultaten) (hierna: de ‘beschrijving van toetsingswerkzaamheden en resultaten’).

**De basis voor ons oordeel met beperking[[125]](#footnote-125)**

…(naam serviceorganisatie) vermeldt in de beschrijving dat zij geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen heeft om ontvangen uitbetalingen van loon te reconciliëren met de gegenereerde output. De elektronische vastleggingen van de uitvoering van deze aansluiting voor de periode van … (datum) tot en met … (datum) zijn als resultaat van een computerverwerkingsfout verwijderd en om die reden waren wij niet in staat de effectieve werking van deze interne beheersingsmaatregel gedurende die periode te toetsen. Bijgevolg waren wij niet in staat te bepalen of de interne beheersingsdoelstelling ‘Interne beheersingsmaatregelen verschaffen een redelijke mate van zekerheid dat de ontvangen uitbetalingen van loon behoorlijk worden vastgelegd’ is bereikt gedurende de periode van … (datum) tot en met … (datum).

Op basis van bovenstaande bevinding hebben wij evenmin kunnen vaststellen of de beschrijving een getrouwe weergave geeft van deze interne beheersingsmaatregelen zoals deze zijn opgezet en geïmplementeerd in de periode van … (datum) tot en met … (datum).

We hebben ons onderzoek uitgevoerd volgens het Nederlands recht, waaronder de Nederlandse Standaard 3402 ‘Assurance-rapporten betreffende interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie’. Deze opdracht is gericht op het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid. Onze verantwoordelijkheden op grond hiervan zijn beschreven in de sectie ‘Verantwoordelijkheden van de accountant’.

Wij zijn onafhankelijk van … (naam serviceorganisatie) zoals vereist in de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO). Verder hebben wij voldaan aan de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA).

Wij vinden dat de door ons verkregen assurance-informatie voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel met beperking[[126]](#footnote-126).

[**Optioneel: Aangelegenheden met betrekking tot de reikwijdte van ons onderzoek**

[***Optioneel***: *Uit de beschrijving blijkt dat bepaalde beheersingsdoelstellingen alleen kunnen worden behaald indien de aanvullende interne beheersingsmaatregelen bij gebruikersorganisaties, waarmee bij de inrichting van de interne beheersingsmaatregelen bij … (naam serviceorganisatie) rekening is gehouden, afdoende zijn opgezet en effectief werken in aanvulling op de interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie. De aanvullende interne beheersingsmaatregelen bij gebruikersorganisaties maken geen onderdeel uit van ons onderzoek en wij hebben de geschiktheid van de opzet of de werking van deze aanvullende interne beheersingsmaatregelen niet geëvalueerd.*][[127]](#footnote-127)

[***Optioneel*** *… (naam serviceorganisatie) maakt gebruik van … (naam ‘carved-out’ subserviceorganisatie) voor het leveren van … (beschrijving geleverde diensten). De beschrijving bevat uitsluitend de beheersingsdoelstellingen en gerelateerde interne beheersingsmaatregelen van … (naam serviceorganisatie) en sluit de interne beheersingsdoelstellingen en daarmee verband houdende interne beheersingsmaatregelen van … (naam ‘carved-out’ subserviceorganisatie) uit. De interne beheersingsmaatregelen van … (naam ‘carved-out’ subserviceorganisatie) maken geen onderdeel uit van ons onderzoek en wij hebben de geschiktheid van de opzet of de werking van deze interne beheersingsmaatregelen niet geëvalueerd.*][[128]](#footnote-128)

[***Optioneel****: De informatie in .. (titel sectie ‘overige informatie’ bijgesloten bij de beschrijving) is opgenomen door het management van …(naam serviceorganisatie) als achtergrondinformatie en is geen onderdeel van de beschrijving. Ons oordeel omvat dan ook geen uitspraak over deze informatie.*][[129]](#footnote-129)

…. (andere aangelegenheid, naargelang de situatie opnemen).

Ons oordeel is niet aangepast als gevolg van deze aangelegenheden.]

**Beperkingen van een beschrijving en aan interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie**

De beschrijving is opgesteld om aan de algemene behoeftes te voldoen van een brede groep gebruikersorganisaties en hun accountants en kan daarom niet ieder aspect van het systeem bevatten dat iedere individuele gebruikersorganisatie in diens eigen bijzondere omgeving belangrijk kan achten.[[130]](#footnote-130) Interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie kunnen, vanwege hun aard, niet alle fouten of omissies [***optioneel*:** *bij het verwerken of rapporteren van transacties*[[131]](#footnote-131)] voorkomen of ontdekken en corrigeren. Bovendien is het projecteren naar de toekomst van conclusies met betrekking tot de opzet en de werking van interne beheersingsmaatregelen om de beheersingsdoelstellingen te bereiken, onderhevig aan het risico dat interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie ineffectief kunnen worden.

**Beperkingen in gebruik en verspreidingskring**

Ons assurance-rapport en de beschrijving van toetsingen van interne beheersingsmaatregelen en de resultaten daarvan in de beschrijving van toetsingswerkzaamheden en resultaten, zijn uitsluitend bestemd voor … (naam serviceorganisatie), gebruikersorganisaties van … (naam serviceorganisatie)’s … (namen van de geleverde diensten) dienstverlening systeem in de periode van … (datum) tot en met (datum) en hun accountants, die voldoende inzicht hebben om ons assurance-rapport en de beschrijving van toetsingswerkzaamheden en resultaten in aanmerking te nemen, tezamen met overige informatie met inbegrip van informatie over interne beheersingsmaatregelen die door [***optioneel***: *subserviceorganisaties en*] gebruikersorganisaties zelf worden uitgevoerd, bij het inschatten van de risico’s op afwijkingen van materieel belang in de financiële overzichten van deze gebruikersorganisaties. Ons assurance-rapport en de beschrijving van toetsingswerkzaamheden en resultaten mag enkel worden gebruikt voor het doel waarvoor deze zijn opgesteld door de beoogde gebruikers en dient niet te worden verspreid aan of te worden gebruikt door anderen.

**Verantwoordelijkheden van het bestuur[[132]](#footnote-132) van de serviceorganisatie**

Het bestuur heeft de bijgesloten vermelding van de serviceorganisatie opgesteld ten aanzien van de getrouwe weergave van het systeem in de beschrijving en ten aanzien van de opzet en werking van de interne beheersingsmaatregelen om de beheersingsdoelstellingen te bereiken.

Het bestuur is verantwoordelijk voor:

* het opstellen van de beschrijving en de vermelding van de serviceorganisatie, in overeenstemming met de criteria die zijn beschreven in de vermelding van de serviceorganisatie, inclusief de volledigheid, de nauwkeurigheid en de methode van presentatie van de beschrijving en de vermelding van de serviceorganisatie;
* het verlenen van de diensten die door de beschrijving worden omvat;
* het definiëren van de beheersingsdoelstellingen en deze vermelden in de beschrijving[[133]](#footnote-133);
* het identificeren van de risico’s die een bedreiging vormen voor het bereiken van de beheersingsdoelstellingen; en
* het opzetten, implementeren en documenteren van interne beheersingsmaatregelen die afdoende zijn opgezet en effectief werken om de gerelateerde beheersingsdoelstellingen te bereiken.

Het bestuur is tevens verantwoordelijk voor een zodanige interne beheersing die het bestuur noodzakelijk acht om het opstellen van de beschrijving mogelijk te maken zonder afwijkingen van materieel belang als gevolg van fouten of fraude[[134]](#footnote-134) en voor het monitoren van interne beheersingsmaatregelen teneinde hun effectiviteit vast te stellen, tekortkomingen te identificeren en corrigerende acties te nemen.

**Verantwoordelijkheden van de accountant**

Onze verantwoordelijkheid is het zodanig plannen en uitvoeren van ons onderzoek dat wij daarmee voldoende en geschikte assurance-informatie verkrijgen voor het door ons af te geven oordeel over de beschrijving en over de opzet en werking van interne beheersingsmaatregelen die verband houden met de beheersingsdoelstellingen in overeenstemming met de criteria die zijn beschreven in de vermelding van de serviceorganisatie.

Ons onderzoek is uitgevoerd met een hoge mate maar geen absolute mate van zekerheid waardoor het mogelijk is dat wij tijdens ons onderzoek niet alle materiële fouten en fraude ontdekken.

Wij passen de ‘Nadere voorschriften kwaliteitssystemen’ (NVKS) toe. Op grond daarvan beschikken wij over een samenhangend stelsel van kwaliteitsmanagement inclusief vastgelegde richtlijnen en procedures inzake de naleving van ethische voorschriften, professionele standaarden en andere relevante wet- en regelgeving.

Ons onderzoek van de beschrijving van het systeem en de opzet en effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen, bestond onder andere uit:

* het identificeren en inschatten van de risico’s dat de beschrijving niet getrouw is weergegeven en dat interne beheersingsmaatregelen niet op afdoende wijze zijn opgezet of effectief werken om de beheersingsdoelstellingen te bereiken gedurende de periode van … (datum) tot en met … (datum) als gevolg van fouten of fraude, het in reactie op deze risico’s bepalen van assurance-werkzaamheden voor het verkrijgen van assurance-informatie die voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel;
* het evalueren van het algehele beeld van de beschrijving, de geschiktheid van de beheersingsdoelstellingen en de geschiktheid van de criteria die door de serviceorganisatie zijn beschreven in de vermelding van de serviceorganisatie;
* het uitvoeren van werkzaamheden ter verkrijging van assurance-informatie over de getrouwe weergave van de beschrijving en de geschiktheid van de opzet van interne beheersingsmaatregelen om de beheersingsdoelstellingen te bereiken;
* het toetsen van de werking van de interne beheersingsmaatregelen die noodzakelijk zijn voor het verschaffen van een redelijke mate van zekerheid dat de beheersingsdoelstellingen werden bereikt.

Plaats en datum

... (naam accountantspraktijk)

... (naam accountant)

## 3.4.5 Assurance-rapport in nieuw format van de onafhankelijke accountant van de serviceorganisatie over de beschrijving en de opzet en werking van interne beheersingsmaatregelen (type 2), oordeel met beperking: de interne beheersingsmaatregelen werkten gedurende de gespecificeerde verslagperiode niet effectief

NB1: Dit assurance-rapport is opgesteld op basis van het nieuwe format dat ook gebruikt wordt bij controleverklaringen. Dit is geen verplichting vanuit de standaard 3402 of vanuit de standaard 3000A. Er is gekozen voor een template in dit format om aansluiting te houden bij de controleverklaring.

NB2: Dit voorbeeldrapport is uitsluitend geschikt voor de situatie waarin met de diensten verleend door een subserviceorganisatie wordt omgegaan op de uitsluitingsmethode (carve-out methode). Ons assurance-rapport bij een rapport dat met de diensten van een subserviceorganisatie omgaat volgens de opname methode (inclusive methode) vereist meerdere aanpassingen:

* In de eerste alinea van de oordeelsparagraaf wordt ook de naam van de (inclusive) subserviceorganisatie genoemd. Inzake de criteria verwijzen wij naar de vermeldingen van de serviceorganisatie en de subserviceorganisatie (hierna: de ‘vermeldingen’).
* In de paragraaf ‘Aangelegenheden met betrekking tot de reikwijdte van ons onderzoek’ nemen wij de voorgeschreven informatie op (Standaard /ISAE 3402, paragraaf 53, sub c. onder iv, 1e en 3e volzin):

‘… (naam serviceorganisatie) maakt gebruik van … (naam ‘inclusive’ subserviceorganisatie) voor … (beschrijving uitgevoerde activiteiten c.q. diensten van de subserviceorganisatie) die deel uitmaken van de beschrijving volgens de opname methode. De in de beschrijving opgenomen interne beheersingsdoelstellingen en de daarmee verband houdende interne beheersingsmaatregelen van … (naam ‘inclusive’ subserviceorganisatie), maken onderdeel uit van ons onderzoek.’

* In deze paragraaf, houden wij verder rekening met ‘overige informatie’ die door de (inclusive) subservice organisatie is opgenomen bij de beschrijving van de serviceorganisatie, indien van toepassing.
* In de paragraaf ‘Beperkingen van een beschrijving en aan interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie’ wordt in de titel en de tekst telkens achter ‘serviceorganisatie’ ‘en subserviceorganisatie’ gevoegd.
* De titel van de paragraaf ‘Verantwoordelijkheden van het bestuur van de serviceorganisatie’ wordt aangepast in ‘Verantwoordelijkheden van de besturen van de serviceorganisatie en de subserviceorganisatie en beschrijft de relatieve verantwoordelijkheden van zowel de serviceorganisatie als de subserviceorganisatie met een verwijzing naar de vermeldingen waar deze relatieve verantwoordelijkheden zijn beschreven.

‘Het bestuur heeft’ en ‘Het bestuur is’ wordt derhalve telkens aangepast in ‘De besturen hebben’ respectievelijk ‘De besturen zijn’ en de ‘Vermelding van de serviceorganisatie’ wordt telkens vervangen door de ‘vermeldingen’, zoals in de oordeelsparagraaf reeds gedefinieerd.

* In de paragraaf ‘Verantwoordelijkheden van de accountant’ verwijzen we naar de vermeldingen van de serviceorganisatie en van de subserviceorganisatie (de ‘vermeldingen’). Verder wordt telkens achter ‘serviceorganisatie’ ‘en subserviceorganisatie’ gevoegd.

**Assurance-rapport van de onafhankelijke accountant**

Aan: Opdrachtgever

**Ons oordeel met beperking**[[135]](#footnote-135)

Wij hebben de beschrijving van … (naam serviceorganisatie) onderzocht [zoals opgenomen in … (titel sectie ‘beschrijving van het systeem van de serviceorganisatie’)] / [op pagina … tot en met …] van haar … (naam/namen of soort van de geleverde diensten) systeem voor het verwerken van transacties van gebruikersorganisaties[[136]](#footnote-136) (hierna: ‘het systeem’) gedurende de periode van … (datum) tot en met … (datum) (hierna: ‘de beschrijving’).

Verder hebben wij de opzet en de werking van interne beheersingsmaatregelen onderzocht die verband houden met de interne beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving staan vermeld (hierna: ‘de beheersingsdoelstellingen’).

Naar ons oordeel, uitgezonderd de aangelegenheid die staat beschreven in de paragraaf ‘De basis voor ons oordeel met beperking[[137]](#footnote-137)’, in alle van materieel belang zijnde aspecten:

1. geeft de beschrijving het systeem getrouw weer zoals dit is opgezet en geïmplementeerd gedurende de periode van … datum tot en met … (datum);
2. zijn de interne beheersingsmaatregelen die verband houden met de beheersingsdoelstellingen op afdoende wijze opgezet om de beheersingsdoelstellingen te kunnen bereiken indien de beheersingsmaatregelen effectief werkten gedurende de periode van … datum tot en met … (datum);
3. hebben de getoetste interne beheersingsmaatregelen effectief gewerkt om de beheersingsdoelstellingen te bereiken gedurende de periode van … (datum) tot en met … (datum).

De criteria waarvan wij gebruik hebben gemaakt bij het vormen van ons oordeel zijn de criteria die zijn beschreven in … (titel sectie vermelding van de serviceorganisatie) (hierna: de ‘vermelding van de serviceorganisatie’).

Ons oordeel is gevormd op basis van de aangelegenheden die in dit assurance-rapport zijn uiteengezet. De specifieke, getoetste interne beheersingsmaatregelen en de aard, timing en resultaten van die toetsingen zijn opgenomen in de bijgesloten … (naam van de sectie die de beheersingsdoelstellingen, beheersingsmaatregelen en de IT-auditor’s toetsingswerkzaamheden en toetsingsresultaten) (hierna: de ‘beschrijving van toetsingswerkzaamheden en resultaten’).

**De basis voor ons oordeel met beperking[[138]](#footnote-138)**

… (naam serviceorganisatie) vermeldt in de beschrijving dat zij geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen heeft om ontvangen uitbetalingen van loon te reconciliëren met de gegenereerde output. Zoals echter genoemd op pagina … (paginanummer) van de beschrijving, werkte deze interne beheersmaatregel gedurende de periode van … (datum) tot en met … (datum) niet effectief als gevolg van een programmeerfout. Dit resulteerde in het niet-bereiken van de interne beheersingsdoelstelling ‘Interne beheersingsmaatregelen verschaffen een redelijke mate van zekerheid dat de ontvangen uitbetalingen van loon behoorlijk worden vastgelegd’ gedurende de periode van … (datum) tot en met .. .(datum).

… (naam serviceorganisatie) heeft een wijziging in het programma geïmplementeerd ten aanzien van de reconciliatie van loonuitbetalingen per … (datum) en onze toetsingen wijzen erop dat het gedurende de periode van … (datum) tot en met … (datum) effectief werkte.

We hebben ons onderzoek uitgevoerd volgens het Nederlands recht, waaronder de Nederlandse Standaard 3402 ‘Assurance-rapporten betreffende interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie’. Deze opdracht is gericht op het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid. Onze verantwoordelijkheden op grond hiervan zijn beschreven in de sectie ‘Verantwoordelijkheden van de accountant’.

Wij zijn onafhankelijk van … (naam serviceorganisatie) zoals vereist in de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO). Verder hebben wij voldaan aan de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA).

Wij vinden dat de door ons verkregen assurance-informatie voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel met beperking[[139]](#footnote-139).

[**Optioneel: Aangelegenheden met betrekking tot de reikwijdte van ons onderzoek**

[***Optioneel***: *Uit de beschrijving blijkt dat bepaalde beheersingsdoelstellingen alleen kunnen worden behaald indien de aanvullende interne beheersingsmaatregelen bij gebruikersorganisaties, waarmee bij de inrichting van de interne beheersingsmaatregelen bij … (naam serviceorganisatie) rekening is gehouden, afdoende zijn opgezet en effectief werken in aanvulling op de interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie. De aanvullende interne beheersingsmaatregelen bij gebruikersorganisaties maken geen onderdeel uit van ons onderzoek en wij hebben de geschiktheid van de opzet of de werking van deze aanvullende interne beheersingsmaatregelen niet geëvalueerd.*][[140]](#footnote-140)

[***Optioneel*** *… (naam serviceorganisatie) maakt gebruik van … (naam ‘carved-out’ subserviceorganisatie) voor het leveren van … (beschrijving geleverde diensten). De beschrijving bevat uitsluitend de beheersingsdoelstellingen en gerelateerde interne beheersingsmaatregelen van … (naam serviceorganisatie) en sluit de interne beheersingsdoelstellingen en daarmee verband houdende interne beheersingsmaatregelen van … (naam ‘carved-out’ subserviceorganisatie) uit. De interne beheersingsmaatregelen van … (naam ‘carved-out’ subserviceorganisatie) maken geen onderdeel uit van ons onderzoek en wij hebben de geschiktheid van de opzet of de werking van deze interne beheersingsmaatregelen niet geëvalueerd.*][[141]](#footnote-141)

[***Optioneel****: De informatie in .. (titel sectie ‘overige informatie’ bijgesloten bij de beschrijving) is opgenomen door het management van …(naam serviceorganisatie) als achtergrondinformatie en is geen onderdeel van de beschrijving. Ons oordeel omvat dan ook geen uitspraak over deze informatie.*][[142]](#footnote-142)

…. (andere aangelegenheid, naargelang de situatie opnemen).

Ons oordeel is niet aangepast als gevolg van deze aangelegenheden.]

**Beperkingen van een beschrijving en aan interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie**

De beschrijving is opgesteld om aan de algemene behoeftes te voldoen van een brede groep gebruikersorganisaties en hun accountants en kan daarom niet ieder aspect van het systeem bevatten dat iedere individuele gebruikersorganisatie in diens eigen bijzondere omgeving belangrijk kan achten.[[143]](#footnote-143) Interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie kunnen, vanwege hun aard, niet alle fouten of omissies [***optioneel*:** *bij het verwerken of rapporteren van transacties*[[144]](#footnote-144)] voorkomen of ontdekken en corrigeren. Bovendien is het projecteren naar de toekomst van conclusies met betrekking tot de opzet en de werking van interne beheersingsmaatregelen om de beheersingsdoelstellingen te bereiken, onderhevig aan het risico dat interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie ineffectief kunnen worden.

**Beperkingen in gebruik en verspreidingskring**

Ons assurance-rapport en de beschrijving van toetsingen van interne beheersingsmaatregelen en de resultaten daarvan in de beschrijving van toetsingswerkzaamheden en resultaten, zijn uitsluitend bestemd voor … (naam serviceorganisatie), gebruikersorganisaties van … (naam serviceorganisatie)’s … (namen van de geleverde diensten) dienstverlening systeem in de periode van … (datum) tot en met (datum) en hun accountants, die voldoende inzicht hebben om ons assurance-rapport en de beschrijving van toetsingswerkzaamheden en resultaten in aanmerking te nemen, tezamen met overige informatie met inbegrip van informatie over interne beheersingsmaatregelen die door [***optioneel***: *subserviceorganisaties en*] gebruikersorganisaties zelf worden uitgevoerd, bij het inschatten van de risico’s op afwijkingen van materieel belang in de financiële overzichten van deze gebruikersorganisaties. Ons assurance-rapport en de beschrijving van toetsingswerkzaamheden en resultaten mag enkel worden gebruikt voor het doel waarvoor deze zijn opgesteld door de beoogde gebruikers en dient niet te worden verspreid aan of te worden gebruikt door anderen.

**Verantwoordelijkheden van het bestuur[[145]](#footnote-145) van de serviceorganisatie**

Het bestuur heeft de bijgesloten vermelding van de serviceorganisatie opgesteld ten aanzien van de getrouwe weergave van het systeem in de beschrijving en ten aanzien van de opzet en werking van de interne beheersingsmaatregelen om de beheersingsdoelstellingen te bereiken.

Het bestuur is verantwoordelijk voor:

* het opstellen van de beschrijving en de vermelding van de serviceorganisatie, in overeenstemming met de criteria die zijn beschreven in de vermelding van de serviceorganisatie, inclusief de volledigheid, de nauwkeurigheid en de methode van presentatie van de beschrijving en de vermelding van de serviceorganisatie;
* het verlenen van de diensten die door de beschrijving worden omvat;
* het definiëren van de beheersingsdoelstellingen en deze vermelden in de beschrijving[[146]](#footnote-146);
* het identificeren van de risico’s die een bedreiging vormen voor het bereiken van de beheersingsdoelstellingen; en
* het opzetten, implementeren en documenteren van interne beheersingsmaatregelen die afdoende zijn opgezet en effectief werken om de gerelateerde beheersingsdoelstellingen te bereiken.

Het bestuur is tevens verantwoordelijk voor een zodanige interne beheersing die het bestuur noodzakelijk acht om het opstellen van de beschrijving mogelijk te maken zonder afwijkingen van materieel belang als gevolg van fouten of fraude[[147]](#footnote-147) en voor het monitoren van interne beheersingsmaatregelen teneinde hun effectiviteit vast te stellen, tekortkomingen te identificeren en corrigerende acties te nemen.

**Verantwoordelijkheden van de accountant**

Onze verantwoordelijkheid is het zodanig plannen en uitvoeren van ons onderzoek dat wij daarmee voldoende en geschikte assurance-informatie verkrijgen voor het door ons af te geven oordeel over de beschrijving en over de opzet en werking van interne beheersingsmaatregelen die verband houden met de beheersingsdoelstellingen in overeenstemming met de criteria die zijn beschreven in de vermelding van de serviceorganisatie.

Ons onderzoek is uitgevoerd met een hoge mate maar geen absolute mate van zekerheid waardoor het mogelijk is dat wij tijdens ons onderzoek niet alle materiële fouten en fraude ontdekken.

Wij passen de ‘Nadere voorschriften kwaliteitssystemen’ (NVKS) toe. Op grond daarvan beschikken wij over een samenhangend stelsel van kwaliteitsmanagement inclusief vastgelegde richtlijnen en procedures inzake de naleving van ethische voorschriften, professionele standaarden en andere relevante wet- en regelgeving.

Ons onderzoek van de beschrijving van het systeem en de opzet en effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen, bestond onder andere uit:

* het identificeren en inschatten van de risico’s dat de beschrijving niet getrouw is weergegeven en dat interne beheersingsmaatregelen niet op afdoende wijze zijn opgezet of effectief werken om de beheersingsdoelstellingen te bereiken gedurende de periode van … (datum) tot en met … (datum) als gevolg van fouten of fraude, het in reactie op deze risico’s bepalen van assurance-werkzaamheden voor het verkrijgen van assurance-informatie die voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel;
* het evalueren van het algehele beeld van de beschrijving, de geschiktheid van de beheersingsdoelstellingen en de geschiktheid van de criteria die door de serviceorganisatie zijn beschreven in de vermelding van de serviceorganisatie;
* het uitvoeren van werkzaamheden ter verkrijging van assurance-informatie over de getrouwe weergave van de beschrijving en de geschiktheid van de opzet van interne beheersingsmaatregelen om de beheersingsdoelstellingen te bereiken;
* het toetsen van de werking van de interne beheersingsmaatregelen die noodzakelijk zijn voor het verschaffen van een redelijke mate van zekerheid dat de beheersingsdoelstellingen werden bereikt.

Plaats en datum

... (naam accountantspraktijk)

... (naam accountant)

# 3.5 Assurance-rapporten in overeenstemming met Standaard 3810N

## 3.5.1 Assurance-rapport in nieuw format met redelijke mate van zekerheid bij de duurzaamheidsinformatie

NB1: Dit assurance-rapport is opgesteld op basis van het nieuwe format die ook gebruikt wordt bij controleverklaringen. Dit is geen verplichting vanuit de herziene standaard 3810N of vanuit de standaard 3000A. Er is gekozen voor een template met dit format om aansluiting te houden bij de controleverklaring.

NB2: Deze voorbeeldtekst is gebaseerd op de herziene Standaard 3810N ‘Assurance-opdrachten inzake duurzaamheidsverslaggeving’ zoals uitgebracht in 2022. Deze is van toepassing op duurzaamheidsverslaggeving over verslagjaren eindigend op 15 december 2023 of daarna.

NB3: Voor deze voorbeeldrapportage zijn de volgende opties verwerkt:

* Er is een raad van commissarissen of soortgelijk orgaan die verantwoordelijkheid heeft voor het toezicht op de totstandkoming van het opdrachtobject.
* Er is sprake van een groep.
* Het bestuur heeft een keuze bij de bepaling van de criteria.
* In de rapportage neemt de accountant kernpunten van de assurance-opdracht op. Om een uitgebreide versie van deze rapportage beschikbaar te hebben zijn ook passages over materialiteit en de reikwijdte van de assurance-opdracht van de groep opgenomen. Vanuit Standaard 3810N is geen verplichting aanwezig om hierover te rapporteren, dus ze zijn facultatief en aan te passen aan de omstandigheden.
* Er wordt redelijke mate van zekerheid bij de duurzaamheidsinformatie gegeven (derhalve geen gecombineerde opdracht van beide zekerheidsniveaus zoals bedoeld 3810N.92)
* Er is uitgegaan van de GRI Standaarden als algeheel rapportageraamwerk. Daarbij dient de accountant aan te geven of de duurzaamheidsinformatie is opgesteld [met referentie naar (‘with reference to’) / in overeenstemming met (‘in accordance with’)] de GRI Standaarden.
* Er is geen aanleiding om te rapporteren over andere informatie.

NB4: Dit assurance-rapport is niet opgesteld voor assurance-opdrachten o.b.v. CSRD-vereisten.

**Assurance-rapport met redelijke mate van zekerheid van de onafhankelijke accountant over de duurzaamheidsinformatie**[[148]](#footnote-148)

Aan: Opdrachtgever

**Ons** **oordeel**

Wij hebben een assurance-opdracht met redelijke mate van zekerheid uitgevoerd op de duurzaamheidsinformatie[[149]](#footnote-149) van … (naam entiteit) te … ((statutaire) vestigingsplaats) over JJJJ (boekjaar).[[150]](#footnote-150)

Naar ons oordeel geeft de in dit jaarverslag[[151]](#footnote-151) opgenomen[[152]](#footnote-152) duurzaamheidsinformatie in alle van materieel belang zijnde aspecten, een getrouwe weergave van:

* het beleid ten aanzien van duurzaamheidsonderwerpen[[153]](#footnote-153); en
* de bedrijfsvoering, de gebeurtenissen en de prestaties op dat gebied in JJJJ (boekjaar)

in overeenstemming met de van toepassing zijnde criteria zoals toegelicht in de sectie ‘Criteria’.[[154]](#footnote-154)

De duurzaamheidsinformatie bestaat uit … (hoofdstukken en of pagina’s benoemen) van het jaarverslag[[155]](#footnote-155).

**De basis voor ons oordeel**

Wij hebben onze assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid met betrekking tot de duurzaamheidsinformatie verricht volgens het Nederlands recht, waaronder de Nederlandse Standaard 3810N ‘Assurance-opdrachten inzake duurzaamheidsverslaggeving’. Deze opdracht is gericht op het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid. Onze verantwoordelijkheden op grond hiervan zijn beschreven in de sectie 'Onze verantwoordelijkheden voor de assurance-opdracht over de duurzaamheidsinformatie'.

Wij zijn onafhankelijk van … (naam entiteit(en)) zoals vereist in de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO) en andere relevante onafhankelijkheidsregels in Nederland. [***Optioneel***: Dit houdt onder meer in dat wij geen activiteiten ondernemen die conflicterend kunnen zijn met onze onafhankelijke assurance-opdracht.] Daarnaast hebben wij voldaan aan de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA).

Wij vinden dat de door ons verkregen controle-informatie voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel.

**Criteria**

De toegepaste criteria voor het opstellen van de duurzaamheidsinformatie zijn de GRI Sustainability Reporting Standards (GRI Standaarden)[[156]](#footnote-156) en de aanvullend toegepaste criteria zoals toegelicht op pagina x van het jaarverslag.

De duurzaamheidsinformatie is opgesteld [met referentie naar (‘with reference to’) / in overeenstemming met (‘in accordance with’)] de GRI Standaarden. De toegepaste GRI Standaarden zijn opgenomen in de GRI Content index zoals [toegelicht op pagina x van het jaarverslag / gepubliceerd op de website van de entiteit][[157]](#footnote-157).

De vergelijkbaarheid van de duurzaamheidsinformatie tussen entiteiten onderling en in de tijd kan beïnvloed worden door het ontbreken van geüniformeerde praktijken ter beoordeling en meting van deze informatie. Dit biedt de mogelijkheid verscheidene, acceptabele meettechnieken toe te passen.

Daarom dient de duurzaamheidsinformatie gelezen en begrepen te worden samen met de toegepaste criteria.

**[*Optioneel: Materialiteit****[[158]](#footnote-158)*

*Op basis van onze professionele oordeelsvorming hebben wij materialiteitsniveaus bepaald voor elk relevant onderwerp in de duurzaamheidsinformatie. Bij het evalueren van onze materialiteitsniveaus hebben wij kwantitatieve en kwalitatieve factoren evenals de relevantie van informatie voor zowel belanghebbenden als de entiteit in ogenschouw genomen.*

*Wij zijn met de raad van commissarissen[[159]](#footnote-159) overeengekomen dat wij aan de raad tijdens onze assurance-opdracht geconstateerde afwijkingen rapporteren die naar onze mening om kwantitatieve of kwalitatieve redenen relevant zijn*.]

**[*Optioneel: Reikwijdte van de assurance-opdracht van de groep****[[160]](#footnote-160)*

*... (naam entiteit(en)) is het moederbedrijf van een groep entiteiten. De duurzaamheidsinformatie omvat de geconsolideerde informatie van deze groep van entiteiten zoals toegelicht in … (sectie van criteria) van het jaarverslag.*

*Onze werkzaamheden voor de assurance-opdracht van de groep bestonden uit assurance-werkzaamheden op groepsniveau (geconsolideerd) alsook bij de groepsonderdelen.*

*Wij hebben de reikwijdte van onze assurance-opdracht zodanig bepaald dat wij voldoende werkzaamheden verrichten om in staat te zijn een oordeel tot uitdrukking te brengen over de duurzaamheidsinformatie. Daarbij hebben wij, onder meer, in aanmerking genomen de managementstructuur van de groep, de aard van de activiteiten van de groepsonderdelen, de bedrijfsprocessen en interne beheersingsmaatregelen en de bedrijfstak waarin de vennootschap opereert.*

*Op grond hiervan hebben wij de aard en omvang van de werkzaamheden bepaald op het niveau van de groepsonderdelen die noodzakelijk waren om door de groepsaccountant [en door de accountants van groepsonderdelen] te worden uitgevoerd.*]

**[*Optioneel: De kernpunten van onze assurance-opdracht*** *[[161]](#footnote-161)*

*In de kernpunten van onze assurance-opdracht beschrijven wij zaken die naar ons professionele oordeel het meest belangrijk waren tijdens onze assurance-opdracht over de duurzaamheidsinformatie. De kernpunten van onze assurance-opdracht hebben wij met de raad van commissarissen[[162]](#footnote-162) gecommuniceerd, maar vormen geen volledige weergave van alles wat is besproken.*

*Wij hebben onze werkzaamheden met betrekking tot deze kernpunten bepaald in het kader van de assurance-opdracht over de duurzaamheidsinformatie als geheel. Onze bevindingen ten aanzien van de individuele kernpunten moeten in dat kader worden bezien en niet als afzonderlijke oordelen over deze kernpunten.*

*[****Paragraafkop per kernpunt***

*De beschrijving van elk afzonderlijk kernpunt bevat de volgende elementen[[163]](#footnote-163):*

* *een beschrijving van het kernpunt;*
* *een samenvatting van de uitgevoerde werkzaamheden;*
* *indien relevant, belangrijke opmerkingen met betrekking tot de het kernpunt; en*
* *indien relevant, een verwijzing naar toelichting of vermelding in het jaarverslag.]*

**[*Optioneel: Benadrukking van bepaalde aangelegenheden***

*Wij vestigen de aandacht op onderdeel…in de duurzaamheidsinformatie, waarin [omstandigheden benoemen …] zijn beschreven. Ons oordeel is niet aangepast als gevolg van deze aangelegenheid*.]

**[*Optioneel: Ter vergelijking opgenomen informatie niet onderzocht***

*De duurzaamheidsinformatie over de periode (JJJJ-X tot en met) JJJJ-1 is geen onderdeel geweest van een assurance-opdracht. Daarom is de ter vergelijking opgenomen duurzaamheidsinformatie over de periode (JJJJ-X tot en met) JJJJ-1 en de daaraan gerelateerde toelichtingen in het jaarverslag JJJJ niet van redelijke mate van zekerheid voorzien (optioneel: maar wel van beperkte mate van zekerheid). Ons oordeel is niet aangepast als gevolg van deze aangelegenheid.*]

**Beperkingen in de reikwijdte van onze assurance-opdracht[[164]](#footnote-164)**

*In de duurzaamheidsinformatie is toekomstgerichte informatie opgenomen in de vorm van ambities, strategie, plannen, verwachtingen en schattingen [****optioneel****: en risico-inschattingen]. Toekomstgerichte informatie heeft betrekking op gebeurtenissen en acties die zich nog niet hebben voorgedaan en zich wellicht ook nooit zullen voordoen. Wij geven geen zekerheid bij de veronderstellingen en de haalbaarheid van deze toekomstgerichte informatie.*

*[****Indien van toepassing****: In de duurzaamheidsinformatie zijn de berekeningen om [benoeming van cijfers/data] te bepalen (hierna: de impactdata) veelal uitgevoerd aan de hand van veronderstellingen en met gebruikmaking van bronnen van externe partijen. De veronderstellingen en gehanteerde bronnen zijn toegelicht in [hoofdstuk/sectie/pagina(’s)] van het jaarverslag en verder uitgewerkt in [naam van het document waar de impactmodel(len) zijn uitgelegd]], zoals beschikbaar op de website van [naam entiteit]. Wij hebben vastgesteld dat deze veronderstellingen en externe bronnen geschikt zijn, maar ten aanzien van de inhoud van deze veronderstellingen en externe bronnen hebben wij geen werkzaamheden verricht.]*

*De verwijzingen naar externe bronnen of websites in de duurzaamheidsinformatie maken geen onderdeel uit van de duurzaamheidsinformatie binnen de reikwijdte van onze assurance-opdracht. Wij verstrekken daarom geen zekerheid over deze informatie.*

Ons oordeel is niet aangepast als gevolg van deze aangelegenheden.

**Verantwoordelijkheden van het bestuur en de raad van commissarissen**[[165]](#footnote-165) **voor de duurzaamheidsinformatie**

Het bestuur is verantwoordelijk voor het opstellen en getrouw weergeven van de duurzaamheidsinformatie in overeenstemming met de criteria zoals toegelicht in de sectie ‘Criteria’, inclusief het identificeren van belanghebbenden en het bepalen van materiële onderwerpen. Het bestuur is ook verantwoordelijk voor het selecteren en toepassen van deze criteria en voor het bepalen dat deze criteria toereikend zijn voor de gerechtvaardigde informatiebehoefte van belanghebbenden, rekening houdend met de van toepassing zijnde wet- en regelgeving met betrekking tot verslaggeving. De door het bestuur gemaakte keuzes ten aanzien van de reikwijdte van de duurzaamheidsinformatie en het verslaggevingsbeleid zijn uiteengezet in het hoofdstuk …... van het jaarverslag.

Het bestuur is ook verantwoordelijk voor een zodanige interne beheersing die het bestuur noodzakelijk acht om het opstellen van de duurzaamheidsinformatie mogelijk te maken zonder afwijkingen van materieel belang als gevolg van fraude of fouten.

De raad van commissarissen is verantwoordelijk voor het uitoefenen van toezicht op het rapportageproces over de duurzaamheidsinformatie van ... (naam entiteit).[[166]](#footnote-166)

**Onze verantwoordelijkheden voor de assurance-opdracht over de duurzaamheidsinformatie**

Onze verantwoordelijkheid is het zodanig plannen en uitvoeren van de assurance-opdracht dat wij daarmee voldoende en geschikte controle-informatie verkrijgen voor het door ons af te geven oordeel.

Onze assurance-opdracht is uitgevoerd met een hoge, maar geen absolute, mate van zekerheid waardoor het mogelijk is dat wij tijdens onze controle niet alle materiële fouten en fraude ontdekken.

Wij passen de ‘Nadere voorschriften kwaliteitssystemen’ (NVKS) toe. Op grond daarvan beschikken wij over een samenhangend stelsel van kwaliteitsmanagement inclusief vastgelegde richtlijnen en procedures inzake de naleving van ethische voorschriften, professionele standaarden en andere relevante wet- en regelgeving.

Onze assurance-opdracht bestond onder andere uit[[167]](#footnote-167):

* het uitvoeren van een omgevingsanalyse en het verkrijgen van inzicht in de relevante maatschappelijke thema’s en kwesties en de kenmerken van de entiteit;
* het evalueren van de geschiktheid van de toegepaste criteria, de consistente toepassing hiervan en de toelichtingen die daarover in de duurzaamheidsinformatie staan. Dit omvat het evalueren van de materialiteitsanalyse van de entiteit en het evalueren van de redelijkheid van schattingen door het bestuur;
* het verkrijgen van inzicht in de systemen en processen die ten grondslag liggen aan het verzamelen, rapporteren en consolideren van de gerapporteerde duurzaamheidsinformatie, inclusief het verwerven van inzicht in de interne beheersingsomgeving, voor zover relevant voor onze assurance-opdracht. Deze werkzaamheden hebben niet als doel om een oordeel uit te spreken over de effectiviteit van de interne beheersing van de entiteit;
* [***Indien van toepassing****: het evalueren van de werkzaamheden uitgevoerd door de interne audit-afdeling en de externe materiedeskundige van … (naam entiteit*);]
* het identificeren en inschatten van de risico’s dat de duurzaamheidsinformatie misleidend of onevenwichtig is of afwijkingen van materieel belang bevat als gevolg van fraude of van fouten. Het in reactie op deze risico’s bepalen en uitvoeren van verdere assurance-werkzaamheden en het verkrijgen van assurance-informatie die voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel. Deze werkzaamheden bestonden onder meer uit[[168]](#footnote-168):
* het inwinnen van inlichtingen bij het management (en/of relevante medewerkers) op groeps- (en bedrijfs-/divisie-/cluster-/lokaal) niveau verantwoordelijk voor de duurzaamheidsstrategie, -beleid en prestaties;
* het kennisnemen van de notulen van de vergaderingen van het bestuur, de raad van commisssarissen[[169]](#footnote-169) en van andere vergaderingen die van belang zijn voor de inhoud van de duurzaamheidsverslaggeving;
* het afnemen van interviews met relevante medewerkers verantwoordelijk voor het aanleveren van informatie voor, het uitvoeren van interne beheersingsmaatregelen op, en de consolidatie van gegevens in de duurzaamheidsinformatie;
* het bepalen van de aard en omvang van de uit te voeren werkzaamheden voor de groepsonderdelen en locaties. Bepalend hierbij zijn de aard, omvang en/of het risicoprofiel van de groepsonderdelen, locaties of de activiteiten. Op grond hiervan hebben wij de groepsonderdelen en locaties geselecteerd voor een locatiebezoek. Het locatiebezoek / De locatiebezoeken aan … (productielocaties, entiteiten, bedrijven) in … (regio’s, landen) heeft/hebben als doel op lokaal niveau verwerven van inzicht in de opzet, implementatie [***optioneel***: en werking] van interne beheersingsmaatregelen;
* [***Indien van toepassing***:[[170]](#footnote-170) het beoordelen van de geschiktheid van de veronderstellingen en bronnen van externe partijen die zijn gehanteerd voor de berekeningen die ten grondslag liggen aan de impactdata zoals opgenomen in [hoofdstuk/sectie/pagina(’s)] van het jaarverslag en verder uitgewerkt in [naam van het document waar de impactmodel(len) zijn uitgelegd]];
* het verkrijgen van assurance-informatie dat de duurzaamheidsinformatie aansluit op de onderliggende administraties van de entiteit;
* het evalueren van relevante interne en externe documentatie, op basis van deelwaarnemingen, om de betrouwbaarheid vast te stellen van de duurzaamheidsinformatie;
* het evalueren van data en trends [optioneel: in de informatie aangeleverd voor consolidatie op groepsniveau];
* [***Optioneel****: het aansluiten van de relevante financiële informatie met de jaarrekening*;]
* [***Indien van toepassing****: het lezen van informatie in het jaarverslag[[171]](#footnote-171) buiten de reikwijdte van onze assurance-opdracht om eventuele van materieel belang zijnde inconsistenties met de duurzaamheidsinformatie te identificeren*;]
* het evalueren van de algehele presentatie, structuur en evenwichtige inhoud van de duurzaamheidsinformatie;
* het overwegen of de duurzaamheidsinformatie als geheel, inclusief de behandelde onderwerpen en de opgenomen toelichtingen, duidelijk en toereikend is toegelicht in overeenstemming met de toegepaste criteria.

Wij communiceren met de raad van commissarissen[[172]](#footnote-172) onder andere over de geplande reikwijdte en timing van de assurance-opdracht en over de significante bevindingen die uit onze assurance-opdracht naar voren zijn gekomen, waaronder eventuele significante tekortkomingen in de interne beheersing.

[***Optioneel****: Wij bepalen de kernpunten van onze assurance-opdracht over de duurzaamheidsinformatie op basis van alle zaken die wij met de raad van commissarissen[[173]](#footnote-173) hebben besproken. Wij beschrijven deze kernpunten in ons assurance-rapport, tenzij dit is verboden door wet- of regelgeving of in buitengewoon zeldzame omstandigheden wanneer het niet vermelden in het belang van het maatschappelijk verkeer is*.] *[[174]](#footnote-174)*

Plaats en datum

... (naam accountantspraktijk)

... (naam accountant)

## 3.5.2 Assurance-rapport in nieuw format met beperkte mate van zekerheid bij de duurzaamheidsinformatie

NB1: Dit assurance-rapport is opgesteld op basis van het nieuwe format die ook gebruikt wordt bij controleverklaringen. Dit is geen verplichting vanuit de herziene standaard 3810N of vanuit de standaard 3000A. Er is gekozen voor een template met dit format om aansluiting te houden bij de controleverklaring.

NB2: Deze voorbeeldtekst is gebaseerd op de herziene Standaard 3810N ‘Assurance-opdrachten inzake duurzaamheidsverslaggeving’ zoals uitgebracht in 2022. Deze is van toepassing op duurzaamheidsverslaggeving over verslagjaren eindigend op 15 december 2023 of daarna.

NB3: Voor deze voorbeeldrapportage zijn de volgende opties verwerkt:

* Er is een raad van commissarissen of soortgelijk orgaan die verantwoordelijkheid heeft voor het toezicht op de totstandkoming van het opdrachtobject.
* Er is sprake van een groep.
* Het bestuur heeft een keuze bij de bepaling van de criteria.
* In de rapportage neemt de accountant kernpunten van de assurance-opdracht op. Om een uitgebreide versie van deze rapportage beschikbaar te hebben zijn ook passages over materialiteit en de reikwijdte van de assurance-opdracht van de groep opgenomen. Vanuit Standaard 3810N is geen verplichting aanwezig om hierover te rapporteren, dus ze zijn facultatief en aan te passen aan de omstandigheden.
* Er wordt beperkte mate van zekerheid bij de duurzaamheidsinformatie gegeven (derhalve geen gecombineerde opdracht van beide zekerheidsniveaus zoals bedoeld 3810N.92)
* Er is uitgegaan van de GRI Standaarden als algeheel rapportageraamwerk. Daarbij dient de accountant aan te geven of de duurzaamheidsinformatie is opgesteld [met referentie naar (‘with reference to’) / in overeenstemming met (‘in accordance with’)] de GRI Standaarden.
* Er is geen aanleiding om te rapporteren over andere informatie.

NB4: Dit assurance-rapport is niet opgesteld voor assurance-opdrachten o.b.v. CSRD-vereisten.

**Assurance-rapport MET BEPERKTE MATE VAN ZEKERHEID van de onafhankelijke accountant over de duurzaamheidsinformatie**[[175]](#footnote-175)

Aan: Opdrachtgever

**Onze conclusie**

Wij hebben een assurance-opdracht met beperkte mate van zekerheid uitgevoerd op de duurzaamheidsinformatie[[176]](#footnote-176) van … (naam entiteit) te … ((statutaire) vestigingsplaats) over JJJJ (boekjaar).[[177]](#footnote-177)

Op basis van de door ons uitgevoerde werkzaamheden en de verkregen assurance-informatie hebben wij geen reden om te veronderstellen dat de in het jaarverslag[[178]](#footnote-178) opgenomen[[179]](#footnote-179) duurzaamheidsinformatie geen, in alle van materieel belang zijnde aspecten, getrouwe weergave geeft van:

* het beleid ten aanzien van duurzaamheidsonderwerpen[[180]](#footnote-180); en
* de bedrijfsvoering, de gebeurtenissen en de prestaties op dat gebied in JJJJ (boekjaar)

in overeenstemming met de van toepassing zijnde criteria zoals toegelicht in de sectie ‘Criteria’.[[181]](#footnote-181)

De duurzaamheidsinformatie bestaat uit … (hoofdstukken en of pagina’s benoemen) van het jaarverslag[[182]](#footnote-182).

**De basis voor onze conclusie**

Wij hebben onze assurance-opdracht verricht volgens het Nederlands recht, waaronder de Nederlandse Standaard 3810N ‘Assurance-opdrachten inzake duurzaamheidsverslaggeving’. Deze opdracht is gericht op het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid. Onze verantwoordelijkheden op grond hiervan zijn beschreven in de sectie 'Onze verantwoordelijkheden voor de assurance-opdracht over de duurzaamheidsinformatie'.

Wij zijn onafhankelijk van … (naam entiteit(en)) zoals vereist in de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO) en andere relevante onafhankelijkheidsregels in Nederland. [***Optioneel***: Dit houdt onder meer in dat wij geen activiteiten ondernemen die conflicterend kunnen zijn met onze onafhankelijke assurance-opdracht.] Daarnaast hebben wij voldaan aan de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA).

Wij vinden dat de door ons verkregen assurance-informatie voldoende en geschikt is als basis voor onze conclusie.

**Criteria**

De toegepaste criteria voor het opstellen van de duurzaamheidsinformatie zijn de GRI Sustainability Reporting Standards (GRI Standaarden)[[183]](#footnote-183) en de aanvullend toegepaste criteria zoals toegelicht op pagina x van het jaarverslag.

De duurzaamheidsinformatie is opgesteld [met referentie naar (‘with reference to’) / in overeenstemming met (‘in accordance with’)] de GRI Standaarden. De gehanteerde GRI Standaarden zijn opgenomen in de GRI Content index zoals toegelicht op [pagina x van het jaarverslag / gepubliceerd op de website van de entiteit].[[184]](#footnote-184)

De vergelijkbaarheid van de duurzaamheidsinformatie tussen entiteiten onderling en in de tijd kan beïnvloed worden door het ontbreken van geüniformeerde praktijken ter beoordeling en meting van deze informatie. Dit biedt de mogelijkheid verscheidene, acceptabele meettechnieken toe te passen.

Daarom dient de duurzaamheidsinformatie gelezen en begrepen te worden samen met de toegepaste criteria.

[***Optioneel: Materialiteit***[[185]](#footnote-185)

*Op basis van onze professionele oordeelsvorming hebben wij materialiteitsniveaus bepaald voor elk relevant onderwerp in de duurzaamheidsinformatie. Bij het evalueren van onze materialiteitsniveaus hebben wij kwantitatieve en kwalitatieve factoren evenals de relevantie van informatie voor zowel belanghebbenden als de entiteit in ogenschouw genomen.*

*Wij zijn met de raad van commissarissen*[[186]](#footnote-186) *overeengekomen dat wij aan de raad tijdens onze assurance-opdracht geconstateerde afwijkingen rapporteren die naar onze mening om kwantitatieve of kwalitatieve redenen relevant zijn*.]

[***Optioneel: Reikwijdte van de assurance-opdracht van de groep*[[187]](#footnote-187)**

*... (naam entiteit(en)) is het moederbedrijf van een groep entiteiten. De duurzaamheidsinformatie omvat de geconsolideerde informatie van deze groep van entiteiten zoals toegelicht in … (sectie van rapportagecriteria) van het jaarverslag.*

*Onze werkzaamheden voor de assurance-opdracht van de groep bestonden uit assurance-werkzaamheden op groepsniveau (geconsolideerd) alsook bij de groepsonderdelen.*

*Wij hebben de reikwijdte van onze assurance-opdracht zodanig bepaald dat wij voldoende werkzaamheden verrichten om in staat te zijn een conclusie tot uitdrukking te brengen over de duurzaamheidsinformatie. Daarbij hebben wij, onder meer, in aanmerking genomen de managementstructuur van de groep, de aard van de activiteiten van de groepsonderdelen, de bedrijfsprocessen en interne beheersingsmaatregelen en de bedrijfstak waarin de vennootschap opereert.*

*Op grond hiervan hebben wij de aard en omvang van de werkzaamheden bepaald op het niveau van de groepsonderdelen die noodzakelijk waren om door de groepsaccountant [en door de accountants van groepsonderdelen] te worden uitgevoerd.*]

[***Optioneel: De kernpunten van onze assurance-opdracht* [[188]](#footnote-188)**

*In de kernpunten van onze assurance-opdracht beschrijven wij zaken die naar ons professionele oordeel het meest belangrijk waren tijdens onze assurance-opdracht over de duurzaamheidsinformatie. De kernpunten van onze assurance-opdracht hebben wij met de raad van commissarissen*[[189]](#footnote-189) *gecommuniceerd, maar vormen geen volledige weergave van alles wat is besproken.*

*Wij hebben onze werkzaamheden met betrekking tot deze kernpunten bepaald in het kader van de assurance-opdracht over de duurzaamheidsinformatie als geheel. Onze bevindingen ten aanzien van de individuele kernpunten moeten in dat kader worden bezien en niet als afzonderlijke conclusies over deze kernpunten.*

*[****Paragraafkop per kernpunt***

*De beschrijving van elk afzonderlijk kernpunt bevat de volgende elementen[[190]](#footnote-190):*

* *een beschrijving van het kernpunt;*
* *een samenvatting van de uitgevoerde werkzaamheden;*
* *indien relevant, belangrijke opmerkingen met betrekking tot het kernpunt; en*
* *indien relevant, een verwijzing naar toelichting of vermelding in het jaarverslag*.]

[***Optioneel: Benadrukking van bepaalde aangelegenheden***

*Wij vestigen de aandacht op onderdeel… in de duurzaamheidsinformatie, waarin [omstandigheden benoemen…] zijn beschreven. Onze conclusie is niet aangepast als gevolg van deze aangelegenheid.*]

[***Optioneel: Ter vergelijking opgenomen informatie niet onderzocht***

*De duurzaamheidsinformatie over de periode (JJJJ-X tot en met) JJJJ-1 is geen onderdeel geweest van een assurance-opdracht. Daarom is de ter vergelijking opgenomen duurzaamheidsinformatie over de periode (JJJJ-X tot en met) JJJJ-1 en de daaraan gerelateerde toelichtingen in het jaarverslag JJJJ niet van beperkte mate van zekerheid voorzien. Onze conclusie is niet aangepast als gevolg van deze aangelegenheid*.]

**Beperkingen in de reikwijdte van onze assurance-opdracht [[191]](#footnote-191)**

*In de duurzaamheidsinformatie is toekomstgerichte informatie opgenomen in de vorm van ambities, strategie, plannen, verwachtingen en schattingen [****optioneel****: en risico-inschattingen]. Toekomstgerichte informatie heeft betrekking op gebeurtenissen en acties die zich nog niet hebben voorgedaan en zich wellicht ook nooit zullen voordoen. Wij geven geen zekerheid bij de veronderstellingen en de haalbaarheid van deze toekomstgerichte informatie.*

*[****Indien van toepassing****: In de duurzaamheidsinformatie zijn de berekeningen om [benoeming van cijfers/data] te bepalen (hierna: de impactdata) veelal uitgevoerd aan de hand van veronderstellingen en met gebruikmaking van bronnen van externe partijen. De veronderstellingen en gehanteerde bronnen zijn toegelicht in [hoofdstuk/sectie/pagina(’s)] van het jaarverslag en verder uitgewerkt in [naam van het document waar de impactmodel(len) zijn uitgelegd]], zoals beschikbaar op de website van [naam entiteit]. Wij hebben beoordeeld dat deze veronderstellingen en externe bronnen plausibel en passend zijn, maar ten aanzien van de inhoud van deze veronderstellingen en externe bronnen hebben wij geen werkzaamheden verricht.]*

*De verwijzingen naar externe bronnen of websites in de duurzaamheidsinformatie maken geen onderdeel uit van de duurzaamheidsinformatie binnen de reikwijdte van onze assurance-opdracht. Wij verstrekken daarom geen zekerheid over deze informatie.*

Onze conclusie is niet aangepast als gevolg van deze aangelegenheden.

**Verantwoordelijkheden van het bestuur en de raad van commissarissen[[192]](#footnote-192) voor de duurzaamheidsinformatie**

Het bestuur is verantwoordelijk voor het opstellen en getrouw weergeven van de duurzaamheidsinformatie in overeenstemming met de criteria zoals toegelicht in de sectie ‘Criteria’, inclusief het identificeren van belanghebbenden en het bepalen van materiële onderwerpen.

Het bestuur is ook verantwoordelijk voor het selecteren en toepassen van deze criteria en voor het bepalen dat deze criteria toereikend zijn voor de gerechtvaardigde informatiebehoefte van belanghebbenden, rekening houdend met de van toepassing zijnde wet- en regelgeving met betrekking tot verslaggeving. De door het bestuur gemaakte keuzes ten aanzien van de reikwijdte van de duurzaamheidsinformatie en het verslaggevingsbeleid zijn uiteengezet in het hoofdstuk … van het jaarverslag.

Het bestuur is ook verantwoordelijk voor een zodanige interne beheersing die het bestuur noodzakelijk acht om het opstellen van de duurzaamheidsinformatie mogelijk te maken zonder afwijkingen van materieel belang als gevolg van fraude of van fouten.

De raad van commissarissen is verantwoordelijk voor het uitoefenen van toezicht op het rapportageproces van ... (naam entiteit). [[193]](#footnote-193)

**Onze verantwoordelijkheden voor de assurance-opdracht over de duurzaamheidsinformatie**

Onze verantwoordelijkheid is het zodanig plannen en uitvoeren van de assurance-opdracht dat wij daarmee voldoende en geschikte assurance-informatie verkrijgen voor de door ons af te geven conclusie.

Onze assurance-opdracht is gericht op het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid om de plausibiliteit van de duurzaamheidsinformatie vast te stellen. De werkzaamheden variëren in aard en timing van, en zijn ook geringer in omvang, dan die bij een assurance-opdracht gericht op het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid. De mate van zekerheid die wordt verkregen bij een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid is daarom ook aanzienlijk lager dan de zekerheid die wordt verkregen bij een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid.

Wij passen de ‘Nadere voorschriften kwaliteitssystemen’ (NVKS) toe. Op grond daarvan beschikken wij over een samenhangend stelsel van kwaliteitsmanagement inclusief vastgelegde richtlijnen en procedures inzake de naleving van ethische voorschriften, professionele standaarden en andere relevante wet- en regelgeving.

Onze assurance-opdracht bestond onder andere uit[[194]](#footnote-194):

* het uitvoeren van een omgevingsanalyse en het verkrijgen van inzicht in de relevante maatschappelijke thema’s en kwesties en de kenmerken van de entiteit;
* het evalueren van de geschiktheid van de toegepaste criteria, de consistente toepassing hiervan en de toelichtingen die daarover in de duurzaamheidsinformatie staan. Dit omvat het evalueren van de materialiteitsanalyse van de entiteit en het evalueren van de redelijkheid van schattingen door het bestuur;
* via het inwinnen van inlichtingen het op hoofdlijnen inzicht verwerven in de interne beheersingsomgeving, de rapporteringsprocessen, de informatiesystemen en het risico-inschattingsproces van de entiteit relevant voor het opstellen van duurzaamheidsinformatie, zonder [***indien van toepassing[[195]](#footnote-195)***: het verwerven van assurance-informatie over het bestaan of] het toetsen van de effectiviteit van de interne beheersingsmaatregelen;
* [***Optioneel****: het kennis nemen van de werkzaamheden uitgevoerd door de interne audit-afdeling en de externe materiedeskundige van …(naam entiteit);]*
* het identificeren van gebieden in de duurzaamheidsinformatie waar het waarschijnlijk is dat misleidende of onevenwichtige informatie of een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude of van fouten zich zal voordoen. Het bepalen en uitvoeren van verdere werkzaamheden is gericht op het beoordelen van de plausibiliteit van de duurzaamheidsinformatie in reactie op onze risico-inschatting. Deze werkzaamheden bestonden onder meer uit[[196]](#footnote-196):
  + het inwinnen van inlichtingen bij het management (en/of relevante medewerkers) op groeps- (en bedrijfs-/divisie-/cluster-/lokaal) niveau verantwoordelijk voor de duurzaamheidsstrategie en -beleid en prestaties;
  + het afnemen van interviews met relevante medewerkers verantwoordelijk voor het aanleveren van informatie voor, het uitvoeren van interne beheersingsmaatregelen op, en de consolidatie van gegevens in de duurzaamheidsinformatie;
  + het bepalen van de aard en omvang van de uit te voeren werkzaamheden voor de groepsonderdelen en locaties. Bepalend hierbij zijn de aard, omvang en/of het risicoprofiel van de groepsonderdelen, locaties of de activiteiten. Op grond hiervan hebben wij de groepsonderdelen en locaties geselecteerd voor een locatiebezoek. Het locatiebezoek/De locatiebezoeken aan … (productielocaties, entiteiten, bedrijven) in … (regio’s, landen) heeft/hebben als doel op lokaal niveau op hoofdlijnen inzicht verwerven in de opzet [***optioneel***: en implementatie] van interne beheersingsmaatregelen;
  + [***Indien van toepassing***:[[197]](#footnote-197) het beoordelen van het passend zijn en plausibiliteit van de veronderstellingen en bronnen van externe partijen die zijn gehanteerd voor de berekeningen die ten grondslag liggen aan de impactdata zoals opgenomen in [hoofdstuk/sectie/pagina(’s)] van het jaarverslag en verder uitgewerkt in [naam van het document waar de impactmodel(len) zijn uitgelegd]];
  + het verkrijgen van assurance-informatie dat de duurzaamheidsinformatie aansluit op de onderliggende administraties van de entiteit;
  + het op basis van beperkte deelwaarnemingen beoordelen van relevante interne en externe documentatie;
  + het overwegen van data en trends [***optioneel***: in de informatie aangeleverd voor consolidatie op groepsniveau].
* [***Optioneel****: het aansluiten van de relevante financiële informatie met de jaarrekening;*]
* [***Indien van toepassing****: het lezen van de informatie in het jaarverslag*[[198]](#footnote-198) *buiten de reikwijdte van onze assurance-opdracht om eventuele van materieel belang zijnde inconsistenties met de duurzaamheidsinformatie te identificeren*;]
* het overwegen van de algehele presentatie en evenwichtige inhoud van de duurzaamheidsinformatie;
* het overwegen of de duurzaamheidsinformatie als geheel, inclusief de behandelde onderwerpen en de opgenomen toelichtingen, duidelijk en toereikend is toegelicht in overeenstemming met de toegepaste criteria.

Wij communiceren met de raad van commissarissen[[199]](#footnote-199) onder andere over de geplande reikwijdte en timing van de assurance-opdracht en over de significante bevindingen die uit onze assurance-opdracht naar voren zijn gekomen.

[***Optioneel****: Wij bepalen de kernpunten van onze assurance-opdracht over de duurzaamheidsinformatie op basis van alle zaken die wij met de raad van commissarissen*[[200]](#footnote-200) *hebben besproken. Wij beschrijven deze kernpunten in ons assurance-rapport, tenzij dit is verboden door wet- of regelgeving of in buitengewoon zeldzame omstandigheden wanneer het niet vermelden in het belang van het maatschappelijk verkeer is*.] *[[201]](#footnote-201)*

Plaats en datum

... (naam accountantspraktijk)

... (naam accountant)

# 4 Rapport inzake overeengekomen specifieke werkzaamheden

## 4.1 Stramien voor een rapport inzake overeengekomen specifieke werkzaamheden

**RAPPORT INZAKE OVEREENGEKOMEN SPECIFIEKE WERKZAAMHEDEN OP ... (onderzoeksobject(en))**

Aan [Opdrachtgever][[202]](#footnote-202) [*indien de opdrachtvoorwaarden naast de opdrachtgever met de beoogde gebruiker(s) of de vertegenwoordiger(s) daarvan zijn overeengekomen*: en ... (omschrijving specifieke verspreidingskring)]

**Doel van dit rapport inzake overeengekomen specifieke werkzaamheden[[203]](#footnote-203)**

Ons rapport is uitsluitend bedoeld om …(doel omschrijven[[204]](#footnote-204)) en is mogelijk niet geschikt voor een ander doel.

[*Variant 1, indien de opdrachtgever niet de enige beoogde gebruiker of de vertegenwoordiger van de beoogde gebruiker(s) is*: Dit rapport is uitsluitend bedoeld voor [Opdrachtgever] en ... (omschrijving specifieke verspreidingskring) (hierna aan te duiden met: “de beoogde gebruiker(s)” en dient niet te worden verspreid aan of te worden gebruikt door anderen.]

[*Variant 2, indien de opdrachtgever de enige beoogde gebruiker of de vertegenwoordiger van de beoogde gebruiker(s) is*: Dit rapport is uitsluitend bedoeld voor [Opdrachtgever] en dient niet te worden verspreid aan of te worden gebruikt door anderen.]

[*Indien van toepassing*: Na de opdrachtaanvaarding konden de volgende overeengekomen specifieke werkzaamheden uit de originele opdrachtvoorwaarden niet worden uitgevoerd of werden ze gewijzigd, als gevolg van…][[205]](#footnote-205)

[*Optioneel*: **Samenvatting** [bevindingen]

[*De samenvatting van de bevindingen dient te worden beschreven op een wijze die objectief is, in bewoordingen die duidelijk, niet misleidend en niet voor verschillende interpretaties vatbaar zijn*;]

[Het lezen van deze samenvatting is geen vervanging voor het lezen van het volledige rapport.]

**Verantwoordelijkheden van [Opdrachtgever]**[*indien van toepassing:* **en de beoogde gebruiker(s)]** [*Indien een andere partij dan de opdrachtgever verantwoordelijk is voor het (de) onderzoeksobject(en):* **en [Verantwoordelijke partij]**]

([Opdrachtgever] heeft / *indien van toepassing:* [Opdrachtgever] en de beoogde gebruiker(s) hebben) erkend dat de overeengekomen specifieke werkzaamheden geschikt zijn voor het doel van de opdracht.[[206]](#footnote-206)

[*Indien de opdrachtgever ook de verantwoordelijke partij is*: [Opdrachtgever] is verantwoordelijk voor … (onderzoeksobject(en)) waarop de overeengekomen specifieke werkzaamheden zijn uitgevoerd.]

[*Indien een andere partij dan de opdrachtgever verantwoordelijk is voor het (de) onderzoeksobject(en):* [Verantwoordelijke partij] is verantwoordelijk voor ... (onderzoeksobject(en)) waarop de overeengekomen specifieke werkzaamheden zijn uitgevoerd.]

[*Variant 1, indien de opdrachtgever niet de enige beoogde gebruiker of de vertegenwoordiger van de beoogde gebruiker(s) is*:

Van [Opdrachtgever] en de beoogde gebruiker(s) wordt verwacht dat zij een eigen afweging maken van de overeengekomen specifieke werkzaamheden en bevindingen die door ons zijn gerapporteerd en hun eigen conclusies trekken uit de door ons uitgevoerde werkzaamheden.]

[*Variant 2, indien de opdrachtgever de enige beoogde gebruiker of de vertegenwoordiger van de beoogde gebruiker(s) is:*

Van [Opdrachtgever] wordt verwacht dat deze een eigen afweging maakt van de overeengekomen specifieke werkzaamheden en de bevindingen die door ons zijn gerapporteerd en zelf conclusies trekt uit de door ons uitgevoerde werkzaamheden.]

**Onze verantwoordelijkheden**

Een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden houdt in dat wij de specifieke werkzaamheden uitvoeren die zijn overeengekomen met [Opdrachtgever] [Indien van toepassing: en met andere beoogde gebruiker(s)] en de bevindingen rapporteren, die de feitelijke uitkomsten zijn van de uitgevoerde overeengekomen specifieke werkzaamheden.

Wij doen geen uitspraken over de geschiktheid van de overeengekomen specifieke werkzaamheden.

Wij hebben de overeengekomen specifieke werkzaamheden uitgevoerd volgens het Nederlands recht, waaronder de Nederlandse Standaard 4400, ‘*Opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden*’.

Deze opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden is geen assurance-opdracht. Derhalve brengen wij geen oordeel of assurance-conclusie tot uitdrukking.

Indien wij aanvullende werkzaamheden hadden verricht, zouden mogelijk andere aangelegenheden onder onze aandacht zijn gekomen die gerapporteerd zouden zijn.

*Beroepsethiek en kwaliteitsmanagement*

Wij hebben de voor ons geldende relevante ethische voorschriften in de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA) nageleefd.

[*Optie 1, indien van toepassing*: In het kader van deze opdracht zijn er geen onafhankelijkheidsvoorschriften die wij moeten naleven.]

[*Optie 2, indien van toepassing*: Wij hebben de onafhankelijkheidsregels van de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO) nageleefd.][[207]](#footnote-207)

Wij passen de ‘Nadere voorschriften kwaliteitssystemen’ (NVKS) toe. Op grond daarvan beschikken wij over een samenhangend stelsel van kwaliteitsmanagement inclusief vastgelegde richtlijnen en procedures inzake de naleving van ethische voorschriften, professionele standaarden en andere relevante wet- en regelgeving.

**Specifieke werkzaamheden en bevindingen**

Wij hebben de hieronder beschreven specifieke werkzaamheden, die wij met [opdrachtgever] [*indien van toepassing*: en de beoogde gebruiker(s)] zijn overeengekomen in de opdrachtvoorwaarden van .. (datum), uitgevoerd op .. (onderzoeksobject(en). Verder zijn hieronder onze bevindingen vermeld inclusief details over eventuele uitzonderingen.

(*Zie Standaard 4400, bijlage 2 voor voorbeelden van beschrijvingen van overeengekomen specifieke werkzaamheden en bevindingen*.) [[208]](#footnote-208)

|  |  |
| --- | --- |
| Specifieke werkzaamheden[[209]](#footnote-209) | Bevindingen |
| … | … |

Plaats en Datum

… (naam accountantspraktijk)

… (handtekening en naam accountant)

## 4.2 Onder constructie: Rapport van feitelijke bevindingen inzake de naleving van financiële convenanten (kengetallen)

# 10 Controleverklaringen ten behoeve van de (semi)publieke sector

## 10.1 Controleverklaring in de publieke en semipublieke sector bij een jaarrekening zonder consolidatie, met een expliciete financiële rechtmatigheidsverantwoording door het bestuur

NB1: Deze verklaring is de basis voor publieke sector verklaringen met een expliciete financiële rechtmatigheidsverantwoording door het bestuur, waarbij de accountant in zijn controleoordeel over de getrouwheid van de jaarrekening ook de financiële rechtmatigheidsverantwoording, van de in deze jaarrekening verantwoorde baten en lasten alsmede de balansmutaties, betrekt. In de publieke en semipublieke sector is een grote diversiteit ten aanzien van de verslaggevingsstelsels en controleprotocollen. De financiële rechtmatigheidsverantwoording door het bestuur komt nu vooral voor op rijksniveau (bijv. ministeries, ZBO's, de politie; naar verwachting vanaf 2021 ook bij decentrale overheden n.a.v. advies 4 werkgroep Depla). Wanneer de expliciete financiële rechtmatigheidsverantwoording door het bestuur niet van toepassing is, of niet onder de reikwijdte van de controle voor het getrouwe beeld valt, dan zal in de meeste gevallen de verklaring 10.2a of een sectorspecifieke verklaring gebaseerd op 10.2a gebruikt worden, met een afzonderlijk oordeel van de accountant over de financiële rechtmatigheid.

NB2: De financiële rechtmatigheidsverantwoording betreft een uitbreiding van de financiële verantwoording met een extra financieel overzicht, dat een expliciet zelfstandig onderdeel van de jaarrekening is. De rechtmatigheidsverantwoording wordt dan ook bij de opsomming als één van de financiële overzichten opgenomen in de controleverklaring. Wanneer de financiële rechtmatigheidsverantwoording niet een zelfstandig onderdeel is van de jaarrekening, maar buiten de jaarrekening elders in het jaarverslag staat, is aanpassing van de voorbeeldtekst noodzakelijk.

NB3: In de publieke en semipublieke sector is een grote diversiteit aan verslaggevingsstelsels (zie ook de Nederlandse Standaard 200.13a en 700.7b/35/36/37) en rechtmatigheidsvereisten van toepassing door verschillende wet- en regelgeving en controleprotocollen. Deze **basis voorbeeldverklaring, op basis van een getrouw-beeld-stelsel,** geeft weer waar deze aspecten specifiek gemaakt moeten worden door middel van cursieve teksten en voetnoten.

NB4: Accountants van organisaties niet zijnde oob’s of andere beursgenoteerde organisaties kunnen in overleg met de organisatie vrijwillig kernpunten van de controle rapporteren (zie ook Standaard 700.31). In de tekst zijn daarvoor optionele alinea’s opgenomen voor o.a. materialiteit, reikwijdte van de groepscontrole (indien van toepassing) en de kernpunten van onze controle. Tevens is een optionele alinea opgenomen voor de benoeming van de accountant die als paragraaf inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring kan worden opgenomen.

**CONTROLEVERKLARING VAN DE ONAFHANKELIJKE ACCOUNTANT**

Aan: Opdrachtgever en/of toezichthoudend orgaan van … (naam entiteit(en))[[210]](#footnote-210)

**Verklaring over de in het jaarverslag opgenomen[[211]](#footnote-211) jaarrekening *JJJJ[[212]](#footnote-212)***

**Ons oordeel**

Wij hebben de jaarrekening *JJJJ (of voor een gebroken boekjaar: voor het jaar geëindigd op 30 juni JJJJ)* van ... (naam entiteit(en)) te ... ((statutaire) vestigingsplaats) gecontroleerd.

Naar ons oordeel geeft de in het jaarverslag opgenomen[[213]](#footnote-213) jaarrekening een getrouw beeld van de grootte en de samenstelling van het vermogen van … (naam entiteit(en)) op *31 december JJJJ* (*of bij een gebroken boekjaar: 30 juni JJJJ)* envan het resultaat *alsmede van de financiële rechtmatigheid* over JJJJ[[214]](#footnote-214)in overeenstemming met ...[[215]](#footnote-215).

De jaarrekening bestaat uit:

1. de balans per *31 december JJJJ (of bij een gebroken boekjaar: 30 juni JJJJ);*
2. de *exploitatierekening* over *JJJJ[[216]](#footnote-216);*
3. *de financiële rechtmatigheidsverantwoording over JJJJ*[[217]](#footnote-217)*[[218]](#footnote-218); en*
4. de toelichting[[219]](#footnote-219) met een overzicht van de gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving en andere toelichtingen[[220]](#footnote-220).

**De basis voor ons oordeel**

Wij hebben onze controle uitgevoerd volgens het Nederlands recht, waaronder ook de Nederlandse controlestandaarden, *….[[221]](#footnote-221) en het Controleprotocol WNT JJJJ*[[222]](#footnote-222), *en …*[[223]](#footnote-223). vallen. Onze verantwoordelijkheden op grond hiervan zijn beschreven in de sectie ‘Onze verantwoordelijkheden voor de controle van de jaarrekening’.

Wij zijn onafhankelijk van … (naam entiteit) zoals vereist in de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO) en andere voor de opdracht relevante onafhankelijkheidsregels in Nederland. Verder hebben wij voldaan aan de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA).

Wij vinden dat de door ons verkregen controle-informatie voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel.

**[*Optioneel:* Materialiteit**[[224]](#footnote-224)

Op basis van onze professionele oordeelsvorming hebben wij de materialiteit voor *de getrouwheid van* de jaarrekening als geheel bepaald op EUR X, [***Optioneel***: *zoals voorgeschreven in artikel xxx van … (naam regelgeving)*. De materialiteit is gebaseerd op … (nader in te vullen % van de relevante benchmark b.v. totale lasten, totale baten, publieke middelen ... (andere criteria)). In (deze) paragraaf van … (*neem verwijzing op van de voorschriften*) zijn tevens een aantal specifieke controle- en rapportagetoleranties opgenomen, die wij hebben toegepast.[[225]](#footnote-225)

*Daarbij zijn voor de controle van de in de jaarrekening opgenomen WNT-informatie en rechtmatigheidsverantwoording de materialiteitsvoorschriften gehanteerd zoals vastgelegd in het Controleprotocol WNT JJJJ[[226]](#footnote-226) en …*[[227]](#footnote-227).*.* Wij houden ook rekening met afwijkingen en/of mogelijke afwijkingen die naar onze mening voor de gebruikers van de jaarrekening om kwalitatieve redenen materieel zijn.

Wij zijn met het toezichthoudend orgaan[[228]](#footnote-228) overeengekomen dat wij aan het orgaan tijdens onze controle geconstateerde afwijkingen boven de EUR Y rapporteren alsmede kleinere afwijkingen die naar onze mening om kwalitatieve *of WNT-*redenen relevant zijn.]

**[*Optioneel:* Reikwijdte van de groepscontrole[[229]](#footnote-229)**

... (naam entiteit(en)) staat aan het hoofd van een groep van organisaties. De financiële informatie van deze groep is opgenomen in de jaarrekening van ... (naam entiteit(en)).

De groepscontrole heeft zich met name gericht op de significante onderdelen … *[uitleggen wat dit betreft: significante onderdelen zoals bedoeld op grond van Standaard 600. Bijvoorbeeld groepsonderdelen in specifieke landen, groepsonderdelen met significante risico’s inzake waardering of complexe activiteiten]*. Bij de (groeps)onderdelen *aaa en bbb* hebben wij zelf controlewerkzaamheden uitgevoerd. Wij hebben gebruik gemaakt van andere accountants bij de controle van onderdeel *ccc*. Bij andere onderdelen hebben wij beoordelingswerkzaamheden of specifieke controlewerkzaamheden uitgevoerd.

Door bovengenoemde werkzaamheden bij (groeps)onderdelen, gecombineerd met aanvullende werkzaamheden op groepsniveau, hebben wij voldoende en geschikte controle-informatie met betrekking tot de financiële informatie van de groep verkregen om een oordeel te geven over de jaarrekening.]

**[*Optioneel:* De kernpunten van onze controle[[230]](#footnote-230)**

In de kernpunten van onze controle beschrijven wij zaken die naar ons professionele oordeel het meest belangrijk waren tijdens onze controle van de jaarrekening. De kernpunten hebben wij met het toezichthoudend orgaan*[[231]](#footnote-231)* gecommuniceerd, maar vormen geen volledige weergave van alles wat is besproken.

Wij hebben onze controlewerkzaamheden met betrekking tot deze kernpunten bepaald in het kader van de jaarrekeningcontrole als geheel. Onze bevindingen ten aanzien van de individuele kernpunten moeten in dat kader worden bezien en niet als afzonderlijke oordelen over deze kernpunten.

***Paragraafkop per kernpunt***

*De beschrijving van elk afzonderlijk kernpunt bevat de volgende elementen:*

* *een beschrijving van het kernpunt[[232]](#footnote-232);*
* *een samenvatting van de uitgevoerde controlewerkzaamheden;*
* *indien relevant, belangrijke opmerkingen met betrekking tot het kernpunt; en*
* *indien relevant, een verwijzing naar toelichting of vermelding in het jaarverslag.*]

**[*Optioneel:*** **Benoeming***[[233]](#footnote-233)*

Wij zijn door het toezichthoudend orgaan[[234]](#footnote-234) op .. (datum eerste benoeming) benoemd als accountant van …(naam organisatie) vanaf de controle van het boekjaar XXXX en zijn sinds die datum tot nu toe de externe accountant.[[235]](#footnote-235)]

**Verklaring over de in het jaarverslag opgenomen andere informatie[[236]](#footnote-236)**

Het jaarverslag omvat andere informatie, naast de jaarrekening en onze controleverklaring daarbij.[[237]](#footnote-237)

Op grond van onderstaande werkzaamheden zijn wij van mening dat de andere informatie:

* met de jaarrekening verenigbaar is en geen materiële afwijkingen bevat;
* *[indien van toepassing: ingeval de geldende wet- en regelgeving vereisten bevat aan de accountant om dit te rapporteren) alle informatie bevat die op grond van …. (invullen geldende regelgeving die vereisten bevat voor verantwoordelijke partij over de andere informatie dan de jaarrekening) is vereist.*[[238]](#footnote-238)]

Wij hebben de andere informatie gelezen en hebben op basis van onze kennis en ons begrip, verkregen vanuit de jaarrekeningcontrole of anderszins, overwogen of de andere informatie materiële afwijkingen bevat.

Met onze werkzaamheden hebben wij voldaan aan de vereisten in [indien van toepassing: …. *(invullen geldende regelgeving die vereisten bevat aan de accountant om te rapporteren over andere informatie dan de jaarrekening*) en] de Nederlandse Standaard 720. Deze werkzaamheden hebben niet dezelfde diepgang als onze controlewerkzaamheden bij de jaarrekening.

Het bestuur is verantwoordelijk voor het opstellen van de andere informatie*, waaronder het bestuursverslag en de overige gegevens in overeenstemming met … (invullen geldende wet- en regelgeving die vereisten bevat voor verantwoordelijke partij over de andere informatie dan de jaarrekening).*

**Beschrijving van verantwoordelijkheden met betrekking tot de jaarrekening**

**Verantwoordelijkheden van het bestuur en het toezichthoudend orgaan**[[239]](#footnote-239) **voor de jaarrekening**

Het bestuur is verantwoordelijk voor het opmaken en getrouw weergeven van de jaarrekening in overeenstemming met …[[240]](#footnote-240). In dit kader is het bestuur tevens verantwoordelijk voor een zodanige interne beheersing die het bestuur noodzakelijk acht om het opmaken van de jaarrekening mogelijk te maken zonder afwijkingen van materieel belang als gevolg van fouten of fraude.

Bij het opmaken van de jaarrekening moet het bestuur afwegen of de *organisatie* in staat is om haar werkzaamheden in continuïteit voort te zetten. Op grond van genoemd verslaggevingsstelsel moet het bestuur de jaarrekening opmaken op basis van de continuïteitsveronderstelling, tenzij het bestuur het voornemen heeft om de organisatie te liquideren of de activiteiten te beëindigen of als beëindiging het enige realistische alternatief is. Het bestuur moet gebeurtenissen en omstandigheden waardoor gerede twijfel zou kunnen bestaan of de organisatie haar activiteiten in continuïteit kan voortzetten, toelichten in de jaarrekening.[[241]](#footnote-241)

Het toezichthoudend orgaan is verantwoordelijk voor het uitoefenen van toezicht op het proces van financiële verslaggeving van de organisatie.[[242]](#footnote-242)

**Onze verantwoordelijkheden voor de controle van de jaarrekening**

Onze verantwoordelijkheid is het zodanig plannen en uitvoeren van een controleopdracht dat wij daarmee voldoende en geschikte controle-informatie verkrijgen voor het door ons af te geven oordeel.

Onze controle is uitgevoerd met een hoge mate maar geen absolute mate van zekerheid waardoor het mogelijk is dat wij tijdens onze controle niet alle materiële fouten en fraude ontdekken.

Afwijkingen kunnen ontstaan als gevolg van fraude of fouten en zijn materieel indien redelijkerwijs kan worden verwacht dat deze, afzonderlijk of gezamenlijk, van invloed kunnen zijn op de economische beslissingen die gebruikers op basis van deze jaarrekening nemen. De materialiteit beïnvloedt de aard, timing en omvang van onze controlewerkzaamheden en de evaluatie van het effect van onderkende afwijkingen op ons oordeel *[[243]](#footnote-243)*.

Wij hebben deze accountantscontrole professioneel kritisch uitgevoerd en hebben waar relevant professionele oordeelsvorming toegepast in overeenstemming met de Nederlandse controlestandaarden, *…[[244]](#footnote-244), het Controleprotocol WNT JJJJ[[245]](#footnote-245)*, ethische voorschriften en de onafhankelijkheidseisen. Onze controle bestond onder andere uit:

* het identificeren en inschatten van de risico’s dat de jaarrekening afwijkingen van materieel belang bevat als gevolg van fouten of fraude het in reactie op deze risico’s bepalen en uitvoeren van controlewerkzaamheden en het verkrijgen van controle-informatie die voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel. Bij fraude is het risico dat een afwijking van materieel belang niet ontdekt wordt groter dan bij fouten. Bij fraude kan sprake zijn van samenspanning, valsheid in geschrifte, het opzettelijk nalaten transacties vast te leggen, het opzettelijk verkeerd voorstellen van zaken of het doorbreken van de interne beheersing;
* het verkrijgen van inzicht in de interne beheersing die relevant is voor de controle met als doel controlewerkzaamheden te selecteren die passend zijn in de omstandigheden. Deze werkzaamheden hebben niet als doel om een oordeel uit te spreken over de effectiviteit van de interne beheersing van de organisatie;
* het evalueren van de geschiktheid van de gebruikte grondslagen voor financiële verslaggeving[[246]](#footnote-246) en het evalueren van de redelijkheid van schattingen door het bestuur en de toelichtingen die daarover in de jaarrekening staan;
* het vaststellen dat de door het bestuur gehanteerde continuïteitsveronderstelling aanvaardbaar is. Tevens het op basis van de verkregen controle-informatie vaststellen of er gebeurtenissen en omstandigheden zijn waardoor gerede twijfel zou kunnen bestaan of de organisatie haar activiteiten in continuïteit kan voortzetten. Als wij concluderen dat er een onzekerheid van materieel belang bestaat, zijn wij verplicht om aandacht in onze controleverklaring te vestigen op de relevante gerelateerde toelichtingen in de jaarrekening. Als de toelichtingen inadequaat zijn, moeten wij onze verklaring aanpassen. Onze conclusies zijn gebaseerd op de controle-informatie die verkregen is tot de datum van onze controleverklaring. Toekomstige gebeurtenissen of omstandigheden kunnen er echter toe leiden dat een organisatie haar continuïteit niet langer kan handhaven;[[247]](#footnote-247)
* het evalueren van de presentatie, structuur en inhoud van de jaarrekening en de daarin opgenomen toelichtingen; en
* het evalueren of de jaarrekening een getrouw beeld geeft van de onderliggende transacties en gebeurtenissen, inclusief de financiële rechtmatigheid daarvan.[[248]](#footnote-248)

Gegeven onze eindverantwoordelijkheid voor het oordeel zijn wij verantwoordelijk voor de aansturing van, het toezicht op en de uitvoering van de groepscontrole. In dit kader hebben wij de aard en omvang bepaald van de uit te voeren werkzaamheden voor de groepsonderdelen. Bepalend hierbij zijn de omvang en/of het risicoprofiel van de groepsonderdelen of de activiteiten. Op grond hiervan hebben wij de groepsonderdelen geselecteerd waarbij een controle of beoordeling van de volledige financiële informatie of specifieke posten noodzakelijk was.[[249]](#footnote-249)

Wij communiceren met het toezichthoudend orgaan[[250]](#footnote-250) onder andere over de geplande reikwijdte en timing van de controle en over de significante bevindingen die uit onze controle naar voren zijn gekomen, waaronder eventuele significante tekortkomingen in de interne beheersing[[251]](#footnote-251).

Wij bepalen de kernpunten van onze controle van de jaarrekening op basis van alle zaken die wij met het toezichthoudend orgaan[[252]](#footnote-252) hebben besproken. Wij beschrijven deze kernpunten in onze controleverklaring, tenzij dit is verboden door wet- of regelgeving of in buitengewoon zeldzame omstandigheden wanneer het niet vermelden in het belang van het maatschappelijk verkeer is.[[253]](#footnote-253)

Plaats en datum

... (naam accountantspraktijk)

... (naam accountant)

## 10.2a Controleverklaring in de publieke en semipublieke sector bij een jaarrekening zonder consolidatie, met een oordeel over financiële rechtmatigheid door de accountant

NB0

Onder omstandigheden kan het nodig zijn onderstaande controleverklaring aan te passen.

Dit is het geval indien de situatie zich voordoet die onderwerp is van de NBA-alert bij de Wet Normering Topinkomens (WNT).

In die situatie behoeft de onderstaande controleverklaring aanpassing zoals vermeld in de NBA-alert.

Dit kan gelden voor de onderstaande controleverklaring, controleverklaring 10.2b en voor de controleverklaringen 10.6a, 10.6b en 10.6c voor zorginstellingen.

Meer informatie staat in NBA-nieuwsberichten van 1 februari en .. maart 2024.

NB1: Deze verklaring is de basis voor publieke sector verklaringen zonder een expliciete financiële rechtmatigheidsverantwoording door het bestuur. In de publieke en semipublieke sector is een grote diversiteit ten aanzien van de verslaggevingsstelsels en controleprotocollen. Daarnaast wordt bij sommige sectoren van de accountant ook een specifiek oordeel omtrent de financiële rechtmatigheid[[254]](#footnote-254) gevraagd (decentrale overheden en onderwijs) en bij andere sectoren juist niet (zorg en wonen). Deze **basis voorbeeldverklaring** geeft weer waar deze aspecten specifiek gemaakt moeten worden door middel van cursieve teksten en voetnoten.

NB2: Diverse sectoren hebben specifieke voorbeeldverklaringen die is afgeleid van deze basis voorbeeldverklaring:

* 10.4 Gemeenten;
* 10.5 Onderwijsinstellingen (het onderwijsaccountantsprotocol is leidend);
* 10.6 Zorginstellingen;
* 10.7a Woningcorporaties.

NB3: Accountants van organisaties niet zijnde oob’s of andere beursgenoteerde organisaties kunnen in overleg met de organisatie vrijwillig kernpunten van de controle rapporteren (zie ook Standaard 700.31). In de tekst zijn daarvoor optionele alinea’s opgenomen voor o.a. materialiteit, reikwijdte van de groepscontrole (indien van toepassing) en de kernpunten van onze controle. Tevens is een optionele alinea opgenomen voor de benoeming van de accountant die als een paragraaf inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring kan worden opgenomen.

**CONTROLEVERKLARING VAN DE ONAFHANKELIJKE ACCOUNTANT**

Aan: Opdrachtgever en/of toezichthoudend orgaan van … (naam entiteit) [[255]](#footnote-255)

**Verklaring over de in het jaarverslag opgenomen[[256]](#footnote-256) jaarrekening *JJJJ[[257]](#footnote-257)***

**Ons oordeel[[258]](#footnote-258)**

Wij hebben de jaarrekening *JJJJ (of voor een gebroken boekjaar: voor het jaar geëindigd op 30 juni JJJJ)* van ... (naam entiteit) te ... ((statutaire) vestigingsplaats) gecontroleerd.

Naar ons oordeel:

* geeft de in het jaarverslag opgenomen[[259]](#footnote-259) jaarrekening een getrouw beeld van de grootte en de samenstelling van het vermogen van … (naam entiteit) op *31 december JJJJ* (*of bij een gebroken boekjaar: 30 juni JJJJ) en* van het resultaat over JJJJ[[260]](#footnote-260) in overeenstemming met ...[[261]](#footnote-261);
* *zijn de* *in deze jaarrekening verantwoorde baten en lasten alsmede de balansmutaties over* *JJJJ (of voor een gebroken boekjaar: voor het jaar geëindigd op 30 juni JJJJ) in alle van materieel belang zijnde aspecten rechtmatig tot stand gekomen in overeenstemming met de begroting[[262]](#footnote-262) en met de in de relevante wet- en regelgeving opgenomen bepalingen, zoals opgenomen in ….. (benoemen referentiekader of de relevante wet- en regelgeving)*[[263]](#footnote-263).

De jaarrekening bestaat uit:

1. de balans per *31 december JJJJ (of bij een gebroken boekjaar: 30 juni JJJJ);*
2. de *exploitatierekening* over *JJJJ[[264]](#footnote-264)*; en
3. de toelichting[[265]](#footnote-265) met een overzicht van de gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving en andere toelichtingen.[[266]](#footnote-266)

**De basis voor ons oordeel**

Wij hebben onze controle uitgevoerd volgens het Nederlands recht, waaronder ook de Nederlandse controlestandaarden, *...[[267]](#footnote-267) en het Controleprotocol WNT JJJJ*[[268]](#footnote-268) *en …*[[269]](#footnote-269)vallen. Onze verantwoordelijkheden op grond hiervan zijn beschreven in de sectie ‘Onze verantwoordelijkheden voor de controle van de jaarrekening’.

Wij zijn onafhankelijk van … (naam entiteit) zoals vereist in de *Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta)[[270]](#footnote-270),* de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO) en andere voor de opdracht relevante onafhankelijkheidsregels in Nederland. Verder hebben wij voldaan aan de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA).

Wij vinden dat de door ons verkregen controle-informatie voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel.

**Informatie ter ondersteuning van ons oordeel**

Wij hebben onze controlewerkzaamheden bepaald in het kader van de controle van de jaarrekening als geheel en de rechtmatigheid van de in de jaarrekening verantwoorde baten en lasten alsmede de balansmutaties en bij het vormen van ons oordeel hierover. Onderstaande informatie ter ondersteuning van ons oordeel en onze bevindingen moeten in dat kader worden bezien en niet als afzonderlijke oordelen of conclusies.

**[*Optioneel:* Materialiteit**[[271]](#footnote-271)

Op basis van onze professionele oordeelsvorming hebben wij de materialiteit voor *de getrouwheid van* de jaarrekening als geheel bepaald op EUR X, [***Optioneel***: *zoals voorgeschreven in artikel xxx van … (naam regelgeving)*. De materialiteit is gebaseerd op … (nader in te vullen % van de relevante benchmark b.v. totale lasten, totale baten, publieke middelen ... (andere criteria)).

De materialiteit voor de financiële rechtmatigheid is bepaald op € … , deze materialiteit is gebaseerd op … (*nader in te vullen % van de relevante benchmark b.v. totale lasten, totale baten, publieke middelen ...(andere criteria*)), zoals voorgeschreven in … (*neem verwijzing op van de voorschriften*).[[272]](#footnote-272)

In (deze) paragraaf van … (*neem verwijzing op van de voorschriften*) zijn tevens een aantal specifieke controle- en rapportagetoleranties opgenomen, die wij hebben toegepast.[[273]](#footnote-273)

*Daarbij zijn voor de controle van de in de jaarrekening opgenomen WNT-informatie de materialiteitsvoorschriften gehanteerd zoals vastgelegd in het Controleprotocol WNT JJJJ[[274]](#footnote-274).* Wij houden ook rekening met afwijkingen en/of mogelijke afwijkingen die naar onze mening voor de gebruikers van de jaarrekening om kwalitatieve redenen materieel zijn.

Wij zijn met het toezichthoudend orgaan[[275]](#footnote-275) overeengekomen dat wij aan het orgaan tijdens onze controle geconstateerde afwijkingen boven de EUR Y rapporteren alsmede kleinere afwijkingen die naar onze mening om kwalitatieve *of WNT*-redenen relevant zijn.]

***[Optioneel:* Reikwijdte van de groepscontrole[[276]](#footnote-276)**

... (naam entiteit(en)) staat aan het hoofd van een groep van organisaties. De financiële informatie van deze groep is opgenomen in de jaarrekening van ... (naam entiteit(en)).

De groepscontrole heeft zich met name gericht op de significante onderdelen … *[uitleggen wat dit betreft: significante onderdelen zoals bedoeld op grond van Standaard 600. Bijvoorbeeld groepsonderdelen in specifieke landen, groepsonderdelen met significante risico’s inzake waardering of complexe activiteiten]*. Bij de (groeps)onderdelen *aaa en bbb* hebben wij zelf controlewerkzaamheden uitgevoerd. Wij hebben gebruik gemaakt van andere accountants bij de controle van onderdeel *ccc*. Bij andere onderdelen hebben wij beoordelingswerkzaamheden of specifieke controlewerkzaamheden uitgevoerd.

Door bovengenoemde werkzaamheden bij (groeps)onderdelen, gecombineerd met aanvullende werkzaamheden op groepsniveau, hebben wij voldoende en geschikte controle-informatie met betrekking tot de financiële informatie van de groep verkregen om een oordeel te geven over de jaarrekening.]

**Controleaanpak frauderisico's[[277]](#footnote-277)**

*De mate van detail die in de controleverklaring moet worden verschaft om te beschrijven op welke wijze op frauderisico’s die kunnen leiden tot een afwijking van materieel belang tijdens de controle is ingespeeld is een kwestie van professionele oordeelvorming en wordt aangepast aan de specifieke omstandigheden en complexiteit van de controle.*

*In overeenstemming met paragraaf 29B van Standaard 700 kan de accountant het volgende omschrijven:*

* *de frauderisico’s die aandacht vereisten bij de controle;*
* *een verwijzing naar eventuele toelichtingen in de financiële overzichten;[[278]](#footnote-278)*
* *een kort overzicht van de uitgevoerde werkzaamheden;*
* *een indicatie van de uitkomst van de werkzaamheden van de accountant;*
* *belangrijke waarnemingen met betrekking tot de aangelegenheid.*

*Of een combinatie van deze elementen.[[279]](#footnote-279)*

**Controleaanpak continuïteit[[280]](#footnote-280)**

*De mate van detail die in de controleverklaring moet worden verschaft om te beschrijven op welke wijze de accountant heeft ingespeeld op de geschiktheid van het hanteren door het management van de continuïteitsveronderstelling bij het opstellen en presenteren van de financiële overzichten en op gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven is ingespeeld is een kwestie van professionele oordeelvorming en wordt aangepast aan de specifieke omstandigheden en complexiteit van de controle. In overeenstemming met paragraaf 29A van Standaard 700 kan de accountant het volgende omschrijven:*

* *de aangelegenheden die aandacht vereisten bij de controle;*
* *een verwijzing naar eventuele toelichtingen in de financiële overzichten;*
* *een kort overzicht van de uitgevoerde werkzaamheden;*
* *een indicatie van de uitkomst van de werkzaamheden van de accountant;*
* *belangrijke waarnemingen met betrekking tot de aangelegenheid.*

*Of een combinatie van deze elementen.[[281]](#footnote-281)*

***[Optioneel:* De kernpunten van onze controle[[282]](#footnote-282)**

In de kernpunten van onze controle beschrijven wij zaken die naar ons professionele oordeel het meest belangrijk waren tijdens onze controle van de jaarrekening. De kernpunten hebben wij met het toezichthoudend orgaan*[[283]](#footnote-283)* gecommuniceerd, maar vormen geen volledige weergave van alles wat is besproken.

***Paragraafkop per kernpunt***

*De beschrijving van elk afzonderlijk kernpunt bevat de volgende elementen:*

* *een beschrijving van het kernpunt[[284]](#footnote-284);*
* *een samenvatting van de uitgevoerde controlewerkzaamheden;*
* *indien relevant, belangrijke opmerkingen met betrekking tot het kernpunt; en*
* *indien relevant, een verwijzing naar toelichting of vermelding in het jaarverslag.]*

***[Optioneel:*** **Benoeming***[[285]](#footnote-285)*

Wij zijn door het toezichthoudend orgaan[[286]](#footnote-286) op.. (datum eerste benoeming) benoemd als accountant van …(naam entiteit) vanaf de controle van het boekjaar XXXX en zijn sinds dat boekjaar tot nu toe de externe accountant. [[287]](#footnote-287)]

**Naleving anticumulatiebepaling WNT niet gecontroleerd[[288]](#footnote-288)**

In overeenstemming met het Controleprotocol WNT JJJJ hebben wij de anticumulatiebepaling, bedoeld in artikel 1.6a WNT en artikel 5, lid 1, sub n en o Uitvoeringsregeling WNT, niet gecontroleerd. Dit betekent dat wij niet hebben gecontroleerd of er wel of niet sprake is van een normoverschrijding door een leidinggevende topfunctionaris vanwege eventuele dienstbetrekkingen als leidinggevende topfunctionaris bij andere WNT-plichtige instellingen, alsmede of de in dit kader vereiste toelichting juist en volledig is.

**Verklaring over de in het jaarverslag opgenomen andere informatie[[289]](#footnote-289)**

Het jaarverslag omvat andere informatie, naast de jaarrekening en onze controleverklaring daarbij.[[290]](#footnote-290)

Op grond van onderstaande werkzaamheden zijn wij van mening dat de andere informatie:

* met de jaarrekening verenigbaar is en geen materiële afwijkingen bevat;
* *[ingeval de geldende wet- en regelgeving vereisten bevat aan de accountant om dit te rapporteren: alle informatie bevat die is vereist op grond van …. (invullen geldende regelgeving die vereisten bevat voor verantwoordelijke partij over de andere informatie dan de jaarrekening).] [[291]](#footnote-291)]*

Wij hebben de andere informatie gelezen en hebben op basis van onze kennis en ons begrip, verkregen vanuit de jaarrekeningcontrole of anderszins, overwogen of de andere informatie materiële afwijkingen bevat.

Met onze werkzaamheden hebben wij voldaan aan de vereisten in [indien van toepassing: …. (invullen geldende regelgeving die vereisten bevat aan de accountant om te rapporteren over andere informatie dan de jaarrekening) en] de Nederlandse Standaard 720. Deze werkzaamheden hebben niet dezelfde diepgang als onze controlewerkzaamheden bij de jaarrekening.

Het bestuur is verantwoordelijk voor het opstellen van de andere informatie*, waaronder het bestuursverslag en de overige gegevens in overeenstemming met … (invullen geldende wet- en regelgeving die vereisten bevat voor verantwoordelijke partij over de andere informatie dan de jaarrekening).*

**Beschrijving van verantwoordelijkheden met betrekking tot de jaarrekening**

**Verantwoordelijkheden van het bestuur en het toezichthoudend orgaan**[[292]](#footnote-292) **voor de jaarrekening**

Het bestuur is verantwoordelijk voor het opmaken en getrouw weergeven van de jaarrekening in overeenstemming met …[[293]](#footnote-293). *Het bestuur is ook verantwoordelijk voor het rechtmatig tot stand komen van de in de jaarrekening verantwoorde baten en lasten alsmede de balansmutaties, in overeenstemming met de begroting[[294]](#footnote-294) en met de in de relevante wet- en regelgeving opgenomen bepalingen, zoals opgenomen in …. (benoemen referentiekader of relevante wet- en regelgeving).*[[295]](#footnote-295)

In dit kader is het bestuur tevens verantwoordelijk voor een zodanige interne beheersing die het bestuur 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 fouten of fraude.

Bij het opmaken van de jaarrekening moet het bestuur afwegen of de organisatie in staat is om haar werkzaamheden in continuïteit voort te zetten. Op grond van genoemd verslaggevingsstelsel moet het bestuur de jaarrekening opmaken op basis van de continuïteitsveronderstelling, tenzij het bestuur het voornemen heeft om de organisatie te liquideren of de activiteiten te beëindigen of als beëindiging het enige realistische alternatief is. Het bestuur moet gebeurtenissen en omstandigheden waardoor gerede twijfel zou kunnen bestaan of de organisatie haar activiteiten in continuïteit kan voortzetten, toelichten in de jaarrekening.[[296]](#footnote-296)

Het toezichthoudend orgaan is verantwoordelijk voor het uitoefenen van toezicht op het proces van financiële verslaggeving van de organisatie.[[297]](#footnote-297)

**Onze verantwoordelijkheden voor de controle van de jaarrekening**

Onze verantwoordelijkheid is het zodanig plannen en uitvoeren van een controleopdracht dat wij daarmee voldoende en geschikte controle-informatie verkrijgen voor het door ons af te geven oordeel.

Onze controle is uitgevoerd met een hoge mate maar geen absolute mate van zekerheid waardoor het mogelijk is dat wij tijdens onze controle niet alle materiële fouten en fraude ontdekken.

Afwijkingen kunnen ontstaan als gevolg van fraude of fouten en zijn materieel indien redelijkerwijs kan worden verwacht dat deze, afzonderlijk of gezamenlijk, van invloed kunnen zijn op de economische beslissingen die gebruikers op basis van deze jaarrekening nemen. De materialiteit beïnvloedt de aard, timing en omvang van onze controlewerkzaamheden en de evaluatie van het effect van onderkende afwijkingen op ons oordeel.[[298]](#footnote-298)

Wij hebben deze accountantscontrole professioneel kritisch uitgevoerd en hebben waar relevant professionele oordeelsvorming toegepast in overeenstemming met de Nederlandse controlestandaarden, *…* *[[299]](#footnote-299)*, *het Controleprotocol WNT JJJJ[[300]](#footnote-300)*, ethische voorschriften en de onafhankelijkheidseisen. Onze controle bestond onder andere uit:

* het identificeren en inschatten van de risico’s
  + dat de jaarrekening afwijkingen van materieel belang bevat als gevolg van fouten of fraude,
  + *van het niet rechtmatig tot stand komen van baten en lasten alsmede de balansmutaties, die van materieel belang zijn,[[301]](#footnote-301)*

het in reactie op deze risico’s bepalen en uitvoeren van controlewerkzaamheden en het verkrijgen van controle-informatie die voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel. Bij fraude is het risico dat een afwijking van materieel belang niet ontdekt wordt groter dan bij fouten. Bij fraude kan sprake zijn van samenspanning, valsheid in geschrifte, het opzettelijk nalaten transacties vast te leggen, het opzettelijk verkeerd voorstellen van zaken of het doorbreken van de interne beheersing;

* het verkrijgen van inzicht in de interne beheersing die relevant is voor de controle met als doel controlewerkzaamheden te selecteren die passend zijn in de omstandigheden. Deze werkzaamheden hebben niet als doel om een oordeel uit te spreken over de effectiviteit van de interne beheersing van de organisatie;
* het evalueren van de geschiktheid van de gebruikte grondslagen voor financiële verslaggeving, *de gebruikte financiële rechtmatigheidscriteria* en het evalueren van de redelijkheid van schattingen door het bestuur en de toelichtingen die daarover in de jaarrekening staan;
* het vaststellen dat de door het bestuur gehanteerde continuïteitsveronderstelling aanvaardbaar is. tevens het op basis van de verkregen controle-informatie vaststellen of er gebeurtenissen en omstandigheden zijn waardoor gerede twijfel zou kunnen bestaan of de organisatie haar activiteiten in continuïteit kan voortzetten. Als wij concluderen dat er een onzekerheid van materieel belang bestaat, zijn wij verplicht om aandacht in onze controleverklaring te vestigen op de relevante gerelateerde toelichtingen in de jaarrekening. Als de toelichtingen inadequaat zijn, moeten wij onze verklaring aanpassen. Onze conclusies zijn gebaseerd op de controle-informatie die verkregen is tot de datum van onze controleverklaring. Toekomstige gebeurtenissen of omstandigheden kunnen er echter toe leiden dat een organisatie haar continuïteit niet langer kan handhaven;[[302]](#footnote-302)
* het evalueren van de presentatie, structuur en inhoud van de jaarrekening en de daarin opgenomen toelichtingen; en
* het evalueren of de jaarrekening een getrouw beeld geeft van de onderliggende transacties en gebeurtenissen *en of de in deze jaarrekening verantwoorde baten en lasten alsmede de balansmutaties in alle van materieel belang zijnde aspecten rechtmatig tot stand zijn gekomen*.

Gegeven onze eindverantwoordelijkheid voor het oordeel zijn wij verantwoordelijk voor de aansturing van, het toezicht op en de uitvoering van de groepscontrole. In dit kader hebben wij de aard en omvang bepaald van de uit te voeren werkzaamheden voor de groepsonderdelen. Bepalend hierbij zijn de omvang en/of het risicoprofiel van de groepsonderdelen of de activiteiten. Op grond hiervan hebben wij de groepsonderdelen geselecteerd waarbij een controle of beoordeling van de volledige financiële informatie of specifieke posten noodzakelijk was.[[303]](#footnote-303)

Wij communiceren met het toezichthoudend orgaan onder andere over de geplande reikwijdte en timing van de controle en over de significante bevindingen die uit onze controle naar voren zijn gekomen, waaronder eventuele significante tekortkomingen in de interne beheersing[[304]](#footnote-304).

Wij bepalen de kernpunten van onze controle van de jaarrekening op basis van alle zaken die wij met het toezichthoudend orgaan[[305]](#footnote-305) hebben besproken. Wij beschrijven deze kernpunten in onze controleverklaring, tenzij dit is verboden door wet- of regelgeving of in buitengewoon zeldzame omstandigheden wanneer het niet vermelden in het belang van het maatschappelijk verkeer is.[[306]](#footnote-306)

Plaats en datum

… (naam accountantspraktijk)

… (naam accountant)

## 10.2b Controleverklaring in de publieke en semipublieke sector bij een zelfstandige WNT-verantwoording

NB0

Onder omstandigheden kan het nodig zijn onderstaande controleverklaring aan te passen.

Dit is het geval indien de situatie zich voordoet die onderwerp is van de NBA-alert bij de Wet Normering Topinkomens (WNT).

In die situatie behoeft de onderstaande controleverklaring aanpassing zoals vermeld in de NBA-alert.

Dit kan gelden voor de onderstaande controleverklaring, voor de controleverklaring 10.2a en voor de controleverklaringen 10.6a, 10.6b en 10.6c voor zorginstellingen.

Meer informatie staat in NBA-nieuwsberichten van 1 februari en .. maart 2024.

NB1: Deze verklaring is bedoeld voor het ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties (MinBZK) om te voldoen aan de Wet normering topinkomens (hierna: WNT) en ziet op de situatie van een zelfstandige WNT-verantwoording voor een entiteit zonder controleplicht voor haar jaarrekening (artikel 1.7 WNT). Onze controleverklaring bij de separate WNT-verantwoording mag niet worden gevoegd bij andere verantwoordingen (zoals bijvoorbeeld de niet-gecontroleerde jaarrekening).

NB2: De reikwijdte van de controle van de zelfstandige WNT-verantwoording is beperkt tot de uitvoering van de werkzaamheden in het Controleprotocol WNT JJJJ. Volgens dit protocol, die de status heeft van een Ministeriële Regeling, hoeft de accountant geen jaarrekeningcontrole uit te voeren en wordt hij niet geacht de afwezigheid van een jaarrekeningcontrole te compenseren met andere werkzaamheden. Daarom wordt in deze controleverklaring in overeenstemming met Standaard 200 paragrafen 18, A57 en 20 niet naar de Nederlandse controlestandaarden verwezen. Aangezien de betreffende Nederlandse regelgeving in dit kader een substantieel deel van de Nederlandse controlestandaarden uitsluit, wordt in deze controleverklaring, om verwarring te voorkomen, ook niet naar Nederlands recht verwezen. Verder is de controleverklaring aangepast voor de verantwoordelijkheden en werkzaamheden van de accountant die vanwege het uitsluiten van de Nederlandse controlestandaarden niet meer van toepassing zijn.

NB3: Indien de accountant met betrekking tot de jaarrekening een samenstellings- of beoordelingsopdracht heeft uitgevoerd wordt van de accountant verwacht vast te stellen dat die jaarrekening een WNT-opgave bevat die in overeenstemming is met de gecontroleerde WNT-verantwoording.

**CONTROLEVERKLARING VAN DE ONAFHANKELIJKE ACCOUNTANT**

Aan: Opdrachtgever en/of toezichthoudend orgaan[[307]](#footnote-307) van … (naam entiteit)

**Ons oordeel**

Wij hebben de bijgevoegde verantwoording inzake de Wet normering topinkomens JJJJ (hierna: WNT-verantwoording) van … (naam entiteit) te … ((statutaire) vestigingsplaats) gecontroleerd.

Naar ons oordeel is de WNT-verantwoording in alle van materieel belang zijnde aspecten, opgesteld in overeenstemming met de bepalingen van en krachtens de Wet normering topinkomens (WNT).

**De basis voor ons oordeel**

Wij hebben onze controle uitgevoerd volgens het Controleprotocol WNT JJJJ. Onze verantwoordelijkheden op grond hiervan zijn beschreven in de sectie ‘Onze verantwoordelijkheden voor de controle van de WNT-verantwoording’.

Wij zijn onafhankelijk van … (naam entiteit) zoals vereist in de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO) en andere voor de opdracht relevante onafhankelijkheidsregels in Nederland. Verder hebben wij voldaan aan de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA).

Wij vinden dat de door ons verkregen controle-informatie voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel zoals gevraagd en beschreven in het Controleprotocol WNT JJJJ.

**Het niet voldoen aan de Nederlandse controlestandaarden**

Paragraaf 2.5.2 van het Controleprotocol WNT JJJJ schrijft voor dat bij de controle van een aparte verantwoording van uitsluitend de WNT-gegevens, geen jaarrekeningcontrole uitgevoerd wordt en dat de accountant niet wordt geacht de afwezigheid van een jaarrekeningcontrole te compenseren met andere werkzaamheden. Door deze beperking in onze controlewerkzaamheden wordt niet voldaan aan de vereisten van de Nederlandse controlestandaarden.

**Naleving anticumulatiebepaling WNT niet gecontroleerd[[308]](#footnote-308)**

In overeenstemming met het Controleprotocol WNT JJJJ hebben wij de anticumulatiebepaling, bedoeld in artikel 1.6a WNT en artikel 5, lid 1, sub n en o Uitvoeringsregeling WNT, niet gecontroleerd. Dit betekent dat wij niet hebben gecontroleerd of er wel of niet sprake is van een normoverschrijding door een leidinggevende topfunctionaris vanwege eventuele dienstbetrekkingen als leidinggevende topfunctionaris bij andere WNT-plichtige instellingen, alsmede of de in dit kader vereiste toelichting juist en volledig is.

**Beperking in gebruik en verspreidingskring**

De WNT-verantwoording is opgesteld voor de Minister van BZK, de Minister wie het aangaat zoals bedoeld in artikel 1.1 sub o WNT en de personen die op grond van artikel 5.1 WNT zijn belast met het toezicht op de naleving van de wet, met als doel … (naam entiteit) in staat te stellen te voldoen aan art. 1.7 WNT. Hierdoor is de WNT-verantwoording mogelijk niet geschikt voor andere doeleinden. Onze controleverklaring is derhalve uitsluitend bestemd voor … (naam entiteit), voor de Minister van BZK, de Minister wie het aangaat zoals bedoeld in artikel 1.1 sub o WNT en de personen die op grond van artikel 5.1 WNT zijn belast met het toezicht op de naleving van de wet en dient niet te worden verspreid aan of te worden gebruikt door anderen.

**Verantwoordelijkheden van het bestuur en het toezichthoudend orgaan[[309]](#footnote-309) voor de WNT-verantwoording**

Het bestuur is verantwoordelijk voor het opstellen van de WNT-verantwoording in overeenstemming met de bepalingen van en krachtens de WNT. In dit kader is het bestuur tevens verantwoordelijk voor een zodanige interne beheersing die het bestuur noodzakelijk acht om het opstellen van de WNT-verantwoording mogelijk te maken zonder afwijkingen van materieel belang als gevolg van fouten of fraude.

Het toezichthoudend orgaan is verantwoordelijk voor het uitoefenen van toezicht op het proces van de WNT-verantwoording van de *organisatie[[310]](#footnote-310)*.

**Onze verantwoordelijkheden voor de controle van de WNT-verantwoording**

Onze verantwoordelijkheid is het zodanig plannen en uitvoeren van de werkzaamheden die zijn beschreven in het Controleprotocol WNT JJJJ dat wij daarmee voldoende en geschikte controle-informatie verkrijgen voor het door ons op basis van die werkzaamheden af te geven oordeel.

Onze controle is uitgevoerd in overeenstemming met het Controleprotocol WNT JJJJ waardoor het mogelijk is dat wij tijdens onze controle niet alle materiële fouten en fraude ontdekken.

Afwijkingen kunnen ontstaan als gevolg van fraude of fouten en zijn materieel indien redelijkerwijs kan worden verwacht dat deze, afzonderlijk of gezamenlijk, van invloed kunnen zijn op de economische beslissingen die gebruikers op basis van deze WNT-verantwoording nemen. De materialiteit beïnvloedt de evaluatie van het effect van onderkende afwijkingen op ons oordeel.

Wij hebben onze werkzaamheden professioneel kritisch uitgevoerd en hebben waar relevant professionele oordeelsvorming toegepast in overeenstemming met het Controleprotocol WNT JJJJ, ethische voorschriften en de onafhankelijkheidseisen. Onze controle bestond onder andere uit:

* het identificeren en inschatten van de risico’s dat de WNT-verantwoording afwijkingen van materieel belang bevat als gevolg van fouten of fraude, het in reactie op deze risico’s uitvoeren van de in het Controleprotocol WNT JJJJ beschreven werkzaamheden en het vanuit deze werkzaamheden verkrijgen van controle-informatie die voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel. Bij fraude is het risico dat een afwijking van materieel belang niet ontdekt wordt groter dan bij fouten. Bij fraude kan sprake zijn van samenspanning, valsheid in geschrifte, het opzettelijk nalaten transacties vast te leggen, het opzettelijk verkeerd voorstellen van zaken of het doorbreken van de interne beheersing;
* het evalueren van de presentatie, structuur en inhoud van de WNT-verantwoording en de daarin opgenomen toelichtingen; en
* het evalueren of de WNT-verantwoording de onderliggende transacties en gebeurtenissen zonder materiële afwijkingen weergeeft.

Wij communiceren met het toezichthoudend orgaan[[311]](#footnote-311) onder andere over de geplande reikwijdte en timing van de controle en over de significante bevindingen, die uit onze controle naar voren zijn gekomen.

Plaats en datum

… (naam accountantspraktijk)

… (naam accountant)

## 10.3 Controleverklaring bij een subsidiedeclaratie in de publieke en semipublieke sector

NB1: Aan deze voorbeeldtekst liggen de onderstaande veronderstellingen ten grondslag.

* Er is een toezichthoudend orgaan die verantwoordelijkheid heeft voor het toezicht op de totstandkoming van het opdrachtobject.
* Er is niet sprake van een groep.
* Het management heeft geen keuze bij de bepaling van het verslaggevingsstelsel.
* In het geldende verslaggevingsstelsel is geen expliciete aandacht voor de continuïteitsveronderstelling.
* Bij de statutaire jaarrekening heeft de accountant een controleverklaring afgegeven. In de controleverklaring bij de subsidiedeclaratie kan de accountant een paragraaf betreffende overige aangelegenheden opnemen, om daarin te verwijzen naar de controleverklaring bij de jaarrekening die een paragraaf bevat ter benadrukking van aangelegenheden. In deze controleverklaring bij de financiële overzichten wordt geen gebruik gemaakt van die mogelijkheid.
* In de controleverklaring neemt de accountant geen kernpunten van de controle op.

NB2: Gezien de diversiteit aan subsidieregelingen zal de basis voorbeeldtekst nog moeten worden aangepast aan de (cliënt)specifieke situatie (bijvoorbeeld naam van en adressering aan subsidiegever, naam subsidieregeling, projectnummer, verwijzing naar correspondentie over subsidietoekenning, etc.). Hoewel subsidieverklaringen voornamelijk in of ten behoeve van de publieke sector worden afgegeven, kunnen zij ook voorkomen in de private sector.

NB3: Uit Standaard 805.A21 blijkt dat ook bij de controle van een subsidiedeclaratie Standaard 720, inzake het rapporteren over ‘Andere informatie’, van toepassing kan zijn. Daarbij is het rapporteren over ‘Andere informatie’ alleen van toepassing indien informatie wordt bijgevoegd bij de subsidiedeclaratie (dit kan in één document, maar ook in meerdere documenten die tegelijkertijd worden opgesteld) en de bijgevoegde informatie:

* samen met de subsidiedeclaratie één document vormt;
* in relevante wet- en regelgeving, het controle- of accountantsprotocol als ‘Andere informatie’ is gedefinieerd; of
* in een ander zelfstandig document opgenomen is en een nadere toelichting op de informatie uit de subsidiedeclaratie zelf geeft dan wel het doel daarvan is om belanghebbenden informatie te verschaffen over aangelegenheden die gepresenteerd worden in de subsidiedeclaratie. Een voorbeeld hiervan is een financiële analyse van de realisatie ten opzichte van de begroting.

In dit geval leest de accountant de ‘Andere informatie’, overweegt op basis van zijn/haar kennis en zijn/haar begrip, verkregen vanuit de controle of anderszins, of de andere informatie met de subsidiedeclaratie verenigbaar is en geen materiële afwijkingen bevat en rapporteert daarover in de paragraaf andere informatie van de controleverklaring. De accountant waarmerkt in voorkomende gevallen de ‘Andere informatie’ en voegt dit samen met de controleverklaring en de subsidiedeclaratie.

Naast ‘Andere informatie’ wordt veelal ook nog ‘Overige informatie’ als zelfstandig document bijgevoegd en deze heeft niet het doel belanghebbenden informatie te verschaffen over aangelegenheden die gepresenteerd worden in de (financiële) subsidiedeclaratie. Deze ‘Overige informatie’ omvat bijvoorbeeld het inhoudelijke (onderzoeks)rapport n.a.v. het uitgevoerde project. Dit inhoudelijke rapport kent veelal een wetenschappelijke lading, omvat uitsluitend inhoudelijke projectinformatie en heeft daarom niet het doel informatie te verschaffen over aangelegenheden die gepresenteerd worden in de subsidiedeclaratie. De inhoud van een dergelijk rapport valt daarom buiten de reikwijdte van Standaard 720 en daarom is de paragraaf andere informatie niet van toepassing.

**CONTROLEVERKLARING VAN DE ONAFHANKELIJKE ACCOUNTANT**

Aan: Opdrachtgever en/of toezichthoudend orgaan[[312]](#footnote-312)

**Ons oordeel**

Wij hebben bijgaande subsidiedeclaratie[[313]](#footnote-313) ingevolge .. (naam subsidieregeling) van .. (naam entiteit(en)) te .. ((statutaire) vestigingsplaats) over JJJJ inzake[[314]](#footnote-314) .. gecontroleerd.

Naar ons oordeel is de subsidiedeclaratie ingevolge .. (naam subsidieregeling) van .. (naam entiteit(en)) over JJJJ inzake .. [[315]](#footnote-315) in alle van materieel belang zijnde aspecten opgesteld in overeenstemming met .. [[316]](#footnote-316),[[317]](#footnote-317)

**De basis voor ons oordeel**

Wij hebben onze controle uitgevoerd volgens het Nederlands recht, waaronder ook de Nederlandse controlestandaarden en …*.[[318]](#footnote-318)* vallen. Onze verantwoordelijkheden op grond hiervan zijn beschreven in de sectie ‘Onze verantwoordelijkheden voor de controle van de subsidiedeclaratie’.

Wij zijn onafhankelijk van .. (naam entiteit(en) zoals vereist in de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO) en andere voor de opdracht relevante onafhankelijkheidsregels in Nederland. Verder hebben wij voldaan aan de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA).

Wij vinden dat de door ons verkregen controle-informatie voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel.

**Andere informatie (optioneel)[[319]](#footnote-319)**

Aan de subsidiedeclaratie en onze controleverklaring daarbij is andere informatie toegevoegd.[[320]](#footnote-320)

Op grond van onderstaande werkzaamheden zijn wij van mening dat de andere informatie met de subsidiedeclaratie verenigbaar is en geen materiële afwijkingen bevat.

Wij hebben de andere informatie gelezen en hebben op basis van onze kennis en ons begrip, verkregen vanuit de controle of anderszins, overwogen of de andere informatie materiële afwijkingen bevat. Met onze werkzaamheden hebben wij voldaan aan de vereisten in de Nederlandse Standaard 720[[321]](#footnote-321). Deze werkzaamheden hebben niet dezelfde diepgang als onze controlewerkzaamheden bij de subsidiedeclaratie.

Het bestuur is verantwoordelijk voor het opstellen van de andere informatie [indien van toepassing:, waaronder … in overeenstemming met .. [[322]](#footnote-322)].

**Benadrukking van de basis voor financiële verslaggeving en beperking in gebruik en verspreidingskring**

Wij vestigen de aandacht op punt ... in de toelichting van de subsidiedeclaratie waarin de basis voor financiële verslaggeving uiteen is gezet. De subsidiedeclaratie is opgesteld voor ... (omschrijving specifieke verspreidingskring) met als doel ... (naam entiteit(en)) in staat te stellen te voldoen aan ... (omschrijving vereisten, doel, contract, etc.). Hierdoor is de subsidiedeclaratie mogelijk niet geschikt voor andere doeleinden. Onze controleverklaring is derhalve uitsluitend bestemd voor ... (naam entiteit(en)) en ... (omschrijving specifieke verspreidingskring) en dient niet te worden verspreid aan of te worden gebruikt door anderen.

Ons oordeel is niet aangepast als gevolg van deze aangelegenheid.

**Verantwoordelijkheden van het bestuur en het toezichthoudend orgaan**[[323]](#footnote-323) **voor de subsidiedeclaratie**

Het bestuur is verantwoordelijk voor het opstellen van de subsidiedeclaratie in overeenstemming met ..[[324]](#footnote-324). Het bestuur is tevens verantwoordelijk voor een zodanige interne beheersing die het bestuur noodzakelijk acht om het opstellen van de subsidiedeclaratie mogelijk te maken zonder afwijkingen van materieel belang als gevolg van fraude of fouten.

Het toezichthoudend orgaan is verantwoordelijk voor het uitoefenen van toezicht op het proces van financiële verslaggeving van de organisatie.[[325]](#footnote-325)

**Onze verantwoordelijkheden voor de controle van de subsidiedeclaratie**

Onze verantwoordelijkheid is het zodanig plannen en uitvoeren van een controleopdracht dat wij daarmee voldoende en geschikte controle-informatie verkrijgen voor het door ons af te geven oordeel.

Onze controle is uitgevoerd met een hoge mate maar geen absolute mate van zekerheid waardoor het mogelijk is dat wij tijdens onze controle niet alle materiële fouten en fraude ontdekken.

Afwijkingen kunnen ontstaan als gevolg van fraude of fouten en zijn materieel indien redelijkerwijs kan worden verwacht dat deze, afzonderlijk of gezamenlijk, van invloed kunnen zijn op de economische beslissingen die gebruikers op basis van deze subsidiedeclaratie nemen. De materialiteit beïnvloedt de aard, timing en omvang van onze controlewerkzaamheden en de evaluatie van het effect van onderkende afwijkingen op ons oordeel.

Wij hebben deze accountantscontrole professioneel kritisch uitgevoerd en hebben waar relevant professionele oordeelsvorming toegepast in overeenstemming met de Nederlandse controlestandaarden en …[[326]](#footnote-326),ethische voorschriften en de onafhankelijkheidseisen. Onze controle bestond onder andere uit:

* het identificeren en inschatten van de risico’s dat de subsidiedeclaratie afwijkingen van materieel belang bevat als gevolg van fouten of fraude*,* het in reactie op deze risico’s bepalen en uitvoeren van controlewerkzaamheden en het verkrijgen van controle-informatie die voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel. Bij fraude is het risico dat een afwijking van materieel belang niet ontdekt wordt groter dan bij fouten. Bij fraude kan sprake zijn van samenspanning, valsheid in geschrifte, het opzettelijk nalaten transacties vast te leggen, het opzettelijk verkeerd voorstellen van zaken of het doorbreken van de interne beheersing;
* het verkrijgen van inzicht in de interne beheersing die relevant is voor de controle met als doel controlewerkzaamheden te selecteren die passend zijn in de omstandigheden. Deze werkzaamheden hebben niet als doel om een oordeel uit te spreken over de effectiviteit van de interne beheersing van de organisatie;
* het evalueren van de geschiktheid van de gebruikte grondslagen voor het opstellen van de subsidiedeclaratie en het evalueren van de redelijkheid van schattingen door het bestuur en de toelichtingen die daarover in de subsidiedeclaratie staan;
* het evalueren van de presentatie, structuur en inhoud van de subsidiedeclaratie en de daarin opgenomen toelichtingen; en
* het evalueren of de subsidiedeclaratie de onderliggende transacties en gebeurtenissen zonder materiële afwijkingen weergeeft.

Wij communiceren met het toezichthoudend orgaan[[327]](#footnote-327) onder andere over de geplande reikwijdte en timing van de controle en over de significante bevindingen die uit onze controle naar voren zijn gekomen, waaronder eventuele significante tekortkomingen in de interne beheersing.

Plaats en datum

... (naam accountantspraktijk)

... (naam accountant)

## 10.4 Controleverklaring bij jaarrekening van gemeenten

NB1: Deze verklaring is gebaseerd op de controleverklaring 10.2a (zonder een expliciete financiële rechtmatigheidsverantwoording door het bestuur, maar met een oordeel over de financiële rechtmatigheid) uit NBA-voorbeeldteksten. De vereisten uit de specifieke wet- en regelgeving voor gemeenten zoals artikel 213 lid 3 Gemeentewet, het Besluit accountantscontrole decentrale overheden (Bado) en het Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten (BBV) zijn in deze verklaring verwerkt. Deze tekst vervangt de in de bijlagen van (de oude versie van) het Bado opgenomen verklaring.

De Nota van toelichting bij het Besluit van 16 november 2022, houdende vaststelling van het tijdstip van inwerkingtreding van de Wet versterking decentrale rekenkamers verduidelijk dat de wijziging van de Gemeentewet, Provinciewet en Waterschapswet die betrekking heeft op de rechtmatigheidsverantwoording als onderdeel van de jaarrekening van gemeenten, provincies en waterschappen het eerst voor het verslagjaar 2023 zal gelden.

NB2: Voor de verschillende soorten decentrale overheden: provincie, gemeente en waterschap (wettelijke controles als bedoeld in artikel 1, eerst lid, onderdeel p van de Wet toezicht accountantsorganisaties) en bijvoorbeeld gemeenschappelijke regelingen (bij wet voorgeschreven controles maar geen wettelijke controles als bedoeld in artikel 1, eerst lid, onderdeel p van de Wet toezicht accountantsorganisaties) zal deze voorbeeldcontroleverklaring nog aangepast moeten worden aan de lokale situatie en regelgeving en specifieke lokale situatie van een organisatie wanneer van toepassing:

* voor provincies, de Provinciewet;
* voor waterschappen en samenwerkingen van waterschappen, de Waterschapswet en het Waterschapsbesluit;
* situaties waarbij artikel 12 Financiële verhoudingswet zoals beschreven in NB4 niet van toepassing is.

Ook kan het Besluit begroting en verantwoording openbare lichamen BES (Bonaire, Sint Eustatius en Saba) relevant zijn.

Deze controleverklaring geeft door middel van cursieve teksten en voetnoten weer waar de teksten verder specifiek gemaakt moeten worden.

NB3: Accountants van organisaties niet zijnde oob’s of andere beursgenoteerde organisaties kunnen in overleg met de decentrale overheid vrijwillig kernpunten van de controle rapporteren (zie ook Standaard 700.31). In de tekst dienen dan alinea’s opgenomen te worden voor o.a. de kernpunten van onze controle, materialiteit en reikwijdte van de groepscontrole (indien van toepassing). Tevens is een optionele alinea opgenomen voor de benoeming van de accountant die als een paragraaf inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring kan worden opgenomen.

NB4: Het college van burgemeester en wethouders / het dagelijks bestuur kent vanuit het BBV geen directe verplichting om de continuïteitsveronderstelling van de activiteiten te evalueren. Voorts kan artikel 12 van de Financiële verhoudingswet in werking treden bij financiële problemen bij gemeenten; bij gemeenschappelijke regelingen is dit afhankelijk van wat geregeld is in de gemeenschappelijke regeling. Als een gemeente niet meer in staat is om aan haar verplichtingen te voldoen, kan vanuit het gemeentefonds een bijdrage worden geleverd. De gemeente die een aanvullende uitkering heeft aangevraagd, of waaraan een aanvullende uitkering is verleend, neemt maatregelen ter verbetering van haar financiële positie.

Deze bepalingen in artikel 12 van de Financiële verhoudingswet evenals de aan gemeenten opgelegde wettelijke taken maken een discontinuïteit van activiteiten van gemeenten niet waarschijnlijk. Niettemin is het BBV een getrouw-beeld stelsel met als doel inzicht te geven in de financiële positie van de gemeente en volgens het Raamwerk BBV dient de jaarrekening inzicht te geven in welke mate de gemeente in staat is om de financiële risico’s vanuit de reguliere exploitatie en onverwachte tegenvallers financieel op te vangen, zonder tussenkomst van de toezichthouder. Hiertoe maakt het college een specifieke beoordeling (afweging) van de mogelijkheid van de decentrale overheid om de financiële risico’s vanuit de reguliere exploitatie financieel op te vangen en de bedrijfsvoering voort te zetten voor de voorzienbare toekomst.

In NBA Handreiking 1151, hoofdstuk 4, is het volgende opgenomen over continuïteit in de controleverklaring van decentrale overheden:

*‘Tenslotte wordt ten aanzien van het rapporteren over de continuïteit in de controleverklaring van decentrale overheden toegestaan om de huidige terminologie in dit kader te handhaven. Dat betekent dat een andere term dan continuïteit mag worden gehanteerd om misverstanden te voorkomen. In deze controleverklaring wordt namelijk gesproken over het vermogen van de decentrale overheid om de risico’s vanuit de bedrijfsvoering financieel op te vangen en de bedrijfsvoering zonder tussenkomst van de toezichthouder voort te zetten.’*

Vanwege het risico van misverstanden, waartoe het hanteren van de term continuïteitsveronderstelling bij decentrale overheden kan leiden, zijn de teksten in het kader van continuïteit bij de verantwoordelijkheden van het college van burgemeester en wethouders en van de accountant specifiek gemaakt.

NB5: Op basis van de inrichtingsvereisten van de jaarstukken in de wetgeving (zie o.a. artikel 197 lid 3, artikel 200 en artikel 213 lid 5 Gemeentewet en artikel 24 BBV) is formeel niet voorgeschreven dat onder andere de controleverklaring integraal onderdeel uit moet maken van de jaarstukken van de gemeente. Omdat de controleverklaring in de praktijk niet altijd bij jaarstukken gevoegd wordt, heeft de NBA aan het ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties (MinBZK) geadviseerd deze verplichting wettelijk te verankeren in het BBV.

**CONTROLEVERKLARING VAN DE ONAFHANKELIJKE ACCOUNTANT**

Aan: de raad van de gemeente … (naam gemeente)[[328]](#footnote-328)

**Verklaring over de in de jaarstukken opgenomen[[329]](#footnote-329) jaarrekening JJJJ**

**Ons oordeel[[330]](#footnote-330)**

Wij hebben de jaarrekening JJJJvan de gemeente ... (naam gemeente) te ... ((statutaire) vestigingsplaats)[[331]](#footnote-331) gecontroleerd.

Naar ons oordeel:

* geeft de in de jaarstukken opgenomen jaarrekening een getrouw beeld van de grootte en de samenstelling van zowel de baten en lasten over *JJJJ* als van de activa en passiva van de gemeente … (naam gemeente) op *31 december JJJJ* in overeenstemming met *het Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten (BBV)*[[332]](#footnote-332);
* *zijn de* *in deze jaarrekening verantwoorde baten en lasten alsmede de balansmutaties over* *JJJJ in alle van materieel belang zijnde aspecten rechtmatig tot stand gekomen in overeenstemming met de begroting en met de in de relevante wet- en regelgeving,* *waaronder gemeentelijke verordeningen, opgenomen bepalingen, zoals opgenomen in ….. (benoemen referentiekader)*[[333]](#footnote-333).

De jaarrekening bestaat uit:[[334]](#footnote-334)

1. *het overzicht van baten en lasten* over *JJJJ*;
2. de balans per *31 december JJJJ;*
3. de toelichting[[335]](#footnote-335) met een overzicht van de gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving en andere toelichtingen;
4. *de SiSa-bijlage met de verantwoordingsinformatie over specifieke uitkeringen;[[336]](#footnote-336)* en
5. *de bijlage met het overzicht van de gerealiseerde baten en lasten per taakveld*.

**De basis voor ons oordeel**

Wij hebben onze controle uitgevoerd volgens Nederlands recht, waaronder ook de Nederlandse controlestandaarden, *het Besluit accountantscontrole decentrale overheden (Bado),* *de Nota verwachtingen accountantscontrole JJJJ[[337]](#footnote-337),* *het controleprotocol en het normenkader voor de financiële rechtmatigheid die zijn vastgesteld door de raad op XX XXXX* *JJJJ[[338]](#footnote-338) en het Controleprotocol WNT* *JJJJ*[[339]](#footnote-339) *en …*[[340]](#footnote-340) vallen. Onze verantwoordelijkheden op grond hiervan zijn beschreven in de sectie ‘Onze verantwoordelijkheden voor de controle van de jaarrekening’.

Wij zijn onafhankelijk van de gemeente … (naam gemeente) zoals vereist in de *Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta)[[341]](#footnote-341),* de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO) en andere voor de opdracht relevante onafhankelijkheidsregels in Nederland. Verder hebben wij voldaan aan de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA).

Wij vinden dat de door ons verkregen controle-informatie voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel.

**Informatie ter ondersteuning van ons oordeel**

Wij hebben onze controlewerkzaamheden bepaald in het kader van de controle van de jaarrekening als geheel en de financiële rechtmatigheid van de in de jaarrekening verantwoorde baten en lasten alsmede de balansmutaties en bij het vormen van ons oordeel hierover. Onderstaande informatie ter ondersteuning van ons oordeel en onze bevindingen moeten in dat kader worden bezien en niet als afzonderlijke oordelen of conclusies.

**Materialiteit**[[342]](#footnote-342)

Op basis van onze professionele oordeelsvorming hebben wij de materialiteit voor *de* jaarrekening als geheel bepaald op EUR X. *De bij onze controle toegepaste goedkeuringstolerantie bedraagt voor fouten 1% en voor onzekerheden 3% van de totale lasten inclusief toevoegingen aan reserves, zoals voorgeschreven in artikel 2 lid 1 Bado[[343]](#footnote-343)*. Op basis van paragraaf X van de Nota verwachtingen accountantscontrole JJJJ[[344]](#footnote-344) hebben wij bij de controle van de SiSa-bijlage dezelfde materialiteit toegepast als bij de controle van de jaarrekening[[345]](#footnote-345). In (de) paragraaf van … (neem verwijzing op van de voorschriften) zijn tevens een aantal specifieke controle- en rapportagetoleranties opgenomen, die wij hebben toegepast.[[346]](#footnote-346)

Daarbij zijn voor de controle van de in de jaarrekening opgenomen WNT-informatie de materialiteitsvoorschriften gehanteerd zoals vastgelegd in het *Controleprotocol WNT JJJJ*.[[347]](#footnote-347) Wij houden ook rekening met afwijkingen en/of mogelijke afwijkingen die naar onze mening voor de gebruikers van de jaarrekening om kwalitatieve redenen materieel zijn*, zoals ook bedoeld in artikel 3 Bado*.

Wij zijn met de raad[[348]](#footnote-348) overeengekomen dat wij aan de raad tijdens onze controle geconstateerde afwijkingen boven de EUR Y rapporteren alsmede kleinere afwijkingen die naar onze mening om kwalitatieve, *SiSa-[[349]](#footnote-349)* of WNT-redenen relevant zijn.

**Controleaanpak frauderisico's[[350]](#footnote-350)**

*De mate van detail die in de controleverklaring moet worden verschaft om te beschrijven op welke wijze op frauderisico’s die kunnen leiden tot een afwijking van materieel belang tijdens de controle is ingespeeld is een kwestie van professionele oordeelvorming en wordt aangepast aan de specifieke omstandigheden en complexiteit van de controle.*

*In overeenstemming met paragraaf 29B van Standaard 700 kan de accountant het volgende omschrijven:*

* *de frauderisico’s die aandacht vereisten bij de controle;*
* *een verwijzing naar eventuele toelichtingen in de financiële overzichten;[[351]](#footnote-351)*
* *een kort overzicht van de uitgevoerde werkzaamheden;*
* *een indicatie van de uitkomst van de werkzaamheden van de accountant;*
* *belangrijke waarnemingen met betrekking tot de aangelegenheid.[[352]](#footnote-352)*

*Of een combinatie van deze elementen.[[353]](#footnote-353)*

**Controleaanpak veronderstellingen inzake financiële risico’s in relatie tot de financiële positie[[354]](#footnote-354)**

*De mate van detail die in de controleverklaring moet worden verschaft om te beschrijven op welke wijze de accountant heeft ingespeeld op de geschiktheid van* *de door het college gehanteerde en onderbouwde veronderstellingen inzake het opvangen van financiële risico’s in relatie tot de financiële positie is een kwestie van professionele oordeelvorming en wordt aangepast aan de specifieke omstandigheden en complexiteit van de controle. Bij het opstellen en presenteren van de financiële overzichten moet inzicht worden geven in gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan omtrent de financiële positie, dat wil zeggen het vermogen van de gemeente in relatie tot de exploitatie met inachtneming van de mogelijkheden om de financiële risico’s vanuit de reguliere exploitatie en onverwachte tegenvallers financieel op te vangen, zonder tussenkomst van de toezichthouder.[[355]](#footnote-355)* *De accountant kan overwegen om in deze beschrijving op te nemen dat is kennisgenomen van de uitkomsten van de beoordeling van de begroting van de decentrale overheid door het MinBZK / de provincie / de deelnemende gemeenten of provincie, en te verwijzen naar desbetreffende passages daarover in de jaarrekening of in de paragraaf weerstandsvermogen.*

*In overeenstemming met paragraaf 29A van Standaard 700 kan de accountant het volgende omschrijven:*

* *de aangelegenheden die aandacht vereisten bij de controle;*
* *een verwijzing naar eventuele toelichtingen in de financiële overzichten;*
* *een kort overzicht van de uitgevoerde werkzaamheden;*
* *een indicatie van de uitkomst van de werkzaamheden van de accountant;*
* *belangrijke waarnemingen met betrekking tot de aangelegenheid.*

*Of een combinatie van deze elementen.[[356]](#footnote-356)*

**Naleving anticumulatiebepaling WNT niet gecontroleerd[[357]](#footnote-357)**

In overeenstemming met het *Controleprotocol WNT JJJJ* hebben wij de anticumulatiebepaling, bedoeld in artikel 1.6a WNT en artikel 5, lid 1, sub n en o Uitvoeringsregeling WNT, niet gecontroleerd. Dit betekent dat wij niet hebben gecontroleerd of er wel of niet sprake is van een normoverschrijding door een leidinggevende topfunctionaris vanwege eventuele dienstbetrekkingen als leidinggevende topfunctionaris bij andere WNT-plichtige instellingen, alsmede of de in dit kader vereiste toelichting juist en volledig is.

[***Optioneel*: Benoeming[[358]](#footnote-358)**

Wij zijn door de raad op … (datum eerste benoeming) benoemd als accountant van …(naam organisatie) vanaf de controle van het boekjaar XXXX en zijn sinds die datum tot nu toe de externe accountant.[[359]](#footnote-359)]

**Verklaring over de in de jaarstukken opgenomen andere informatie[[360]](#footnote-360)**

De jaarstukken omvatten andere informatie, naast de jaarrekening en onze controleverklaring daarbij.[[361]](#footnote-361)

Op grond van onderstaande werkzaamheden zijn wij van mening dat de andere informatie met de jaarrekening verenigbaar is en geen materiële afwijkingen bevat.

Wij hebben de andere informatie gelezen en hebben op basis van onze kennis en ons begrip, verkregen vanuit de jaarrekeningcontrole of anderszins, overwogen of de andere informatie materiële afwijkingen bevat. Met onze werkzaamheden hebben wij voldaan aan de vereisten in de Nederlandse Standaard 720. Deze werkzaamheden hebben niet dezelfde diepgang als onze controlewerkzaamheden bij de jaarrekening.

Het *college van burgemeester en wethouders* is verantwoordelijk voor het opstellen van de andere informatie [***optioneel****:, waaronder het jaarverslag in overeenstemming met het BBV*][[362]](#footnote-362).

**Beschrijving van verantwoordelijkheden met betrekking tot de jaarrekening**

**Verantwoordelijkheden van het *college van burgemeester en wethouders en de raad*** **voor de jaarrekening**

Het *college van burgemeester en wethouders* is verantwoordelijk voor het opmaken en getrouw weergeven van de jaarrekening in overeenstemming met *het BBV*. Het *college van burgemeester en wethouders is ook verantwoordelijk voor het rechtmatig tot stand komen van de in de jaarrekening verantwoorde baten en lasten alsmede de balansmutaties, in overeenstemming met de begroting en met de in de relevante wet- en regelgeving,* *waaronder gemeentelijke verordeningen, opgenomen bepalingen, zoals opgenomen in …. (benoemen referentiekader)*[[363]](#footnote-363)*.*

In dit kader is het *college van burgemeester en wethouders* tevens verantwoordelijk voor een zodanige interne beheersing die het *college van burgemeester en wethouders* 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 fouten of fraude.

Bij het opmaken van de jaarrekening moet het *college van burgemeester en wethouders* de veronderstellingen inzake de financiële risico’s in relatie tot de financiële positie onderbouwen en afwegen of *de gemeente* in staat is de financiële risico’s vanuit de reguliere exploitatie en onverwachte tegenvallers financieel op te vangen zonder tussenkomst van de toezichthouder. Het *college van burgemeester en wethouders* moet gebeurtenissen en omstandigheden waardoor gerede twijfel zou kunnen bestaan of de financiële risico’s kunnen worden opgevangen toelichten in de jaarrekening.

*De raad is* verantwoordelijk voor het uitoefenen van toezicht op het proces van financiële verslaggeving van de *gemeente*.

**Onze verantwoordelijkheden voor de controle van de jaarrekening**

Onze verantwoordelijkheid is het zodanig plannen en uitvoeren van een controleopdracht dat wij daarmee voldoende en geschikte controle-informatie verkrijgen voor het door ons af te geven oordeel.

Onze controle is uitgevoerd met een hoge mate maar geen absolute mate van zekerheid waardoor het mogelijk is dat wij tijdens onze controle niet alle materiële fouten en fraude ontdekken.

Afwijkingen kunnen ontstaan als gevolg van fraude of fouten en zijn materieel indien redelijkerwijs kan worden verwacht dat deze, afzonderlijk of gezamenlijk, van invloed kunnen zijn op de economische beslissingen die gebruikers op basis van deze jaarrekening nemen. De materialiteit beïnvloedt de aard, timing en omvang van onze controlewerkzaamheden en de evaluatie van het effect van onderkende afwijkingen op ons oordeel. [[364]](#footnote-364)

Wij hebben deze accountantscontrole professioneel kritisch uitgevoerd en hebben waar relevant professionele oordeelsvorming toegepast in overeenstemming met de Nederlandse controlestandaarden, *het Bado, de Nota verwachtingen accountantscontrole JJJJ[[365]](#footnote-365), het controleprotocol en het normenkader voor de financiële rechtmatigheid die zijn vastgesteld door de raad op ... (datum vaststelling)[[366]](#footnote-366)*, *het Controleprotocol WNT JJJJ[[367]](#footnote-367)*, ethische voorschriften en de onafhankelijkheidseisen. Onze controle bestond onder andere uit:

* het identificeren en inschatten van de risico’s
  + dat de jaarrekening afwijkingen van materieel belang bevat als gevolg van fouten of fraude,
  + *dat baten en lasten alsmede de balansmutaties als gevolg van fouten of fraude niet in alle van materieel belang zijnde aspecten rechtmatig tot stand zijn gekomen,[[368]](#footnote-368)*

het in reactie op deze risico’s bepalen en uitvoeren van controlewerkzaamheden en het verkrijgen van controle-informatie die voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel. Bij fraude is het risico dat een afwijking van materieel belang niet ontdekt wordt groter dan bij fouten. Bij fraude kan sprake zijn van samenspanning, valsheid in geschrifte, het opzettelijk nalaten transacties vast te leggen, het opzettelijk verkeerd voorstellen van zaken of het doorbreken van de interne beheersing;

* het verkrijgen van inzicht in de interne beheersing die relevant is voor de controle met als doel controlewerkzaamheden te selecteren die passend zijn in de omstandigheden. Deze werkzaamheden hebben niet als doel om een oordeel uit te spreken over de effectiviteit van de interne beheersing van de *gemeente*;
* het evalueren van de geschiktheid van de gebruikte grondslagen voor financiële verslaggeving, de gebruikte financiële rechtmatigheidscriteria en het evalueren van de redelijkheid van schattingen door het *college van burgemeester en wethouders* en de toelichtingen die daarover in de jaarrekening staan;
* het vaststellen dat de door het *college van burgemeester en wethouders* gehanteerde veronderstellingen aanvaardbaar zijn inzake de afweging dat *de gemeente* in staat is de financiële risico’s vanuit de reguliere exploitatie en onverwachte tegenvallers financieel op te vangen zonder tussenkomst van de toezichthouder. Tevens het op basis van de verkregen controle-informatie vaststellen of er gebeurtenissen en omstandigheden zijn waardoor gerede twijfel zou kunnen bestaan of *de gemeente* haar financiële risico’s kan opvangen. Als wij concluderen dat er een onzekerheid van materieel belang bestaat, zijn wij verplicht om aandacht in onze controleverklaring te vestigen op de relevante gerelateerde toelichtingen in de jaarrekening. Als de toelichtingen inadequaat zijn, moeten wij onze verklaring aanpassen. Onze conclusies zijn gebaseerd op de controle-informatie die verkregen is tot de datum van onze controleverklaring. Toekomstige gebeurtenissen of omstandigheden kunnen er echter toe leiden dat *de gemeente* de financiële risico’s niet kan opvangen;
* het evalueren van de presentatie, structuur en inhoud van de jaarrekening en de daarin opgenomen toelichtingen; en
* het evalueren of de jaarrekening een getrouw beeld geeft van de onderliggende transacties en gebeurtenissen en of de in deze jaarrekening verantwoorde baten en lasten alsmede de balansmutaties in alle van materieel belang zijnde aspecten rechtmatig tot stand zijn gekomen.

Gegeven onze eindverantwoordelijkheid voor het oordeel zijn wij verantwoordelijk voor de controle van de jaarrekening van *de gemeente*, rekening houdend met de invloed daarop van de aard en de significantie van de activiteiten van uitvoeringsorganisaties ten behoeve van *de gemeente*. Op basis hiervan hebben wij de aard en omvang bepaald van de uit te voeren werkzaamheden ten aanzien van deze uitvoeringsorganisaties. [[369]](#footnote-369)

Wij communiceren met *de raad* onder andere over de geplande reikwijdte en timing van de controle en over de significante bevindingen die uit onze controle naar voren zijn gekomen, waaronder eventuele significante tekortkomingen in de interne beheersing.

Plaats en datum

... (naam accountantspraktijk)

... (naam accountant)

## 10.6a Controleverklaring bij een jaarrekening van een zorgaanbieder zijnde een besloten vennootschap

NB0

Onder omstandigheden kan het nodig zijn onderstaande controleverklaring aan te passen.

Dit is het geval indien de situatie zich voordoet die onderwerp is van de NBA-alert bij de Wet Normering Topinkomens (WNT).

In die situatie behoeft de onderstaande controleverklaring aanpassing zoals vermeld in de NBA-alert.

Dit kan gelden voor de onderstaande controleverklaring en voor de controleverklaringen 10.2a en 10.2b.

Meer informatie staat in NBA-nieuwsberichten van 1 februari en .. maart 2024.

NB1: Deze verklaring is gebaseerd op de basis voorbeeldcontroleverklaring 10.2a (zonder oordeel over de financiële rechtmatigheid) uit de NBA-voorbeeldteksten. De specifieke wet- en regelgeving voor zorgaanbieders bevat geen vereisten voor deze controleverklaring.

Op een besloten vennootschap is zowel Titel 9 Boek 2 BW als de Regeling openbare jaarverantwoording WMG van toepassing. Dat betekent onder andere dat voor een (middel)grote besloten vennootschap er sprake is van een wettelijke controle op grond van artikel 1, eerste lid onder p van de Wta. In deze voorbeeldtekst zijn dan ook de secties ‘Controleaanpak continuïteit’ en ‘Controleaanpak frauderisico’s’ opgenomen (Informatie ter ondersteuning van ons oordeel).

NB2: Deze verklaring is bestemd voor zorgaanbieders die een besloten vennootschap (of eventuele vergelijkbare rechtspersonen bedoeld in art. 2:360 BW) zijn waardoor de jaarrekening moet worden opgemaakt in overeenstemming met Titel 9 Boek 2 BW en de Regeling openbare jaarverantwoording WMG alsmede moet voldoen aan de bepalingen voor de jaarrekening bij en krachtens Wet normering topinkomens (WNT).

De jaarrekening wordt ingericht overeenkomstig bijlage 1 van de Regeling openbare jaarverantwoording WMG.

NB3: Accountants van organisaties niet zijnde oob’s of andere beursgenoteerde organisaties kunnen in overleg met de organisatie vrijwillig kernpunten van de controle rapporteren (zie ook Standaard 700.31). In de tekst dienen dan alinea’s opgenomen te worden voor o.a. de kernpunten van onze controle, materialiteit en reikwijdte van de groepscontrole (indien van toepassing). In lijn met Standaard 706.10 kan de accountant het relevant achten om optioneel een paragraaf inzake overige aangelegenheden over de benoeming van de accountant in de controleverklaring op te nemen.

NB4: In deze verklaring wordt ervan uitgegaan dat er geen sprake is van een geconsolideerde jaarrekening. Wanneer er wel sprake is van een geconsolideerde jaarrekening dient in de uiteenzetting van de financiële overzichten die de jaarrekening vormen, zoals opgenomen in de sectie ‘Ons oordeel’, telkens weer ‘geconsolideerde en enkelvoudige’ vóór het betreffende hoofdoverzicht te worden vermeld.

**CONTROLEVERKLARING VAN DE ONAFHANKELIJKE ACCOUNTANT**

Aan: Opdrachtgever en/of toezichthoudend orgaan van … (naam entiteit) [[370]](#footnote-370)

**Verklaring over de in het jaarverslag opgenomen[[371]](#footnote-371) jaarrekening *JJJJ[[372]](#footnote-372)***

**Ons oordeel**

Wij hebben de jaarrekening *JJJJ* van ... (naam entiteit) te ... ((statutaire) vestigingsplaats) gecontroleerd.

Naar ons oordeel geeft de in het jaarverslag opgenomen[[373]](#footnote-373) jaarrekening een getrouw beeld van de grootte en de samenstelling van het vermogen van … (naam entiteit) op *31 december JJJJ* *en* van het resultaat over JJJJ in overeenstemming met de Titel 9 Boek 2BW en de vereisten voor de jaarrekening bij en krachtens artikel 40b van de Wet marktordening gezondheidszorg en de bepalingen van en krachtens de Wet normering topinkomens (WNT)..

De jaarrekening bestaat uit:

1. de balans per *31 december JJJJ;*
2. de winst- en verliesrekening over *JJJJ[[374]](#footnote-374)*; en
3. de toelichting met een overzicht van de gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving en andere toelichtingen.[[375]](#footnote-375)

Op deze jaarrekening zijn de voorschriften van de Regeling openbare jaarverantwoording WMG van toepassing.

**De basis voor ons oordeel**

Wij hebben onze controle uitgevoerd volgens het Nederlands recht, waaronder ook de Nederlandse controlestandaardenen het Controleprotocol WNT *JJJJ* vallen. Onze verantwoordelijkheden op grond hiervan zijn beschreven in de sectie ‘Onze verantwoordelijkheden voor de controle van de jaarrekening’.

Wij zijn onafhankelijk van … (naam entiteit) zoals vereist in de *Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta)[[376]](#footnote-376),* de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO) en andere voor de opdracht relevante onafhankelijkheidsregels in Nederland. Verder hebben wij voldaan aan de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA).

Wij vinden dat de door ons verkregen controle-informatie voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel.

**Informatie ter ondersteuning van ons oordeel**

Wij hebben onze controlewerkzaamheden bepaald in het kader van de controle van de jaarrekening als geheel en bij het vormen van ons oordeel hierover. Onderstaande informatie ter ondersteuning van ons oordeel en onze bevindingen moeten in dat kader worden bezien en niet als afzonderlijke oordelen of conclusies.

**Controleaanpak frauderisico's[[377]](#footnote-377)**

*De mate van detail die in de controleverklaring moet worden verschaft om te beschrijven op welke wijze op frauderisico’s die kunnen leiden tot een afwijking van materieel belang tijdens de controle is ingespeeld is een kwestie van professionele oordeelvorming en wordt aangepast aan de specifieke omstandigheden en complexiteit van de controle.*

*In overeenstemming met paragraaf 29B van Standaard 700 kan de accountant het volgende omschrijven:*

* *de frauderisico’s die aandacht vereisten bij de controle;*
* *een verwijzing naar eventuele toelichtingen in de financiële overzichten;[[378]](#footnote-378)*
* *een kort overzicht van de uitgevoerde werkzaamheden;*
* *een indicatie van de uitkomst van de werkzaamheden van de accountant;*
* *belangrijke waarnemingen met betrekking tot de aangelegenheid.*

*Of een combinatie van deze elementen.[[379]](#footnote-379)*

**Controleaanpak continuïteit[[380]](#footnote-380)**

*De mate van detail die in de controleverklaring moet worden verschaft om te beschrijven op welke wijze de accountant heeft ingespeeld op de geschiktheid van het hanteren door het management van de continuïteitsveronderstelling bij het opstellen en presenteren van de financiële overzichten en op gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven is ingespeeld is een kwestie van professionele oordeelvorming en wordt aangepast aan de specifieke omstandigheden en complexiteit van de controle. In overeenstemming met paragraaf 29A van Standaard 700 kan de accountant het volgende omschrijven:*

* *de aangelegenheden die aandacht vereisten bij de controle;*
* *een verwijzing naar eventuele toelichtingen in de financiële overzichten;*
* *een kort overzicht van de uitgevoerde werkzaamheden;*
* *een indicatie van de uitkomst van de werkzaamheden van de accountant;*
* *belangrijke waarnemingen met betrekking tot de aangelegenheid.*

*Of een combinatie van deze elementen.[[381]](#footnote-381)*

**Naleving anticumulatiebepaling WNT niet gecontroleerd[[382]](#footnote-382)**

In overeenstemming met het Controleprotocol WNT JJJJ hebben wij de anticumulatiebepaling, bedoeld in artikel 1.6a WNT en artikel 5, lid 1, sub n en o Uitvoeringsregeling WNT, niet gecontroleerd. Dit betekent dat wij niet hebben gecontroleerd of er wel of niet sprake is van een normoverschrijding door een leidinggevende topfunctionaris vanwege eventuele dienstbetrekkingen als leidinggevende topfunctionaris bij andere WNT-plichtige instellingen, alsmede of de in dit kader vereiste toelichting juist en volledig is.

**Verklaring over de in het jaarverslag opgenomen andere informatie[[383]](#footnote-383)**

Het jaarverslag omvat andere informatie, naast de jaarrekening en onze controleverklaring daarbij.[[384]](#footnote-384)

Op grond van onderstaande werkzaamheden zijn wij van mening dat de andere informatie:

* met de jaarrekening verenigbaar is en geen materiële afwijkingen bevat;
* alle informatie bevat die op grond van Titel 9 Boek 2 BW is vereist voor het bestuursverslag en de overige gegevens*.*

Wij hebben de andere informatie gelezen en hebben op basis van onze kennis en ons begrip, verkregen vanuit de jaarrekeningcontrole of anderszins, overwogen of de andere informatie materiële afwijkingen bevat.

Met onze werkzaamheden hebben wij voldaan aan de vereisten in Titel 9 Boek 2 BW, de Regeling openbare jaarverantwoording WMG en de Nederlandse Standaard 720. Deze werkzaamheden hebben niet dezelfde diepgang als onze controlewerkzaamheden bij de jaarrekening.

Het bestuur is verantwoordelijk voor het opstellen van de andere informatie, waaronder het bestuursverslag en de overige gegevens, alsmede voor het toevoegen van het verslag van de interne toezichthouder[[385]](#footnote-385), in overeenstemming met Titel 9 Boek 2 BW en de Regeling openbare jaarverantwoording WMG.

**Beschrijving van verantwoordelijkheden met betrekking tot de jaarrekening**

**Verantwoordelijkheden van het bestuur en het toezichthoudend orgaan**[[386]](#footnote-386) **voor de jaarrekening**

Het bestuur is verantwoordelijk voor het opmaken en getrouw weergeven van de jaarrekening in overeenstemming met Titel 9 Boek 2 BW en de vereisten voor de jaarrekening bij en krachtens artikel 40b van de Wet marktordening gezondheidszorg en de bepalingen van en krachtens de WNT. In dit kader is het bestuur tevens verantwoordelijk voor een zodanige interne beheersing die het bestuur noodzakelijk acht om het opmaken van de jaarrekening mogelijk te maken zonder afwijkingen van materieel belang als gevolg van fouten of fraude.

Bij het opmaken van de jaarrekening moet het bestuur afwegen of de organisatie in staat is om haar werkzaamheden in continuïteit voort te zetten. Op grond van genoemd verslaggevingsstelsel moet het bestuur de jaarrekening opmaken op basis van de continuïteitsveronderstelling, tenzij het bestuur het voornemen heeft om de organisatie te liquideren of de activiteiten te beëindigen of als beëindiging het enige realistische alternatief is. Het bestuur moet gebeurtenissen en omstandigheden waardoor gerede twijfel zou kunnen bestaan of de organisatie haar activiteiten in continuïteit kan voortzetten, toelichten in de jaarrekening.

Het toezichthoudend orgaan is verantwoordelijk voor het uitoefenen van toezicht op het proces van financiële verslaggeving van de organisatie.[[387]](#footnote-387)

**Onze verantwoordelijkheden voor de controle van de jaarrekening**

Onze verantwoordelijkheid is het zodanig plannen en uitvoeren van een controleopdracht dat wij daarmee voldoende en geschikte controle-informatie verkrijgen voor het door ons af te geven oordeel.

Onze controle is uitgevoerd met een hoge mate maar geen absolute mate van zekerheid waardoor het mogelijk is dat wij tijdens onze controle niet alle materiële fouten en fraude ontdekken.

Afwijkingen kunnen ontstaan als gevolg van fraude of fouten en zijn materieel indien redelijkerwijs kan worden verwacht dat deze, afzonderlijk of gezamenlijk, van invloed kunnen zijn op de economische beslissingen die gebruikers op basis van deze jaarrekening nemen. De materialiteit beïnvloedt de aard, timing en omvang van onze controlewerkzaamheden en de evaluatie van het effect van onderkende afwijkingen op ons oordeel.[[388]](#footnote-388)

Wij hebben deze accountantscontrole professioneel kritisch uitgevoerd en hebben waar relevant professionele oordeelsvorming toegepast in overeenstemming met de Nederlandse controlestandaarden, het ControleprotocolWNT *JJJJ*, ethische voorschriften en de onafhankelijkheidseisen. Onze controle bestond onder andere uit:

* het identificeren en inschatten van de risico’s dat de jaarrekening afwijkingen van materieel belang bevat als gevolg van fouten of fraude, het in reactie op deze risico’s bepalen en uitvoeren van controlewerkzaamheden en het verkrijgen van controle-informatie die voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel. Bij fraude is het risico dat een afwijking van materieel belang niet ontdekt wordt groter dan bij fouten. Bij fraude kan sprake zijn van samenspanning, valsheid in geschrifte, het opzettelijk nalaten transacties vast te leggen, het opzettelijk verkeerd voorstellen van zaken of het doorbreken van de interne beheersing;
* het verkrijgen van inzicht in de interne beheersing die relevant is voor de controle met als doel controlewerkzaamheden te selecteren die passend zijn in de omstandigheden. Deze werkzaamheden hebben niet als doel om een oordeel uit te spreken over de effectiviteit van de interne beheersing van de organisatie;
* het evalueren van de geschiktheid van de gebruikte grondslagen voor financiële verslaggeving en het evalueren van de redelijkheid van schattingen door het bestuur en de toelichtingen die daarover in de jaarrekening staan;
* het vaststellen dat de door het bestuur gehanteerde continuïteitsveronderstelling aanvaardbaar is. Tevens het op basis van de verkregen controle-informatie vaststellen of er gebeurtenissen en omstandigheden zijn waardoor gerede twijfel zou kunnen bestaan of de organisatie haar activiteiten in continuïteit kan voortzetten. Als wij concluderen dat er een onzekerheid van materieel belang bestaat, zijn wij verplicht om aandacht in onze controleverklaring te vestigen op de relevante gerelateerde toelichtingen in de jaarrekening. Als de toelichtingen inadequaat zijn, moeten wij onze verklaring aanpassen. Onze conclusies zijn gebaseerd op de controle-informatie die verkregen is tot de datum van onze controleverklaring. Toekomstige gebeurtenissen of omstandigheden kunnen er echter toe leiden dat een organisatie haar continuïteit niet langer kan handhaven;[[389]](#footnote-389)
* het evalueren van de presentatie, structuur en inhoud van de jaarrekening en de daarin opgenomen toelichtingen; en
* het evalueren of de jaarrekening een getrouw beeld geeft van de onderliggende transacties en gebeurtenissen.

Gegeven onze eindverantwoordelijkheid voor het oordeel zijn wij verantwoordelijk voor de aansturing van, het toezicht op en de uitvoering van de groepscontrole. In dit kader hebben wij de aard en omvang bepaald van de uit te voeren werkzaamheden voor de groepsonderdelen. Bepalend hierbij zijn de omvang en/of het risicoprofiel van de groepsonderdelen of de activiteiten. Op grond hiervan hebben wij de groepsonderdelen geselecteerd waarbij een controle of beoordeling van de volledige financiële informatie of specifieke posten noodzakelijk was.[[390]](#footnote-390)

Wij communiceren met het toezichthoudend orgaan onder andere over de geplande reikwijdte en timing van de controle en over de significante bevindingen die uit onze controle naar voren zijn gekomen, waaronder eventuele significante tekortkomingen in de interne beheersing[[391]](#footnote-391).

[[392]](#footnote-392)

Plaats en datum

… (naam accountantspraktijk)

… (naam accountant)

## 10.6b Controleverklaring bij een jaarrekening van een zorgaanbieder zijnde een stichting

NB0

Onder omstandigheden kan het nodig zijn onderstaande controleverklaring aan te passen.

Dit is het geval indien de situatie zich voordoet die onderwerp is van de NBA-alert bij de Wet Normering Topinkomens (WNT).

In die situatie behoeft de onderstaande controleverklaring aanpassing zoals vermeld in de NBA-alert.

Dit kan gelden voor de onderstaande controleverklaring en voor de controleverklaringen 10.2a en 10.2b.

Meer informatie staat in NBA-nieuwsberichten van 1 februari en .. maart 2024.

NB1: Deze verklaring is gebaseerd op de basis voorbeeldcontroleverklaring 10.2a (zonder oordeel over de financiële rechtmatigheid) uit de NBA-voorbeeldteksten. De controleverklaring voldoet aan de voorschriften aan de controleverklaring op grond van artikel 11 lid 2 van de Regeling openbare jaarverantwoording Wet Marktordening Gezondheidszorg (WMG) en de Wet normering topinkomsten (WNT).

Er is geen sprake van een wettelijke controle op grond van artikel 1, eerste lid onder p van de Wta, zodat de secties ‘Controleaanpak continuïteit’ en ‘Controleaanpak frauderisico’s’ (Informatie ter ondersteuning van ons oordeel) niet zijn opgenomen in de voorbeeldtekst.

Merk op dat deze voorbeeldtekst dan ook niet van toepassing is op Wlz-uitvoerders, het Zorginstituut of College Sanering.

Voor een commerciële stichting (artikel 2:360 lid 3 BW) geldt bovendien dat de Regeling openbare jaarverantwoording WMG kwalificeert als een bij of krachtens de wet verplichte financiële verantwoording die gelijkwaardig is aan een jaarrekening als bedoeld in Titel 9 BW2 en openbaar wordt gemaakt, zodat (verdere) toepassing van Titel 9 van Boek 2 BW buiten toepassing kan blijven en deponering van de jaarrekening bij het handelsregister niet verplicht is.

NB2: Deze verklaring is bestemd voor zorgaanbieders die een stichting zijn. De jaarrekening van een zorgaanbieder moet worden opgesteld in overeenstemming met de Regeling openbare jaarverantwoording WMG. Op grond van artikel 2.2 van die regeling zijn op de jaarrekening de afdelingen 2 tot en met 6 van Titel 9 Boek 2 BW van overeenkomstige toepassing, met uitzondering van de volgende artikelen: 361, tweede lid; 362, zesde en zevende lid; 363, eerste lid, tweede zin, en zesde lid; 373, vijfde lid; 377, vierde lid; 379, vierde en vijfde lid; 380, derde lid; en 389, vierde en vijfde lid.

De jaarrekening wordt ingericht overeenkomstig bijlage 1 van de Regeling openbare jaarverantwoording WMG.

NB3: Accountants van organisaties niet zijnde oob’s of andere beursgenoteerde organisaties kunnen in overleg met de organisatie vrijwillig kernpunten van de controle rapporteren (zie ook Standaard 700.31). In de tekst dienen dan alinea’s opgenomen te worden voor o.a. de kernpunten van onze controle, materialiteit en reikwijdte van de groepscontrole (indien van toepassing). In lijn met Standaard 706.10 kan de accountant het relevant achten om optioneel een paragraaf inzake overige aangelegenheden over de benoeming van de accountant in de controleverklaring op te nemen.

NB4: In deze verklaring wordt ervan uitgegaan dat er geen sprake is van een geconsolideerde jaarrekening. Wanneer er wel sprake is van een geconsolideerde jaarrekening dient in de uiteenzetting van de financiële overzichten die de jaarrekening vormen, zoals opgenomen in de sectie ‘Ons oordeel’, telkens weer ‘geconsolideerde en enkelvoudige’ vóór het betreffende hoofdoverzicht te worden vermeld.

**CONTROLEVERKLARING VAN DE ONAFHANKELIJKE ACCOUNTANT**

Aan: Opdrachtgever en/of toezichthoudend orgaan van … (naam entiteit)[[393]](#footnote-393)

**Verklaring over de in het jaarverslag opgenomen[[394]](#footnote-394) jaarrekening *JJJJ[[395]](#footnote-395)***

**Ons oordeel**

Wij hebben de jaarrekening *JJJJ* van ... (naam entiteit) te ... ((statutaire) vestigingsplaats) gecontroleerd.

Naar ons oordeel geeft de in het jaarverslag opgenomen[[396]](#footnote-396) jaarrekening een getrouw beeld van de grootte en de samenstelling van het vermogen van … (naam entiteit) op *31 december JJJJ* *en* van het resultaat over JJJJ in overeenstemming met de vereisten voor de jaarrekening bij en krachtens artikel 40b van de Wet marktordening gezondheidszorg en de bepalingen van en krachtens de Wet normering topinkomens (WNT).

De jaarrekening bestaat uit:

1. de balans per *31 december JJJJ;*
2. de winst- en verliesrekening over *JJJJ[[397]](#footnote-397)*; en
3. de toelichting met een overzicht van de gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving en andere toelichtingen.[[398]](#footnote-398)

Op deze jaarrekening zijn de voorschriften van de Regeling openbare jaarverantwoording WMG van toepassing.

**De basis voor ons oordeel**

Wij hebben onze controle uitgevoerd volgens het Nederlands recht, waaronder ook de Nederlandse controlestandaardenen het Controleprotocol WNT *JJJJ* vallen. Onze verantwoordelijkheden op grond hiervan zijn beschreven in de sectie ‘Onze verantwoordelijkheden voor de controle van de jaarrekening’.

Wij zijn onafhankelijk van … (naam entiteit) zoals vereist inde Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO) en andere voor de opdracht relevante onafhankelijkheidsregels in Nederland. Verder hebben wij voldaan aan de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA).

Wij vinden dat de door ons verkregen controle-informatie voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel.

**Naleving anticumulatiebepaling WNT niet gecontroleerd[[399]](#footnote-399)**

In overeenstemming met het Controleprotocol WNT JJJJ hebben wij de anticumulatiebepaling, bedoeld in artikel 1.6a WNT en artikel 5, lid 1, sub n en o Uitvoeringsregeling WNT, niet gecontroleerd. Dit betekent dat wij niet hebben gecontroleerd of er wel of niet sprake is van een normoverschrijding door een leidinggevende topfunctionaris vanwege eventuele dienstbetrekkingen als leidinggevende topfunctionaris bij andere WNT-plichtige instellingen alsmede of de in dit kader vereiste toelichting juist en volledig is.

**Verklaring over de in het jaarverslag opgenomen andere informatie[[400]](#footnote-400)**

Het jaarverslag omvat andere informatie, naast de jaarrekening en onze controleverklaring daarbij.[[401]](#footnote-401)

Op grond van onderstaande werkzaamheden zijn wij van mening dat de andere informatie met de jaarrekening verenigbaar is en geen materiële afwijkingen bevat.

Wij hebben de andere informatie gelezen en hebben op basis van onze kennis en ons begrip, verkregen vanuit de jaarrekeningcontrole of anderszins, overwogen of de andere informatie materiële afwijkingen bevat.

Met onze werkzaamheden hebben wij voldaan aan de vereisten in de Regeling openbare jaarverantwoording WMG en de Nederlandse Standaard 720. Deze werkzaamheden hebben niet dezelfde diepgang als onze controlewerkzaamheden bij de jaarrekening.

De Raad van bestuur is verantwoordelijk voor het opstellen van de andere informatie, waaronder het bestuursverslag en de overige gegevens, alsmede voor het toevoegen van het verslag van de interne toezichthouder[[402]](#footnote-402), in overeenstemming met de Regeling openbare jaarverantwoording WMG.

**Beschrijving van verantwoordelijkheden met betrekking tot de jaarrekening**

**Verantwoordelijkheden van de Raad van bestuur en het toezichthoudend orgaan**[[403]](#footnote-403) **voor de jaarrekening**

De Raad van bestuur is verantwoordelijk voor het opmaken en getrouw weergeven van de jaarrekening in overeenstemming met de vereisten voor de jaarrekening bij en krachtens artikel 40b van de Wet marktordening gezondheidszorg en de bepalingen van en krachtens de WNT. In dit kader is de Raad van bestuur tevens verantwoordelijk voor een zodanige interne beheersing die de Raad van bestuur noodzakelijk acht om het opmaken van de jaarrekening mogelijk te maken zonder afwijkingen van materieel belang als gevolg van fouten of fraude.

Bij het opmaken van de jaarrekening moet de Raad van bestuur afwegen of de organisatie in staat is om haar werkzaamheden in continuïteit voort te zetten. Op grond van genoemd verslaggevingsstelsel moet het bestuur de jaarrekening opmaken op basis van de continuïteitsveronderstelling, tenzij de Raad van bestuur het voornemen heeft om de organisatie te liquideren of de activiteiten te beëindigen of als beëindiging het enige realistische alternatief is. Het bestuur moet gebeurtenissen en omstandigheden waardoor gerede twijfel zou kunnen bestaan of de organisatie haar activiteiten in continuïteit kan voortzetten, toelichten in de jaarrekening.

Het toezichthoudend orgaan is verantwoordelijk voor het uitoefenen van toezicht op het proces van financiële verslaggeving van de organisatie.[[404]](#footnote-404)

**Onze verantwoordelijkheden voor de controle van de jaarrekening**

Onze verantwoordelijkheid is het zodanig plannen en uitvoeren van een controleopdracht dat wij daarmee voldoende en geschikte controle-informatie verkrijgen voor het door ons af te geven oordeel.

Onze controle is uitgevoerd met een hoge mate maar geen absolute mate van zekerheid waardoor het mogelijk is dat wij tijdens onze controle niet alle materiële fouten en fraude ontdekken.

Afwijkingen kunnen ontstaan als gevolg van fraude of fouten en zijn materieel indien redelijkerwijs kan worden verwacht dat deze, afzonderlijk of gezamenlijk, van invloed kunnen zijn op de economische beslissingen die gebruikers op basis van deze jaarrekening nemen. De materialiteit beïnvloedt de aard, timing en omvang van onze controlewerkzaamheden en de evaluatie van het effect van onderkende afwijkingen op ons oordeel.[[405]](#footnote-405)

Wij hebben deze accountantscontrole professioneel kritisch uitgevoerd en hebben waar relevant professionele oordeelsvorming toegepast in overeenstemming met de Nederlandse controlestandaarden, het ControleprotocolWNT *JJJJ*, ethische voorschriften en de onafhankelijkheidseisen. Onze controle bestond onder andere uit:

* het identificeren en inschatten van de risico’s dat de jaarrekening afwijkingen van materieel belang bevat als gevolg van fouten of fraude, het in reactie op deze risico’s bepalen en uitvoeren van controlewerkzaamheden en het verkrijgen van controle-informatie die voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel. Bij fraude is het risico dat een afwijking van materieel belang niet ontdekt wordt groter dan bij fouten. Bij fraude kan sprake zijn van samenspanning, valsheid in geschrifte, het opzettelijk nalaten transacties vast te leggen, het opzettelijk verkeerd voorstellen van zaken of het doorbreken van de interne beheersing;
* het verkrijgen van inzicht in de interne beheersing die relevant is voor de controle met als doel controlewerkzaamheden te selecteren die passend zijn in de omstandigheden. Deze werkzaamheden hebben niet als doel om een oordeel uit te spreken over de effectiviteit van de interne beheersing van de organisatie;
* het evalueren van de geschiktheid van de gebruikte grondslagen voor financiële verslaggeving en het evalueren van de redelijkheid van schattingen door de Raad van bestuur en de toelichtingen die daarover in de jaarrekening staan;
* het vaststellen dat de door de Raad van bestuur gehanteerde continuïteitsveronderstelling aanvaardbaar is. Tevens het op basis van de verkregen controle-informatie vaststellen of er gebeurtenissen en omstandigheden zijn waardoor gerede twijfel zou kunnen bestaan of de organisatie haar activiteiten in continuïteit kan voortzetten. Als wij concluderen dat er een onzekerheid van materieel belang bestaat, zijn wij verplicht om aandacht in onze controleverklaring te vestigen op de relevante gerelateerde toelichtingen in de jaarrekening. Als de toelichtingen inadequaat zijn, moeten wij onze verklaring aanpassen. Onze conclusies zijn gebaseerd op de controle-informatie die verkregen is tot de datum van onze controleverklaring. Toekomstige gebeurtenissen of omstandigheden kunnen er echter toe leiden dat een organisatie haar continuïteit niet langer kan handhaven;[[406]](#footnote-406)
* het evalueren van de presentatie, structuur en inhoud van de jaarrekening en de daarin opgenomen toelichtingen; en
* het evalueren of de jaarrekening een getrouw beeld geeft van de onderliggende transacties en gebeurtenissen.

Gegeven onze eindverantwoordelijkheid voor het oordeel zijn wij verantwoordelijk voor de aansturing van, het toezicht op en de uitvoering van de groepscontrole. In dit kader hebben wij de aard en omvang bepaald van de uit te voeren werkzaamheden voor de groepsonderdelen. Bepalend hierbij zijn de omvang en/of het risicoprofiel van de groepsonderdelen of de activiteiten. Op grond hiervan hebben wij de groepsonderdelen geselecteerd waarbij een controle of beoordeling van de volledige financiële informatie of specifieke posten noodzakelijk was.[[407]](#footnote-407)

Wij communiceren met het toezichthoudend orgaan onder andere over de geplande reikwijdte en timing van de controle en over de significante bevindingen die uit onze controle naar voren zijn gekomen, waaronder eventuele significante tekortkomingen in de interne beheersing[[408]](#footnote-408).

[[409]](#footnote-409)

Plaats en datum

… (naam accountantspraktijk)

… (naam accountant)

## 10.6c Controleverklaring bij een jaarrekening van een jeugdhulpinstelling vallende onder de Regeling Jeugdwet

NB0

Onder omstandigheden kan het nodig zijn onderstaande controleverklaring aan te passen.

Dit is het geval indien de situatie zich voordoet die onderwerp is van de NBA-alert bij de Wet Normering Topinkomens (WNT).

In die situatie behoeft de onderstaande controleverklaring aanpassing zoals vermeld in de NBA-alert.

Dit kan gelden voor de onderstaande controleverklaring en voor de controleverklaringen 10.2a en 10.2b.

Meer informatie staat in NBA-nieuwsberichten van 1 februari en .. maart 2024.

NB1: Deze verklaring is gebaseerd op de basis voorbeeldcontroleverklaring 10.2a (zonder oordeel over de financiële rechtmatigheid) uit de NBA-voorbeeldteksten. De specifieke wet- en regelgeving voor jeugdzorginstellingen bevat geen vereisten voor deze controleverklaring.

NB2: Deze verklaring is bestemd voor die jeugdhulpaanbieders (c.q. jeugdhulpinstellingen) die op basis van artikel 8.3.1 van de Jeugdwet een jaarrekening dienen op te stellen in overeenstemming met de vereisten voor de jaarrekening gesteld bij of krachtens de Regeling Jeugdwet (RJw) paragraaf 4, die onder anderen vereist dat de jaarrekening dient te voldoen aan de Richtlijn voor de jaarverslaggeving 655 ‘Zorginstellingen’, voor het eerst over het verslagjaar 2018, en de bepalingen van en krachtens de Wet normering topinkomens (WNT; via art. 4.2 lid 3 sub g RJw). Het gaat ook om instellingen die een stichting zijn en waarbij geen sprake is van een wettelijke controle.

NB3: Accountants van organisaties niet zijnde oob’s of andere beursgenoteerde organisaties kunnen de nieuwe uitgebreide controleverklaring in overleg met de organisatie vrijwillig toepassen (zie ook Standaard 700.31). In de tekst dienen dan alinea’s opgenomen te worden voor o.a. de kernpunten van onze controle, materialiteit en reikwijdte van de groepscontrole (indien van toepassing). In lijn met Standaard 706.10 kan de accountant het relevant achten om optioneel een paragraaf inzake overige aangelegenheden over de benoeming van de accountant in de controleverklaring op te nemen.

NB4: In deze verklaring wordt ervan uitgegaan dat er geen sprake is van een geconsolideerde jaarrekening. Wanneer er wel sprake is van een geconsolideerde jaarrekening dient in de uiteenzetting van de financiële overzichten die de jaarrekening vormen, zoals opgenomen in de sectie ‘Ons oordeel’, telkens weer ‘geconsolideerde en enkelvoudige’ vóór het betreffende hoofdoverzicht te worden vermeld.

**CONTROLEVERKLARING VAN DE ONAFHANKELIJKE ACCOUNTANT**

Aan: Opdrachtgever en/of toezichthoudend orgaan van … (naam entiteit) [[410]](#footnote-410)

**Verklaring over de in het jaarverslag opgenomen[[411]](#footnote-411) jaarrekening *JJJJ[[412]](#footnote-412)***

**Ons oordeel**

Wij hebben de jaarrekening *JJJJ* van ... (naam entiteit) te ... ((statutaire) vestigingsplaats) gecontroleerd.

Naar ons oordeel geeft de in het jaarverslag opgenomen[[413]](#footnote-413) jaarrekening een getrouw beeld van de grootte en de samenstelling van het vermogen van … (naam entiteit) op *31 december JJJJ* *en* van het resultaat over JJJJ in overeenstemming met de vereisten voor de jaarrekening gesteld bij of krachtens de Regeling Jeugdwet.

De jaarrekening bestaat uit:

1. de balans per *31 december JJJJ;*
2. de resultatenrekening over *JJJJ[[414]](#footnote-414)*; en
3. de toelichting met een overzicht van de gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving en andere toelichtingen.[[415]](#footnote-415)

**De basis voor ons oordeel**

Wij hebben onze controle uitgevoerd volgens het Nederlands recht, waaronder ook de Nederlandse controlestandaardenen het Controleprotocol WNT *JJJJ* vallen. Onze verantwoordelijkheden op grond hiervan zijn beschreven in de sectie ‘Onze verantwoordelijkheden voor de controle van de jaarrekening’.

Wij zijn onafhankelijk van … (naam entiteit) zoals vereist inde Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO) en andere voor de opdracht relevante onafhankelijkheidsregels in Nederland. Verder hebben wij voldaan aan de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA).

Wij vinden dat de door ons verkregen controle-informatie voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel.

**Naleving anticumulatiebepaling WNT niet gecontroleerd[[416]](#footnote-416)**

In overeenstemming met het Controleprotocol WNT JJJJ hebben wij de anticumulatiebepaling, bedoeld in artikel 1.6a WNT en artikel 5, lid 1, sub n en o Uitvoeringsregeling WNT, niet gecontroleerd. Dit betekent dat wij niet hebben gecontroleerd of er wel of niet sprake is van een normoverschrijding door een leidinggevende topfunctionaris vanwege eventuele dienstbetrekkingen als leidinggevende topfunctionaris bij andere WNT-plichtige instellingen alsmede of de in dit kader vereiste toelichting juist en volledig is.

**Verklaring over de in het jaarverslag opgenomen andere informatie[[417]](#footnote-417)**

Het jaarverslag omvat andere informatie, naast de jaarrekening en onze controleverklaring daarbij.[[418]](#footnote-418)

Op grond van onderstaande werkzaamheden zijn wij van mening dat de andere informatie:

* met de jaarrekening verenigbaar is en geen materiële afwijkingen bevat;
* alle informatie bevat die op grond van de Regeling Jeugdwet is vereist*. [[419]](#footnote-419)*

Wij hebben de andere informatie gelezen en hebben op basis van onze kennis en ons begrip, verkregen vanuit de jaarrekeningcontrole of anderszins, overwogen of de andere informatie materiële afwijkingen bevat.

Met onze werkzaamheden hebben wij voldaan aan de vereisten in de Regeling Jeugdwet en de Nederlandse Standaard 720. Deze werkzaamheden hebben niet dezelfde diepgang als onze controlewerkzaamheden bij de jaarrekening.

De Raad van bestuur is verantwoordelijk voor het opstellen van de andere informatie, waaronder de overige gegevens in overeenstemming met de Regeling Jeugdwet.

**Beschrijving van verantwoordelijkheden met betrekking tot de jaarrekening**

**Verantwoordelijkheden van de Raad van bestuur en het toezichthoudend orgaan**[[420]](#footnote-420) **voor de jaarrekening**

De Raad van bestuur is verantwoordelijk voor het opmaken en getrouw weergeven van de jaarrekening in overeenstemming met de vereisten voor de jaarrekening gesteld bij of krachtens de Regeling Jeugdwet. In dit kader is de Raad van bestuur tevens verantwoordelijk voor een zodanige interne beheersing die de Raad van bestuur noodzakelijk acht om het opmaken van de jaarrekening mogelijk te maken zonder afwijkingen van materieel belang als gevolg van fouten of fraude.

Bij het opmaken van de jaarrekening moet de Raad van bestuur afwegen of de organisatie in staat is om haar werkzaamheden in continuïteit voort te zetten. Op grond van genoemd verslaggevingsstelsel moet het bestuur de jaarrekening opmaken op basis van de continuïteitsveronderstelling, tenzij de Raad van bestuur het voornemen heeft om de organisatie te liquideren of de activiteiten te beëindigen of als beëindiging het enige realistische alternatief is. Het bestuur moet gebeurtenissen en omstandigheden waardoor gerede twijfel zou kunnen bestaan of de organisatie haar activiteiten in continuïteit kan voortzetten, toelichten in de jaarrekening.

Het toezichthoudend orgaan is verantwoordelijk voor het uitoefenen van toezicht op het proces van financiële verslaggeving van de organisatie.[[421]](#footnote-421)

**Onze verantwoordelijkheden voor de controle van de jaarrekening**

Onze verantwoordelijkheid is het zodanig plannen en uitvoeren van een controleopdracht dat wij daarmee voldoende en geschikte controle-informatie verkrijgen voor het door ons af te geven oordeel.

Onze controle is uitgevoerd met een hoge mate maar geen absolute mate van zekerheid waardoor het mogelijk is dat wij tijdens onze controle niet alle materiële fouten en fraude ontdekken.

Afwijkingen kunnen ontstaan als gevolg van fraude of fouten en zijn materieel indien redelijkerwijs kan worden verwacht dat deze, afzonderlijk of gezamenlijk, van invloed kunnen zijn op de economische beslissingen die gebruikers op basis van deze jaarrekening nemen. De materialiteit beïnvloedt de aard, timing en omvang van onze controlewerkzaamheden en de evaluatie van het effect van onderkende afwijkingen op ons oordeel.[[422]](#footnote-422)

Wij hebben deze accountantscontrole professioneel kritisch uitgevoerd en hebben waar relevant professionele oordeelsvorming toegepast in overeenstemming met de Nederlandse controlestandaarden, het ControleprotocolWNT *JJJJ*, ethische voorschriften en de onafhankelijkheidseisen. Onze controle bestond onder andere uit:

* het identificeren en inschatten van de risico’s dat de jaarrekening afwijkingen van materieel belang bevat als gevolg van fouten of fraude, het in reactie op deze risico’s bepalen en uitvoeren van controlewerkzaamheden en het verkrijgen van controle-informatie die voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel. Bij fraude is het risico dat een afwijking van materieel belang niet ontdekt wordt groter dan bij fouten. Bij fraude kan sprake zijn van samenspanning, valsheid in geschrifte, het opzettelijk nalaten transacties vast te leggen, het opzettelijk verkeerd voorstellen van zaken of het doorbreken van de interne beheersing;
* het verkrijgen van inzicht in de interne beheersing die relevant is voor de controle met als doel controlewerkzaamheden te selecteren die passend zijn in de omstandigheden. Deze werkzaamheden hebben niet als doel om een oordeel uit te spreken over de effectiviteit van de interne beheersing van de organisatie;
* het evalueren van de geschiktheid van de gebruikte grondslagen voor financiële verslaggeving en het evalueren van de redelijkheid van schattingen door de Raad van bestuur en de toelichtingen die daarover in de jaarrekening staan;
* het vaststellen dat de door de Raad van bestuur gehanteerde continuïteitsveronderstelling aanvaardbaar is. Tevens het op basis van de verkregen controle-informatie vaststellen of er gebeurtenissen en omstandigheden zijn waardoor gerede twijfel zou kunnen bestaan of de organisatie haar activiteiten in continuïteit kan voortzetten. Als wij concluderen dat er een onzekerheid van materieel belang bestaat, zijn wij verplicht om aandacht in onze controleverklaring te vestigen op de relevante gerelateerde toelichtingen in de jaarrekening. Als de toelichtingen inadequaat zijn, moeten wij onze verklaring aanpassen. Onze conclusies zijn gebaseerd op de controle-informatie die verkregen is tot de datum van onze controleverklaring. Toekomstige gebeurtenissen of omstandigheden kunnen er echter toe leiden dat een organisatie haar continuïteit niet langer kan handhaven;[[423]](#footnote-423)
* het evalueren van de presentatie, structuur en inhoud van de jaarrekening en de daarin opgenomen toelichtingen; en
* het evalueren of de jaarrekening een getrouw beeld geeft van de onderliggende transacties en gebeurtenissen.

Gegeven onze eindverantwoordelijkheid voor het oordeel zijn wij verantwoordelijk voor de aansturing van, het toezicht op en de uitvoering van de groepscontrole. In dit kader hebben wij de aard en omvang bepaald van de uit te voeren werkzaamheden voor de groepsonderdelen. Bepalend hierbij zijn de omvang en/of het risicoprofiel van de groepsonderdelen of de activiteiten. Op grond hiervan hebben wij de groepsonderdelen geselecteerd waarbij een controle of beoordeling van de volledige financiële informatie of specifieke posten noodzakelijk was.[[424]](#footnote-424)

Wij communiceren met het toezichthoudend orgaan onder andere over de geplande reikwijdte en timing van de controle en over de significante bevindingen die uit onze controle naar voren zijn gekomen, waaronder eventuele significante tekortkomingen in de interne beheersing[[425]](#footnote-425).

[[426]](#footnote-426)

Plaats en datum

… (naam accountantspraktijk)

… (naam accountant)

## 10.7a1 Controleverklaring van een toegelaten instelling volkshuisvesting (woningcorporatie) (niet -oob)

NB1: Deze verklaring is gebaseerd op de basis voorbeeldcontroleverklaring 10.2a (zonder oordeel over de rechtmatigheid) uit de NBA-voorbeeldteksten. De vereisten uit de specifieke wet- en regelgeving voor toegelaten instellingen (o.a. artikelen 35, 36 en 37 lid 3 Woningwet) zijn in deze verklaring verwerkt.

NB2: Met ingang van de controles over het boekjaar 2020 worden instellingen met meer dan 5000 verhuureenheden als organisaties van openbaar belang (oob’s) aangemerkt. Dan is voor die instellingen de uitgebreide controleverklaring verplicht (zie o.a. Standaard 700.29A/29AA/30).

NB3: Accountants van organisaties niet zijnde oob’s of andere beursgenoteerde organisaties kunnen in overleg met de organisatie wel vrijwillig kernpunten van de controle rapporteren (zie ook Standaard 700.31). In de tekst dienen dan alinea’s opgenomen te worden voor o.a. de kernpunten van onze controle, materialiteit en reikwijdte van de groepscontrole (indien van toepassing). In lijn met Standaard 706.10 kan de accountant het relevant achten om optioneel een paragraaf inzake overige aangelegenheden over de benoeming van de accountant in de controleverklaring op te nemen.

**CONTROLEVERKLARING VAN DE ONAFHANKELIJKE ACCOUNTANT**

Aan: de raad van commissarissen van … (naam toegelaten instelling)[[427]](#footnote-427)

**Verklaring over de in het jaarverslag opgenomen jaarrekening *JJJJ***

**Ons oordeel**

Wij hebben de jaarrekening *JJJJ* van ... (naam toegelaten instelling) te ... ((statutaire) vestigingsplaats) gecontroleerd.

Naar ons oordeel geeft de in het jaarverslag opgenomen jaarrekening een getrouw beeld van de grootte en de samenstelling van het vermogen van … (naam toegelaten instelling) op 31 december *JJJJ* en van het resultaat over JJJJ in overeenstemming met de vereisten voor de jaarrekening bij en krachtens artikel 35 van de Woningwet en de Wet normering topinkomens (WNT).

De jaarrekening bestaat uit:

1. de balans per 31 december JJJJ;
2. de winst- en verliesrekening over *JJJJ*; en
3. de toelichting met een overzicht van de gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving en andere toelichtingen. [[428]](#footnote-428)

**De basis voor ons oordeel**

Wij hebben onze controle uitgevoerd volgens het Nederlands recht, waaronder ook de Nederlandse controlestandaarden en de Regeling het Controleprotocol WNT JJJJ vallen. Onze verantwoordelijkheden op grond hiervan zijn beschreven in de sectie ‘Onze verantwoordelijkheden voor de controle van de jaarrekening’.

Wij zijn onafhankelijk van … (naam toegelaten instelling) zoals vereist in de Wet toezicht accountantsorganisaties, de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO) en andere voor de opdracht relevante onafhankelijkheidsregels in Nederland. Verder hebben wij voldaan aan de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA).

Wij vinden dat de door ons verkregen controle-informatie voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel.

**Informatie ter ondersteuning van ons oordeel**

Wij hebben onze controlewerkzaamheden bepaald in het kader van de controle van de jaarrekening als geheel en bij het vormen van ons oordeel hierover. Onderstaande informatie ter ondersteuning van ons oordeel en onze bevindingen moeten in dat kader worden bezien en niet als afzonderlijke oordelen of conclusies.

**Controleaanpak frauderisico's[[429]](#footnote-429)**

*De mate van detail die in de controleverklaring moet worden verschaft om te beschrijven op welke wijze op frauderisico’s die kunnen leiden tot een afwijking van materieel belang tijdens de controle is ingespeeld is een kwestie van professionele oordeelvorming en wordt aangepast aan de specifieke omstandigheden en complexiteit van de controle.*

*In overeenstemming met paragraaf 29B van Standaard 700 kan de accountant het volgende omschrijven:*

* *de frauderisico’s die aandacht vereisten bij de controle;*
* *een verwijzing naar eventuele toelichtingen in de financiële overzichten;[[430]](#footnote-430)*
* *een kort overzicht van de uitgevoerde werkzaamheden;*
* *een indicatie van de uitkomst van de werkzaamheden van de accountant;*
* *belangrijke waarnemingen met betrekking tot de aangelegenheid.*

*Of een combinatie van deze elementen.*[[431]](#footnote-431)

**Controleaanpak continuïteit[[432]](#footnote-432)**

*De mate van detail die in de controleverklaring moet worden verschaft om te beschrijven op welke wijze de accountant heeft ingespeeld op de geschiktheid van het hanteren door het management van de continuïteitsveronderstelling bij het opstellen en presenteren van de financiële overzichten en op gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven is ingespeeld is een kwestie van professionele oordeelvorming en wordt aangepast aan de specifieke omstandigheden en complexiteit van de controle. In overeenstemming met paragraaf 29A van Standaard 700 kan de accountant het volgende omschrijven:*

* *de aangelegenheden die aandacht vereisten bij de controle;*
* *een verwijzing naar eventuele toelichtingen in de financiële overzichten;*
* *een kort overzicht van de uitgevoerde werkzaamheden;*
* *een indicatie van de uitkomst van de werkzaamheden van de accountant;*
* *belangrijke waarnemingen met betrekking tot de aangelegenheid.*

*Of een combinatie van deze elementen.[[433]](#footnote-433)*

[***Indien van toepassing****:* ***Benadrukking van de waarderingsgrondslag van (een deel van) het vastgoed in exploitatie[[434]](#footnote-434)***

*Wij vestigen de aandacht op de grondslagen voor balanswaardering van DAEB en niet-DAEB vastgoed in exploitatie zoals opgenomen in de jaarrekening [op pagina xxx]. Hierin staat beschreven dat … (naam toegelaten instelling) een deel van haar vastgoed in exploitatie op grond van artikel 35 lid 2 van de Woningwet in overeenstemming met bijlage 2 van de Regeling Toegelaten Instellingen Volkshuisvesting 2015 in het huidige en het voorgaande boekjaar waardeert tegen actuele waarde onder toepassing van de basisversie van het Handboek modelmatig waarderen marktwaarde. Daarnaast is vermeld dat deze actuele waarde de basis is voor het berekenen van de beleidswaarde. Ons oordeel is niet aangepast als gevolg van deze aangelegenheid.*]

**Naleving anticumulatiebepaling WNT niet gecontroleerd[[435]](#footnote-435)**

In overeenstemming met het Controleprotocol WNT JJJJ hebben wij de anticumulatiebepaling, bedoeld in artikel 1.6a WNT en artikel 5, lid 1, sub n en o Uitvoeringsregeling WNT, niet gecontroleerd. Dit betekent dat wij niet hebben gecontroleerd of er wel of niet sprake is van een normoverschrijding door een leidinggevende topfunctionaris vanwege eventuele dienstbetrekkingen als leidinggevende topfunctionaris bij andere WNT-plichtige instellingen, alsmede of de in dit kader vereiste toelichting juist en volledig is.

**Verklaring over de in het jaarverslag opgenomen andere informatie[[436]](#footnote-436)**

Het jaarverslag omvat andere informatie, naast de jaarrekening en onze controleverklaring daarbij.[[437]](#footnote-437)

Op grond van onderstaande werkzaamheden zijn wij van mening dat de andere informatie:

* met de jaarrekening verenigbaar is en geen materiële afwijkingen bevat;
* alle informatie bevat die op grond van artikel 36 en 36a[[438]](#footnote-438) van de Woningwet is vereist voor het bestuursverslag, het volkshuisvestingsverslag[[439]](#footnote-439) en de overige gegevens.

Wij hebben de andere informatie gelezen en hebben op basis van onze kennis en ons begrip, verkregen vanuit de jaarrekeningcontrole of anderszins, overwogen of de andere informatie materiële afwijkingen bevat.

Met onze werkzaamheden hebben wij voldaan aan de vereisten in rubriek A van het accountantsprotocol zoals opgenomen in bijlage 4 bij artikel 17 van de Regeling toegelaten instellingen volkshuisvesting 2015 en de Nederlandse Standaard 720. Deze werkzaamheden hebben niet dezelfde diepgang als onze controlewerkzaamheden bij de jaarrekening.

Het bestuur is verantwoordelijk voor het opstellen van de andere informatie, waaronder het bestuursverslag, het volkshuisvestelijk verslag[[440]](#footnote-440) en de overige gegevens in overeenstemming met artikel 36 en 36a[[441]](#footnote-441) van de Woningwet.

**Beschrijving van verantwoordelijkheden met betrekking tot de jaarrekening**

**Verantwoordelijkheden van het bestuur en de raad van commissarissen** **voor de jaarrekening**

Het bestuur is verantwoordelijk voor het opmaken en getrouw weergeven van de jaarrekening in overeenstemming met de vereisten voor de jaarrekening bij en krachtens artikel 35 van de Woningwet en de WNT.

In dit kader is het bestuur tevens verantwoordelijk voor een zodanige interne beheersing die het bestuur noodzakelijk acht om het opmaken van de jaarrekening mogelijk te maken zonder afwijkingen van materieel belang als gevolg van fouten of fraude. Bij het opmaken van de jaarrekening moet het bestuur afwegen of de toegelaten instelling in staat is om haar werkzaamheden in continuïteit voort te zetten. Op grond van genoemd artikel 35 van de Woningwet moet het bestuur de jaarrekening opmaken op basis van de continuïteitsveronderstelling, tenzij het bestuur het voornemen heeft om de toegelaten instelling te liquideren of de activiteiten te beëindigen of als beëindiging het enige realistische alternatief is. Het bestuur moet gebeurtenissen en omstandigheden waardoor gerede twijfel zou kunnen bestaan of de toegelaten instelling haar activiteiten in continuïteit kan voortzetten, toelichten in de jaarrekening.[[442]](#footnote-442)

De raad van commissarissen is verantwoordelijk voor het uitoefenen van toezicht op het proces van financiële verslaggeving van de toegelaten instelling.

**Onze verantwoordelijkheden voor de controle van de jaarrekening**

Onze verantwoordelijkheid is het zodanig plannen en uitvoeren van een controleopdracht dat wij daarmee voldoende en geschikte controle-informatie verkrijgen voor het door ons af te geven oordeel.

Onze controle is uitgevoerd met een hoge mate maar geen absolute mate van zekerheid waardoor het mogelijk is dat wij tijdens onze controle niet alle materiële fouten en fraude ontdekken.

Afwijkingen kunnen ontstaan als gevolg van fraude of fouten en zijn materieel indien redelijkerwijs kan worden verwacht dat deze, afzonderlijk of gezamenlijk, van invloed kunnen zijn op de economische beslissingen die gebruikers op basis van deze jaarrekening nemen. De materialiteit beïnvloedt de aard, timing en omvang van onze controlewerkzaamheden en de evaluatie van het effect van onderkende afwijkingen op ons oordeel.[[443]](#footnote-443)

Wij hebben deze accountantscontrole professioneel kritisch uitgevoerd en hebben waar relevant professionele oordeelsvorming toegepast in overeenstemming met de Nederlandse controlestandaarden, het Controleprotocol WNT JJJJ*,* ethische voorschriften en de onafhankelijkheidseisen. Onze controle bestond onder andere uit:

* het identificeren en inschatten van de risico’s dat de jaarrekening afwijkingen van materieel belang bevat als gevolg van fouten of fraude*,* het in reactie op deze risico’s bepalen en uitvoeren van controlewerkzaamheden en het verkrijgen van controle-informatie die voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel. Bij fraude is het risico dat een afwijking van materieel belang niet ontdekt wordt groter dan bij fouten. Bij fraude kan sprake zijn van samenspanning, valsheid in geschrifte, het opzettelijk nalaten transacties vast te leggen, het opzettelijk verkeerd voorstellen van zaken of het doorbreken van de interne beheersing;
* het verkrijgen van inzicht in de interne beheersing die relevant is voor de controle met als doel controlewerkzaamheden te selecteren die passend zijn in de omstandigheden. Deze werkzaamheden hebben niet als doel om een oordeel uit te spreken over de effectiviteit van de interne beheersing van de toegelaten instelling;
* het evalueren van de geschiktheid van de gebruikte grondslagen voor financiële verslaggeving en het evalueren van de redelijkheid van schattingen door het bestuur en de toelichtingen die daarover in de jaarrekening staan;
* het vaststellen dat de door het bestuur gehanteerde continuïteitsveronderstelling aanvaardbaar is. Tevens het op basis van de verkregen controle-informatie vaststellen of er gebeurtenissen en omstandigheden zijn waardoor gerede twijfel zou kunnen bestaan of de toegelaten instelling haar activiteiten in continuïteit kan voortzetten. Als wij concluderen dat er een onzekerheid van materieel belang bestaat, zijn wij verplicht om aandacht in onze controleverklaring te vestigen op de relevante gerelateerde toelichtingen in de jaarrekening. Als de toelichtingen inadequaat zijn, moeten wij onze verklaring aanpassen. Onze conclusies zijn gebaseerd op de controle-informatie die verkregen is tot de datum van onze controleverklaring. Toekomstige gebeurtenissen of omstandigheden kunnen er echter toe leiden dat een toegelaten instelling haar continuïteit niet langer kan handhaven;[[444]](#footnote-444)
* het evalueren van de presentatie, structuur en inhoud van de jaarrekening en de daarin opgenomen toelichtingen; en
* het evalueren of de jaarrekening een getrouw beeld geeft van de onderliggende transacties en gebeurtenissen.

Gegeven onze eindverantwoordelijkheid voor het oordeel zijn wij verantwoordelijk voor de aansturing van, het toezicht op en de uitvoering van de groepscontrole. In dit kader hebben wij de aard en omvang bepaald van de uit te voeren werkzaamheden voor de groepsonderdelen. Bepalend hierbij zijn de omvang en/of het risicoprofiel van de groepsonderdelen of de activiteiten. Op grond hiervan hebben wij de groepsonderdelen geselecteerd waarbij een controle of beoordeling van de volledige financiële informatie of specifieke posten noodzakelijk was.[[445]](#footnote-445)

Wij communiceren met de raad van commissarissen onder andere over de geplande reikwijdte en timing van de controle en over de significante bevindingen die uit onze controle naar voren zijn gekomen, waaronder eventuele significante tekortkomingen in de interne beheersing.

Plaats en datum

... (naam accountantspraktijk)

... (naam accountant)

## 10.7a2 Controleverklaring van een toegelaten instelling volkshuisvesting (woningcorporatie) bij een jaarrekening zonder consolidatie (oob)

NB1: Woningcorporaties met meer dan 5000 verhuureenheden gelden als organisaties van openbaar belang (oob’s) vanaf verslagperiode 2020. Dit is de uitgebreide oob-controleverklaring, inclusief de paragrafen over de controleaanpak van frauderisico’s en continuïteit.

NB2:Niet-verboden diensten

Ingeval de controlerende accountant(sorganisatie) aan een organisatie van openbaar belang (oob) niet-verboden diensten anders dan de wettelijke controle heeft verleend heeft het de voorkeur wanneer de cliënt deze vermeldt in haar bestuursverslag, jaarrekening of elders in haar jaarverslag. Wanneer dit niet (volledig) het geval is, is de accountant verplicht de verleende niet-verboden diensten (die ontbreken in het jaarverslag) op te nemen in de controleverklaring. Het onderdeel 'Verklaring betreffende overige door wet- of regelgeving gestelde vereisten' komt het meest in aanmerking. Om te vermijden dat dit onderdeel hierdoor onevenwichtig omvangrijk wordt, is het mogelijk om daarvandaan te verwijzen naar een bijlage bij de controleverklaring.

**CONTROLEVERKLARING VAN DE ONAFHANKELIJKE ACCOUNTANT**

Aan: de raad van commissarissen van … (naam toegelaten instelling)[[446]](#footnote-446)

**Verklaring over de in het jaarverslag opgenomen jaarrekening *JJJJ***

**Ons oordeel**

Wij hebben de jaarrekening *JJJJ* van ... (naam toegelaten instelling) te ... ((statutaire) vestigingsplaats) gecontroleerd.

Naar ons oordeel geeft de in het jaarverslag opgenomen jaarrekening een getrouw beeld van de grootte en de samenstelling van het vermogen van … (naam toegelaten instelling) op 31 december *JJJJ* en van het resultaat over *JJJJ* in overeenstemming met de vereisten voor de jaarrekening bij en krachtens artikel 35 van de Woningwet en de Wet normering topinkomens (WNT).

De jaarrekening bestaat uit:

1. de balans per 31 december *JJJJ*;
2. de winst- en verliesrekening over *JJJJ*; en
3. de toelichting met een overzicht van de gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving en andere toelichtingen. [[447]](#footnote-447)

**De basis voor ons oordeel**

Wij hebben onze controle uitgevoerd volgens het Nederlands recht, waaronder ook de Nederlandse controlestandaarden en het Controleprotocol WNT JJJJ vallen. Onze verantwoordelijkheden op grond hiervan zijn beschreven in de sectie ‘Onze verantwoordelijkheden voor de controle van de jaarrekening’.

Wij zijn onafhankelijk van … (naam toegelaten instelling) zoals vereist in de Europese verordening betreffende specifieke eisen voor de wettelijke controles van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang, de Wet toezicht accountantsorganisaties, de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO) en andere voor de opdracht relevante onafhankelijkheidsregels in Nederland. Verder hebben wij voldaan aan de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA).

Wij vinden dat de door ons verkregen controle-informatie voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel.

**Informatie ter ondersteuning van ons oordeel[[448]](#footnote-448)**

Wij hebben onze controlewerkzaamheden bepaald in het kader van de controle van de jaarrekening als geheel en bij het vormen van ons oordeel hierover. Onderstaande informatie ter ondersteuning van ons oordeel en onze bevindingen moeten in dat kader worden bezien en niet als afzonderlijke oordelen of conclusies.

**Materialiteit[[449]](#footnote-449)**

Op basis van onze professionele oordeelsvorming hebben wij de materialiteit voor de jaarrekening als geheel bepaald op EUR X. De materialiteit is gebaseerd op … (nader in te vullen % van de relevante benchmark b.v. totale activa; eigen vermogen; ... (andere criteria)). Op basis van onze professionele oordeelsvorming hanteren wij een lager materialiteitsniveau dan voor de jaarrekening als geheel voor de in de jaarrekening verantwoorde (operationele) transactiestromen, inclusief hun hoedanigheid van zowel resultaatstromen als kasstromen, waarbij sprake is van een onderliggende ingaande dan wel uitgaande kasstroom. Dit lagere materialiteitsniveau is vastgesteld op EUR Z hetgeen gebaseerd is op … (nader in te vullen % van de relevante benchmark b.v. de opbrengsten uit de exploitatie van het vastgoed; het genormaliseerd totaal van de huuropbrengsten, opbrengsten service contracten en de gerealiseerde verkoopopbrengsten; ... (andere criteria)).

Daarbij zijn voor de controle van de in de jaarrekening opgenomen WNT-informatie de materialiteitsvoorschriften gehanteerd zoals vastgelegd in het Controleprotocol WNT JJJJ.

Wij houden ook rekening met afwijkingen en/of mogelijke afwijkingen die naar onze mening voor de gebruikers van de jaarrekening om kwalitatieve redenen materieel zijn.

Wij zijn met de raad van commissarissen overeengekomen dat wij aan de raad tijdens onze controle geconstateerde afwijkingen boven de EUR Y rapporteren alsmede kleinere afwijkingen die naar onze mening om kwalitatieve of WNT-redenen relevant zijn.

**Reikwijdte van de groepscontrole[[450]](#footnote-450)**

... (naam entiteit(en)) staat aan het hoofd van een groep van entiteiten. De financiële informatie van deze groep is opgenomen in de jaarrekening van ... (naam entiteit(en)).

De groepscontrole heeft zich met name gericht op de significante onderdelen ... (uitleggen wat dit betreft: significante onderdelen zoals bedoeld op grond van Standaard 600. Bijvoorbeeld groepsonderdelen in specifieke landen, groepsonderdelen met significante risico's inzake waardering of complexe activiteiten). Bij de groepsonderdelen *aaa* en *bbb* hebben wij zelf controlewerkzaamheden uitgevoerd. Wij hebben gebruik gemaakt van andere accountants bij de controle van onderdeel *ccc*. Bij andere onderdelen hebben wij beoordelingswerkzaamheden of specifieke controlewerkzaamheden uitgevoerd.

Door bovengenoemde werkzaamheden bij (groeps)onderdelen, gecombineerd met aanvullende werkzaamheden op groepsniveau, hebben wij voldoende en geschikte controle-informatie met betrekking tot de financiële informatie van de groep verkregen om een oordeel te geven over de geconsolideerde jaarrekening.

**Controleaanpak frauderisico's[[451]](#footnote-451)**

*De mate van detail die in de controleverklaring moet worden verschaft om te beschrijven op welke wijze op frauderisico’s die kunnen leiden tot een afwijking van materieel belang tijdens de controle is ingespeeld is een kwestie van professionele oordeelvorming en wordt aangepast aan de specifieke omstandigheden en complexiteit van de controle.*

*In overeenstemming met paragraaf 29B van Standaard 700 kan de accountant het volgende omschrijven:*

* *de frauderisico’s die aandacht vereisten bij de controle;*
* *een verwijzing naar eventuele toelichtingen in de financiële overzichten;[[452]](#footnote-452)*
* *een kort overzicht van de uitgevoerde werkzaamheden;*
* *een indicatie van de uitkomst van de werkzaamheden van de accountant;*
* *belangrijke waarnemingen met betrekking tot de aangelegenheid.*

*Of een combinatie van deze elementen.*[[453]](#footnote-453)

**Controleaanpak continuïteit[[454]](#footnote-454)**

*De mate van detail die in de controleverklaring moet worden verschaft om te beschrijven op welke wijze de accountant heeft ingespeeld op de geschiktheid van het hanteren door het management van de continuïteitsveronderstelling bij het opstellen en presenteren van de financiële overzichten en op gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven is ingespeeld is een kwestie van professionele oordeelvorming en wordt aangepast aan de specifieke omstandigheden en complexiteit van de controle. In overeenstemming met paragraaf 29A van Standaard 700 kan de accountant het volgende omschrijven:*

* *de aangelegenheden die aandacht vereisten bij de controle;*
* *een verwijzing naar eventuele toelichtingen in de financiële overzichten;*
* *een kort overzicht van de uitgevoerde werkzaamheden;*
* *een indicatie van de uitkomst van de werkzaamheden van de accountant;*
* *belangrijke waarnemingen met betrekking tot de aangelegenheid.*

*Of een combinatie van deze elementen.[[455]](#footnote-455)*

**De kernpunten van onze controle[[456]](#footnote-456)**

In de kernpunten van onze controle beschrijven wij zaken die naar ons professionele oordeel het meest belangrijk waren tijdens onze controle van de jaarrekening. De kernpunten van onze controle hebben wij met de raad van commissarissen gecommuniceerd, maar vormen geen volledige weergave van alles wat is besproken.

Wij hebben onze controlewerkzaamheden met betrekking tot deze kernpunten bepaald in het kader van de jaarrekeningcontrole als geheel. Onze bevindingen ten aanzien van de individuele kernpunten moeten in dat kader worden bezien en niet als afzonderlijke oordelen over deze kernpunten.[[457]](#footnote-457)

**Paragraafkop per kernpunt**

*De beschrijving van elk afzonderlijk kernpunt bevat de volgende elementen:*

* *een beschrijving van het kernpunt;*
* *een samenvatting van de uitgevoerde controlewerkzaamheden;*
* *indien relevant, belangrijke opmerkingen met betrekking tot het kernpunt; en*
* *indien relevant, een verwijzing naar toelichting of vermelding in het jaarverslag.*

**Naleving anticumulatiebepaling WNT niet gecontroleerd**

In overeenstemming met het Controleprotocol WNT JJJJ hebben wij de anticumulatiebepaling, bedoeld in artikel 1.6a WNT en artikel 5, lid 1, sub n en o Uitvoeringsregeling WNT, niet gecontroleerd. Dit betekent dat wij niet hebben gecontroleerd of er wel of niet sprake is van een normoverschrijding door een leidinggevende topfunctionaris vanwege eventuele dienstbetrekkingen als leidinggevende topfunctionaris bij andere WNT-plichtige instellingen, alsmede of de in dit kader vereiste toelichting juist en volledig is.

**Verklaring over de in het jaarverslag opgenomen andere informatie**[[458]](#footnote-458)

Het jaarverslag omvat andere informatie, naast de jaarrekening en onze controleverklaring daarbij.[[459]](#footnote-459)

Op grond van onderstaande werkzaamheden zijn wij van mening dat de andere informatie:

* met de jaarrekening verenigbaar is en geen materiële afwijkingen bevat;
* alle informatie bevat die op grond van artikel 36 en 36a[[460]](#footnote-460) van de Woningwet is vereist voor het bestuursverslag, het volkshuisvestingsverslag[[461]](#footnote-461) en de overige gegevens.

Wij hebben de andere informatie gelezen en hebben op basis van onze kennis en ons begrip, verkregen vanuit de jaarrekeningcontrole of anderszins, overwogen of de andere informatie materiële afwijkingen bevat.

Met onze werkzaamheden hebben wij voldaan aan de vereisten in rubriek A van het accountantsprotocol zoals opgenomen in bijlage 4 bij artikel 17 van de Regeling toegelaten instellingen volkshuisvesting 2015 en de Nederlandse Standaard 720. Deze werkzaamheden hebben niet dezelfde diepgang als onze controlewerkzaamheden bij de jaarrekening.

Het bestuur is verantwoordelijk voor het opstellen van de andere informatie, waaronder het bestuursverslag, het volkshuisvestelijk verslag[[462]](#footnote-462) en de overige gegevens in overeenstemming met artikel 36 en 36a[[463]](#footnote-463) van de Woningwet.

**Verklaring betreffende overige door wet- of regelgeving gestelde vereisten[[464]](#footnote-464)**

**Benoeming[[465]](#footnote-465)**

Wij zijn door de raad van commissarissen op ... (datum eerste benoeming) benoemd als accountant van ... (naam entiteit(en)) vanaf de controle van het boekjaar JJJJ en zijn sinds dat boekjaar tot nu toe de externe accountant.[[466]](#footnote-466)

**Geen verboden diensten**

Wij hebben geen verboden diensten als bedoeld in artikel 5, lid 1 van de Europese verordening betreffende specifieke eisen voor de wettelijke controles van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang geleverd.

**Beschrijving van verantwoordelijkheden met betrekking tot de jaarrekening**

**Verantwoordelijkheden van het bestuur en de raad van commissarissen** **voor de jaarrekening**

Het bestuur is verantwoordelijk voor het opmaken en getrouw weergeven van de jaarrekening in overeenstemming met de vereisten voor de jaarrekening bij en krachtens artikel 35 van de Woningwet en de WNT.

In dit kader is het bestuur tevens verantwoordelijk voor een zodanige interne beheersing die het bestuur noodzakelijk acht om het opmaken van de jaarrekening mogelijk te maken zonder afwijkingen van materieel belang als gevolg van fouten of fraude. Bij het opmaken van de jaarrekening moet het bestuur afwegen of de toegelaten instelling in staat is om haar werkzaamheden in continuïteit voort te zetten. Op grond van genoemd artikel 35 van de Woningwet moet het bestuur de jaarrekening opmaken op basis van de continuïteitsveronderstelling, tenzij het bestuur het voornemen heeft om de toegelaten instelling te liquideren of de activiteiten te beëindigen of als beëindiging het enige realistische alternatief is. Het bestuur moet gebeurtenissen en omstandigheden waardoor gerede twijfel zou kunnen bestaan of de toegelaten instelling haar activiteiten in continuïteit kan voortzetten, toelichten in de jaarrekening.[[467]](#footnote-467)

De raad van commissarissen is verantwoordelijk voor het uitoefenen van toezicht op het proces van financiële verslaggeving van de toegelaten instelling.

**Onze verantwoordelijkheden voor de controle van de jaarrekening**

Onze verantwoordelijkheid is het zodanig plannen en uitvoeren van een controleopdracht dat wij daarmee voldoende en geschikte controle-informatie verkrijgen voor het door ons af te geven oordeel.

Onze controle is uitgevoerd met een hoge mate maar geen absolute mate van zekerheid waardoor het mogelijk is dat wij tijdens onze controle niet alle materiële fouten en fraude ontdekken.

Afwijkingen kunnen ontstaan als gevolg van fraude of fouten en zijn materieel indien redelijkerwijs kan worden verwacht dat deze, afzonderlijk of gezamenlijk, van invloed kunnen zijn op de economische beslissingen die gebruikers op basis van deze jaarrekening nemen. De materialiteit beïnvloedt de aard, timing en omvang van onze controlewerkzaamheden en de evaluatie van het effect van onderkende afwijkingen op ons oordeel.[[468]](#footnote-468)

Wij hebben deze accountantscontrole professioneel kritisch uitgevoerd en hebben waar relevant professionele oordeelsvorming toegepast in overeenstemming met de Nederlandse controlestandaarden, het Controleprotocol WNT JJJJ*,* ethische voorschriften en de onafhankelijkheidseisen. Onze controle bestond onder andere uit:

* het identificeren en inschatten van de risico’s dat de jaarrekening afwijkingen van materieel belang bevat als gevolg van fouten of fraude*,* het in reactie op deze risico’s bepalen en uitvoeren van controlewerkzaamheden en het verkrijgen van controle-informatie die voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel. Bij fraude is het risico dat een afwijking van materieel belang niet ontdekt wordt groter dan bij fouten. Bij fraude kan sprake zijn van samenspanning, valsheid in geschrifte, het opzettelijk nalaten transacties vast te leggen, het opzettelijk verkeerd voorstellen van zaken of het doorbreken van de interne beheersing;
* het verkrijgen van inzicht in de interne beheersing die relevant is voor de controle met als doel controlewerkzaamheden te selecteren die passend zijn in de omstandigheden. Deze werkzaamheden hebben niet als doel om een oordeel uit te spreken over de effectiviteit van de interne beheersing van de toegelaten instelling;
* het evalueren van de geschiktheid van de gebruikte grondslagen voor financiële verslaggeving en het evalueren van de redelijkheid van schattingen door het bestuur en de toelichtingen die daarover in de jaarrekening staan;
* het vaststellen dat de door het bestuur gehanteerde continuïteitsveronderstelling aanvaardbaar is. Tevens het op basis van de verkregen controle-informatie vaststellen of er gebeurtenissen en omstandigheden zijn waardoor gerede twijfel zou kunnen bestaan of de toegelaten instelling haar activiteiten in continuïteit kan voortzetten. Als wij concluderen dat er een onzekerheid van materieel belang bestaat, zijn wij verplicht om aandacht in onze controleverklaring te vestigen op de relevante gerelateerde toelichtingen in de jaarrekening. Als de toelichtingen inadequaat zijn, moeten wij onze verklaring aanpassen. Onze conclusies zijn gebaseerd op de controle-informatie die verkregen is tot de datum van onze controleverklaring. Toekomstige gebeurtenissen of omstandigheden kunnen er echter toe leiden dat een toegelaten instelling haar continuïteit niet langer kan handhaven;[[469]](#footnote-469)
* het evalueren van de presentatie, structuur en inhoud van de jaarrekening en de daarin opgenomen toelichtingen; en
* het evalueren of de jaarrekening een getrouw beeld geeft van de onderliggende transacties en gebeurtenissen.

Gegeven onze eindverantwoordelijkheid voor het oordeel zijn wij verantwoordelijk voor de aansturing van, het toezicht op en de uitvoering van de groepscontrole. In dit kader hebben wij de aard en omvang bepaald van de uit te voeren werkzaamheden voor de groepsonderdelen. Bepalend hierbij zijn de omvang en/of het risicoprofiel van de groepsonderdelen of de activiteiten. Op grond hiervan hebben wij de groepsonderdelen geselecteerd waarbij een controle of beoordeling van de volledige financiële informatie of specifieke posten noodzakelijk was.[[470]](#footnote-470)

Wij communiceren met de raad van commissarissen onder andere over de geplande reikwijdte en timing van de controle en over de significante bevindingen die uit onze controle naar voren zijn gekomen, waaronder eventuele significante tekortkomingen in de interne beheersing. In dit kader geven wij ook een verklaring aan het auditcomité op grond van artikel 11 van de Europese verordening betreffende specifieke eisen voor de wettelijke controles van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang. De in die aanvullende verklaring verstrekte informatie is consistent met ons oordeel in deze controleverklaring.

Wij bevestigen aan de raad van commissarissen dat wij de relevante ethische voorschriften over onafhankelijkheid hebben nageleefd. Wij communiceren ook met de raad over alle relaties en andere zaken die redelijkerwijs onze onafhankelijkheid kunnen beïnvloeden en over de daarmee verband houdende maatregelen om onze onafhankelijkheid te waarborgen.[[471]](#footnote-471)

Wij bepalen de kernpunten van onze controle van de jaarrekening op basis van alle zaken die wij met de raad van commissarissen hebben besproken. Wij beschrijven deze kernpunten in onze controleverklaring, tenzij dit is verboden door wet- of regelgeving of in buitengewoon zeldzame omstandigheden wanneer het niet vermelden in het belang van het maatschappelijk verkeer is.[[472]](#footnote-472)

Plaats en datum

... (naam accountantspraktijk)

... (naam accountant)

**Handleiding om uitgebreide oob-controleverklaring voor een woningcorporatie te genereren via de NBA-verklaringengenerator**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Nr** | **Vragen** | **Gegeven antwoorden** |
|  |  |  |
|  | Welke rapportage wilt u genereren? | Een (controle)verklaring in het nieuwe format (overeenkomstig Controlestandaarden 700-810) waarvan ook een XBRL-instance beschikbaar is, naast een word-versie |
|  | Wat is het opdrachtobject? | Jaarrekening op basis van andere stelsels, bijvoorbeeld een RJ-Richtlijn, Titel 9 Boek 2 BW gelijktijdig met IFRS for SMEs, enz. Ik kies aan het eind bij de aanvullende vragen hoe bij mijn cliënt het omvattend document heet - 'jaarverslag', 'jaarstukken', enz. - waarin de jaarrekening staat, en of ik in de controleverklaring via paginanummers naar de jaarrekening wil verwijzen |
|  | Welk stelsel inzake financiële verslaggeving wordt gevolgd? | Overig getrouw-beeld-stelsel |
|  | Hoe is de samenstelling van de jaarrekening? | Geen consolidatie: één (enkelvoudige) jaarrekening |
|  | Welk oordeel heeft u over het controleobject? | Goedkeurend oordeel |
|  | Het omvattend document ('jaarverslag', 'jaarstukken', enz.) van de cliënt, kan naast de jaarrekening andere informatie omvatten. Hoe is de situatie bij uw cliënt? | Naast de jaarrekening omvat het omvattend document ('jaarverslag', 'jaarstukken', enz.) van de cliënt wel andere informatie. Mijn bevindingen zijn als volgt: de andere informatie bevat geen materiële afwijkingen. |
|  | Wilt u op grond van Standaard 570 de paragraaf opnemen over materiële onzekerheid over de continuïteit? | Nee |
|  | Wilt u één of meer paragrafen opnemen over:  - controleaanpak continuïteit, aan te passen naar omstandigheden met betrekking tot de continuïteit maar geen materiële onzekerheid,  - controleaanpak fraude,  - paragrafen om aangelegenheden te benadrukken, of  - overige-aangelegenheden-paragrafen? | Ja |
|  | Wilt u de paragraaf over continuïteit opnemen, aan te passen naar omstandigheden met betrekking tot de continuïteit maar geen materiële onzekerheid? | Ja, en ook de paragraaf over fraude, één of meer overige-aangelegenheden-paragrafen of één of meer paragrafen om aangelegenheden te benadrukken |
|  | Wilt u een overige-aangelegenheden-paragraaf opnemen over ter vergelijking opgenomen informatie die niet is gecontroleerd? | Nee, wel de paragraaf over fraude, één of meer overige-aangelegenheden-paragrafen of één of meer paragrafen om aangelegenheden te benadrukken |
|  | Wilt u de paragraaf over controleaanpak fraude opnemen? | Ja, en nog één of meer andere overige-aangelegenheden-paragrafen of paragrafen om aangelegenheden te benadrukken |
|  | Wilt u een andere overige-aangelegenheden-paragraaf opnemen? | Ja, verder geen andere paragrafen |
|  | Bestaat bij uw cliënt een raad van commissarissen (of vergelijkbaar orgaan, zoals een raad van toezicht), en/of is de uitgebreide oob-controleverklaring al dan niet verplicht? | Ja, bij mijn (oob-)cliënt bestaat wel een rvc en is de uitgebreide oob-controleverklaring verplicht |
|  | Bij uw cliënt bestaat een raad van commissarissen (of vergelijkbaar orgaan) en is de uitgebreide oob-controleverklaring verplicht. De term 'raad van commissarissen' komt voor in de passage over verantwoordelijkheid van de raad van commissarissen (of vergelijkbaar orgaan) voor toezicht op het rapportageproces in de paragraaf over verantwoordelijkheden van het bestuur en rvc voor het controleobject. Neemt u de passage over verantwoordelijkheid van de raad van commissarissen voor het toezicht op het rapportageproces rond het controleobject op in uw controleverklaring? | Ja |
|  | Bij uw cliënt bestaat een raad van commissarissen (of vergelijkbaar orgaan) en is de uitgebreide oob-controleverklaring verplicht. 1 U bent verplicht de passage met communicatie aan rvc over planning en bevindingen van de controle op te nemen. Welke andere passages neemt u op de paragraaf over de verantwoordelijkheden van de accountant voor de controle, met de mogelijkheid ze situatiespecifiek aan te passen: 2 communicatie aan rvc over naleving door de accountant van onder meer ethische voorschriften en over onafhankelijkheid (verplicht). 3 communicatie aan rvc over kernpunten van de controle (verplicht, tenzij in een uitzonderlijk geval (communicatie over) minimaal één kernpunt achterwege blijft). 4 Groepscontrole (verplicht als daarvan sprake is). | Alle passages, en in de controleverklaring neem ik alle oob-passages op, waaronder materialiteit en benoeming |
|  | Wilt u dat uw controleverklaring de standaardpassages bevat in de paragraaf over de verantwoordelijkheden van de accountant voor de controle? | De standaardpassages neem ik op in de controleverklaring zelf, zonder dat ik verwijs naar een bijlage of naar de NBA-website. |
|  | Neemt u een ESEF-passage op in uw controleverklaring, in de verklaring betreffende overige door wet- of regelgeving gestelde vereisten? | Nee |
|  |  |  |
|  |  |  |

Onder ‘Aanvullende vragen’ verschijnen invoervelden; de default-waarden (in oranje kleur) zijn naar believen aan te passen, zie groengekleurd:

|  |  |
| --- | --- |
| **Invoerveld** | **Default-waarde** |
|  |  |
| Adressering | de aandeelhouders en de raad van commissarissen van ... (naam entiteit(en)) |
| in het jaarverslag opgenomen | in het jaarverslag opgenomen |
| Verslagperiode | JJJJ |
| de jaarrekening | de jaarrekening |
| Verslagperiode, eventueel met gebroken boekjaar | JJJJ (of voor een gebroken boekjaar: voor het jaar geëindigd op 30 juni JJJJ) |
| naam entiteit(en) | ... (naam entiteit(en)) |
| Vestigingsplaats | ... ((statutaire) vestigingsplaats) |
| de in dit jaarverslag opgenomen | de in dit jaarverslag opgenomen |
| Einddatum verslagperiode eventueel met gebroken boekjaar | 31 december JJJJ (of bij een gebroken boekjaar: 30 juni JJJJ) |
| Periode winst- en verliesrekening | JJJJ |
| getrouw-beeld-stelsel (overig) | ... (overig getrouw-beeld-stelsel); aan te passen voor het verslaggevingsstelsel dat geldt voor woningcorporaties; |
| Start beschrijving jaarrekening | De jaarrekening bestaat uit: |
| zonder consolidatie: elementen jaarrekening, Titel 9 Boek 2 BW | de balans per 31 december JJJJ;  de winst- en verliesrekening over JJJJ; en  de toelichting met een overzicht van de gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving en andere toelichtingen. |
| vallen | vallen; aan te vullen met een eventueel geldend protocol; |
| EU-verordening, | de Europese verordening betreffende specifieke eisen voor de wettelijke controles van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang, |
| Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta) incl. komma | de Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta), |
| Kop informatie ter ondersteuning van ons oordeel, bijbehorende alinea; | Informatie ter ondersteuning van ons oordeel enz.; Aanpasbaar |
| Kop materialiteit, bijbehorende alinea’s; | Materialiteit enz.; Aanpasbaar |
| Kop reikwijdte groepscontrole en bijbehorende alinea’s | Reikwijdte groepscontrole enz.; Aanpasbaar |
| Kop controleaanpak frauderisico’s en bijbehorende alinea’s; | Controleaanpak frauderisico’s enz; Aanpasbaar |
| Kop Controleaanpak continuïteit en bijbehorende alinea’s; | Controleaanpak continuïteit enz; Aanpasbaar |
| Kop kernpunten controle, bijbehorende alinea’s inclusief beschrijving elementen kernpunten | Kernpunten van onze controle enz.; Aanpasbaar |
| Paragraaf betreffende overige aangelegenheden (Kop) en bijbehorende alinea | Paragraaf betreffende overige aangelegenheden; te gebruiken voor paragraaf over ‘Naleving anticumulatiebepaling WNT niet gecontroleerd’ |
| Paragraafkop andere informatie en bijbehorende alinea’s; | Verklaring over de in het jaarverslag opgenomen andere informatie; Aanpasbaar voor de andere-informatie-passage bij woningcorporaties; |
| Paragraafkop benoeming en bijbehorende alinea; | Benoeming enz; |
| EU-vo, paragraafkop geen verboden diensten en bijbehorende alinea | Geen verboden diensten enz. |
| Paragraaf Verantwoordelijkheden van het bestuur en rvc; terminologie: bestuur, rvc, onderneming, vennootschap; | bestuur, rvc, onderneming, vennootschap; Aanpasbaar; |
| genoemd verslaggevingsstelsel | genoemd verslaggevingsstelsel ; aan te passen voor het stelsel bij woningcorporaties; |
| Paragraaf Verantwoordelijkheden van de accountant voor de controle:  de Nederlandse controlestandaarden, enz. | de Nederlandse controlestandaarden, ethische voorschriften en de onafhankelijkheidseisen; aan te vullen met een eventueel geldend protocol; |
|  |  |

## 10.7b Assurance-rapport inzake de dVi over het verslagjaar (naleving van specifieke wet- en regelgeving)

NB1: Dit assurance-rapport is gebaseerd op de basis van een standaard assurance-rapport van de NBA-voorbeeldteksten. De vereisten uit de specifieke wet- en regelgeving voor toegelaten instellingen zijn in deze verklaring verwerkt. Deze tekst is afgestemd en niet meer opgenomen in het Accountantsprotocol Regeling Toegelaten Instellingen Volkshuisvesting.

NB2: Volgens de definitie in Standaard 3000A meet of evalueert een andere partij dan de accountant het onderzoeksobject ten opzichte van de criteria bij een attest-opdracht. Het is dus in bepaalde gevallen niet nodig dat die andere partij de resulterende informatie over het onderzoeksobject weergeeft in een rapport of overzicht. In de voorbeeldrapportage is het bestuur verantwoordelijk voor het onderzoeksobject en meet/evalueert dat bestuur ook ten opzichte van de criteria.

**ASSURANCE-RAPPORT VAN DE ONAFHANKELIJKE ACCOUNTANT**

Aan: opdrachtgever

**Ons oordeel**

Wij hebben de in het overzicht van de dVi, met uniek kenmerk XXXX, opgenomen assurance-onderdelen 1 tot en met 6, zoals vermeld in Rubriek B van bijlage 4 bij artikel 17 van de Regeling toegelaten instellingen volkshuisvesting 2015, over JJJJ (boekjaar) (hierna: ‘de assurance-onderdelen’) van … (naam toegelaten instelling) te … ((statutaire) vestigingsplaats) onderzocht.

Naar ons oordeel zijn de assurance-onderdelen van … (naam toegelaten instelling) in alle van materieel belang zijnde aspecten nauwkeurig en volledig weergegeven in overeenstemming met de van toepassing zijnde criteria. Dit oordeel is gevormd met inachtneming van de aangelegenheid zoals opgenomen in de sectie ‘Reikwijdte van het onderzoek’.[[473]](#footnote-473)

**De basis voor ons oordeel**

Wij hebben ons onderzoek uitgevoerd volgens Nederlands recht, waaronder de Nederlandse Standaard 3000A ’Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie (attest-opdrachten)’ en het accountantsprotocol in Rubriek B van bijlage 4 bij artikel 17 van de Regeling toegelaten instellingen volkshuisvesting 2015 vallen. Deze opdracht is gericht op het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid. Onze verantwoordelijkheden op grond hiervan zijn beschreven in de sectie 'Onze verantwoordelijkheden voor het onderzoek over de assurance-onderdelen’.

Wij zijn onafhankelijk van … (naam toegelaten instelling) zoals vereist in de ‘Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten’ (ViO) en andere relevante onafhankelijkheidsregels in Nederland. Daarnaast hebben wij voldaan aan de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA).

Wij vinden dat de door ons verkregen assurance-informatie voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel.

**Van toepassing zijnde criteria**

Voor deze opdracht gelden de criteria voor de assurance-onderdelen 1 tot en met 6 zoals vermeld in Rubriek B van bijlage 4 bij artikel 17 van de Regeling toegelaten instellingen volkshuisvesting 2015.

Reikwijdte van het onderzoek

Ten aanzien van dVi onderdeel 5.1.4 is het onderzoek mede gebaseerd op de aangeleverde gegevens van de woningzoekende(n), inclusief eventueel afgegeven verklaring of verklaringen, waarvan wij de nauwkeurigheid en volledigheid niet verder hebben onderzocht*.*

Ons oordeel is niet aangepast als gevolg van deze aangelegenheid.

***[Optioneel: Overige aangelegenheden***

*Wij merken nog het volgende op:*

* *…*
* *…]*[[474]](#footnote-474)

**Beperking in gebruik en verspreidingskring**

Het overzicht van de dVi is opgesteld voor de door het Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties aangewezen bevoegde instanties met als doel … (naam toegelaten instelling) in staat te stellen te voldoen aan gestelde eisen in bijlage 3 bij de Regeling toegelaten instellingen volkshuisvesting 2015. Hierdoor is het overzicht van de dVi mogelijk niet geschikt voor andere doeleinden. Ons assurance-rapport is derhalve uitsluitend bestemd voor … (naam toegelaten instelling) en de door het Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijkrelaties aangewezen bevoegde instanties en dient niet te worden verspreid aan of te worden gebruikt door anderen.

**Verantwoordelijkheden van het bestuur voor de assurance-onderdelen**[[475]](#footnote-475)

Het bestuur is verantwoordelijk voor het opstellen en juist en volledig weergeven van de assurance-onderdelen in overeenstemming met de van toepassing zijnde criteria.

Het bestuur is ook verantwoordelijk voor een zodanige interne beheersing als het noodzakelijk acht om het opstellen van de assurance-onderdelen mogelijk te maken zonder afwijkingen van materieel belang als gevolg van fraude of fouten.

Onze verantwoordelijkheden voor het onderzoek over de assurance-onderdelen

Onze verantwoordelijkheid is het zodanig plannen en uitvoeren van ons onderzoek dat wij daarmee voldoende en geschikte assurance-informatie verkrijgen voor het door ons af te geven oordeel.

Ons onderzoek is uitgevoerd met een hoge mate maar geen absolute mate van zekerheid waardoor het mogelijk is dat wij tijdens ons onderzoek niet alle materiële fouten en fraude ontdekken.

Wij passen de ‘Nadere voorschriften kwaliteitssystemen’ (NVKS) toe. Op grond daarvan beschikken wij over een samenhangend stelsel van kwaliteitsmanagement inclusief vastgelegde richtlijnen en procedures inzake de naleving van ethische voorschriften, professionele standaarden en andere relevante wet- en regelgeving.

Ons onderzoek bestond onder andere uit:

* het identificeren en inschatten van de risico’s dat de assurance-onderdelen afwijkingen van materieel belang bevatten als gevolg van fouten of fraude, het in reactie op deze risico’s bepalen en uitvoeren van assurance-werkzaamheden en het verkrijgen van assurance-informatie die voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel. Bij fraude is het risico dat een afwijking van materieel belang niet ontdekt wordt groter dan bij fouten. Bij fraude kan sprake zijn van samenspanning, valsheid in geschrifte, het opzettelijk nalaten transacties vast te leggen, het opzettelijk verkeerd voorstellen van zaken of het doorbreken van de interne beheersing;
* het verkrijgen van inzicht in de interne beheersing die relevant is voor het onderzoek met als doel assurance-werkzaamheden te selecteren die passend zijn in de omstandigheden. Deze werkzaamheden hebben niet als doel om een oordeel uit te spreken over de effectiviteit van de interne beheersing van de toegelaten instelling;
* het uitvoeren van de werkzaamheden zoals voorgeschreven in het accountantsprotocol in Rubriek B van bijlage 4 bij artikel 17 van de Regeling toegelaten instellingen volkshuisvesting 2015.

Plaats en datum

... (naam accountantspraktijk)

... (naam accountant)

## 10.7c Assurance-rapport inzake de dVi over het verslagjaar (cijfermatige verantwoording)

NB1: Dit assurance-rapport is gebaseerd op de basis van een standaard assurance-rapport van de NBA-voorbeeldteksten. De vereisten uit de specifieke wet- en regelgeving voor toegelaten instellingen zijn in deze verklaring verwerkt. Deze tekst is afgestemd en niet meer opgenomen in het Accountantsprotocol Regeling Toegelaten Instellingen Volkshuisvesting.

NB2: Volgens de definitie in Standaard 3000A meet of evalueert een andere partij dan de accountant het onderzoeksobject ten opzichte van de criteria bij een attest-opdracht. Het is dus in bepaalde gevallen niet nodig dat die andere partij de resulterende informatie over het onderzoeksobject weergeeft in een rapport of overzicht. In de voorbeeldrapportage is het bestuur verantwoordelijk voor het onderzoeksobject en meet/evalueert dat bestuur ook ten opzichte van de criteria.

**ASSURANCE-RAPPORT VAN DE ONAFHANKELIJKE ACCOUNTANT**

Aan: opdrachtgever

**Ons oordeel**

Wij hebben de in het overzicht van de dVi, met uniek kenmerk XXXX, opgenomen assurance-onderdelen 1 tot en met 10, zoals vermeld in Rubriek C van bijlage 4 bij artikel 17 van de Regeling toegelaten instellingen volkshuisvesting 2015, over JJJJ (boekjaar) (hierna: ‘de assurance-onderdelen’) van … (naam toegelaten instelling) te … ((statutaire) vestigingsplaats) onderzocht.

Naar ons oordeel zijn de assurance-onderdelen van … (naam toegelaten instelling) in alle van materieel belang zijnde aspecten weergegeven in overeenstemming met de van toepassing zijnde criteria. Dit oordeel is gevormd met inachtneming van de aangelegenheid zoals opgenomen in de sectie ‘Reikwijdte van het onderzoek’. [[476]](#footnote-476)

**De basis voor ons oordeel**

Wij hebben ons onderzoek uitgevoerd volgens Nederlands recht, waaronder de Nederlandse Standaard 3000A ’Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie (attest-opdrachten)’ en het accountantsprotocol in Rubriek C van bijlage 4 bij artikel 17 van de Regeling toegelaten instellingen volkshuisvesting 2015 vallen. Deze opdracht is gericht op het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid. Onze verantwoordelijkheden op grond hiervan zijn beschreven in de sectie 'Onze verantwoordelijkheden voor het onderzoek over de assurance-onderdelen’.

Wij zijn onafhankelijk van … (naam toegelaten instelling) zoals vereist in de ‘Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten’ (ViO) en andere relevante onafhankelijkheidsregels in Nederland. Daarnaast hebben wij voldaan aan de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA).

Wij vinden dat de door ons verkregen assurance-informatie voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel.

**Van toepassing zijnde criteria**

Voor deze opdracht gelden de criteria voor de assurance-onderdelen 1 tot en met 10 zoals vermeld in Rubriek C van bijlage 4 bij artikel 17 van de Regeling toegelaten instellingen volkshuisvesting 2015.

Reikwijdte van het onderzoek

Ten aanzien van het dVi onderdeel 5.2 punt 1a t/m 1d en 5.2.2 is het onderzoek deels gebaseerd op de aangeleverde gegevens van de woningzoekende(n), inclusief eventueel afgegeven verklaring of verklaringen, waarvan wij de nauwkeurigheid en volledigheid niet verder hebben onderzocht. Ten aanzien van het dVi onderdeel 5.2 punt 1a t/m 1d alsmede 5.2.2 is het onderzoek verder deels gebaseerd op de aangeleverde bestuursverklaring(en) van intermediaire partijen waarvan wij de nauwkeurigheid en volledigheid niet verder hebben onderzocht*.*

Ons oordeel is niet aangepast als gevolg van deze aangelegenheden.

***[Optioneel: Overige aangelegenheden***

*Wij merken nog het volgende op:*

* *…*
* *…]*[[477]](#footnote-477)

**Beperking in gebruik en verspreidingskring**

Het overzicht van de dVi is opgesteld voor de door het Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijkrelaties aangewezen bevoegde instanties met als doel … (naam toegelaten instelling) in staat te stellen te voldoen aan gestelde eisen in bijlage 3 bij de Regeling toegelaten instellingen volkshuisvesting 2015. Hierdoor is het overzicht van de dVi mogelijk niet geschikt voor andere doeleinden. Ons assurance-rapport is derhalve uitsluitend bestemd voor … (naam toegelaten instelling) en de door het Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijkrelaties aangewezen bevoegde instanties en dient niet te worden verspreid aan of te worden gebruikt door anderen.

**Verantwoordelijkheden van het bestuur voor de assurance-onderdelen**[[478]](#footnote-478)

Het bestuur is verantwoordelijk voor het opstellen en juist en volledig weergeven van de assurance-onderdelen in overeenstemming met de van toepassing zijnde criteria.

Het bestuur is ook verantwoordelijk voor een zodanige interne beheersing als het noodzakelijk acht om het opstellen van de assurance-onderdelen mogelijk te maken zonder afwijkingen van materieel belang als gevolg van fraude of fouten.

Onze verantwoordelijkheden voor het onderzoek over de assurance-onderdelen

Onze verantwoordelijkheid is het zodanig plannen en uitvoeren van ons onderzoek dat wij daarmee voldoende en geschikte assurance-informatie verkrijgen voor het door ons af te geven oordeel.

Ons onderzoek is uitgevoerd met een hoge mate maar geen absolute mate van zekerheid waardoor het mogelijk is dat wij tijdens ons onderzoek niet alle materiële fouten en fraude ontdekken.

Wij passen de ‘Nadere voorschriften kwaliteitssystemen’ (NVKS) toe. Op grond daarvan beschikken wij over een samenhangend stelsel van kwaliteitsmanagement inclusief vastgelegde richtlijnen en procedures inzake de naleving van ethische voorschriften, professionele standaarden en andere relevante wet- en regelgeving.

Ons onderzoek bestond onder andere uit:

* het identificeren en inschatten van de risico’s dat de assurance-onderdelen afwijkingen van materieel belang bevatten als gevolg van fouten of fraude, het in reactie op deze risico’s bepalen en uitvoeren van assurance-werkzaamheden en het verkrijgen van assurance-informatie die voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel. Bij fraude is het risico dat een afwijking van materieel belang niet ontdekt wordt groter dan bij fouten. Bij fraude kan sprake zijn van samenspanning, valsheid in geschrifte, het opzettelijk nalaten transacties vast te leggen, het opzettelijk verkeerd voorstellen van zaken of het doorbreken van de interne beheersing;
* het verkrijgen van inzicht in de interne beheersing die relevant is voor het onderzoek met als doel assurance-werkzaamheden te selecteren die passend zijn in de omstandigheden. Deze werkzaamheden hebben niet als doel om een oordeel uit te spreken over de effectiviteit van de interne beheersing van de toegelaten instelling;
* het uitvoeren van de werkzaamheden zoals voorgeschreven in het accountantsprotocol in Rubriek C van bijlage 4 bij artikel 17 van de Regeling toegelaten instellingen volkshuisvesting 2015.

Plaats en datum

... (naam accountantspraktijk)

... (naam accountant)

# 12 Controleverklaringen en overige rapportages ten behoeve van banken

## 12.2 Controleverklaring enquête loonsom Nederlandse Vereniging van Banken

**CONTROLEVERKLARING VAN DE ONAFHANKELIJKE ACCOUNTANT**

Aan: Opdrachtgever

**Ons Oordeel**

Wij hebben de bijgevoegde enquête loonsom over ...(boekjaar) in verband met de vaststelling van de contributie over ... (contributiejaar) van ... (naam en rechtsvorm bank) te ... ((statutaire) vestigingsplaats) ten behoeve van de Nederlandse Vereniging van Banken gecontroleerd.

Naar ons oordeel is de enquête loonsom van ... (naam en rechtsvorm bank) over ...(boekjaar) in alle van materieel belang zijnde aspecten opgesteld in overeenstemming met de vereisten van de Nederlandse Vereniging van Banken.

**De basis voor ons oordeel**

Wij hebben onze controle uitgevoerd volgens het Nederlands recht, waaronder ook de Nederlandse controlestandaarden vallen. Onze verantwoordelijkheden op grond hiervan zijn beschreven in de sectie ‘Onze verantwoordelijkheden voor de controle van de enquête loonsom’.

Wij zijn onafhankelijk van … (naam bank) zoals vereist in de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO) en andere voor de opdracht relevante onafhankelijkheidsregels in Nederland. Verder hebben wij voldaan aan de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA).

Wij vinden dat de door ons verkregen controle-informatie voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel.

**[*Optioneel: Andere informatie***

*Aan de enquête loonsom en onze controleverklaring daarbij is andere informatie toegevoegd.[[479]](#footnote-479)*

*Op grond van onderstaande werkzaamheden zijn wij van mening dat de andere informatie geen materiële afwijkingen bevat.*

*Wij hebben de andere informatie gelezen en hebben op basis van onze kennis en ons begrip, verkregen vanuit de controle of anderszins, overwogen of de andere informatie materiële afwijkingen bevat.*

*Met onze werkzaamheden hebben wij voldaan aan de vereisten in de Nederlandse Standaard 720. Deze werkzaamheden hebben niet dezelfde diepgang als onze controlewerkzaamheden bij de enquête loonsom.*

*Het bestuur is verantwoordelijk voor het opstellen van de andere informatie in overeenstemming met …. (invullen geldend stelsel inzake financiële verslaggeving*.]

**Benadrukking van de basis voor financiële verslaggeving en beperking in het gebruik en de verspreidingskring**

Wij vestigen de aandacht op punt ... in de toelichting van de enquête loonsom waarin de basis voor financiële verslaggeving uiteen is gezet. De enquête loonsom is opgesteld voor de Nederlandse Vereniging van Banken met als doel … (naam bank) in staat te stellen te voldoen aan …. (omschrijving vereisten, doel, contract, etc.). Hierdoor is de enquête loonsom mogelijk niet geschikt voor andere doeleinden. Onze controleverklaring is daarom uitsluitend bestemd voor … (naam bank) en de Nederlandse Vereniging van Banken. Ons oordeel is niet aangepast als gevolg van deze aangelegenheid.

**Verantwoordelijkheden van het bestuur en de raad van commissarissen[[480]](#footnote-480) voor de enquête loonsom**

Het bestuur is verantwoordelijk voor het opstellen van de enquête loonsom in overeenstemming met …. (invullend geldend stelsel inzake financiële verslaggeving). In dit kader is het bestuur verantwoordelijk voor een zodanige interne beheersing die het bestuur noodzakelijk acht om het opstellen van de enquête loonsom mogelijk te maken zonder afwijkingen van materieel belang als gevolg van fouten of fraude.

Bij het opstellen van de enquête loonsom moet het bestuur afwegen of de vennootschap in staat is om haar werkzaamheden in continuïteit voort te zetten. Op grond van genoemde verslaggevingsstelsels moet het bestuur de enquête loonsom opstellen op basis van de continuïteitsveronderstelling, tenzij het bestuur het voornemen heeft om de vennootschap te liquideren of de bedrijfsactiviteiten te beëindigen of als beëindiging het enige realistische alternatief is. Het bestuur moet gebeurtenissen en omstandigheden waardoor gerede twijfel zou kunnen bestaan of de vennootschap haar bedrijfsactiviteiten kan voortzetten, toelichten.[[481]](#footnote-481)

De raad van commissarissen is verantwoordelijk voor het uitoefenen van toezicht op het proces van financiële verslaggeving van de bank.[[482]](#footnote-482)

**Onze verantwoordelijkheden voor de controle van de enquête loonsom**

Onze verantwoordelijkheid is het zodanig plannen en uitvoeren van een controleopdracht dat wij daarmee voldoende en geschikte controle-informatie verkrijgen voor het door ons af te geven oordeel.

Onze controle is uitgevoerd met een hoge mate maar geen absolute mate van zekerheid waardoor het mogelijk is dat wij tijdens onze controle niet alle materiële fouten en fraude ontdekken.

Afwijkingen kunnen ontstaan als gevolg van fraude of fouten en zijn materieel indien redelijkerwijs kan worden verwacht dat deze, afzonderlijk of gezamenlijk, van invloed kunnen zijn op de economische beslissingen die gebruikers op basis van deze enquête loonsom nemen.

De materialiteit beïnvloedt de aard, timing en omvang van onze controlewerkzaamheden en de evaluatie van het effect van onderkende afwijkingen op ons oordeel. [[483]](#footnote-483)

Wij hebben deze accountantscontrole professioneel kritisch uitgevoerd en hebben waar relevant professionele oordeelsvorming toegepast in overeenstemming met de Nederlandse controlestandaarden, ethische voorschriften en de onafhankelijkheidseisen. Onze controle bestond onder andere uit:

* het identificeren en inschatten van de risico’s dat de enquête loonsom afwijkingen van materieel belang bevat als gevolg van fouten of fraude, het in reactie op deze risico’s bepalen en uitvoeren van controlewerkzaamheden en het verkrijgen van controle-informatie die voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel. Bij fraude is het risico dat een afwijking van materieel belang niet ontdekt wordt groter dan bij fouten. Bij fraude kan sprake zijn van samenspanning, valsheid in geschrifte, het opzettelijk nalaten transacties vast te leggen, het opzettelijk verkeerd voorstellen van zaken of het doorbreken van de interne beheersing;
* het verkrijgen van inzicht in de interne beheersing die relevant is voor de controle met als doel controlewerkzaamheden te selecteren die passend zijn in de omstandigheden. Deze werkzaamheden hebben niet als doel om een oordeel uit te spreken over de effectiviteit van de interne beheersing van de entiteit;
* het evalueren van de geschiktheid van de gebruikte grondslagen voor financiële verslaggeving en het evalueren van de redelijkheid van schattingen door het bestuur en de toelichtingen die daarover in de enquête loonsom staan;
* het vaststellen dat de door het bestuur gehanteerde continuïteitsveronderstelling aanvaardbaar is. Tevens het op basis van de verkregen controle-informatie vaststellen of er gebeurtenissen en omstandigheden zijn waardoor gerede twijfel zou kunnen bestaan of de onderneming haar bedrijfsactiviteiten in continuïteit kan voortzetten. Als wij concluderen dat er een onzekerheid van materieel belang bestaat, zijn wij verplicht om aandacht in onze controleverklaring te vestigen op de relevante gerelateerde toelichtingen in de enquête loonsom. Als de toelichtingen inadequaat zijn, moeten wij onze verklaring aanpassen. Onze conclusies zijn gebaseerd op de controle-informatie die verkregen is tot de datum van onze controleverklaring. Toekomstige gebeurtenissen of omstandigheden kunnen er echter toe leiden dat een onderneming haar continuïteit niet langer kan handhaven;[[484]](#footnote-484)
* het evalueren van de presentatie, structuur en inhoud van de enquête loonsom en de daarin opgenomen toelichtingen; en
* het evalueren of de enquête loonsom de onderliggende transacties en gebeurtenissen zonder materiële afwijkingen weergeeft.

Wij communiceren met de raad van commissarissen[[485]](#footnote-485) onder andere over de geplande reikwijdte en timing van de controle en over de significante bevindingen die uit onze controle naar voren zijn gekomen, waaronder eventuele significante tekortkomingen in de interne beheersing.

Plaats en datum

... (naam accountantspraktijk)

... (naam accountant)

## 12.3 Assurance-rapport onderzoek vermogensscheiding beleggingsondernemingen (ex artikel 165d Besluit Gedragstoezicht financiële ondernemingen Wft)

NB1: In de voorbeeldrapportage is verondersteld dat Standaard 3000A geldt:

* Bij een attest-opdracht volgens de definitie in Standaard 3000A meet of evalueert een andere partij dan de accountant het onderzoeksobject ten opzichte van de criteria. Het is dus in bepaalde gevallen niet nodig dat die andere partij de resulterende informatie over het onderzoeksobject weergeeft in een rapport of overzicht.
* In de voorbeeldrapportage is het bestuur verantwoordelijk voor het onderzoeksobject en evalueert dat bestuur ook ten opzichte van de criteria.

NB2: Deze voorbeeldtekst is bestemd voor beleggingsondernemingen die onder de verplichting volgend uit artikel 165d van het Besluit Gedragstoezicht financiële ondernemingen Wft (BGfo Wft) vallen omdat zij financiële instrumenten en gelden voor een cliënt onder zich houden. Veel banken zijn ook als beleggingsonderneming actief. Alleen beleggingsondernemingen die ook bank zijn, houden financiële instrumenten of gelden onder zich die toebehoren aan cliënten.

NB3: Bestuursverklaring

Uitgangspunt voor deze voorbeeldtekst is het bestaan van een bestuursverklaring vermogensscheiding waarin de van toepassing zijnde criteria zijn opgenomen (vergelijkbaar met een Standaard 3402 rapport). Essentieel is dat de bestuursverklaring de geldende criteria bevat.

Een voorbeeld van de bestuursverklaring is beschikbaar op de website van de NBA-sectorcommissie banken.

NB4: Beschrijving van de in de bedrijfsvoering getroffen maatregelen

Het assurance-rapport (Sectie 2) verwijst naar een bijlage (Sectie 3): ‘3. Beschrijving van de wetgeving en de gerelateerde maatregelen, aangevuld met beschrijving van de procedures en bevindingen van de onafhankelijk accountant’. Deze bijlage wordt opgesteld met inachtneming van de aanwijzingen van de AFM (zie: https://www.afm.nl/nl-nl/sector/beleggingsondernemingen/doorlopende-verplichtingen/assurance-rapport-vermogensscheiding).

De bijlage bevat een opsomming van de relevante wet- en regelgeving (artikelen 165 tot en met 165f BGfo Wft en de artikelen 7:15 tot en met 7:20 van de Nadere Regeling gedragstoezicht financiële ondernemingen Wft, aangevuld met een beschrijving van de in de bedrijfsvoering van de beleggingsonderneming getroffen maatregelen. In de sectorbrief van 8 maart 2021 sprak de AFM de verwachting uit dat ook compliance met de artikel 31b BGfo Wft (*verantwoordelijkheid voor onderwerp vermogensscheiding dient specifiek bij één persoon te worden belegd*) wordt overwogen en punt 9.26 van Bijlage 11 bij de Nrgfo (*dat onder andere de (administratieve) verplichtingen verduidelijkt van rechtspersonen die overeenkomstig artikel 7:17 of 7:18 Nrgfo financiële instrumenten van cliënten bewaren*).

De beschrijving door de beleggingsonderneming van de maatregelen:

* geeft een duidelijk en volledig beeld van de maatregelen – in opzet en bestaan;
* maakt duidelijk op welke wijze de maatregelen aansluiten op het wetsartikel(lid);
* is zelfstandig leesbaar, dus zonder toegang tot interne documentatie of systemen;
* maakt duidelijk welke vorm van bewaring de beleggingsonderneming toepast; en
* ziet toe op alle diensten die de beleggingsonderneming verleent.

De accountant beschrijft per wetsartikel/maatregel de werkzaamheden en rapporteert eventuele bevindingen (of vermeldt: ‘geen afwijkingen geconstateerd’). De beschrijving van de werkzaamheden per wetsartikel(lid)/maatregel uitgevoerd door de accountant:

* geeft weer hoe de accountant de opzet heeft beoordeeld;
* geeft weer hoe de accountant het bestaan heeft vastgesteld; en
* is duidelijk en specifiek over het wanneer, wat, hoe, etc.’ van de werkzaamheden. (Bij wie is verzocht om inlichtingen, wanneer (datum), welke documenten, overeenkomsten, rapportages, e.d. zijn geïnspecteerd of welke activiteiten zijn geobserveerd, welke werkzaamheden zijn herhaald, is gebruikgemaakt van deelwaarnemingen, …).

*Op verzoek van de AFM worden zowel de werkzaamheden als de bevindingen van de accountant in detail beschreven om de AFM voldoende inzicht te geven in en geschikt te doen zijn voor toezichtdoeleinden.*

Een voorbeeld van een dergelijke bijlage is beschikbaar op de website van de NBA-sectorcommissie banken.

**ASSURANCE-RAPPORT VAN DE ONAFHANKELIJKE ACCOUNTANT (ex artikel 165d BGfo Wft)**

Aan: Opdrachtgever

**Ons oordeel**

Ingevolge artikel 165d van het Besluit Gedragstoezicht financiële ondernemingen Wft (BGfo Wft) hebben wij de deugdelijkheid van de in de bedrijfsvoering getroffen maatregelen zoals vastgelegd in het in Sectie 3 opgenomen overzicht van … (naam entiteit) te … ((statutaire) vestigingsplaats) per … (datum) onderzocht.

Naar ons oordeel, in alle van materieel belang zijnde aspecten:

1. Geeft het in Sectie 3 opgenomen overzicht de in de bedrijfsvoering van … (naam entiteit) per … (datum) getroffen maatregelen getrouw weer; en
2. Zijn deze maatregelen deugdelijk opgezet om te voldoen aan de artikelen 165 tot en met 165f BGfo Wft.

De criteria waarvan wij gebruik hebben gemaakt bij het vormen van ons oordeel zijn de criteria die zijn beschreven in de in Sectie 1 opgenomen Bestuursverklaring van .. .(naam entiteit).

Ons oordeel is gevormd op basis van de aangelegenheden die in dit assurance-rapport zijn uiteengezet.

**De basis voor ons oordeel**

Wij hebben ons onderzoek uitgevoerd volgens Nederlands recht, waaronder de Nederlandse Standaard 3000A ’Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie (attest-opdrachten)’ en in overeenstemming met sectie 4.5 Onderzoek vermogensscheiding van de Herziene NBA-handreiking 1145 ‘Specifieke verplichtingen vanuit de toezichtwet- en regelgeving voor de interne auditor en de externe accountant bij banken’. Deze opdracht is gericht op het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid. Onze verantwoordelijkheden op grond hiervan zijn beschreven in de sectie 'Verantwoordelijkheden van de accountant’.

Wij zijn onafhankelijk van … (naam entiteit) zoals vereist in de ‘Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten’ (ViO) en andere relevante onafhankelijkheidsregels in Nederland. Daarnaast hebben wij voldaan aan de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA).

Wij vinden dat de door ons verkregen assurance-informatie voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel.

**Aangelegenheden met betrekking tot de reikwijdte van ons onderzoek**

[***Optioneel***: *De informatie in .. (bijv. management reponse) is opgenomen door het bestuur van …(naam entiteit) als achtergrondinformatie en is geen onderdeel van de in de bedrijfsvoering getroffen maatregelen. Ons oordeel omvat dan ook geen uitspraak over deze informatie.*]

Wij hebben geen werkzaamheden uitgevoerd met betrekking tot de effectieve werking van de in de bedrijfsvoering getroffen maatregelen en brengen daarover geen oordeel tot uitdrukking.

Ons oordeel is niet aangepast als gevolg van deze aangelegenheid/aangelegenheden.

**Beperking in gebruik en verspreidingskring**

Ons assurance-rapport inclusief het in Sectie 3 opgenomen overzicht is opgesteld voor de Autoriteit Financiële Markten met als doel … (naam entiteit) in staat te stellen te voldoen aan artikel 165d BGfo Wft. Ons assurance-rapport inclusief het in Sectie 3 opgenomen overzicht mag enkel worden gebruikt voor het doel waarvoor het is opgesteld. Ons assurance-rapport inclusief het in Sectie 3 opgenomen overzicht is derhalve uitsluitend bestemd voor … (naam entiteit) en de Autoriteit Financiële Markten en dient niet te worden verspreid aan of te worden gebruikt door anderen.

**Verantwoordelijkheden van het bestuur**

Het bestuur is verantwoordelijk voor:

* de in Sectie 1 opgenomen Bestuursverklaring ten aanzien van de getrouwe weergave en de deugdelijkheid van de in de bedrijfsvoering getroffen maatregelen om te voldoen aan de artikelen 165 tot en met 165f BGfo Wft (de vereisten inzake vermogensscheiding)
* het opstellen van het in Sectie 3 opgenomen overzicht van de in de bedrijfsvoering getroffen maatregelen in overeenstemming met de criteria die zijn beschreven in de Bestuursverklaring, inclusief de volledigheid, de nauwkeurigheid en de methode van presentatie van de getroffen maatregelen;
* het treffen van maatregelen in de bedrijfsvoering om te voldoen aan de vereisten inzake vermogensscheiding;
* het identificeren van de risico’s die een bedreiging vormen voor naleving van de vereisten inzake vermogensscheiding; en
* het opzetten, implementeren en documenteren van maatregelen die deugdelijk zijn om te voldoen aan de vereisten inzake vermogensscheiding.

[Het bestuur is tevens verantwoordelijk voor een zodanige interne beheersing die het bestuur noodzakelijk acht om het opmaken van het in Sectie 3 opgenomen overzicht van de in de bedrijfsvoering getroffen maatregelen mogelijk te maken zonder afwijkingen van materieel belang als gevolg van fouten of fraude.][[486]](#footnote-486)

**Verantwoordelijkheden van de accountant**

Onze verantwoordelijkheid is het zodanig plannen en uitvoeren van ons onderzoek dat wij daarmee voldoende en geschikte assurance-informatie verkrijgen voor het door ons af te geven oordeel.

Ons onderzoek is uitgevoerd met een hoge mate maar geen absolute mate van zekerheid waardoor het mogelijk is dat wij tijdens ons onderzoek niet alle materiële fouten en fraude ontdekken.

Wij passen de ‘Nadere voorschriften kwaliteitssystemen’ (NVKS) toe. Op grond daarvan beschikken wij over een samenhangend stelsel van kwaliteitsmanagement inclusief vastgelegde richtlijnen en procedures inzake de naleving van ethische voorschriften, professionele standaarden en andere relevante wet- en regelgeving.

Ons onderzoek bestond onder andere uit:

* het identificeren en inschatten van de risico’s dat het in Sectie 3 opgenomen overzicht met de in de bedrijfsvoering getroffen maatregelen niet getrouw is weergegeven of deze maatregelen niet deugdelijk zijn opgezet op … (datum) als gevolg van fouten of fraude en het in reactie op deze risico’s bepalen van assurance-werkzaamheden voor het verkrijgen van assurance-informatie die voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel;
* het verkrijgen van inzicht in de interne beheersing die relevant is voor het onderzoek met als doel assurance-werkzaamheden te selecteren die passend zijn in de omstandigheden. Deze werkzaamheden hebben niet als doel om een oordeel uit te spreken over de effectiviteit van de interne beheersing van de entiteit.
* het uitvoeren van werkzaamheden ter verkrijging van assurance-informatie over de getrouwe weergave en de deugdelijkheid van de in de bedrijfsvoering van … (entiteit) getroffen maatregelen om te voldoen aan de vereisten inzake vermogensscheiding.

De door ons uitgevoerde werkzaamheden ten aanzien van de in de bedrijfsvoering getroffen maatregelen en onze bevindingen daarbij zijn opgenomen in het in Sectie 3 opgenomen overzicht.

Plaats en datum

... (naam accountantspraktijk)

... (naam accountant)

## 12.4 Onder constructie: Rapport inzake overeengekomen specifieke werkzaamheden ex art. 3:72 lid 7 Wft bij Rapportage renterisico kredietinstelling ex art. 3:72 lid 1 Wft

# 13 Verklaringen en overige rapportages ten behoeve van beleggingsinstellingen en -ondernemingen

## 13.2 t/m 13.4 Controleverklaring inzake de solvabiliteit

NB1: De controleverklaring inzake de solvabiliteit wordt verstrekt in de hierna volgende omstandigheden:

* Voor een *beheerder of bewaarder* van een icbe op grond van art. 4.1 van Bijlage H Besluit Gedragstoezicht financiële ondernemingen Wft (‘BGfo Wft’) inzake een vergunningsaanvraag van een beheerder en bewaarder van een icbe en voor zover vereist door de toezichthouder in aanvulling op de bepaling van art. 4.2 van Bijlage H BGfo Wft.

Het gaat om de regels met betrekking tot de minimumomvang, de samenstelling en de berekening van de solvabiliteit, alsmede op de waardering van de vermogensbestanddelen die tot de solvabiliteit kunnen worden gerekend op grond van artikel 3:53 en 3:57 Wft.

Merk op dat art. 4.1 bijlage H BGfo Wft inzake de financiële gegevens over de beheerder van een icbe en de bewaarder van de icbe, een verklaring vereist van een accountant dat aan het bepaalde ingevolge de artikelen 3:53 en 3:57 van de Wft is voldaan. Bewaarders vallen echter niet in de scope van art. 3:57 lid 1 Wft, wel zijn er regels opgenomen in art. 3:57 lid 5 Wft met betrekking tot het aanhouden van balansposten of posten buiten de balanstelling door bewaarders. Een beheerder van een icbe valt wel onder de scope van art. 3:57 lid 1 Wft.

* Voor een *beleggingsonderneming* is deze tekst niet van toepassing.

NB2: In deze voorbeeldtekst wordt ervan uitgegaan dat geen sprake is van andere informatie uit hoofde van Standaard 720. Dit is dan ook de reden om uitsluitend een vermogensopstelling (met toelichting), en dus zonder andere balansposten erbij, als controleobject te hanteren.

**CONTROLEVERKLARING VAN DE ONAFHANKELIJKE ACCOUNTANT**

Aan: het bestuur van … (naam entiteit)

**Ons oordeel**

Wij hebben de bijgaande vermogensopstelling gecontroleerd ingevolge artikel 4.1 van Bijlage H van het Besluit Gedragstoezicht financiële ondernemingen Wft (‘BGfo Wft’), in het kader van de (aanvraag ter verkrijging van een)[[487]](#footnote-487) vergunning van ... (naam entiteit) te ... ((statutaire) vestigingsplaats) om op te treden als [*beheerder van een icbe/bewaarder van een icbe*[[488]](#footnote-488)].

Naar ons oordeel is deze vermogensopstelling per ... (datum) van ... (naam entiteit) in alle van materieel belang zijnde aspecten opgesteld in overeenstemming met de bepalingen van [*voor een beheerder van een icbe: artikel 3:53 leden 1 en 3 en artikel 3:57 leden 1, 2, 3 en 5 van de Wet op het financieel toezicht (‘Wft’)*] [*voor een bewaarder (van een icbe): artikel 3:53 lid 1 en lid 3 en artikel 3:57 lid 5 van de Wet op het financieel toezicht (‘Wft’*)].

[***Optioneel****: De vermogensopstelling bestaat uit:*

* *het vermogensoverzicht; en*
* *de toelichting daarop*.]

**De basis voor ons oordeel**

Wij hebben onze controle uitgevoerd volgens het Nederlands recht, waaronder ook de Nederlandse controlestandaarden vallen. Onze verantwoordelijkheden op grond hiervan zijn beschreven in de sectie 'Onze verantwoordelijkheden voor de controle van de vermogensopstelling'.

Wij zijn onafhankelijk van ... (naam entiteit) zoals vereist in de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO) en andere voor de opdracht relevante onafhankelijkheidsregels in Nederland. Verder hebben wij voldaan aan de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA).

Wij vinden dat de door ons verkregen controle-informatie voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel.

**Benadrukking van de basis voor financiële verslaggeving en beperking in gebruik en verspreidingskring**

Wij vestigen de aandacht op punt ... in de toelichting van de vermogensopstelling waarin de basis voor financiële verslaggeving in overeenstemming met de bepalingen van [*voor een beheerder van een icbe: artikel 3:53 leden 1 en 3 en artikel 3:57 leden 1, 2, 3 en 5 van de Wft*] [*voor een bewaarder (van een icbe): artikel 3:53 lid 1 en lid 3 en artikel 3:57 lid 5 van de Wft*].

De vermogensopstelling van ... (naam entiteit) is uitsluitend opgesteld voor … (omschrijving specifieke verspreidingskring) met als doel … (naam entiteit) in staat te stellen te voldoen aan [*voor een bewaarder of beheerder van een icbe: artikel 4.1 van Bijlage H van het Besluit Gedragstoezicht financiële ondernemingen Wft (‘BGfo Wft’)]*. Hierdoor is de vermogensopstelling mogelijk niet geschikt voor andere doeleinden. Onze controleverklaring is derhalve uitsluitend bestemd voor het bestuur van de [*beheerder van de icbe/bewaarder*], de Autoriteit Financiële Markten en De Nederlandsche Bank N.V. en dient niet te worden verspreid aan of te worden gebruikt door anderen.

Ons oordeel is niet aangepast als gevolg van deze aangelegenheid.

**Verantwoordelijkheden van het bestuur voor de vermogensopstelling**

Het bestuur is verantwoordelijk voor het opstellen van de vermogensopstelling in overeenstemming met de bepalingen van [*voor een beheerder van een icbe: artikel 3:53 leden 1 en 3 en artikel 3:57 leden 1, 2, 3 en 5 van de Wft*] [*voor een bewaarder (van een icbe): artikel 3:53 lid 1 en lid 3 en artikel 3:57 lid 5 van de Wft*].

In dit kader is het bestuur verantwoordelijk voor een zodanige interne beheersing die het bestuur noodzakelijk acht om het opstellen van de vermogensopstelling mogelijk te maken zonder afwijkingen van materieel belang als gevolg van fouten of fraude.

Bij het opstellen van de vermogensopstelling moet het bestuur afwegen of de onderneming in staat is om haar werkzaamheden in continuïteit voort te zetten. Het bestuur moet de vermogensopstelling opmaken op basis van de continuïteitsveronderstelling, tenzij het bestuur het voornemen heeft om de entiteit te liquideren of de bedrijfsactiviteiten te beëindigen of als beëindiging het enige realistische alternatief is. Het bestuur moet gebeurtenissen en omstandigheden waardoor gerede twijfel zou kunnen bestaan of de onderneming haar bedrijfsactiviteiten in continuïteit kan voortzetten, toelichten in de vermogensopstelling.

**Onze verantwoordelijkheden voor de controle van de vermogensopstelling**

Onze verantwoordelijkheid is het zodanig plannen en uitvoeren van een controleopdracht dat wij daarmee voldoende en geschikte controle-informatie verkrijgen voor het door ons af te geven oordeel. Onze controle is uitgevoerd met een hoge mate maar geen absolute mate van zekerheid waardoor het mogelijk is dat wij tijdens onze controle niet alle materiële fouten en fraude ontdekken.

Afwijkingen kunnen ontstaan als gevolg van fraude of fouten en zijn materieel indien redelijkerwijs kan worden verwacht dat deze, afzonderlijk of gezamenlijk, van invloed kunnen zijn op de economische beslissingen die gebruikers op basis van deze vermogensopstelling nemen. De materialiteit beïnvloedt de aard, timing en omvang van onze controlewerkzaamheden en de evaluatie van het effect van onderkende afwijkingen op ons oordeel. [[489]](#footnote-489)

Wij hebben deze accountantscontrole professioneel kritisch uitgevoerd en hebben waar relevant professionele oordeelsvorming toegepast in overeenstemming met de Nederlandse controlestandaarden, ethische voorschriften en de onafhankelijkheidseisen. Onze controle bestond onder andere uit:

* het identificeren en inschatten van de risico’s dat de vermogensopstelling afwijkingen van materieel belang bevat als gevolg van fouten of fraude, het in reactie op deze risico’s bepalen en uitvoeren van controlewerkzaamheden en het verkrijgen van controle-informatie die voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel. Bij fraude is het risico dat een afwijking van materieel belang niet ontdekt wordt groter dan bij fouten. Bij fraude kan sprake zijn van samenspanning, valsheid in geschrifte, het opzettelijk nalaten transacties vast te leggen, het opzettelijk verkeerd voorstellen van zaken of het doorbreken van de interne beheersing;
* het verkrijgen van inzicht in de interne beheersing die relevant is voor de controle met als doel controlewerkzaamheden te selecteren die passend zijn in de omstandigheden. Deze werkzaamheden hebben niet als doel om een oordeel uit te spreken over de effectiviteit van de interne beheersing van de entiteit;
* het evalueren van de geschiktheid van de gebruikte grondslagen voor financiële verslaggeving en het evalueren van de redelijkheid van schattingen door het bestuur en de toelichtingen die daarover in de vermogensopstelling staan;
* het vaststellen dat de door het bestuur gehanteerde continuïteitsveronderstelling aanvaardbaar is. Tevens het op basis van de verkregen controle-informatie vaststellen of er gebeurtenissen en omstandigheden zijn waardoor gerede twijfel zou kunnen bestaan of de onderneming haar bedrijfsactiviteiten in continuïteit kan voortzetten. Als wij concluderen dat er een onzekerheid van materieel belang bestaat, zijn wij verplicht om aandacht in onze controleverklaring te vestigen op de relevante gerelateerde toelichtingen in de vermogensopstelling. Als de toelichtingen inadequaat zijn, moeten wij onze verklaring aanpassen. Onze conclusies zijn gebaseerd op de controle-informatie die verkregen is tot de datum van onze controleverklaring. Toekomstige gebeurtenissen of omstandigheden kunnen er echter toe leiden dat een onderneming haar continuïteit niet langer kan handhaven[[490]](#footnote-490);
* het evalueren van de presentatie, structuur en inhoud van het eigen vermogen in de vermogensopstelling en de daarin opgenomen toelichtingen; en
* het evalueren of de vermogensopstelling de onderliggende transacties en gebeurtenissen zonder materiële afwijkingen weergeeft.

Wij communiceren met [*de met governance belaste personen*[[491]](#footnote-491)] onder andere over de geplande reikwijdte en timing van de controle en over de significante bevindingen die uit onze controle naar voren zijn gekomen, waaronder eventuele significante tekortkomingen in de interne beheersing.

Plaats en datum

... (naam accountantspraktijk)

... (naam accountant)

## 13.5 Controleverklaring intrinsieke waarde van een beleggingsentiteit

NB: Deze verklaring mag alleen worden afgegeven indien in de toelichting op het overzicht intrinsieke waarde expliciet wordt vermeld dat de grondslagen voor de financiële verslaggeving die worden gebruikt voor de berekening van de intrinsieke waarde gelijk zijn aan de grondslagen voor algemene doeleinden die de entiteit hanteert voor het opstellen van de jaarrekening en de jaarrekeningcontrole inhoudelijk is afgerond.

Van belang hierbij is dat die grondslagen in overeenstemming zijn met een stelsel van financiële verslaggeving voor algemene doeleinden. Dit om ervoor te zorgen dat een paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden over een afwijkende basis voor financiële verslaggeving terecht achterwege kan blijven.

Om de informatie in het overzicht intrinsieke waarde zinvol te maken kan de beleggingsentiteit in de toelichting een overzicht opnemen waarin de intrinsieke waarde per recht van deelneming of per deelnemer kan worden afgelezen.

Een beleggingsentiteit kan een beleggingsinstelling of een icbe zijn. Wanneer de beleggingsinstelling of icbe rechtspersoonlijkheid heeft, is sprake van een maatschappij (met een bestuur of directie) en bij geen rechtspersoonlijkheid is sprake van een fonds (met een beheerder).

**CONTROLEVERKLARING VAN DE ONAFHANKELIJKE ACCOUNTANT**

Aan: [*maatschappij: het bestuur van*] [*fonds: de beheerder van*] ... (naam beleggingsentiteit)

**Ons oordeel**

Wij hebben het bijgesloten overzicht ‘intrinsieke waarde per ... (datum) van ... (naam van beleggingsentiteit) te ... (vestigingsplaats beleggingsentiteit]) (hierna: het overzicht) gecontroleerd.

Naar ons oordeel is het overzicht ‘intrinsieke waarde per ... (datum) (hierna: het overzicht) van ... (naam beleggingsentiteit) in alle van materieel belang zijnde aspecten opgesteld in overeenstemming met de door [*maatschappij: het bestuur*][*fonds: de beheerder*] beschreven grondslagen, zoals uiteengezet in punt … van de toelichting op het overzicht.

Het overzicht bestaat uit (bevat/omvat):

* de vermelding van de intrinsieke waarde, het aantal uitstaande [*maatschappij: aandelen*][*fonds: participaties*] en de intrinsieke waarde per [*maatschappij: aandeel*][*fonds: participatie*] per … (datum);
* de toelichting met een overzicht van de door [*maatschappij: het bestuur*][*fonds: de beheerder*] beschreven grondslagen [***optioneel****: en de intrinsieke waarde per (recht van deelneming/deelnemer*)].

**De basis voor ons oordeel**

Wij hebben onze controle uitgevoerd volgens het Nederlands recht, waaronder ook de Nederlandse controlestandaarden vallen. Onze verantwoordelijkheden op grond hiervan zijn beschreven in de sectie 'Onze verantwoordelijkheden voor de controle van het overzicht'.

Wij zijn onafhankelijk van... (naam beleggingsentiteit) zoals vereist in de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO) en andere voor de opdracht relevante onafhankelijkheidsregels in Nederland. Verder hebben wij voldaan aan de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA).

Wij vinden dat de door ons verkregen controle-informatie voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel.

**Verantwoordelijkheden van [*maatschappij: het bestuur*] [*fonds: de beheerder*] voor het overzicht**

[*maatschappij: Het bestuur*] [*fonds: De beheerder*] is verantwoordelijk voor het opstellen van het overzicht in overeenstemming met de beschreven grondslagen, zoals uiteengezet in de toelichting bij het overzicht. In dit kader is de [*maatschappij: het bestuur*] [*fonds: de beheerder*] van de beleggingsentiteit verantwoordelijk voor een zodanige interne beheersing die de [*maatschappij: het bestuur*] [*fonds: de beheerder*] van de beleggingsentiteit noodzakelijk acht om het opstellen van het overzicht mogelijk te maken zonder afwijkingen van materieel belang als gevolg van fouten of fraude.

Bij het opstellen van het overzicht moet [*maatschappij: het bestuur*] [*fonds: de beheerder*] afwegen of de beleggingsentiteit in staat is om haar werkzaamheden in continuïteit voort te zetten. Op grond van het beschreven verslaggevingsstelsel[[492]](#footnote-492) moet [*maatschappij: het bestuur*] [*fonds: de beheerder*] het overzicht opstellen op basis van de continuïteitsveronderstelling, tenzij [*maatschappij: het bestuur*] [*fonds: de beheerder*] het voornemen heeft om de beleggingsentiteit te liquideren of de activiteiten te beëindigen of als beëindiging het enige realistische alternatief is. Het bestuur [*fonds: De beheerder*] moet gebeurtenissen en omstandigheden waardoor gerede twijfel zou kunnen bestaan of de beleggingsentiteit haar activiteiten in continuïteit kan voortzetten, toelichten in het overzicht.[[493]](#footnote-493)

**Onze verantwoordelijkheden voor de controle van het overzicht**

Onze verantwoordelijkheid is het zodanig plannen en uitvoeren van een controleopdracht dat wij daarmee voldoende en geschikte controle-informatie verkrijgen voor het door ons af te geven oordeel.

Onze controle is uitgevoerd met een hoge mate maar geen absolute mate van zekerheid waardoor het mogelijk is dat wij tijdens onze controle niet alle materiële fouten en fraude ontdekken.

Afwijkingen kunnen ontstaan als gevolg van fraude of fouten en zijn materieel indien redelijkerwijs kan worden verwacht dat deze, afzonderlijk of gezamenlijk, van invloed kunnen zijn op de economische beslissingen die gebruikers op basis van dit overzicht nemen. De materialiteit beïnvloedt de aard, timing en omvang van onze controlewerkzaamheden en de evaluatie van het effect van onderkende afwijkingen op ons oordeel.[[494]](#footnote-494)

Wij hebben deze accountantscontrole professioneel kritisch uitgevoerd en hebben waar relevant professionele oordeelsvorming toegepast in overeenstemming met de Nederlandse controlestandaarden, ethische voorschriften en de onafhankelijkheidseisen. Onze controle bestond onder andere uit:

* het identificeren en inschatten van de risico’s dat het overzicht afwijkingen van materieel belang bevat als gevolg van fouten of fraude, het in reactie op deze risico’s bepalen en uitvoeren van controlewerkzaamheden en het verkrijgen van controle-informatie die voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel. Bij fraude is het risico dat een afwijking van materieel belang niet ontdekt wordt groter dan bij fouten. Bij fraude kan sprake zijn van samenspanning, valsheid in geschrifte, het opzettelijk nalaten transacties vast te leggen, het opzettelijk verkeerd voorstellen van zaken of het doorbreken van de interne beheersing;
* het verkrijgen van inzicht in de interne beheersing die relevant is voor de controle met als doel controlewerkzaamheden te selecteren die passend zijn in de omstandigheden. Deze werkzaamheden hebben niet als doel om een oordeel uit te spreken over de effectiviteit van de interne beheersing van de beleggingsentiteit;
* het evalueren van de geschiktheid van de gebruikte grondslagen voor financiële verslaggeving en het evalueren van de redelijkheid van schattingen door [*maatschappij: het bestuur (of andere aanduiding, bijvoorbeeld 'de directie'*)] [*fonds: de beheerder*] van de beleggingsentiteit en de toelichtingen die daarover in het overzicht staan;
* het vaststellen dat de door [*maatschappij: het bestuur (of andere aanduiding, bijvoorbeeld 'de directie'*)] [*fonds: de beheerder*] van de beleggingsentiteit gehanteerde continuïteitsveronderstelling aanvaardbaar is. Tevens het op basis van de verkregen controle-informatie vaststellen of er gebeurtenissen en omstandigheden zijn waardoor gerede twijfel zou kunnen bestaan of de beleggingsentiteit haar activiteiten in continuïteit kan voortzetten. Als wij concluderen dat er een onzekerheid van materieel belang bestaat, zijn wij verplicht om aandacht in onze controleverklaring te vestigen op de relevante gerelateerde toelichtingen in het overzicht. Als de toelichtingen inadequaat zijn, moeten wij onze verklaring aanpassen. Onze conclusies zijn gebaseerd op de controle-informatie die verkregen is tot de datum van onze controleverklaring. Toekomstige gebeurtenissen of omstandigheden kunnen er echter toe leiden dat een beleggingsentiteit haar continuïteit niet langer kan handhaven[[495]](#footnote-495);
* het evalueren van de presentatie, structuur en inhoud van het overzicht en de daarin opgenomen toelichtingen; en
* het evalueren of het overzicht de onderliggende transacties en gebeurtenissen zonder materiële afwijkingen weergeeft.

Wij communiceren met [*de met governance belaste personen*[[496]](#footnote-496)] onder andere over de geplande reikwijdte en timing van de controle en over de significante bevindingen die uit onze controle naar voren zijn gekomen, waaronder eventuele significante tekortkomingen in de interne beheersing.

Plaats en datum

... (naam accountantspraktijk)

... (naam accountant)

## 13.6 Assurance-rapport naleving icbe-bepalingen (ex art. 144 BGfo Wft)

NB1: In de voorbeeldrapportage is verondersteld dat Standaard 3000A geldt:

* Bij een attest-opdracht volgens de definitie in Standaard 3000A meet of evalueert een andere partij dan de accountant het onderzoeksobject ten opzichte van de criteria. Het is dus in bepaalde gevallen niet nodig dat die andere partij de resulterende informatie over het onderzoeksobject weergeeft in een rapport of overzicht.
* In de voorbeeldrapportage is het bestuur dan wel de beheerder van de icbe verantwoordelijk voor het onderzoeksobject en evalueert dat bestuur c.q. de beheerder ook ten opzichte van de criteria.

NB2: Een instelling voor collectieve belegging en effecten (icbe) kan wel of geen rechtspersoonlijkheid hebben.

* Heeft de icbe wel rechtspersoonlijkheid, dan is het bestuur (of de directie) verantwoordelijk voor het handelen van de icbe.
* Heeft de icbe geen rechtspersoonlijkheid, dan is de beheerder verantwoordelijk voor het handelen van de icbe.

**ASSURANCE-RAPPORT VAN DE ONAFHANKELIJKE ACCOUNTANT (ex artikel 144 BGfo Wft)**

Aan: Opdrachtgever

**Ons oordeel**

Wij hebben, ingevolge artikel 144 van het Besluit Gedragstoezicht financiële ondernemingen Wet financieel toezicht (BGfo Wft), het handelen van [de beheerder van[[497]](#footnote-497)] … (naam icbe) te … ((statutaire) vestigingsplaats) over JJJJ (boekjaar) onderzocht.

Naar ons oordeel heeft [de beheerder van ] … (naam icbe) in alle van materieel belang zijnde aspecten gehandeld in overeenstemming met de artikelen 130 tot en met 143 BGfo Wft (‘ICBE bepalingen’).

**De basis voor ons oordeel**

Wij hebben ons onderzoek uitgevoerd volgens Nederlands recht, waaronder de Nederlandse Standaard 3000A ’Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie (attest-opdrachten)’. Deze opdracht is gericht op het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid. Onze verantwoordelijkheden op grond hiervan zijn beschreven in de sectie 'Onze verantwoordelijkheden voor het onderzoek inzake het handelen van [de beheerder van] de icbe’.

Wij zijn onafhankelijk van … (naam icbe) zoals vereist in de ‘Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten’ (ViO) en andere relevante onafhankelijkheidsregels in Nederland. Daarnaast hebben wij voldaan aan de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA).

Wij vinden dat de door ons verkregen assurance-informatie voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel.

**Beperking in gebruik en verspreidingskring**

Ons assurance-rapport is opgesteld voor de Autoriteit Financiële Markten met als doel … (naam icbe) in staat te stellen te voldoen aan artikel 144 van de BGfo Wft en is hierdoor mogelijk niet geschikt voor andere doeleinden. Ons assurance-rapport is derhalve uitsluitend bestemd voor … (naam icbe) en de Autoriteit Financiële Markten en dient niet te worden verspreid aan of te worden gebruikt door anderen.

**Verantwoordelijkheden van [het bestuur/de beheerder] voor het handelen in overeenstemming met de icbe-bepalingen[[498]](#footnote-498)**

[Het bestuur/De beheerder] is verantwoordelijk voor het handelen in overeenstemming met de icbe-bepalingen.

[Het bestuur/De beheerder] is ook verantwoordelijk voor een zodanige interne beheersing als [het/hij] noodzakelijk acht om het meten of evalueren van het handelen in overeenstemming met de icbe-bepalingen mogelijk te maken zonder afwijkingen van materieel belang als gevolg van fraude of fouten.

Onze verantwoordelijkheden voor het onderzoek inzake het handelen van [de beheerder van] de icbe

Onze verantwoordelijkheid is het zodanig plannen en uitvoeren van ons onderzoek dat wij daarmee voldoende en geschikte assurance-informatie verkrijgen voor het door ons af te geven oordeel.

Ons onderzoek is uitgevoerd met een hoge mate maar geen absolute mate van zekerheid waardoor het mogelijk is dat wij tijdens ons onderzoek niet alle materiële fouten en fraude ontdekken.

Wij passen de ‘Nadere voorschriften kwaliteitssystemen’ (NVKS) toe. Op grond daarvan beschikken wij over een samenhangend stelsel van kwaliteitsmanagement inclusief vastgelegde richtlijnen en procedures inzake de naleving van ethische voorschriften, professionele standaarden en andere relevante wet- en regelgeving.

Ons onderzoek bestond onder andere uit:

* het identificeren en inschatten van de risico’s dat [de beheerder van] de icbe niet in alle van materieel belang zijnde aspecten heeft gehandeld in overeenstemming met de icbe-bepalingen als gevolg van fouten of fraude, het in reactie op deze risico’s bepalen en uitvoeren van assurance-werkzaamheden en het verkrijgen van assurance-informatie die voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel. Bij fraude is het risico dat een afwijking van materieel belang niet ontdekt wordt groter dan bij fouten. Bij fraude kan sprake zijn van samenspanning, valsheid in geschrifte, het opzettelijk nalaten transacties vast te leggen, het opzettelijk verkeerd voorstellen van zaken of het doorbreken van de interne beheersing;
* het verkrijgen van inzicht in de interne beheersing die relevant is voor het onderzoek met als doel assurance-werkzaamheden te selecteren die passend zijn in de omstandigheden. Deze werkzaamheden hebben niet als doel om een oordeel uit te spreken over de effectiviteit van de interne beheersing.

Plaats en datum

... (naam accountantspraktijk)

... (naam accountant)

## 13.8 Assurance-rapport gesimuleerde rendementscijfers beleggingsinstelling/icbe (ex artikel 2:5 g van de Nadere regeling gedragstoezicht financiële ondernemingen Wft)

NB1: In de voorbeeldrapportage is verondersteld dat Standaard 3000A geldt:

* Bij een attest-opdracht volgens de definitie in Standaard 3000A meet of evalueert een andere partij dan de accountant het onderzoeksobject ten opzichte van de criteria. Het is dus in bepaalde gevallen niet nodig dat die andere partij de resulterende informatie over het onderzoeksobject weergeeft in een rapport of overzicht.
* In de voorbeeldrapportage is het bestuur van de beleggingsentiteit verantwoordelijk voor het onderzoeksobject en evalueert dat bestuur ook ten opzichte van de criteria.

NB2: Een instelling voor collectieve belegging en effecten (icbe) kan wel of geen rechtspersoonlijkheid hebben.

* Heeft de icbe wel rechtspersoonlijkheid, dan is het bestuur (of de directie) verantwoordelijk voor het handelen van de rechtspersoon.
* Heeft de icbe geen rechtspersoonlijkheid, dan is in eerste instantie een beheerder verantwoordelijk.

NB3: Deze tekst is uitsluitend van toepassing indien werkelijke rendementscijfers worden gepresenteerd in een reclame-uiting van een beleggingsentiteit. In de huidige zienswijze wordt een prospectus niet gezien als een reclame-uiting.

Deze voorbeeldtekst bevat een beperking in gebruik en verspreidingskring in overeenstemming met Standaard 3000A en in lijn met de bepaling in art. 2:5 g NRgfo Wft: ‘De certificering van de deskundige [*accountant*] behoeft niet in de reclame-uiting te worden opgenomen.’

**ASSURANCE-RAPPORT VAN DE ONAFHANKELIJKE ACCOUNTANT (ex artikel 2:5g NRgfo Wft)**

Aan: Opdrachtgever

**Ons oordeel**

Wij hebben, ingevolge artikel 2:5g van de Nadere Regeling gedragstoezicht financiële ondernemingen Wft (NRgfo Wft), de gesimuleerde rendementscijfers van … (naam entiteit) te … ((statutaire) vestigingsplaats) over de periode … (datum) tot en met … (datum) onderzocht.

Naar ons oordeel voldoen de op pagina …(paginanummer) van de reclame-uiting opgenomen gesimuleerde rendementscijfers van … (naam entiteit) in alle van materieel belang zijnde aspecten aan de van toepassing zijnde criteria.

**De basis voor ons oordeel**

Wij hebben ons onderzoek uitgevoerd volgens Nederlands recht, waaronder de Nederlandse Standaard 3000A ’Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie (attest-opdrachten)’. Deze opdracht is gericht op het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid. Onze verantwoordelijkheden op grond hiervan zijn beschreven in de sectie 'Onze verantwoordelijkheden voor het onderzoek van de gesimuleerde rendementscijfers’.

Wij zijn onafhankelijk van … (naam entiteit) zoals vereist in de ‘Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten’ (ViO) en andere relevante onafhankelijkheidsregels in Nederland. Daarnaast hebben wij voldaan aan de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA).

Wij vinden dat de door ons verkregen assurance-informatie voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel.

**Van toepassing zijnde criteria**

Voor deze opdracht gelden de criteria zoals opgenomen in artikel 2:5g NRgfo Wft die voorschrijven dat de gesimuleerde rendementscijfers rekenkundig juist, objectief meetbaar en representatief dienen te zijn.

***[Optioneel: Benadrukking van bepaalde aangelegenheden]***

*Wij vestigen de aandacht op onderdeel… in (onderzoeksobject: het/de) …, waarin … [omstandigheden benoemen] zijn beschreven. Ons oordeel is niet aangepast als gevolg van deze aangelegenheid.]*

**Beperking in gebruik en verspreidingskring**

Ons assurance-rapport is opgesteld voor de Autoriteit Financiële Markten met als doel … (naam entiteit) in staat te stellen te voldoen aan artikel 2:5g NRgfo Wft. Hierdoor is ons assurance-rapport mogelijk niet geschikt voor andere doeleinden. Ons assurance-rapport is derhalve uitsluitend bestemd voor … (naam entiteit) en de Autoriteit Financiële Markten en dient niet te worden verspreid aan of te worden gebruikt door anderen.

**Verantwoordelijkheden van [het bestuur[[499]](#footnote-499)/de beheerder] voor de gesimuleerde rendementscijfers**[[500]](#footnote-500)

[Het bestuur/de beheerder] is verantwoordelijk dat de gesimuleerde rendementscijfers voldoen aan de van toepassing zijnde criteria.

[Het bestuur/de beheerder] is ook verantwoordelijk voor een zodanige interne beheersing als [het/hij] noodzakelijk acht om het meten of evalueren van de gesimuleerde rendementscijfers mogelijk te maken zonder afwijkingen van materieel belang als gevolg van fraude of fouten.

Onze verantwoordelijkheden voor het onderzoek van de gesimuleerde rendementscijfers

Onze verantwoordelijkheid is het zodanig plannen en uitvoeren van ons onderzoek dat wij daarmee voldoende en geschikte assurance-informatie verkrijgen voor het door ons af te geven oordeel.

Ons onderzoek is uitgevoerd met een hoge mate maar geen absolute mate van zekerheid waardoor het mogelijk is dat wij tijdens ons onderzoek niet alle materiële fouten en fraude ontdekken.

Wij passen de ‘Nadere voorschriften kwaliteitssystemen’ (NVKS) toe. Op grond daarvan beschikken wij over een samenhangend stelsel van kwaliteitsmanagement inclusief vastgelegde richtlijnen en procedures inzake de naleving van ethische voorschriften, professionele standaarden en andere relevante wet- en regelgeving.

Ons onderzoek bestond onder andere uit:

* het identificeren en inschatten van de risico’s dat de gesimuleerde rendementscijfers ten aanzien van het voldoen aan de toepasbare criteria afwijkingen van materieel belang bevat als gevolg van fouten of fraude, het in reactie op deze risico’s bepalen en uitvoeren van assurance-werkzaamheden en het verkrijgen van assurance-informatie die voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel. Bij fraude is het risico dat een afwijking van materieel belang niet ontdekt wordt groter dan bij fouten. Bij fraude kan sprake zijn van samenspanning, valsheid in geschrifte, het opzettelijk nalaten transacties vast te leggen, het opzettelijk verkeerd voorstellen van zaken of het doorbreken van de interne beheersing;
* het verkrijgen van inzicht in de interne beheersing die relevant is voor het onderzoek met als doel assurance-werkzaamheden te selecteren die passend zijn in de omstandigheden. Deze werkzaamheden hebben niet als doel om een oordeel uit te spreken over de effectiviteit van de interne beheersing van [***optioneel****: de beheerder van*] [de *entiteit*/*het* *fonds*].

Plaats en datum

... (naam accountantspraktijk)

... (naam accountant)

## 13.10 Assurance-rapport bij inhoud prospectus icbe (ex artikel 4:49 lid 2c Wft)

NB1: In de voorbeeldrapportage is verondersteld dat Standaard 3000A geldt:

* Bij een attest-opdracht volgens de definitie in Standaard 3000A meet of evalueert een andere partij dan de accountant het onderzoeksobject ten opzichte van de criteria. Het is dus in bepaalde gevallen niet nodig dat die andere partij de resulterende informatie over het onderzoeksobject weergeeft in een rapport of overzicht.
* In de voorbeeldrapportage is het bestuur van de beleggingsentiteit verantwoordelijk voor het onderzoeksobject en evalueert dat bestuur ook ten opzichte van de criteria.

NB2: Een instelling voor collectieve belegging in effecten (icbe) kan wel of geen rechtspersoonlijkheid hebben.

* Heeft de icbe wel rechtspersoonlijkheid, dan is het bestuur (of de directie) verantwoordelijk voor het handelen van de rechtspersoon.
* Heeft de icbe geen rechtspersoonlijkheid, dan is in eerste instantie een beheerder verantwoordelijk.

NB 3: De rol van de accountant is het vaststellen of de bij of krachtens de Wet op het financieel toezicht (Wft) vereiste gegevens voor het prospectus van een icbe zijn opgenomen (artikel 4:49 Wft en verder uitgewerkt in artikelen 117 en 118 van het Besluit Gedragstoezicht financiële ondernemingen Wft, alsmede in Europese verordeningen met een rechtstreekse werking). Voor zover de accountant bij het lezen van het prospectus inconsistenties of een onjuiste voorstelling van zaken van materieel belang constateert of weet heeft van in het prospectus ontbrekende gegevens die voor beleggers noodzakelijk zijn om zich een oordeel te vormen over de icbe en de daaraan verbonden kosten en risico’s (zie ook: <https://www.afm.nl/nl-nl/professionals/doelgroepen/aifm/aifm/faq>), dient de accountant de aangelegenheid met de geschikte partij(en) te bespreken en naar gelang passend verdere maatregelen te nemen. Dit is toegelicht in paragraaf ‘Relevante aangelegenheden ten aanzien van de reikwijdte van ons onderzoek’.

**Assurance-rapport van de onafhankelijke accountant (ex artikel 4:49 lid 2 c Wft)**

Aan: Opdrachtgever

**Ons oordeel**

Wij hebben, ingevolge artikel 4:49 lid 2 c van de Wet op het financieel toezicht (Wft), het prospectus van … (naam icbe) te … ((statutaire) vestigingsplaats) onderzocht.

Naar ons oordeel bevat het prospectus d.d. … (datum prospectus) van … (naam icbe), in alle van materieel belang zijnde aspecten, ten minste de bij of krachtens de Wet op het financieel toezicht (Wft) vereiste gegevens voor het prospectus van een instelling voor collectieve belegging in effecten.

**De basis voor ons oordeel**

Wij hebben ons onderzoek uitgevoerd volgens Nederlands recht, waaronder de Nederlandse Standaard 3000A ’Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie (attest-opdrachten)’. Deze opdracht is gericht op het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid. Onze verantwoordelijkheden op grond hiervan zijn beschreven in de sectie 'Onze verantwoordelijkheden voor het onderzoek van het prospectus’.

Wij zijn onafhankelijk van … (naam icbe) zoals vereist in de ‘Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten’ (ViO) en andere relevante onafhankelijkheidsregels in Nederland. Daarnaast hebben wij voldaan aan de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA).

Wij vinden dat de door ons verkregen assurance-informatie voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel.

Relevante aangelegenheden ten aanzien van de reikwijdte van ons onderzoek

Ons onderzoek omvat het vaststellen of het prospectus de vereiste gegevens bevat. Dat betekent dat wij geen onderzoek hebben verricht ten aanzien van de juistheid van de in het prospectus opgenomen gegevens.

Artikel 4:49 lid 2a Wft vereist dat het prospectus van een instelling voor collectieve belegging in effecten de gegevens bevat die voor beleggers noodzakelijk zijn om zich een oordeel te vormen over de instelling voor collectieve belegging in effecten en de daaraan verbonden kosten en risico’s*.*

Op basis van onze kennis en begrip, verkregen bij het uitvoeren van de assurance-werkzaamheden of anderszins, hebben wij overwogen of het prospectus omissies van materieel belang kent. Wij hebben geen additionele assurance-werkzaamheden verricht met betrekking tot artikel 4:49 lid 2a Wft.

Ons oordeel is niet aangepast als gevolg van deze aangelegenheden.

**Verantwoordelijkheden van [het bestuur[[501]](#footnote-501)/de beheerder] voor het prospectus**[[502]](#footnote-502)

[Het bestuur/De beheerder] is verantwoordelijk voor het opstellen van het prospectus dat tenminste de bij of krachtens de Wft vereiste gegevens voor een prospectus van een instelling voor collectieve belegging in effecten bevat.

[Het bestuur/De beheerder] is ook verantwoordelijk voor een zodanige interne beheersing als [het/hij] noodzakelijk acht om het opstellen van het prospectus mogelijk te maken zonder omissies van materieel belang als gevolg van fraude of fouten.

Onze verantwoordelijkheden voor het onderzoek van het prospectus

Onze verantwoordelijkheid is het zodanig plannen en uitvoeren van ons onderzoek dat wij daarmee voldoende en geschikte assurance-informatie verkrijgen voor het door ons af te geven oordeel.

Ons onderzoek is uitgevoerd met een hoge mate maar geen absolute mate van zekerheid waardoor het mogelijk is dat wij tijdens ons onderzoek niet alle omissies van materieel belang in het prospectus als gevolg van fouten en fraude ontdekken.

Wij passen de ‘Nadere voorschriften kwaliteitssystemen’ (NVKS) toe. Op grond daarvan beschikken wij over een samenhangend stelsel van kwaliteitsmanagement inclusief vastgelegde richtlijnen en procedures inzake de naleving van ethische voorschriften, professionele standaarden en andere relevante wet- en regelgeving.

Ons onderzoek bestond onder andere uit:

* het identificeren en inschatten van de risico’s dat het prospectus ten aanzien van de bij of krachtens de Wft vereiste gegevens, omissies van materieel belang kent als gevolg van fouten of fraude, het in reactie op deze risico’s bepalen en uitvoeren van assurance-werkzaamheden en het verkrijgen van assurance-informatie die voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel. Bij fraude is het risico dat een omissie van materieel belang niet ontdekt wordt groter dan bij fouten. Bij fraude kan sprake zijn van samenspanning, valsheid in geschrifte, het opzettelijk achterwege laten van informatie, het opzettelijk verkeerd of onvolledig voorstellen van zaken of het doorbreken van de interne beheersing;
* het verkrijgen van inzicht in de interne beheersing die relevant is voor het onderzoek met als doel assurance-werkzaamheden te selecteren die passend zijn in de omstandigheden. Deze werkzaamheden hebben niet als doel om een oordeel uit te spreken over de effectiviteit van de interne beheersing van [***optioneel****: de beheerder van*] de instelling voor collectieve belegging in effecten.

Plaats en datum

... (naam accountantspraktijk)

... (naam accountant)

## 13.11 Assurance-rapport bij inhoud prospectus van beleggingsinstelling ex artikel 115x lid 1e BGfo Wft

NB1: Deze voorbeeldtekst is uitsluitend van toepassing op het prospectus van een beleggingsinstelling (abi) waarvan de rechten van deelneming worden aangeboden aan niet-professionele beleggers in Nederland met een tegenwaarde per deelnemer of nominale waarde per recht minder dan € 100.000 en waarvoor de beheerder een vergunning heeft zoals bedoeld in art. 2:65 Wft.

NB2: In de voorbeeldrapportage is verondersteld dat Standaard 3000A geldt:

* Bij een attest-opdracht volgens de definitie in Standaard 3000A meet of evalueert een andere partij dan de accountant het onderzoeksobject ten opzichte van de criteria. Het is dus in bepaalde gevallen niet nodig dat die andere partij de resulterende informatie over het onderzoeksobject weergeeft in een rapport of overzicht.
* In de voorbeeldrapportage is het bestuur van de beleggingsentiteit verantwoordelijk voor het onderzoeksobject en evalueert dat bestuur ook ten opzichte van de criteria.

NB3: Een beleggingsinstelling kan wel of geen rechtspersoonlijkheid hebben.

* Heeft de beleggingsinstelling wel rechtspersoonlijkheid, dan is het bestuur (of de directie) verantwoordelijk voor het handelen van de rechtspersoon.
* Heeft de beleggingsinstelling geen rechtspersoonlijkheid, dan is in eerste instantie een beheerder verantwoordelijk.

NB4: De rol van de accountant is het vaststellen of de bij of krachtens de Wet op het financieel toezicht (Wft) vereiste gegevens voor het prospectus van een beleggingsinstelling zijn opgenomen (artikelen 4:37p lid 1 en 4:37i lid 3 en 4 Wft en verder uitgewerkt in de regels van de artikelen 115j, 115v en 115x van het BGfo Wft, alsmede in Europese verordeningen met een rechtstreekse werking). Voor zover de accountant bij het lezen van het prospectus inconsistenties of een onjuiste voorstelling van zaken van materieel belang constateert of weet heeft van in het prospectus ontbrekende gegevens die voor beleggers noodzakelijk zijn om zich een oordeel te vormen over de beleggingsinstelling en de daaraan verbonden kosten en risico’s (zie ook: https://www.afm.nl/nl-nl/professionals/doelgroepen/aifm/aifm/faq), dient de accountant de aangelegenheid met de geschikte partij(en) te bespreken en naar gelang passend verdere maatregelen te nemen. Dit is toegelicht in paragraaf ‘Relevante aangelegenheden ten aanzien van de reikwijdte van ons onderzoek’.

**Assurance-rapport van de onafhankelijke accountant (ex artikel 115x lid 1 e BGfo Wft)**

Aan: Opdrachtgever

**Ons oordeel**

Wij hebben, ingevolge artikel 115x lid 1e van het Besluit Gedragstoezicht financiële ondernemingen Wft (BGfo Wft), het prospectus van … (naam entiteit) te … ((statutaire) vestigingsplaats) onderzocht.

Naar ons oordeel bevat het prospectus d.d. … (datum prospectus) van … (naam entiteit), in alle van materieel belang zijnde aspecten, ten minste de bij of krachtens de Wet op het financieel toezicht (Wft) vereiste gegevens voor het prospectus van een beleggingsinstelling.

**De basis voor ons oordeel**

Wij hebben ons onderzoek uitgevoerd volgens Nederlands recht, waaronder de Nederlandse Standaard 3000A ’Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie (attest-opdrachten)’. Deze opdracht is gericht op het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid. Onze verantwoordelijkheden op grond hiervan zijn beschreven in de sectie 'Onze verantwoordelijkheden voor het onderzoek van het prospectus’.

Wij zijn onafhankelijk van … (naam entiteit) zoals vereist in de ‘Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten’ (ViO) en andere relevante onafhankelijkheidsregels in Nederland. Daarnaast hebben wij voldaan aan de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA).

Wij vinden dat de door ons verkregen assurance-informatie voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel.

Relevante aangelegenheden ten aanzien van de reikwijdte van ons onderzoek

Ons onderzoek omvat het vaststellen of het prospectus de vereiste gegevens bevat. Dat betekent dat wij geen onderzoek hebben verricht ten aanzien van de juistheid van de in het prospectus opgenomen gegevens.

Artikel 115x lid1c BGfo Wft vereist dat het prospectus van een beleggingsinstelling de gegevens bevat die voor beleggers noodzakelijk zijn om zich een oordeel te vormen over de beleggingsinstelling en de daaraan verbonden kosten en risico’s*.*

Op basis van onze kennis en begrip, verkregen bij het uitvoeren van de assurance-werkzaamheden of anderszins, hebben wij overwogen of het prospectus omissies van materieel belang kent. Wij hebben geen additionele assurance werkzaamheden verricht met betrekking tot artikel 115x lid1c BGfo Wft.

Ons oordeel is niet aangepast als gevolg van deze aangelegenheden.

**Verantwoordelijkheden van [het bestuur[[503]](#footnote-503)/de beheerder] voor het prospectus**[[504]](#footnote-504)

[Het bestuur/De beheerder] is verantwoordelijk voor het opstellen van het prospectus dat tenminste de bij of krachtens de Wft vereiste gegevens voor een prospectus van een beleggingsinstelling bevat.

[Het bestuur/De beheerder] is ook verantwoordelijk voor een zodanige interne beheersing als [het/hij] noodzakelijk acht om het opstellen van het prospectus mogelijk te maken zonder omissies van materieel belang als gevolg van fraude of fouten.

Onze verantwoordelijkheden voor het onderzoek van het prospectus

Onze verantwoordelijkheid is het zodanig plannen en uitvoeren van ons onderzoek dat wij daarmee voldoende en geschikte assurance-informatie verkrijgen voor het door ons af te geven oordeel.

Ons onderzoek is uitgevoerd met een hoge mate maar geen absolute mate van zekerheid waardoor het mogelijk is dat wij tijdens ons onderzoek niet alle omissies van materieel belang in het prospectus als gevolg van fouten en fraude ontdekken.

Wij passen de ‘Nadere voorschriften kwaliteitssystemen’ (NVKS) toe. Op grond daarvan beschikken wij over een samenhangend stelsel van kwaliteitsmanagement inclusief vastgelegde richtlijnen en procedures inzake de naleving van ethische voorschriften, professionele standaarden en andere relevante wet- en regelgeving.

Ons onderzoek bestond onder andere uit:

* het identificeren en inschatten van de risico’s dat het prospectus ten aanzien van de bij of krachtens de Wft vereiste gegevens, omissies van materieel belang kent als gevolg van fouten of fraude, het in reactie op deze risico’s bepalen en uitvoeren van assurance-werkzaamheden en het verkrijgen van assurance-informatie die voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel. Bij fraude is het risico dat een omissie van materieel belang niet ontdekt wordt groter dan bij fouten. Bij fraude kan sprake zijn van samenspanning, valsheid in geschrifte, het opzettelijk achterwege laten van informatie, het opzettelijk verkeerd of onvolledig voorstellen van zaken of het doorbreken van de interne beheersing;
* het verkrijgen van inzicht in de interne beheersing die relevant is voor het onderzoek met als doel assurance-werkzaamheden te selecteren die passend zijn in de omstandigheden. Deze werkzaamheden hebben niet als doel om een oordeel uit te spreken over de effectiviteit van de interne beheersing van [***optioneel****: de beheerder van*] de beleggingsinstelling.

Plaats en datum

... (naam accountantspraktijk)

... (naam accountant)

## 13.12 Assurance-rapport rendementsprognoses van een beheerder of beleggingsinstelling of icbe (ex artikel 2:6 c van de Nadere Regeling gedragstoezicht financiële ondernemingen Wft)

NB1: In de voorbeeldrapportage is verondersteld dat Standaard 3000A geldt:

* Bij een attest-opdracht volgens de definitie in Standaard 3000A meet of evalueert een andere partij dan de accountant het onderzoeksobject ten opzichte van de criteria. Het is dus in bepaalde gevallen niet nodig dat die andere partij de resulterende informatie over het onderzoeksobject weergeeft in een rapport of overzicht.
* In de voorbeeldrapportage is de beheerder of het bestuur van de beleggingsinstelling of icbe verantwoordelijk voor het onderzoeksobject en evalueert de beheerder of het bestuur ook ten opzichte van de criteria.

NB2: Een beleggingsinstelling of icbe kan wel of geen rechtspersoonlijkheid hebben.

* Heeft de beleggingsinstelling of icbe wel rechtspersoonlijkheid, dan is het bestuur (of de directie) verantwoordelijk voor het handelen van de rechtspersoon.
* Heeft de beleggingsinstelling of icbe geen rechtspersoonlijkheid, dan is de beheerder verantwoordelijk.

NB3: Deze tekst is uitsluitend van toepassing indien rendementsprognoses worden gepresenteerd in een reclame-uiting van een beheerder of beleggingsinstelling of icbe. In de huidige zienswijze wordt een prospectus niet gezien als een reclame-uiting.

Deze voorbeeldtekst bevat een beperking in gebruik en verspreidingskring in overeenstemming met Standaard 3000A en in lijn met de bepaling in art. 2:6 c NRgfo Wft: ‘De certificering van de deskundige [*accountant*] behoeft niet in de reclame-uiting te worden opgenomen.’

NB4: Artikel 2:6 a juncto art. 2:5 g vereist dat indien gebruik wordt gemaakt van rendementsprognoses, de accountant certificeert dat de simulatie rekenkundig juist, objectief meetbaar en representatief is. Artikel 2:6 c vereist dat de prognoses worden onderbouwd en dat het model dat daarbij wordt gebruikt door de accountant wordt getoetst op de elementen die zich daartoe lenen. De accountant dient op grond van Standaard 3000A vast te stellen dat een helder normenkader met eenduidige definities wordt gehanteerd (criteria). In de praktijk kan aansluiting worden gezocht bij de bepalingen van de Prospectusverordening (EC/809/2004).

Indien de accountant dit noodzakelijk acht, kan de accountant op grond van Standaard 3000A.73 een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden en/of een paragraaf inzake overige aangelegenheden opnemen in het assurance-rapport.

**ASSURANCE-RAPPORT VAN DE ONAFHANKELIJKE ACCOUNTANT (ex artikel 2:6 c NRgfo Wft)**

Aan: Opdrachtgever

**Ons oordeel**

Wij hebben, ingevolge artikel 2:6 c van de Nadere Regeling gedragstoezicht financiële ondernemingen Wft (NRgfo Wft), de rendementsprognoses van … (naam entiteit) te … ((statutaire) vestigingsplaats) over de periode … (datum) tot en met … (datum) onderzocht.

Naar ons oordeel voldoen de op pagina … (paginanummer) van de reclame-uiting opgenomen rendementsprognoses van … (naam entiteit), in alle van materieel belang zijnde aspecten, aan de bepalingen van artikel 2:6 NRgfo Wft.

**De basis voor ons oordeel**

Wij hebben ons onderzoek uitgevoerd volgens Nederlands recht, waaronder de Nederlandse Standaard 3000A ’Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie (attest-opdrachten)’. Deze opdracht is gericht op het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid. Onze verantwoordelijkheden op grond hiervan zijn beschreven in de sectie 'Onze verantwoordelijkheden voor het onderzoek van de rendementsprognoses’.

Wij zijn onafhankelijk van … (naam entiteit) zoals vereist in de ‘Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten’ (ViO) en andere relevante onafhankelijkheidsregels in Nederland. Daarnaast hebben wij voldaan aan de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA).

Wij vinden dat de door ons verkregen assurance-informatie voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel.

**Beperking in gebruik en verspreidingskring**

Ons assurance-rapport is opgesteld voor de Autoriteit Financiële Markten met als doel … (naam entiteit) in staat te stellen te voldoen aan artikel 2:6 c NRgfo Wft. Hierdoor is ons assurance-rapport mogelijk niet geschikt voor andere doeleinden. Ons assurance-rapport is derhalve uitsluitend bestemd voor … (naam entiteit) en de Autoriteit Financiële Markten en dient niet te worden verspreid aan of te worden gebruikt door anderen.

**Verantwoordelijkheden van [het bestuur[[505]](#footnote-505)/de beheerder] voor de rendementsprognoses**[[506]](#footnote-506)

[Het bestuur/de beheerder] is verantwoordelijk dat de rendementsprognoses voldoen aan de bepalingen van artikel 2:6 NRgfo Wft.

[Het bestuur/de beheerder] is ook verantwoordelijk voor een zodanige interne beheersing als [het/hij] noodzakelijk acht om het meten of evalueren van de rendementsprognoses mogelijk te maken zonder afwijkingen van materieel belang als gevolg van fraude of fouten.

Onze verantwoordelijkheden voor het onderzoek van de rendementsprognoses

Onze verantwoordelijkheid is het zodanig plannen en uitvoeren van ons onderzoek dat wij daarmee voldoende en geschikte assurance-informatie verkrijgen voor het door ons af te geven oordeel.

Ons onderzoek is uitgevoerd met een hoge mate maar geen absolute mate van zekerheid waardoor het mogelijk is dat wij tijdens ons onderzoek niet alle materiële fouten en fraude ontdekken.

Wij passen de ‘Nadere voorschriften kwaliteitssystemen’ (NVKS) toe. Op grond daarvan beschikken wij over een samenhangend stelsel van kwaliteitsmanagement inclusief vastgelegde richtlijnen en procedures inzake de naleving van ethische voorschriften, professionele standaarden en andere relevante wet- en regelgeving.

Ons onderzoek bestond onder andere uit:

* het identificeren en inschatten van de risico’s dat de rendementsprognoses ten aanzien van het voldoen aan de bepalingen van artikel 2:6 NRgfo Wft, afwijkingen van materieel belang bevat als gevolg van fouten of fraude, het in reactie op deze risico’s bepalen en uitvoeren van assurance-werkzaamheden en het verkrijgen van assurance-informatie die voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel. Bij fraude is het risico dat een afwijking van materieel belang niet ontdekt wordt groter dan bij fouten. Bij fraude kan sprake zijn van samenspanning, valsheid in geschrifte, het opzettelijk nalaten transacties vast te leggen, het opzettelijk verkeerd voorstellen van zaken of het doorbreken van de interne beheersing;
* het verkrijgen van inzicht in de interne beheersing die relevant is voor het onderzoek met als doel assurance-werkzaamheden te selecteren die passend zijn in de omstandigheden. Deze werkzaamheden hebben niet als doel om een oordeel uit te spreken over de effectiviteit van de interne beheersing.

Plaats en datum

... (naam accountantspraktijk)

... (naam accountant)

## 13.18 Assurance-rapport over de juistheid van de feitelijke ruilverhouding bij de fusie van icbe’s (artikel 4:62f Wft)

NB1: De accountant onderzoekt op grond van artikel 4:62f in opdracht van de verdwijnende icbe de feitelijke ruilverhouding op de datum waarop de fusie van kracht wordt. In het gemeenschappelijk fusievoorstel wordt de opdracht aan de accountant ex artikel 4:62f Wft vermeld alsmede de wijze waarop een afschrift van het verslag kan worden verkregen door de deelnemers en de toezichthouder(s). Het gemeenschappelijke fusievoorstel wordt onderzocht door de betrokken bewaarders en de toezichthouder(s). De accountant van de verkrijgende icbe onderzoekt het (bijgewerkte) prospectus.

NB2: Voor een juridische fusie waarbij een Nederlandse maatschappij voor collectieve belegging in effecten in de vorm van een naamloze vennootschap of besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid betrokken is, geldt bovendien hetgeen bepaald is in Titel 7 Boek 2 BW (artikel 2:328 BW) inzake het onderzoek van het voorstel tot fusie en de mededelingen met betrekking tot de ruilverhouding in de toelichting op het voorstel tot fusie. Zie voorbeeldteksten 18.1, 18.2 en 18.3.

NB3: Een instelling voor collectieve belegging in effecten (icbe) kan wel of geen rechtspersoonlijkheid hebben. Heeft de icbe wel rechtspersoonlijkheid, dan is het bestuur (of de directie) van de icbe de verantwoordelijke partij. Heeft de icbe geen rechtspersoonlijkheid, dan is dat de beheerder.

NB4: Bij deze voorbeeldrapportage is verondersteld dat andere informatie naast het onderzoeksobject ontbreekt en dat de verantwoording derhalve uitsluitend betrekking hebben op de feitelijke ruilverhouding van de aandelen of deelnemingsrechten. Om die reden blijft een passage over andere informatie achterwege.

**ASSURANCE-RAPPORT VAN DE ONAFHANKELIJKE ACCOUNTANT**

**Verslag ex artikel 4:62f Wft**

Aan: … (de beheerder/het bestuur) van … (naam verdwijnende icbe)

**Ons oordeel**

Wij hebben de feitelijke ruilverhouding onderzocht in verband met de fusie per … (datum waarop de fusie van kracht wordt) van

1. … (naam verdwijnende icbe) te ... ((statutaire) vestigingsplaats) (hierna: de verdwijnende icbe); en
2. … (naam verkrijgende icbe) te ... ((statutaire) vestigingsplaats) (hierna: de verkrijgende icbe).

Naar ons oordeel is de in bijgaande … (verantwoording van de beheerder) opgenomen feitelijke ruilverhouding per … (datum waarop de fusie van kracht wordt) in alle van materieel belang zijnde aspecten juist opgesteld in overeenstemming met de van toepassing zijnde criteria.

**De basis voor ons oordeel**

Wij hebben ons onderzoek uitgevoerd volgens Nederlands recht, waaronder de Nederlandse Standaard 3000A ’Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie (attest-opdrachten)’. Deze opdracht is gericht op het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid. Onze verantwoordelijkheden op grond hiervan zijn beschreven in de sectie 'Onze verantwoordelijkheden voor het onderzoek van de feitelijke ruilverhouding’.

Wij zijn onafhankelijk van … (naam verdwijnende icbe) en … (naam verkrijgende icbe) zoals vereist in de ‘Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten’ (ViO). Daarnaast hebben wij voldaan aan de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA).

Wij vinden dat de door ons verkregen assurance-informatie voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel.

**Van toepassing zijnde criteria**

Voor deze opdracht geldt dat de feitelijke ruilverhouding juist is als deze per…( datum waarop de fusie van kracht wordt) is berekend op basis van wat daarover is bepaald in het gemeenschappelijke fusiedocument inzake:

* de criteria voor de waardering van de activa en, indien van toepassing, de passiva;
* de bepaling van de intrinsieke waarde per recht van deelneming en, indien van toepassing, de bijbetaling voor deelnemers van de verdwijnende icbe; en
* de berekeningsmethode voor de ruilverhouding van de rechten van deelneming.

**Beperking in gebruik en verspreidingskring**

De feitelijke ruilverhouding is opgesteld voor de deelnemers van de bij de fusie betrokken icbe’s, de Autoriteit Financiële Markten en de betrokken toezichthoudende instanties met als doel de verdwijnende icbe in staat te stellen te voldoen aan artikel 4:62f Wft. Hierdoor is de feitelijke ruilverhouding mogelijk niet geschikt voor andere doeleinden. Ons assurance-rapport is derhalve uitsluitend bestemd voor de deelnemers van de verdwijnende en de verkrijgende icbe, de Autoriteit Financiële Markten en de betrokken toezichthoudende instanties op hun verzoek alsmede de verdwijnende icbe en dient niet te worden verspreid aan of te worden gebruikt door anderen.

**Verantwoordelijkheden van … (de beheerder/het bestuur) voor de feitelijke ruilverhouding**

(De beheerder/Het bestuur) is verantwoordelijk voor het opstellen van de feitelijke ruilverhouding in overeenstemming met wat daarover is bepaald in het gemeenschappelijke fusievoorstel.

(De beheerder/Het bestuur) is ook verantwoordelijk voor een zodanige interne beheersing als het noodzakelijk acht om het opstellen van de feitelijke ruilverhouding mogelijk te maken zonder afwijkingen van materieel belang als gevolg van fraude of fouten.[[507]](#footnote-507)

**Onze verantwoordelijkheden voor het onderzoek van de feitelijke ruilverhouding**

Onze verantwoordelijkheid is het zodanig plannen en uitvoeren van ons onderzoek dat wij daarmee voldoende en geschikte assurance-informatie verkrijgen voor het door ons af te geven oordeel.

Ons onderzoek is uitgevoerd met een hoge mate maar geen absolute mate van zekerheid waardoor het mogelijk is dat wij tijdens ons onderzoek niet alle materiële fouten en fraude ontdekken.

Wij passen de ‘Nadere voorschriften kwaliteitssystemen’ (NVKS) toe. Op grond daarvan beschikken wij over een samenhangend stelsel van kwaliteitsmanagement inclusief vastgelegde richtlijnen en procedures inzake de naleving van ethische voorschriften, professionele standaarden en andere relevante wet- en regelgeving.

Ons onderzoek bestond onder andere uit:

* het identificeren en inschatten van de risico’s dat de feitelijke ruilverhouding afwijkingen van materieel belang bevat als gevolg van fouten of fraude, het in reactie op deze risico’s bepalen en uitvoeren van assurance-werkzaamheden en het verkrijgen van assurance-informatie die voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel. Bij fraude is het risico dat een afwijking van materieel belang niet ontdekt wordt groter dan bij fouten. Bij fraude kan sprake zijn van samenspanning, valsheid in geschrifte, het opzettelijk nalaten transacties vast te leggen, het opzettelijk verkeerd voorstellen van zaken of het doorbreken van de interne beheersing;
* het verkrijgen van inzicht in de interne beheersing die relevant is voor het onderzoek met als doel assurance-werkzaamheden te selecteren die passend zijn in de omstandigheden. Deze werkzaamheden hebben niet als doel om een oordeel uit te spreken over de effectiviteit van de interne beheersing;
* het onderzoeken van de juistheid van de criteria voor de waardering van de activa en, indien van toepassing, de passiva voor de berekening van de ruilverhouding, de intrinsieke waarde per recht van deelneming en, indien van toepassing, de bijbetaling voor deelnemers van de verdwijnende icbe en de berekeningsmethode voor de ruilverhouding van de rechten van deelneming per de datum voor de berekening van de ruilverhouding in overeenstemming met hetgeen daarover is bepaald in het gemeenschappelijke fusievoorstel;
* het onderzoeken van rechten en verplichtingen en het bestaan van de activa en, indien van toepassing, de passiva voor de bepaling van de intrinsieke waarde per recht van deelneming op basis van afstemming met de onderliggende administratie en externe bevestiging(en) van de bewaarder(s) van de bij de fusie betrokken icbe’s; en
* het onderzoeken van de juistheid van de berekening van de feitelijke ruilverhouding.

Plaats en datum

... (naam accountantspraktijk)

... (naam accountant)

# 14 Controleverklaringen en overige rapportages ten behoeve van pensioenfondsen

## 14.2 Assurance-rapport bij de opgave z-score en performancetoets van een bedrijfstakpensioenfonds

NB1: Dit assurance-rapport heeft betrekking op bedrijfstakpensioenfondsen die vallen onder het Vrijstellings- en boetebesluit Wet Bpf 2000. Met de z-score wordt aangegeven in hoeverre in het kalenderjaar het door het bedrijfstakpensioenfonds behaalde rendement afwijkt van het normrendement. Het normrendement is het rendement dat het bedrijfstakpensioenfonds redelijkerwijs dient te kunnen behalen gegeven het gevolgde beleggingsbeleid (zoals vastgelegd in de door het bedrijfstakpensioenfonds overeenkomstig Wet Bpf 2000 vastgestelde normportefeuille). Uit de performancetoets, die wordt uitgevoerd over een periode van vijf kalenderjaren, blijkt in hoeverre het feitelijk behaalde beleggingsrendement van het bedrijfstakpensioenfonds afwijkt van het rendement van de door het fonds vastgestelde normportefeuille. Op basis van artikel 5 lid 5 e en f van het Vrijstellings- en boetebesluit Wet Bpf 2000 deelt het bestuur van het bedrijfstakpensioenfonds op verzoek vanaf 1 april schriftelijk een opgave van de z-score en performancetoets.

NB2: Standaard 3000A is gehanteerd in plaats van de controlestandaarden, aangezien dit primair geen controle van historische financiële informatie betreft, maar onderzoek van de daarop gebaseerde berekeningen.

De beleggingen van het bedrijfstakpensioenfonds worden gecontroleerd in het kader van de controle van de jaarrekening of anderszins. Het onderzoek van de opgave z-score en performance toets sluit daarop aan, wat is uitgewerkt in de samenvatting van onze werkzaamheden in de sectie ‘Onze verantwoordelijkheden voor het onderzoek van de opgave z-score en performancetoets.’ Dit betekent dat de accountant bijvoorbeeld transacties in totalen en de intrinsieke waarde van begin en einde van het boekjaar aansluit op de jaarrekening en/of de financiële administratie die daaraan ten basis ligt, daarbij al dan niet steunend op systeemgerichte assurance-werkzaamheden.

In het kader van de controle van het feitelijk rendement stelt de accountant vast dat gebruik wordt gemaakt van de daartoe opgestelde richtlijnen van de VBA (artikel 3 van bijlage 1 bij Vrijstellings- en boetebesluit Wet Bpf 2000). De VBA is sponsor van de Global Investment Performance Standards (GIPS®). De GIPS-standaarden (Input Data – Requirements) vereisen onder andere waardering van alle portefeuilles op basis van reële waarde, tenminste per einde van iedere kalendermaand en tussentijds bij grote in- en uitstroom, het hanteren van trade date accounting en accrual accounting, tenminste voor vastrentende waarden (voor dividend en kosten aanbevolen).

NB3: De informatieve samenvatting van onze werkzaamheden zoals opgenomen onder Onze verantwoordelijkheden voor het onderzoek van de opgave z-score en performancetoets (vanaf de tweede alinea die begint met ‘Inzake de aan de berekening van de z-score en performancetoets ten grondslag liggende historische informatie [..]’), dient specifiek te worden gemaakt. In de tekst hieronder is slechts een voorbeeld opgenomen en het is aan het team om te bepalen op welke wijze voldoende en geschikte assurance-informatie is verkregen als basis voor het oordeel over de opgave z-score en performancetoets.

**ASSURANCE-RAPPORT VAN DE ONAFHANKELIJKE ACCOUNTANT**

Aan: Opdrachtgever

Ons oordeel

Wij hebben bijgaande, door ons gewaarmerkte, opgave van ... (naam bedrijfstakpensioenfonds) te ... ((statutaire) vestigingsplaats) inzake het feitelijk behaalde rendement op de beleggingen van het bedrijfstakpensioenfonds en het rendement van de gekozen normportefeuille, alsmede de op basis van deze cijfers berekende z-score JJJJ en uitgevoerde performancetoets met betrekking tot de periode JJJJ-4 - JJJJ (hierna: de opgave z-score en performancetoets) onderzocht.

Naar ons oordeel is de bijgesloten opgave z-score en performancetoets, in alle van materieel belang zijnde aspecten opgesteld in overeenstemming met de vereisten en bepalingen in artikel 5 lid 1a van het Vrijstellings- en boetebesluit Wet Bpf 2000.

De basis voor ons oordeel

Wij hebben ons onderzoek uitgevoerd volgens het Nederlands recht, waaronder de Nederlandse Standaard 3000A, 'Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie (attest-opdrachten)'. Deze opdracht is gericht op het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid. Onze verantwoordelijkheden op grond hiervan zijn beschreven in de sectie 'Onze verantwoordelijkheden voor het onderzoek van de opgave z-score en performancetoets’.

Wij zijn onafhankelijk van ... (naam bedrijfstakpensioenfonds) zoals vereist in de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO) en andere voor de opdracht relevante onafhankelijkheidsregels in Nederland. Daarnaast hebben wij voldaan aan de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA).

Wij vinden dat de door ons verkregen assurance-informatie voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel.

Beperking in gebruik en verspreidingskring

De opgave z-score en performancetoets is opgesteld voor de bij de pensioenregeling aangesloten werkgevers met als doel ... (naam bedrijfstakpensioenfonds) in staat te stellen te voldoen aan de eisen van artikel 5 lid 5 e en f van het Vrijstellings- en boetebesluit Wet Bpf 2000. Hierdoor is de opgave z-score en performancetoets mogelijk niet geschikt voor andere doeleinden. Ons assurance-rapport is derhalve uitsluitend bestemd voor ... (naam bedrijfstakpensioenfonds) en de bij de pensioenregeling aangesloten werkgevers en dient niet te worden verspreid aan of te worden gebruikt door anderen.

Verantwoordelijkheden van het bestuur voor de opgave z-score en performancetoets

Het bestuur is verantwoordelijk voor het opstellen van de opgave z-score en performancetoets in overeenstemming met de vereisten en bepalingen in artikel 5 lid 1a van het Vrijstellings- en boetebesluit Wet Bpf 2000.

Het bestuur is ook verantwoordelijk voor een zodanige interne beheersing als het noodzakelijk acht om het opstellen van de opgave z-score en performancetoets mogelijk te maken zonder afwijkingen van materieel belang als gevolg van fraude of fouten.[[508]](#footnote-508)

Onze verantwoordelijkheden voor het onderzoek van de opgave z-score en performancetoets

Onze verantwoordelijkheid is het zodanig plannen en uitvoeren van ons onderzoek dat wij daarmee voldoende en geschikte assurance-informatie verkrijgen voor het door ons af te geven oordeel.

Ons onderzoek is uitgevoerd met een hoge mate maar geen absolute mate van zekerheid, waardoor het mogelijk is dat wij tijdens ons onderzoek niet alle materiële fouten en fraude ontdekken.

Wij passen de ‘Nadere voorschriften kwaliteitssystemen’ (NVKS) toe. Op grond daarvan beschikken wij over een samenhangend stelsel van kwaliteitsmanagement inclusief vastgelegde richtlijnen en procedures inzake de naleving van ethische voorschriften, professionele standaarden en andere relevante wet- en regelgeving.

Ons onderzoek bestond onder andere uit:

* het identificeren en inschatten van de risico’s dat de opgave z-score en performancetoets afwijkingen van materieel belang bevat als gevolg van fouten of fraude, het in reactie op deze risico’s bepalen van assurance-werkzaamheden ter verkrijging van assurance-informatie die voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel. Bij fraude is het risico dat een afwijking van materieel belang niet ontdekt wordt groter dan bij fouten. Bij fraude kan sprake zijn van samenspanning, valsheid in geschrifte, het opzettelijk nalaten transacties vast te leggen, het opzettelijk verkeerd voorstellen van zaken of het doorbreken van de interne beheersing;
* het verkrijgen van inzicht in de interne beheersing die relevant is voor het onderzoek met als doel assurance-werkzaamheden te selecteren die passend zijn in de omstandigheden. Deze werkzaamheden hebben niet als doel om een oordeel uit te spreken over de effectiviteit van de interne beheersing van het bedrijfstakpensioenfonds.

Inzake de aan de berekening van de z-score en performancetoets ten grondslag liggende historische informatie met betrekking tot de beleggingen en de andere activa en passiva, bestonden onze assurance-werkzaamheden onder andere uit:

* het toetsen van de interne beheersing van het bedrijfstakpensioenfonds, inclusief relevante algemene IT beheersmaatregelen, rondom processen inzake transactie verwerking, corporate actions, reconciliatie van beleggingen met de bewaarder en portefeuille waardering; [***Indien relevant:*** *Hierbij hebben wij voor uitbestede processen mede gebruik gemaakt van een onafhankelijke rapportage inzake de opzet, het bestaan en de werking van relevante interne beheersingsmaatregelen;*]
* het evalueren van de geschiktheid van de gebruikte grondslagen voor waardering en resultaatbepaling van beleggingen en de andere activa en passiva en het evalueren van de redelijkheid van schattingen van het bestuur;
* het uitvoeren van cijferanalyses ten aanzien van (wijzigingen in) de reële waarde van de beleggingen en de andere activa en passiva per portefeuille [***optioneel:*** *op maandbasis*] in relatie tot het rendement van de gekozen benchmark volgens de normportefeuille en in relatie tot significante transacties in en tussen portefeuilles, alsmede het uitvoeren van gegevensgerichte assurance-werkzaamheden;
* het toetsen van de waardering van beleggingen ultimo JJJJ [***eventueel nader uitwerken voor de specifieke situatie***].

Inzake de controle van de berekening van de z-score en performancetoets, bestonden onze assurance-werkzaamheden onder andere uit:

* het vaststellen dat de normportefeuille over JJJJ overeenstemt met de, conform artikel 5 lid 3 van het Vrijstellings- en boetebesluit Wet Bpf 2000 door het bestuur vastgestelde, normportefeuille voor JJJJ (‘gekozen normportefeuille’);
* het onderzoeken of het feitelijk rendement van het bedrijfstakpensioenfonds over JJJJ, het rendement van de gekozen normportefeuille over JJJJ, de rendementsspreiding JJJJ, de interne beleggingsuitvoeringskosten JJJJ en de daaruit berekende z-score JJJJ zijn berekend in overeenstemming met Bijlage 1 bij het Vrijstellings- en boetebesluit Wet Bpf 2000 en op basis van de historische financiële informatie in de jaarrekening JJJJ van … (naam bedrijfstakpensioenfonds) en/of de financiële administratie die daaraan ten grondslag ligt;[[509]](#footnote-509)
* het onderzoeken of de performancetoets JJJJ-4 - JJJJ is berekend in overeenstemming met Bijlage 1 bij het Vrijstellings- en boetebesluit Wet Bpf 2000. De z-scores over boekjaren JJJJ-4 tot en met JJJJ zijn input voor de bepaling van de performance-toets en hebben wij aangesloten op de input voor de performancetoets over de periode JJJJ-5 - JJJJ-1.

Plaats en datum

... (naam accountantspraktijk)

... (naam accountant)

## 14.3 Assurance-rapport bij de opgave van de basisgegevens voor de berekening van de voorziening voor pensioenverplichtingen van een pensioenfonds

NB1: Dit voorbeeld van assurance-rapport moet beschouwd worden in de context van de NBA-handreiking 1120 ‘*Gebruik maken van de werkzaamheden van de certificerend actuaris bij de controle van de jaarrekening en staten van pensioenfondsen*’. In de NBA-handreiking wordt uitgebreid ingegaan op zowel de afstemming als communicatie en werkrelatie tussen actuaris en accountant over onder andere de werkzaamheden van de accountant. De NBA-handreiking geeft een kader ter bevordering van de wederzijdse communicatie, ter verduidelijking van de wederzijdse verwachtingen en geeft de accountant ondersteuning bij het bepalen van de benodigde werkzaamheden. Belangrijk is ook het overleg over de exacte bepaling en omschrijving van basisgegevens die van belang zijn voor de certificerend actuaris bij het certificeren van de actuariële berekening van de voorziening pensioenverplichtingen.

Onder basisgegevens wordt in de NBA-handreiking 1120 (par. 11) verstaan: *Het geheel van informatie niet zijnde parameters dat het pensioenfonds als input gebruikt om juiste technische voorzieningen te kunnen berekenen en dat door het pensioenfonds wordt gebruikt om de financiële positie te toetsen en daarnaast voor de certificerend actuaris van belang is om tot het vereiste oordeel te komen. De basisgegevens omvatten niet de berekening/bepaling van de technische voorzieningen noch de bepalingen noch de daarbij gehanteerde parameters.* Afhankelijk van de werkafspraken tussen de actuaris en accountant, kunnen opgebouwde afspraken wel of juist geen onderdeel uitmaken van de basisgegevens.

**ASSURANCE-RAPPORT VAN DE ONAFHANKELIJKE ACCOUNTANT**

Aan: Opdrachtgever

**Ons oordeel**

Wij hebben de bijgevoegde door ons gewaarmerkte opgave van de basisgegevens van deelnemers en andere rechthebbenden per 31 december JJJJ van ... (naam entiteit(en)) te ... ((statutaire) vestigingsplaats) onderzocht (‘de opgave van de basisgegevens’).

Naar ons oordeel is de opgave van de basisgegevens van ... (naam entiteit(en)) die door de certificerend actuaris wordt gehanteerd bij het certificeren van de actuariële berekening van de voorziening pensioenverplichtingen per 31 december JJJJ, in alle van materieel belang zijnde aspecten opgesteld in overeenstemming met de van toepassing zijnde criteria.

*[****Optioneel****: De bijgevoegde opgave van de basisgegevens betreft een samenvatting van de basisgegevens zoals gedeeld op … (datum), door … ((functionaris) pensioenfonds) met ….(bestandsnamen, versienummer, etc..]*[[510]](#footnote-510)

**De basis voor ons oordeel**

Wij hebben ons onderzoek uitgevoerd volgens Nederlands recht, waaronder de Nederlandse Standaard 3000A, *'Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie (attest-opdrachten)*'. Deze opdracht is gericht op het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid. Onze verantwoordelijkheden op grond hiervan zijn beschreven in de sectie 'Onze verantwoordelijkheden voor het onderzoek van de opgave van de basisgegevens’

Wij zijn onafhankelijk van … (naam entiteit(en)) zoals vereist in de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO) en andere relevante onafhankelijkheidsregels in Nederland. Daarnaast hebben wij voldaan aan de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA).

Wij vinden dat de door ons verkregen assurance-informatie voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel.

**Van toepassing zijnde criteria**

Voor deze opdracht gelden de volgende criteria[[511]](#footnote-511):

* De opgave van de basisgegevens bevat de basisgegevens om te worden gehanteerd door de certificerend actuaris bij het certificeren van de actuariële berekening van de voorziening pensioenverplichtingen ten behoeve van de jaarrekening en de staten JJJJ van ... (naam entiteit(en)) te ... ((statutaire) vestigingsplaats) *[****Optioneel[[512]](#footnote-512)****: zoals overeengekomen in de instructies aan de certificerend actuaris d.d. … (datum)]*.
* De persoonsgebonden gegevens inclusief de aanspraken zijn materieel juist en volledig op basis van de informatie die beschikbaar is bij het pensioenfonds.
* Aanspraken zijn berekend op basis van de persoonsgebonden gegevens en de voorwaarden zoals vastgelegd in de vigerende pensioenregeling(en) alsmede eventuele overgangsregelingen per 31 december JJJJ.[[513]](#footnote-513)
* …(zelf invullen, mede op basis van Standaard 3000A.A164).

**Beperking in gebruik en verspreidingskring**

De opgave van de basisgegevens is opgesteld voor de certificerende actuaris van ... (naam entiteit(en)) met als doel het bestuur van het pensioenfonds[[514]](#footnote-514) in staat te stellen de actuariële berekening van de voorziening pensioenverplichtingen te laten certificeren. Hierdoor is de opgave van de basisgegevens mogelijk niet geschikt voor andere doeleinden. Ons assurance-rapport is derhalve uitsluitend bestemd voor ... (naam entiteit(en)) en de certificerende actuaris [***optioneel****: vermelding naam actuarieel bureau*] van ... (naam entiteit(en)) en dient niet te worden verspreid aan of te worden gebruikt door anderen.

**Verantwoordelijkheden van het bestuur voor de opgave van de basisgegevens**

Het bestuur is verantwoordelijk voor het opstellen van de opgave van de basisgegevens in overeenstemming met de van toepassing zijnde criteria.

Het bestuur is ook verantwoordelijk voor een zodanige interne beheersing als het noodzakelijk acht om het opstellen[[515]](#footnote-515), meten of evalueren van de opgave van de basisgegevens mogelijk te maken zonder afwijkingen van materieel belang als gevolg van fraude of fouten.

**Onze verantwoordelijkheden voor het onderzoek van de opgave van de basisgegevens**

Onze verantwoordelijkheid is het zodanig plannen en uitvoeren van ons onderzoek dat wij daarmee voldoende en geschikte assurance-informatie verkrijgen voor het door ons af te geven oordeel.

Ons onderzoek is uitgevoerd met een hoge mate maar geen absolute mate van zekerheid waardoor het mogelijk is dat wij tijdens ons onderzoek niet alle materiële fouten en fraude ontdekken.

Wij passen de ‘Nadere voorschriften kwaliteitssystemen (NVKS)’ toe. Op grond daarvan beschikken wij over een samenhangend stelsel van kwaliteitsmanagement inclusief vastgelegde richtlijnen en procedures inzake de naleving van ethische voorschriften, professionele standaarden en andere relevante wet- en regelgeving.

Ons onderzoek bestond onder andere uit:

* het identificeren en inschatten van de risico’s dat de opgave van de basisgegevens afwijkingen van materieel belang bevat als gevolg van fouten of fraude, het in reactie op deze risico’s bepalen en uitvoeren van assurance-werkzaamheden en het verkrijgen van assurance-informatie die voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel. Bij fraude is het risico dat een afwijking van materieel belang niet ontdekt wordt groter dan bij fouten. Bij fraude kan sprake zijn van samenspanning, valsheid in geschrifte, het opzettelijk nalaten transacties vast te leggen, het opzettelijk verkeerd voorstellen van zaken of het doorbreken van de interne beheersing;
* het verkrijgen van inzicht in de interne beheersing die relevant is voor het onderzoek met als doel assurance-werkzaamheden te selecteren die passend zijn in de omstandigheden. Deze werkzaamheden hebben niet als doel om een oordeel uit te spreken over de effectiviteit van de interne beheersing van het pensioenfonds;
* *[****Optioneel****: Een onderzoek omvat onder meer een onderzoek door middel van deelwaarnemingen van relevante gegevens en het uitvoeren van aansluitwerkzaamheden met de pensioenadministratie voor wat betreft de aantallen en de aanspraken van deelnemers en andere belanghebbenden en het beoordelen van het verloop daarvan, gebaseerd op een jaar-op-jaaraanpak, waarbij wij de beginstand van de aantallen en de aanspraken van deelnemers en andere belanghebbenden controleren met de gecontroleerde eindstanden van het vorige jaar.*]
* … .[[516]](#footnote-516)

Plaats en datum

... (naam accountantspraktijk)

... (naam accountant)

## 14.4 Assurance-rapport bij de opgave normportefeuille van een bedrijfstakpensioenfonds

NB1: Dit heeft betrekking op bedrijfstakpensioenfondsen die vallen onder het Vrijstellings- en boetebesluit Wet Bpf 2000. In de normportefeuille wordt door het bestuur van het pensioenfonds uiteengezet de doelstelling van het beleggingsbeleid, de beleggingsmix, de tactische bandbreedtes, de benchmarks en dergelijke. Op basis van artikel 5 lid 5b Vrijstellings- en boetebesluit Wet Bpf 2000 overlegt het bestuur van het pensioenfonds uiterlijk 1 april van het betreffende boekjaar een verklaring van de externe accountant waaruit blijkt dat de normportefeuille is vastgesteld door het bestuur van het pensioenfonds en is voorzien van een toelichting waarbij de gemaakte keuzen zijn onderbouwd.

NB2: In de Nota van Toelichting (<https://zoek.officielebekendmakingen.nl/stb-2000-633.pdf>) bij artikel 5 lid 5 van het Vrijstellings- en boetebesluit Wet Bpf 2000, is toegelicht dat het doel van het assurance-rapport van de accountant is om zeker te stellen dat het bestuur de normportefeuille tijdig heeft vastgesteld. De rol van de accountant is verder om vast te stellen dat de normportefeuille is voorzien van een toelichting waarbij de gemaakte keuzen zijn onderbouwd (artikel 5 lid 5b van het Vrijstellings- en boetebesluit Wet Bpf 2000). Het besluit vereist niet dat de accountant onderzoekt of de normportefeuille door het bestuur is opgesteld in overeenstemming met artikel 5 lid 3 van het Vrijstellings- en boetebesluit Wet Bpf 2000.

NB3: De bij het assurance-rapport gevoegde opgave van de normportefeuille betreft een samenvatting c.q. is afgeleid van de normportefeuille en de accountant stelt vast dat deze opgave consistent is met de door het bestuur vastgestelde normportefeuille in het kader van het beleggingsplan of andere relevante documentatie waarin ook de in het besluit bedoelde toelichting is opgenomen.

Het voorgaande betekent niet dat de accountant geen maatregelen neemt ingeval deze bij het lezen van het beleggingsplan of andere relevante documentatie, constateert dat de normportefeuille niet in alle materiële opzichten is bepaald in overeenstemming met artikel 5 lid 3 van het Vrijstellings- en boetebesluit Wet Bpf 2000 of weet heeft van een materiële onjuiste voorstelling van zaken of van ontbrekende gegevens van materieel belang in de toelichting daarbij. De accountant dient de aangelegenheid met de geschikte partij(en) te bespreken en naar gelang passend verdere maatregelen te nemen.

**ASSURANCE-RAPPORT VAN DE ONAFHANKELIJKE ACCOUNTANT**

Aan: Opdrachtgever

**Ons oordeel**

Wij hebben ingevolge artikel 5 lid 5b van het Vrijstellings- en boetebesluit Wet Bpf 2000[[517]](#footnote-517) de bijgevoegde door ons gewaarmerkte opgave van de normportefeuille JJJJ van ... (naam bedrijfstakpensioenfonds) te ... ((statutaire) vestigingsplaats) (hierna: de ‘opgave van de normportefeuille’) onderzocht.

Naar ons oordeel is de bijgesloten opgave van de normportefeuille in alle van materieel belang zijnde aspecten consistent met de normportefeuille JJJJ van ... (naam bedrijfstakpensioenfonds) zoals deze is vastgesteld door het bestuur d.d. … en voorzien van een toelichting in overeenstemming met artikel 5 lid 3 van het Vrijstellings- en boetebesluit Wet Bpf 2000 waarbij de gemaakte keuzen bij het vaststellen van de normportefeuille zijn onderbouwd.

**De basis voor ons oordeel**

Wij hebben ons onderzoek uitgevoerd volgens het Nederlands recht, waaronder de Nederlandse Standaard 3000A, 'Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie (attest-opdrachten)'. Deze opdracht is gericht op het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid. Onze verantwoordelijkheden op grond hiervan zijn beschreven in de sectie 'Onze verantwoordelijkheden voor het onderzoek van de opgave van de normportefeuille’.

Wij zijn onafhankelijk van … (naam bedrijfstakpensioenfonds) zoals vereist in de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO) en andere relevante onafhankelijkheidsregels in Nederland. Daarnaast hebben wij voldaan aan de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA).

Wij vinden dat de door ons verkregen assurance-informatie voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel.

**Aangelegenheid met betrekking tot de reikwijdte van ons onderzoek**

Het Vrijstellings- en boetebesluit Wet Bpf 2000 vereist niet dat de accountant onderzoekt of de normportefeuille door het bestuur is opgesteld in overeenstemming met artikel 5 lid 3 van het Vrijstellings- en boetebesluit Wet Bpf 2000. Wij wijzen u erop dat wij in het kader van deze opdracht geen onderzoek hebben gedaan naar de toereikendheid van de toelichting op de normportefeuille of de onderbouwing van de gemaakte keuzen.

Ons oordeel is niet aangepast als gevolg van deze aangelegenheid.

**Beperking in gebruik en verspreidingskring**

De opgave van de normportefeuille is opgesteld voor de bij de pensioenregeling aangesloten werkgevers met als doel … (naam bedrijfstakpensioenfonds) in staat te stellen te voldoen aan de eisen van artikel 5 lid 3 van het Vrijstellings- en boetebesluit Wet Bpf 2000. Hierdoor is de opgave van de normportefeuille mogelijk niet geschikt voor andere doeleinden. Ons assurance-rapport is derhalve uitsluitend bestemd voor ... (naam bedrijfstakpensioenfonds) en de bij de pensioenregeling aangesloten werkgevers en dient niet te worden verspreid aan of te worden gebruikt door anderen.

**Verantwoordelijkheden van het bestuur voor de opgave van de normportefeuille**

Het bestuur is verantwoordelijk voor het vaststellen van de normportefeuille zoals bedoeld in artikel 5 lid 3 van het Vrijstellings- en boetebesluit Wet Bpf 2000 en deze te voorzien van een toelichting waarin de gemaakte keuzen zijn onderbouwd, alsmede voor het opstellen van de opgave van de normportefeuille.

Het bestuur is ook verantwoordelijk voor een zodanige interne beheersing als het noodzakelijk acht om het opstellen van de opgave van de normportefeuille mogelijk te maken zonder afwijkingen van materieel belang als gevolg van fraude of fouten.

**Onze verantwoordelijkheden voor het onderzoek van de opgave van de normportefeuille**

Onze verantwoordelijkheid is het geven van een oordeel op basis van onze werkzaamheden of de opgave van de normportefeuille in alle van materieel belang zijnde aspecten consistent is met de normportefeuille 201X van ... (naam bedrijfstakpensioenfonds) zoals deze is vastgesteld door het bestuur d.d. … en voorzien van een toelichting in overeenstemming met artikel 5 lid 3 van het Vrijstellings- en boetebesluit Wet Bpf 2000 waarbij de gemaakte keuzen bij het vaststellen van de normportefeuille zijn onderbouwd.

Ons onderzoek is uitgevoerd met een hoge mate maar geen absolute mate van zekerheid waardoor het mogelijk is dat wij tijdens ons onderzoek niet alle materiële fouten en fraude ontdekken.

Wij passen de Nadere voorschriften kwaliteitssystemen (NVKS) toe. Op grond daarvan beschikken wij over een samenhangend stelsel van kwaliteitsmanagement inclusief vastgelegde richtlijnen en procedures inzake de naleving van ethische voorschriften, professionele standaarden en andere relevante wet- en regelgeving.

Plaats en datum

... (naam accountantspraktijk)

... (naam accountant)

# 15 Rapportages in relatie tot prospectussen

## 15.4 Vervallen: Assurance-rapport bij pro forma financiële informatie in een prospectus (Combinatie vertaling ISAE 3420 en eisen EC Verordening No 809/2004)

# 16 Inbrengverklaringen

## 16.1 Controleverklaring betreffende voorgenomen inbreng op aandelen bij oprichting van een N.V. (artikel 2:94a lid 2 BW)

NB1: Normenkader voor de partij betrokken bij de inbreng:

Voor de partij betrokken bij de inbreng geldt artikel 2:94a lid 1 BW:

‘Indien bij de oprichting inbreng op aandelen anders dan in geld wordt overeengekomen, maken de oprichters een beschrijving op van hetgeen wordt ingebracht, met vermelding van de daaraan toegekende waarde en van de toegepaste waarderingsmethoden. Deze methoden moeten voldoen aan normen die in het maatschappelijke verkeer als aanvaardbaar worden beschouwd. De beschrijving heeft betrekking op de toestand van hetgeen wordt ingebracht op een dag die niet eerder dan zes maanden voor de oprichting ligt. De beschrijving wordt door alle oprichters ondertekend en aan de akte van oprichting gehecht.’

NB2: Normenkader voor het controleoordeel van de accountant

Voor het controleoordeel van de accountant geldt als normenkader artikel 2:94a lid 2 BW:

‘Over de beschrijving van hetgeen wordt ingebracht moet een accountant als bedoeld in artikel 393, eerste lid een verklaring afleggen, die aan de akte van oprichting moet worden gehecht. Hierin verklaart hij dat de waarde van hetgeen wordt ingebracht, bij toepassing van in het maatschappelijke verkeer als aanvaardbaar beschouwde waarderingsmethoden, ten minste beloopt het bedrag van de stortingsplicht, in geld uitgedrukt, waaraan met de inbreng moet worden voldaan. Indien bekend is dat de waarde na de beschrijving aanzienlijk is gedaald, is een tweede verklaring vereist.’

NB3: Andere informatie

Deze voorbeeldtekst gaat ervan uit dat de beschrijving meer omvat dan het controleobject: de aan de inbreng toegekende waarde en de toegepaste waarderingsmethoden . Indien dit niet het geval is vervalt de sectie ‘Andere informatie’.

NB4: Standaard 570

Het uitgangspunt van de onderstaande voorbeeldtekst is dat de waarde van de inbreng niet wordt afgeleid van een jaarrekening of ander financieel overzicht (zie ook artikel 2:94a, lid 3 onder c.) en om die reden Standaard 570 niet van toepassing is. Om die reden blijven passages over de continuïteitsveronderstelling achterwege in de paragrafen over de verantwoordelijkheden van het bestuur en over de verantwoordelijkheden van de accountant.

**CONTROLEVERKLARING VAN DE ONAFHANKELIJKE ACCOUNTANT ex artikel 2:94a lid 2 BW**

Aan: Opdrachtgever(s)

**Ons oordeel**

Wij hebben de waarde van de voorgenomen inbreng ter storting op de bij oprichting van … (naam vennootschap) te ... (vestigingsplaats)[[518]](#footnote-518) te plaatsen aandelen gecontroleerd.

Naar ons oordeel, bij toepassing van in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar beschouwde waarderingsmethoden, kwam de waarde van de voorgenomen inbreng zoals opgenomen en toegelicht in bijgevoegde beschrijving van de oprichter(s) van ... (datum ondertekening beschrijving), naar de toestand op ... (datum per welke de inbreng is gewaardeerd), ten minste overeen met het bedrag van de stortingsplicht ad € ...., waaraan met de voorgenomen inbreng moet worden voldaan. In het bedrag van de stortingsplicht is het agio [***optioneel****: niet*] begrepen.

[***Optioneel****: Volgens de beschrijving bestaat de voorgenomen inbreng uit ... (korte aanduiding van de aard van de inbreng)*.]

**De basis voor ons oordeel**

Wij hebben onze controle uitgevoerd volgens het Nederlands recht, waaronder ook de Nederlandse controlestandaarden en artikel 2:94a lid 2 BW vallen. Onze verantwoordelijkheden op grond hiervan zijn beschreven in de sectie 'Onze verantwoordelijkheden voor de controle van de waarde van de voorgenomen inbreng.’

Wij zijn onafhankelijk van de oprichter(s) van … (naam vennootschap) zoals vereist door de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO) en andere voor de opdracht relevante onafhankelijkheidsregels in Nederland. Verder hebben wij voldaan aan de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA).

Wij vinden dat de door ons verkregen controle-informatie voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel.

**Benadrukking van de toegepaste waarderingsmethode(n)**

Onder verwijzing naar de toelichting op de toegepaste waarderingsmethode(n) in de beschrijving wijzen wij erop dat het bepalen van de waarde van de voorgenomen inbreng bij toepassing van (een) in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar beschouwde methode(n) naar zijn aard subjectief is. Derhalve sluit ons oordeel over de waarde van de voorgenomen inbreng, bij toepassing van (een) andere in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar beschouwde methode(n), een andere waarde van de voorgenomen inbreng niet uit.

Ons oordeel is niet aangepast als gevolg van deze aangelegenheid.

**Beperking in het gebruik**

Deze controleverklaring wordt verstrekt ter voldoening aan artikel 2:94a lid 2 BW en heeft uitsluitend tot doel een redelijke mate van zekerheid te verschaffen dat met de beschreven inbreng aan de genoemde stortingsplicht wordt voldaan en mag derhalve niet voor andere doeleinden worden gebruikt.

**Andere informatie**

Aan de waarde van de voorgenomen inbreng en onze controleverklaring daarbij is andere informatie toegevoegd.[[519]](#footnote-519)

Op grond van onderstaande werkzaamheden hebben wij niets te rapporteren over de andere informatie.

Wij hebben de andere informatie gelezen en hebben op basis van onze kennis en ons begrip, verkregen vanuit onze controle of anderszins, overwogen of de andere informatie materiële afwijkingen bevat.

Met onze werkzaamheden hebben wij voldaan aan de Nederlandse Standaard 720. Deze werkzaamheden hebben niet dezelfde diepgang als onze controlewerkzaamheden ten aanzien van de waarde van de voorgenomen inbreng.

De oprichter(s) is/zijn verantwoordelijk voor het opstellen van de andere informatie.

**Verantwoordelijkheden van de oprichter(s) voor de waarde van de voorgenomen inbreng**

De oprichter(s) is/zijn verantwoordelijk voor het bepalen van de waarde van de voorgenomen inbreng bij toepassing van (een) in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar beschouwde waarderingsmethode(n), alsmede de beschrijving daarvan in overeenstemming met artikel 2:94a lid 1 BW en voor de feitelijke en juridische inbreng van de beschreven vermogensbestanddelen in de op te richten vennootschap. In dit kader is/zijn de oprichter(s) verantwoordelijk voor een zodanige interne beheersing die de oprichter(s) noodzakelijk acht(en) om het bepalen van de waarde van de voorgenomen inbreng en de beschrijving daarvan mogelijk te maken zonder afwijkingen van materieel belang als gevolg van fouten of fraude.

**Onze verantwoordelijkheden voor de controle van de** **waarde van de voorgenomen inbreng**

Onze verantwoordelijkheid is het zodanig plannen en uitvoeren van een controleopdracht dat wij daarmee voldoende en geschikte controle-informatie verkrijgen voor het door ons af te geven oordeel.

Onze controle is uitgevoerd met een hoge mate maar geen absolute mate van zekerheid waardoor het mogelijk is dat wij tijdens onze controle niet alle materiële fouten en fraude ontdekken.

Afwijkingen kunnen ontstaan als gevolg van fraude of fouten en zijn materieel indien redelijkerwijs kan worden verwacht dat deze, afzonderlijk of gezamenlijk, van invloed kunnen zijn op de economische beslissingen die gebruikers op basis van de waarde van de voorgenomen inbreng nemen. De materialiteit beïnvloedt de aard, timing en omvang van onze controlewerkzaamheden en de evaluatie van het effect van onderkende afwijkingen op ons oordeel. [[520]](#footnote-520)

Wij hebben deze accountantscontrole professioneel kritisch uitgevoerd en hebben waar relevant professionele oordeelsvorming toegepast in overeenstemming met de Nederlandse controlestandaarden, ethische voorschriften en de onafhankelijkheidseisen. Onze controle bestond onder andere uit:

* het identificeren en inschatten van de risico's dat de waarde van de voorgenomen inbreng afwijkingen van materieel belang bevat als gevolg van fouten of fraude, het in reactie op deze risico's bepalen en uitvoeren van controlewerkzaamheden en het verkrijgen van controle-informatie die voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel. Bij fraude is het risico dat een afwijking van materieel belang niet ontdekt wordt groter dan bij fouten. Bij fraude kan sprake zijn van samenspanning, valsheid in geschrifte, het opzettelijk nalaten transacties vast te leggen, het opzettelijk verkeerd voorstellen van zaken of het doorbreken van de interne beheersing;
* het verkrijgen van inzicht in de interne beheersing die relevant is voor de controle met als doel controlewerkzaamheden te selecteren die passend zijn in de omstandigheden. Deze werkzaamheden hebben niet als doel om een oordeel uit te spreken over de effectiviteit van de interne beheersing; en
* het evalueren van de geschiktheid van de toegepaste waarderingsmethode(n) en het evalueren van de redelijkheid van schattingen door de oprichter(s) en de toelichtingen daarover.

Wij communiceren met de oprichter(s) onder andere over de geplande reikwijdte en timing van de controle en over de significante bevindingen die uit onze controle naar voren zijn gekomen, waaronder eventuele significante tekortkomingen in de interne beheersing.

Plaats en datum

... (naam accountantspraktijk)

... (naam accountant)

## 16.2 Controleverklaring betreffende voorgenomen inbreng op na oprichting uit te geven aandelen in een N.V. (artikel 2:94b lid 2 BW)

NB1: Normenkader voor de partij betrokken bij de inbreng:

Voor de partij betrokken bij de inbreng geldt artikel 2:94b lid 1 BW:

‘Indien na de oprichting inbreng op aandelen anders dan in geld wordt overeengekomen, maakt de vennootschap overeenkomstig artikel 94a lid 1 een beschrijving op van hetgeen wordt ingebracht. De beschrijving heeft betrekking op de toestand op een dag die niet eerder dan zes maanden ligt voor de dag waarop de aandelen worden genomen dan wel waartegen een bijstorting is uitgeschreven of waarop zij is overeengekomen. De bestuurders ondertekenen de beschrijving; ontbreekt de handtekening van een of meer hunner, dan wordt daarvan onder opgave van reden melding gemaakt.’ Zie voorbeeldrapportage 16.1 voor artikel 2:94a lid 1.

NB2: Normenkader voor het controleoordeel van de accountant

Voor het controleoordeel van de accountant geldt als normenkader artikel 2:94b lid 2 BW:

‘Artikel 94a lid 2 is van overeenkomstige toepassing.’ Zie voorbeeldrapportage 16.1.

NB3: Andere informatie

Deze voorbeeldtekst gaat ervan uit dat de beschrijving meer omvat dan het controleobject: de aan de inbreng toegekende waarde, waaronder de toegepaste waarderingsmethoden en de toelichting daarbij. Indien dit niet het geval is vervalt de sectie ‘Andere informatie’.

NB4: Standaard 570

Het uitgangspunt van de onderstaande voorbeeldtekst is dat de waarde van de voorgenomen inbreng wordt afgeleid van een jaarrekening of ander financieel overzicht. In dat geval is Standaard 570 van toepassing. Om die reden bevatten de paragrafen over de verantwoordelijkheden van het bestuur en over de verantwoordelijkheden van de accountant passages over de continuïteitsveronderstelling.

**CONTROLEVERKLARING VAN DE ONAFHANKELIJKE ACCOUNTANT ex artikel 2:94b lid 2 BW**

Aan: Opdrachtgever

**Ons oordeel**

Wij hebben de waarde van de voorgenomen inbreng ter storting op de door ... (naam vennootschap) te ... (vestigingsplaats)[[521]](#footnote-521) uit te geven[[522]](#footnote-522) aandelen gecontroleerd.

Naar ons oordeel, bij toepassing van in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar beschouwde waarderingsmethoden, kwam de waarde van de voorgenomen inbreng zoals opgenomen en toegelicht in bijgevoegde beschrijving van ... (datum ondertekening beschrijving) van … (naam vennootschap), naar de toestand op... (datum per welke de inbreng is gewaardeerd) , ten minste overeen met het bedrag van de stortingsplicht ad € ...., waaraan met de voorgenomen inbreng moet worden voldaan. In het bedrag van de stortingsplicht is het agio [***optioneel***: niet] begrepen.

[***Optioneel****: Volgens de beschrijving bestaat de voorgenomen inbreng uit... (korte aanduiding van de aard van de inbreng).]*

**De basis voor ons oordeel**

Wij hebben onze controle uitgevoerd volgens het Nederlands recht, waaronder ook de Nederlandse controlestandaarden en artikel 2:94a lid 2 BW vallen. Onze verantwoordelijkheden op grond hiervan zijn beschreven in de sectie 'Onze verantwoordelijkheden voor de controle van de waarde van de voorgenomen inbreng'.

Wij zijn onafhankelijk van …(naam vennootschap) zoals vereist in de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO) en andere voor de opdracht relevante onafhankelijkheidsregels in Nederland. Verder hebben wij voldaan aan de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA).

Wij vinden dat de door ons verkregen controle-informatie voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel.

**Benadrukking van de toegepaste waarderingsmethode(n)**

Onder verwijzing naar de toegepaste waarderingsmethode(n) zoals toegelicht in de beschrijving wijzen wij erop dat het bepalen van de waarde van de voorgenomen inbreng bij toepassing van [een] in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar beschouwde waarderingsmethode(n) naar zijn aard subjectief is. Derhalve sluit ons oordeel over de waarde van de voorgenomen inbreng, bij toepassing van [een] andere in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar beschouwde waarderingsmethode(n), een andere waarde van de voorgenomen inbreng niet uit.

Ons oordeel is niet aangepast als gevolg van deze aangelegenheid.

**Beperking in het gebruik**

Deze controleverklaring wordt verstrekt ter voldoening aan artikel 2:94b lid 2 BW en heeft uitsluitend tot doel een redelijke mate van zekerheid te verschaffen dat met de beschreven inbreng aan de genoemde stortingsplicht wordt voldaan en mag derhalve niet voor andere doeleinden worden gebruikt.

**Andere informatie**

Aan de waarde van de voorgenomen inbreng en onze controleverklaring daarbij is andere informatie toegevoegd.[[523]](#footnote-523)

Op grond van onderstaande werkzaamheden hebben wij niets te rapporteren over de andere informatie.

Wij hebben de andere informatie gelezen en hebben op basis van onze kennis en ons begrip, verkregen vanuit onze controle of anderszins, overwogen of de andere informatie materiële afwijkingen bevat.

Met onze werkzaamheden hebben wij voldaan aan de Nederlandse Standaard 720. Deze werkzaamheden hebben niet dezelfde diepgang als onze controlewerkzaamheden ten aanzien van de waarde van de voorgenomen inbreng.

Het bestuur is verantwoordelijk voor het opstellen van de andere informatie.

**Verantwoordelijkheden van het bestuur voor de waarde van de voorgenomen inbreng**

Het bestuur is verantwoordelijk voor het bepalen van de waarde van de voorgenomen inbreng bij toepassing van (een) in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar beschouwde waarderingsmethode(n), alsmede de beschrijving daarvan in overeenstemming met artikel 2:94b lid 1 BW en voor de feitelijke en juridische inbreng in de vennootschap. In dit kader is het bestuur verantwoordelijk voor een zodanige interne beheersing die het bestuur noodzakelijk acht om het bepalen van de waarde van de voorgenomen inbreng en de beschrijving daarvan mogelijk te maken zonder afwijkingen van materieel belang als gevolg van fouten of fraude.

Bij het bepalen van de waarde van de voorgenomen inbreng moet het bestuur afwegen of de onderneming in staat is om haar werkzaamheden in continuïteit voort te zetten. Bij toepassing van (een) in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar beschouwde waarderingsmethode(n) moet het bestuur de waarde van de voorgenomen inbreng bepalen op basis van de continuïteitsveronderstelling, tenzij het bestuur het voornemen heeft om de vennootschap te liquideren of de bedrijfsactiviteiten te beëindigen of als beëindiging het enige realistische alternatief is.

Het bestuur moet gebeurtenissen en omstandigheden waardoor gerede twijfel zou kunnen bestaan of de onderneming haar bedrijfsactiviteiten in continuïteit kan voortzetten, toelichten. [[524]](#footnote-524)

**Onze verantwoordelijkheden voor de controle van de waarde van de voorgenomen inbreng**

Onze verantwoordelijkheid is het zodanig plannen en uitvoeren van een controleopdracht dat wij daarmee voldoende en geschikte controle-informatie verkrijgen voor het door ons af te geven oordeel.

Onze controle is uitgevoerd met een hoge mate maar geen absolute mate van zekerheid waardoor het mogelijk is dat wij tijdens onze controle niet alle materiële fouten en fraude ontdekken.

Afwijkingen kunnen ontstaan als gevolg van fraude of fouten en zijn materieel indien redelijkerwijs kan worden verwacht dat deze, afzonderlijk of gezamenlijk, van invloed kunnen zijn op de economische beslissingen die gebruikers op basis van de waarde van de voorgenomen inbreng nemen. De materialiteit beïnvloedt de aard, timing en omvang van onze controlewerkzaamheden en de evaluatie van het effect van onderkende afwijkingen op ons oordeel. [[525]](#footnote-525)

Wij hebben deze accountantscontrole professioneel kritisch uitgevoerd en hebben waar relevant professionele oordeelsvorming toegepast in overeenstemming met de Nederlandse controlestandaarden, ethische voorschriften en de onafhankelijkheidseisen. Onze controle bestond onder andere uit:

* het identificeren en inschatten van de risico's dat de waarde van de voorgenomen inbreng afwijkingen van materieel belang bevat als gevolg van fouten of fraude, het in reactie op deze risico's bepalen en uitvoeren van controlewerkzaamheden en het verkrijgen van controle-informatie die voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel. Bij fraude is het risico dat een afwijking van materieel belang niet ontdekt wordt groter dan bij fouten. Bij fraude kan sprake zijn van samenspanning, valsheid in geschrifte, het opzettelijk nalaten transacties vast te leggen, het opzettelijk verkeerd voorstellen van zaken of het doorbreken van de interne beheersing;
* het verkrijgen van inzicht in de interne beheersing die relevant is voor de controle met als doel controlewerkzaamheden te selecteren die passend zijn in de omstandigheden. Deze werkzaamheden hebben niet als doel om een oordeel uit te spreken over de effectiviteit van de interne beheersing van de vennootschap;
* het evalueren van de geschiktheid van de toegepaste waarderingsmethode(n) en het evalueren van de redelijkheid van schattingen door het bestuur en de toelichtingen daarover; en
* het vaststellen dat de door het bestuur gehanteerde continuïteitsveronderstelling aanvaardbaar is. Tevens het op basis van de verkregen controle-informatie vaststellen of er gebeurtenissen en omstandigheden zijn waardoor gerede twijfel zou kunnen bestaan of de onderneming haar bedrijfsactiviteiten in continuïteit kan voortzetten. Als wij concluderen dat er een onzekerheid van materieel belang bestaat, zijn wij verplicht om aandacht in onze controleverklaring te vestigen op de relevante gerelateerde toelichtingen. Als de toelichtingen inadequaat zijn, moeten wij onze verklaring aanpassen. Onze conclusies zijn gebaseerd op de controle-informatie die verkregen is tot de datum van onze controleverklaring. Toekomstige gebeurtenissen of omstandigheden kunnen er echter toe leiden dat een vennootschap haar continuïteit niet langer kan handhaven.[[526]](#footnote-526)

Wij communiceren met de met governance belaste personen[[527]](#footnote-527) onder andere over de geplande reikwijdte en timing van de controle en over de significante bevindingen die uit onze controle naar voren zijn gekomen, waaronder eventuele significante tekortkomingen in de interne beheersing.

Plaats en datum

... (naam accountantspraktijk)

... (naam accountant)

## 16.3 Controleverklaring betreffende de verkrijging door een N.V. van goederen van oprichters of aandeelhouders (Nachgründung; artikel 2:94c lid 3 BW)

NB1: Normenkader voor de partij betrokken bij de waarde van de goederen:

Voor de partij betrokken bij de waarde van de goederen geldt artikel 2:94c lid 2 BW:

Indien de goedkeuring wordt gevraagd, maakt de vennootschap een beschrijving op van de te verkrijgen goederen en van de tegenprestatie. De beschrijving heeft betrekking op de toestand van het beschrevene op een dag die niet voor de oprichting ligt. In de beschrijving worden de waarden vermeld die aan de goederen en tegenprestatie worden toegekend alsmede de toegepaste waarderingsmethoden. Deze methoden moeten voldoen aan normen die in het maatschappelijke verkeer als aanvaardbaar worden beschouwd. De bestuurders ondertekenen de beschrijving; ontbreekt de handtekening van een of meer hunner, dan wordt daarvan onder opgave van reden melding gemaakt.’

NB2: Normenkader voor het controleoordeel van de accountant

Voor het controleoordeel van de accountant geldt als normenkader artikel 2:94c lid 3 BW:

‘Artikel 94a lid 2 is van overeenkomstige toepassing, met dien verstande dat de verklaring moet inhouden dat de waarde van de te verkrijgen goederen, bij toepassing van in het maatschappelijke verkeer als aanvaardbaar beschouwde waarderingsmethoden, overeenkomt met ten minste de waarde van de tegenprestatie.’

NB3: Andere informatie

Deze voorbeeldtekst gaat ervan uit dat de beschrijving meer omvat dan het controleobject waarde van de goederen, waaronder de toegepaste waarderingsmethoden en de toelichting daarbij. Indien dit niet het geval is vervalt de sectie ‘Andere informatie’.

NB4: Standaard 570

Het uitgangspunt van de onderstaande voorbeeldtekst is dat tenminste bij de bepaling van de waarde van de tegenprestatie de continuïteitsveronderstelling relevant is. In dat geval is Standaard 570 van toepassing. Om die reden bevatten de paragrafen over de verantwoordelijkheden van het bestuur en over de verantwoordelijkheden van de accountant passages over de continuïteitsveronderstelling.

**CONTROLEVERKLARING VAN DE ONAFHANKELIJKE ACCOUNTANT ex artikel 2:94c lid 3 BW**

Aan: Opdrachtgever

**Ons oordeel**

Wij hebben de waarde van de goederen [***naar keuze***: verkregen/te verkrijgen][[528]](#footnote-528) door ... (naam vennootschap) te ... (vestigingsplaats)[[529]](#footnote-529) en de waarde van de tegenprestatie gecontroleerd.

Naar ons oordeel, bij toepassing van in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar beschouwde waarderingsmethoden, kwam de waarde van de goederen die [***naar keuze***: toebehoren/hebben toebehoord] aan oprichters of aandeelhouders van de vennootschap, zoals opgenomen en toegelicht in bijgevoegde beschrijving van … (naam vennootschap) van... (datum ondertekening beschrijving) en beschreven naar de toestand op ... (datum per welke de goederen zijn gewaardeerd)[[530]](#footnote-530), ten minste overeen met de waarde van de door de vennootschap verschuldigde tegenprestatie in de beschrijving.

[***Optioneel****: Volgens de beschrijving betreft de verkrijging ... (korte aanduiding van de aard van de door de vennootschap verkregen/te verkrijgen goederen) en de tegenprestatie.*]

**De basis voor ons oordeel**

Wij hebben onze controle uitgevoerd volgens het Nederlands recht, waaronder ook de Nederlandse controlestandaarden en artikel 2:94c lid 3 BW vallen. Onze verantwoordelijkheden op grond hiervan zijn beschreven in de sectie 'Onze verantwoordelijkheden voor de controle van de waarde van de goederen en de tegenprestatie’.

Wij zijn onafhankelijk van … (naam vennootschap) zoals vereist in de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO) en andere voor de opdracht relevante onafhankelijkheidsregels in Nederland. Verder hebben wij voldaan aan de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA).

Wij vinden dat de door ons verkregen controle-informatie voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel.

**Benadrukking van de toegepaste waarderingsmethode(n)**

Onder verwijzing naar de toegepaste waarderingsmethode(n) zoals toegelicht in de beschrijving wijzen wij erop dat het bepalen van de waarde van de goederen en de tegenprestatie bij toepassing van (een) in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar beschouwde waarderingsmethode(n) naar zijn aard subjectief is. Derhalve sluit ons oordeel over het eigen vermogen, bij toepassing van (een) andere in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar beschouwde waarderingsmethode(n), een andere omvang van het eigen vermogen niet uit.

Ons oordeel is niet aangepast als gevolg van deze aangelegenheid.

**Beperking in het gebruik**

Deze controleverklaring wordt verstrekt ter voldoening aan artikel 2:94c lid 3 BW en heeft uitsluitend tot doel een redelijke mate van zekerheid te verschaffen dat de waarde van de door de vennootschap [***naar keuze***: verkregen/te verkrijgen] goederen ten minste overeenkomt met de waarde van de door de vennootschap verschuldigde tegenprestatie en mag derhalve niet voor andere doeleinden worden gebruikt.

**Andere informatie**

Aan de waarde van de goederen en de tegenprestatie en onze controleverklaring daarbij is andere informatie toegevoegd.[[531]](#footnote-531)

Op grond van onderstaande werkzaamheden hebben wij niets te rapporteren over de andere informatie.

Wij hebben de andere informatie gelezen en hebben op basis van onze kennis en ons begrip, verkregen vanuit onze controle of anderszins, overwogen of de andere informatie materiële afwijkingen bevat.

Met onze werkzaamheden hebben wij voldaan aan de Nederlandse Standaard 720. Deze werkzaamheden hebben niet dezelfde diepgang als onze controlewerkzaamheden ten aanzien van de waarde van de goederen en de tegenprestatie.

Het bestuur is verantwoordelijk voor het opstellen van de andere informatie.

**Verantwoordelijkheden van het bestuur voor de waarde van de goederen en de tegenprestatie**

Het bestuur is verantwoordelijk voor het bepalen van de waarde van de goederen en de tegenprestatie bij toepassing van in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar beschouwde waarderingsmethoden alsmede de beschrijving daarvan in overeenstemming met artikel 2:94c lid 2 BW en voor de feitelijke en juridische effectuering van de verkrijging en de tegenprestatie door de vennootschap. In dit kader is het bestuur verantwoordelijk voor een zodanige interne beheersing die het bestuur noodzakelijk acht om het bepalen van de waarde van de goederen en de tegenprestatie alsmede de beschrijving daarvan mogelijk te maken zonder afwijkingen van materieel belang als gevolg van fouten of fraude.

Bij het bepalen van de waarde van de goederen en de tegenprestatie moet het bestuur afwegen of de onderneming in staat is om haar werkzaamheden in continuïteit voort te zetten. Bij toepassing van in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar beschouwde waarderingsmethoden moet het bestuur de waarde van de goederen en de tegenprestatie bepalen op basis van de continuïteitsveronderstelling, tenzij het bestuur het voornemen heeft om de vennootschap te liquideren of de bedrijfsactiviteiten te beëindigen of als beëindiging het enige realistische alternatief is.

Het bestuur moet gebeurtenissen en omstandigheden waardoor gerede twijfel zou kunnen bestaan of de onderneming haar bedrijfsactiviteiten in continuïteit kan voortzetten, toelichten.[[532]](#footnote-532)

**Onze verantwoordelijkheden voor de controle van de waarde van de goederen en de tegenprestatie**

Onze verantwoordelijkheid is het zodanig plannen en uitvoeren van een controleopdracht dat wij daarmee voldoende en geschikte controle-informatie verkrijgen voor het door ons af te geven oordeel.

Onze controle is uitgevoerd met een hoge mate maar geen absolute mate van zekerheid waardoor het mogelijk is dat wij tijdens onze controle niet alle materiële fouten en fraude ontdekken.

Afwijkingen kunnen ontstaan als gevolg van fraude of fouten en zijn materieel indien redelijkerwijs kan worden verwacht dat deze, afzonderlijk of gezamenlijk, van invloed kunnen zijn op de economische beslissingen die gebruikers op basis van de waarde van de goederen en de tegenprestatie nemen. De materialiteit beïnvloedt de aard, timing en omvang van onze controlewerkzaamheden en de evaluatie van het effect van onderkende afwijkingen op ons oordeel. [[533]](#footnote-533)

Wij hebben deze accountantscontrole professioneel kritisch uitgevoerd en hebben waar relevant professionele oordeelsvorming toegepast in overeenstemming met de Nederlandse controlestandaarden, ethische voorschriften en de onafhankelijkheidseisen. Onze controle bestond onder andere uit:

* het identificeren en inschatten van de risico's dat de waarde van de goederen en de tegenprestatie afwijkingen van materieel belang bevat als gevolg van fouten of fraude, het in reactie op deze risico's bepalen en uitvoeren van controlewerkzaamheden en het verkrijgen van controle-informatie die voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel. Bij fraude is het risico dat een afwijking van materieel belang niet ontdekt wordt groter dan bij fouten. Bij fraude kan sprake zijn van samenspanning, valsheid in geschrifte, het opzettelijk nalaten transacties vast te leggen, het opzettelijk verkeerd voorstellen van zaken of het doorbreken van de interne beheersing;
* het verkrijgen van inzicht in de interne beheersing die relevant is voor de controle met als doel controlewerkzaamheden te selecteren die passend zijn in de omstandigheden. Deze werkzaamheden hebben niet als doel om een oordeel uit te spreken over de effectiviteit van de interne beheersing van de vennootschap;
* het evalueren van de geschiktheid van de toegepaste waarderingsmethode(n) en het evalueren van de redelijkheid van schattingen door het bestuur en de toelichtingen daarover; en
* het vaststellen dat de door het bestuur gehanteerde continuïteitsveronderstelling aanvaardbaar is. Tevens het op basis van de verkregen controle-informatie vaststellen of er gebeurtenissen en omstandigheden zijn waardoor gerede twijfel zou kunnen bestaan of de onderneming haar bedrijfsactiviteiten in continuïteit kan voortzetten. Als wij concluderen dat er een onzekerheid van materieel belang bestaat, zijn wij verplicht om aandacht in onze controleverklaring te vestigen op de relevante gerelateerde toelichtingen. Als de toelichtingen inadequaat zijn, moeten wij onze verklaring aanpassen. Onze conclusies zijn gebaseerd op de controle-informatie die verkregen is tot de datum van onze controleverklaring. Toekomstige gebeurtenissen of omstandigheden kunnen er echter toe leiden dat een onderneming haar continuïteit niet langer kan handhaven.[[534]](#footnote-534)

Wij communiceren met de met governance belaste personen[[535]](#footnote-535) onder andere over de geplande reikwijdte en timing van de controle en over de significante bevindingen die uit onze controle naar voren zijn gekomen, waaronder eventuele significante tekortkomingen in de interne beheersing.

Plaats en datum

... (naam accountantspraktijk)

... (naam accountant)

## 16.4 Controleverklaring betreffende de omzetting van een B.V. in een N.V. (artikel 2:72 lid 1 BW)

NB1: Normenkader voor de partij betrokken bij de omzetting:

Voor de partij betrokken bij de omzetting gelden artikel 2:72 lid 1 BW en artikel 2:18 BW:

Artikel 2:72 lid 1 BW

‘Wanneer een besloten vennootschap zich krachtens artikel 18 omzet in een naamloze vennootschap, wordt aan de akte van omzetting een verklaring van een accountant als bedoeld in artikel 393 lid 1 gehecht waaruit blijkt dat het eigen vermogen van de vennootschap op een dag binnen vijf maanden voor de omzetting ten minste overeenkwam met het gestorte en opgevraagde deel van het kapitaal.’

Artikel 2:18 BW

‘1 Een rechtspersoon kan zich met inachtneming van de volgende leden omzetten in een andere rechtsvorm.

2 Voor omzetting zijn vereist:

a. een besluit tot omzetting, genomen met inachtneming van de vereisten voor een besluit tot statutenwijziging en, tenzij een stichting zich omzet, genomen met de stemmen van ten minste negen tienden van de uitgebrachte stemmen;

b. een besluit tot wijziging van de statuten;

c. een notariële akte van omzetting die de nieuwe statuten bevat.

3 De in het vorige lid onder a genoemde meerderheid is niet vereist voor een omzetting van een naamloze vennootschap in een besloten vennootschap of omgekeerd.

4 Voor de omzetting van of in een stichting en van een naamloze of besloten vennootschap in een vereniging is bovendien rechterlijke machtiging vereist.

5 Slechts de rechtspersoon kan machtiging tot omzetting verzoeken aan de rechtbank, onder overlegging van een notarieel ontwerp van de akte. Zij wordt in elk geval geweigerd, indien een vereist besluit nietig is of indien een rechtsvordering tot vernietiging daarvan aanhangig is. Zij wordt geweigerd, indien de belangen van stemgerechtigden die niet hebben ingestemd of van anderen van wie ten minste iemand zich tot de rechter heeft gewend, onvoldoende zijn ontzien. Indien voor de omzetting machtiging van de rechter is vereist, verklaart de notaris in de akte van omzetting dat de machtiging op het ontwerp van de akte is verleend.

6 Na omzetting van een stichting moet uit de statuten blijken dat het vermogen dat zij bij de omzetting heeft en de vruchten daarvan slechts met toestemming van de rechter anders mogen worden besteed dan voor de omzetting was voorgeschreven. Hetzelfde geldt voor de statuten van een rechtspersoon voor zover dit vermogen en deze vruchten daarop krachtens fusie of splitsing zijn overgegaan.

7 De rechtspersoon doet opgave van de omzetting ter inschrijving in de registers waarin hij moet zijn en moet worden ingeschreven dan wel als vereniging vrijwillig is ingeschreven.

8 Omzetting beëindigt het bestaan van de rechtspersoon niet.’

NB2: Normenkader controleoordeel van de accountant:

Een bepaling voor het stelsel inzake financiële verslaggeving (normenkader) ontbreekt.

De NBA interpreteert in lijn met de wel bestaande bepalingen voor de normenkaders voor splitsing, fusie en voor andere situaties van inbreng overeenkomstig artikelen 2:94a, -b en -c BW dat bij omzetting in aanmerking komt: ‘[..] bij toepassing van in het maatschappelijke verkeer als aanvaardbaar beschouwde waarderingsmethoden [..]’

Voor de situatie van omzetting en het doel ervan interpreteert de NBA dat er geen afgebakend normenkader geldt zoals bijvoorbeeld voor de deponeringsjaarrekening.

Dit normenkader komt tot uitdrukking in de bewoordingen hierboven.

Gelet op Standaard 800 paragraaf 8 en artikel 9 VGBA kan de accountant het passend achten juridisch advies in te winnen ingeval waarderingsmethoden die de entiteit selecteert een bedreiging voor het fundamenteel beginsel integriteit opleveren.

NB3: Andere informatie

Deze voorbeeldtekst gaat ervan uit dat de jaarrekening/tussentijdse vermogensopstelling meer omvat dan het controleobject eigen vermogen en de toelichting daarbij, zoals bijvoorbeeld:

* andere posten of overzichten in de jaarrekening/tussentijdse vermogensopstelling en de toelichting daarbij;
* andere informatie in het document waarin de jaarrekening of tussentijdse vermogensomstelling is opgenomen, zoals bijvoorbeeld een bestuursverslag.

Indien dit niet het geval is vervalt de sectie ‘Andere informatie’.

NB4: Standaard 570

Het uitgangspunt van de onderstaande voorbeeldtekst is dat de waarde van het eigen vermogen wordt afgeleid van een jaarrekening of ander financieel overzicht. In dat geval is Standaard 570 van toepassing. Om die reden bevatten de paragrafen over de verantwoordelijkheden van het bestuur en over de verantwoordelijkheden van de accountant passages over de continuïteitsveronderstelling.

**CONTROLEVERKLARING VAN DE ONAFHANKELIJKE ACCOUNTANT ex artikel 2:72 lid 1 BW**

Aan: Opdrachtgever

**Ons oordeel**

Wij hebben in het kader van de voorgenomen omzetting in een naamloze vennootschap gecontroleerd of het eigen vermogen per ... (datum)[[536]](#footnote-536) van ... (naam vennootschap) te ... (vestigingsplaats)[[537]](#footnote-537) ten minste overeenkwam met het gestorte en opgevraagde deel van het kapitaal.

Naar ons oordeel, bij toepassing van in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar beschouwde waarderingsmethoden, kwam het eigen vermogen zoals opgenomen en toegelicht in de bijgevoegde [*jaarrekening/tussentijdse vermogensopstelling*] van … (naam vennootschap) naar de toestand per ... (datum), ten minste overeen met het gestorte en opgevraagde deel van het geplaatste kapitaal volgens de akte van omzetting, bedragende € ....[[538]](#footnote-538)

**De basis voor ons oordeel**

Wij hebben onze controle uitgevoerd volgens het Nederlands recht, waaronder ook de Nederlandse controlestandaarden en artikel 2:72 lid 1 BW vallen. Onze verantwoordelijkheden op grond hiervan zijn beschreven in de sectie 'Onze verantwoordelijkheden voor de controle van het eigen vermogen’.

Wij zijn onafhankelijk van … (naam vennootschap) zoals vereist in de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO) en andere voor de opdracht relevante onafhankelijkheidsregels in Nederland. Verder hebben wij voldaan aan de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA).

Wij vinden dat de door ons verkregen controle-informatie voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel.

**Benadrukking van de toegepaste methode(n)**

Onder verwijzing naar de uiteenzetting over de toegepaste methode(n) in de toelichting op de [*jaarrekening/tussentijdse vermogensopstelling*] wijzen wij erop dat het bepalen van het eigen vermogen bij toepassing van (een) in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar beschouwde methode(n) naar zijn aard subjectief is. Derhalve sluit ons oordeel, bij toepassing van (een) andere in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar beschouwde methode(n), een andere omvang van het eigen vermogen niet uit.

Ons oordeel is niet aangepast als gevolg van deze aangelegenheid.

**Beperking in het gebruik**

Deze controleverklaring wordt uitsluitend verstrekt in het kader van voormelde omzetting van de vennootschap in een naamloze vennootschap en ter voldoening aan artikel 2:72 lid 1 BW en mag derhalve niet voor andere doeleinden worden gebruikt.

**Andere informatie**

Aan het eigen vermogen en onze controleverklaring daarbij is andere informatie toegevoegd.[[539]](#footnote-539)

Op grond van onderstaande werkzaamheden hebben wij niets te rapporteren over de andere informatie.

Wij hebben de andere informatie gelezen en hebben op basis van onze kennis en ons begrip, verkregen vanuit de onze controle of anderszins, overwogen of de andere informatie materiële afwijkingen bevat.

Met onze werkzaamheden hebben wij voldaan aan de Nederlandse Standaard 720. Deze werkzaamheden hebben niet dezelfde diepgang als onze controlewerkzaamheden ten aanzien van het eigen vermogen.

Het bestuur is verantwoordelijk voor het opstellen van de andere informatie.

**Verantwoordelijkheden van het bestuur voor het eigen vermogen**

Het bestuur is verantwoordelijk voor het bepalen van het eigen vermogen bij toepassing van (een) in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar beschouwde methode(n), zoals toegelicht in de [*jaarrekening/tussentijdse vermogensopstelling*], alsmede voor het voldoen aan de vereisten van artikel 2:18 BW. In dit kader is het bestuur verantwoordelijk voor een zodanige interne beheersing die het bestuur noodzakelijk acht om het bepalen van het eigen vermogen mogelijk te maken zonder afwijkingen van materieel belang als gevolg van fouten of fraude.

Bij het bepalen van het eigen vermogen moet het bestuur afwegen of de onderneming in staat is om haar werkzaamheden in continuïteit voort te zetten. Bij de toepassing van (een) in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar beschouwde methode(n) moet het bestuur het eigen vermogen bepalen op basis van de continuïteitsveronderstelling, tenzij het bestuur het voornemen heeft om de vennootschap te liquideren of de bedrijfsactiviteiten te beëindigen of als beëindiging het enige realistische alternatief is.

Het bestuur moet gebeurtenissen en omstandigheden waardoor gerede twijfel zou kunnen bestaan of de onderneming haar bedrijfsactiviteiten in continuïteit kan voortzetten, toelichten.[[540]](#footnote-540)

**Onze verantwoordelijkheden voor de controle van het eigen vermogen**

Onze verantwoordelijkheid is het zodanig plannen en uitvoeren van een controleopdracht dat wij daarmee voldoende en geschikte controle-informatie verkrijgen voor het door ons af te geven oordeel.

Onze controle is uitgevoerd met een hoge mate maar geen absolute mate van zekerheid waardoor het mogelijk is dat wij tijdens onze controle niet alle materiële fouten en fraude ontdekken.

Afwijkingen kunnen ontstaan als gevolg van fraude of fouten en zijn materieel indien redelijkerwijs kan worden verwacht dat deze, afzonderlijk of gezamenlijk, van invloed kunnen zijn op de economische beslissingen die gebruikers op basis van het eigen vermogen nemen. De materialiteit beïnvloedt de aard, timing en omvang van onze controlewerkzaamheden en de evaluatie van het effect van onderkende afwijkingen op ons oordeel. [[541]](#footnote-541)

Wij hebben deze accountantscontrole professioneel kritisch uitgevoerd en hebben waar relevant professionele oordeelsvorming toegepast in overeenstemming met de Nederlandse controlestandaarden, ethische voorschriften en de onafhankelijkheidseisen. Onze controle bestond onder andere uit:

* het identificeren en inschatten van de risico’s dat het eigen vermogen afwijkingen van materieel belang bevat als gevolg van fouten of fraude, het in reactie op deze risico’s bepalen en uitvoeren van controlewerkzaamheden en het verkrijgen van controle-informatie die voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel. Bij fraude is het risico dat een afwijking van materieel belang niet ontdekt wordt groter dan bij fouten. Bij fraude kan sprake zijn van samenspanning, valsheid in geschrifte, het opzettelijk nalaten transacties vast te leggen, het opzettelijk verkeerd voorstellen van zaken of het doorbreken van de interne beheersing;
* het verkrijgen van inzicht in de interne beheersing die relevant is voor de controle met als doel controlewerkzaamheden te selecteren die passend zijn in de omstandigheden. Deze werkzaamheden hebben niet als doel om een oordeel uit te spreken over de effectiviteit van de interne beheersing van de vennootschap;
* het evalueren van de geschiktheid van de toegepaste methode(n) en het evalueren van de redelijkheid van schattingen door het bestuur en de toelichtingen daarover; en
* het vaststellen dat de door het bestuur gehanteerde continuïteitsveronderstelling aanvaardbaar is. Tevens het op basis van de verkregen controle-informatie vaststellen of er gebeurtenissen en omstandigheden zijn waardoor gerede twijfel zou kunnen bestaan of de onderneming haar bedrijfsactiviteiten in continuïteit kan voortzetten. Als wij concluderen dat er een onzekerheid van materieel belang bestaat, zijn wij verplicht om aandacht in onze controleverklaring te vestigen op de relevante gerelateerde toelichtingen. Als de toelichtingen inadequaat zijn, moeten wij onze verklaring aanpassen. Onze conclusies zijn gebaseerd op de controle-informatie die verkregen is tot de datum van onze controleverklaring. Toekomstige gebeurtenissen of omstandigheden kunnen er echter toe leiden dat een vennootschap haar continuïteit niet langer kan handhaven.[[542]](#footnote-542)

Wij communiceren met de met governance belaste personen[[543]](#footnote-543) onder andere over de geplande reikwijdte en timing van de controle en over de significante bevindingen die uit onze controle naar voren zijn gekomen, waaronder eventuele significante tekortkomingen in de interne beheersing.

Plaats en datum

... (naam accountantspraktijk)

... (naam accountant)

## 16.5 Controleverklaring betreffende de omzetting van een andere rechtspersoon dan een B.V. in een N.V. (artikel 2:72 lid 2 onderdeel a BW)

NB1: Normenkader voor de partij betrokken bij de omzetting:

Voor de partij betrokken bij de omzetting gelden artikel 2:72 lid 2 BW en artikel 2:18 BW:

Artikel 2:72 lid 2 BW

‘Wanneer een andere rechtspersoon zich krachtens artikel 18 omzet in een naamloze vennootschap, worden aan de akte van omzetting gehecht:

a. een verklaring van een accountant als bedoeld in artikel 393 lid 1, waaruit blijkt dat het eigen vermogen van de rechtspersoon op een dag binnen vijf maanden voor de omzetting ten minste het bedrag beloopt van het gestorte deel van het geplaatste kapitaal volgens de akte van omzetting; bij het eigen vermogen mag de waarde worden geteld van hetgeen na die dag uiterlijk onverwijld na de omzetting op aandelen zal worden gestort;

b. indien de rechtspersoon leden heeft, de schriftelijke toestemming van ieder lid wiens aandelen niet worden volgestort door omzetting van de reserves van de rechtspersoon;

c .indien een stichting wordt omgezet, de rechterlijke machtiging daartoe.’

Artikel 2:18 BW: zie bij rapportage 16.4.

NB2: Normenkader controleoordeel van de accountant:

Een bepaling voor het stelsel inzake financiële verslaggeving (normenkader) ontbreekt.

De NBA interpreteert in lijn met de wel bestaande bepalingen voor de normenkaders voor splitsing, fusie en voor andere situaties van inbreng overeenkomstig artikelen 2:94a, -b en -c BW dat bij omzetting in aanmerking komt: ‘[..] bij toepassing van in het maatschappelijke verkeer als aanvaardbaar beschouwde waarderingsmethoden [..]’

Voor de situatie van omzetting en het doel ervan interpreteert de NBA dat er geen afgebakend normenkader geldt zoals bijvoorbeeld voor de deponeringsjaarrekening.

Dit normenkader komt tot uitdrukking in de bewoordingen hierboven.

Gelet op Standaard 800 paragraaf A8 en artikel 9 VGBA kan de accountant het passend achten juridisch advies in te winnen ingeval waarderingsmethoden die de entiteit selecteert een bedreiging voor het fundamenteel beginsel integriteit opleveren.

NB3: Andere informatie

Deze voorbeeldtekst gaat ervan uit dat de jaarrekening/tussentijdse vermogensopstelling meer omvat dan het controleobject eigen vermogen en de toelichting daarbij, zoals bijvoorbeeld:

* andere posten of overzichten in de jaarrekening/tussentijdse vermogensopstelling en de toelichting daarbij;
* andere informatie in het document waarin de jaarrekening of tussentijdse vermogensomstelling is opgenomen, zoals bijvoorbeeld een bestuursverslag.

Indien dit niet het geval is vervalt de sectie ‘Andere informatie’.

NB4: Standaard 570

Het uitgangspunt van de onderstaande voorbeeldtekst is dat de waarde van het eigen vermogen wordt afgeleid van een jaarrekening of ander financieel overzicht. In dat geval is Standaard 570 van toepassing.. Om die reden bevatten de paragrafen over de verantwoordelijkheden van het bestuur en over de verantwoordelijkheden van de accountant passages over de continuïteitsveronderstelling.

**CONTROLEVERKLARING VAN DE ONAFHANKELIJKE ACCOUNTANT ex artikel 2:72 lid 2 BW**

Aan: Opdrachtgever

**Ons oordeel**

Wij hebben in het kader van de voorgenomen omzetting in een naamloze vennootschap gecontroleerd of het eigen vermogen per ... (datum)[[544]](#footnote-544) van ... (naam en rechtsvorm rechtspersoon) te ... (vestigingsplaats)[[545]](#footnote-545) ten minste overeenkwam met het gestorte en opgevraagde deel van het kapitaal.

Naar ons oordeel, bij toepassing van in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar beschouwde waarderingsmethoden, kwam het eigen vermogen zoals opgenomen en toegelicht in de bijgevoegde [*jaarrekening/tussentijdse vermogensopstelling*] van … (naam rechtspersoon) naar de toestand per ... (datum) [***Optioneel***: *vermeerderd met hetgeen na die datum doch uiterlijk onverwijld na de omzetting op aandelen zal worden gestort*][[546]](#footnote-546), ten minste overeen met het gestorte en opgevraagde deel van het geplaatste kapitaal volgens de akte van omzetting, bedragende € ....

**De basis voor ons oordeel**

Wij hebben onze controle uitgevoerd volgens het Nederlands recht, waaronder ook de Nederlandse controlestandaarden en artikel 2:72 lid 2 onderdeel a BW vallen. Onze verantwoordelijkheden op grond hiervan zijn beschreven in de sectie 'Onze verantwoordelijkheden voor de controle van het eigen vermogen’.

Wij zijn onafhankelijk van … (naam rechtspersoon) zoals vereist in de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO) en andere voor de opdracht relevante onafhankelijkheidsregels in Nederland. Verder hebben wij voldaan aan de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA).

Wij vinden dat de door ons verkregen controle-informatie voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel.

**Benadrukking van de toegepaste methode(n)**

Onder verwijzing naar de uiteenzetting over de toegepaste methode(n) in de toelichting op de [*jaarrekening/tussentijdse vermogensopstelling*] wijzen wij erop dat het bepalen van het eigen vermogen bij toepassing van (een) in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar beschouwde methode(n) naar zijn aard subjectief is. Derhalve sluit ons oordeel over het eigen vermogen, bij toepassing van (een) andere in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar beschouwde methode(n), een andere omvang van het eigen vermogen niet uit.

Ons oordeel is niet aangepast als gevolg van deze aangelegenheid.

**Beperking in het gebruik**

Deze controleverklaring wordt uitsluitend verstrekt in het kader van voormelde omzetting van de rechtspersoon in een naamloze vennootschap en ter voldoening aan artikel 2:72 lid 2 onderdeel a BW en mag derhalve niet voor andere doeleinden worden gebruikt.

**Andere informatie**

Andere informatie is toegevoegd aan het eigen vermogen en onze controleverklaring daarbij.[[547]](#footnote-547)

Op grond van onderstaande werkzaamheden hebben wij niets te rapporteren over de andere informatie.

Wij hebben de andere informatie gelezen en hebben op basis van onze kennis en ons begrip, verkregen vanuit onze controle of anderszins, overwogen of de andere informatie materiële afwijkingen bevat.

Met onze werkzaamheden hebben wij voldaan aan de Nederlandse Standaard 720. Deze werkzaamheden hebben niet dezelfde diepgang als onze controlewerkzaamheden ten aanzien van het eigen vermogen.

Het bestuur is verantwoordelijk voor het opstellen van de andere informatie.

**Verantwoordelijkheden van het bestuur voor het eigen vermogen**

Het bestuur is verantwoordelijk voor het bepalen van het eigen vermogen bij toepassing van (een) in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar beschouwde methode(n) zoals toegelicht in de [*jaarrekening/tussentijdse vermogensopstelling*] alsmede voor het voldoen aan de vereisten van artikel 2:18 BW. In dit kader is het bestuur verantwoordelijk voor een zodanige interne beheersing die het bestuur noodzakelijk acht om het bepalen van het eigen vermogen mogelijk te maken zonder afwijkingen van materieel belang als gevolg van fouten of fraude.

Bij het bepalen van het eigen vermogen moet het bestuur afwegen of de rechtspersoon in staat is om haar werkzaamheden in continuïteit voort te zetten. Bij de toepassing van (een) in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar beschouwde methode(n) moet het bestuur het eigen vermogen bepalen op basis van de continuïteitsveronderstelling, tenzij het bestuur het voornemen heeft om de rechtspersoon te liquideren of de activiteiten te beëindigen of als beëindiging het enige realistische alternatief is.

Het bestuur moet gebeurtenissen en omstandigheden waardoor gerede twijfel zou kunnen bestaan of de rechtspersoon haar activiteiten in continuïteit kan voortzetten, toelichten.[[548]](#footnote-548)

**Onze verantwoordelijkheden voor de controle van het eigen vermogen**

Onze verantwoordelijkheid is het zodanig plannen en uitvoeren van een controleopdracht dat wij daarmee voldoende en geschikte controle-informatie verkrijgen voor het door ons af te geven oordeel.

Onze controle is uitgevoerd met een hoge mate maar geen absolute mate van zekerheid waardoor het mogelijk is dat wij tijdens onze controle niet alle materiële fouten en fraude ontdekken.

Afwijkingen kunnen ontstaan als gevolg van fraude of fouten en zijn materieel indien redelijkerwijs kan worden verwacht dat deze, afzonderlijk of gezamenlijk, van invloed kunnen zijn op de economische beslissingen die gebruikers op basis van het eigen vermogen nemen. De materialiteit beïnvloedt de aard, timing en omvang van onze controlewerkzaamheden en de evaluatie van het effect van onderkende afwijkingen op ons oordeel. [[549]](#footnote-549)

Wij hebben deze accountantscontrole professioneel kritisch uitgevoerd en hebben waar relevant professionele oordeelsvorming toegepast in overeenstemming met de Nederlandse controlestandaarden, ethische voorschriften en de onafhankelijkheidseisen. Onze controle bestond onder andere uit:

* het identificeren en inschatten van de risico’s dat het eigen vermogen afwijkingen van materieel belang bevat als gevolg van fouten of fraude, het in reactie op deze risico’s bepalen en uitvoeren van controlewerkzaamheden en het verkrijgen van controle-informatie die voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel. Bij fraude is het risico dat een afwijking van materieel belang niet ontdekt wordt groter dan bij fouten. Bij fraude kan sprake zijn van samenspanning, valsheid in geschrifte, het opzettelijk nalaten transacties vast te leggen, het opzettelijk verkeerd voorstellen van zaken of het doorbreken van de interne beheersing;
* het verkrijgen van inzicht in de interne beheersing die relevant is voor de controle met als doel controlewerkzaamheden te selecteren die passend zijn in de omstandigheden. Deze werkzaamheden hebben niet als doel om een oordeel uit te spreken over de effectiviteit van de interne beheersing van de rechtspersoon;
* het evalueren van de geschiktheid van de toegepaste methode(n) en het evalueren van de redelijkheid van schattingen door het bestuur en de toelichtingen daarover; en
* het vaststellen dat de door het bestuur gehanteerde continuïteitsveronderstelling aanvaardbaar is. Tevens het op basis van de verkregen controle-informatie vaststellen of er gebeurtenissen en omstandigheden zijn waardoor gerede twijfel zou kunnen bestaan of de rechtspersoon haar activiteiten in continuïteit kan voortzetten. Als wij concluderen dat er een onzekerheid van materieel belang bestaat, zijn wij verplicht om aandacht in onze controleverklaring te vestigen op de relevante gerelateerde toelichtingen. Als de toelichtingen inadequaat zijn, moeten wij onze verklaring aanpassen. Onze conclusies zijn gebaseerd op de controle-informatie die verkregen is tot de datum van onze controleverklaring. Toekomstige gebeurtenissen of omstandigheden kunnen er echter toe leiden dat een rechtspersoon haar continuïteit niet langer kan handhaven.[[550]](#footnote-550)

Wij communiceren met de met governance belaste personen[[551]](#footnote-551) onder andere over de geplande reikwijdte en timing van de controle en over de significante bevindingen die uit onze controle naar voren zijn gekomen, waaronder eventuele significante tekortkomingen in de interne beheersing.

Plaats en datum

... (naam accountantspraktijk)

... (naam accountant)

# 17 Splitsingsverklaringen

## 17.1 Controleverklaring betreffende de ruilverhouding van de aandelen bij een voorstel tot zuivere juridische splitsing (artikel 2:334aa lid 1 BW), niet zijnde een splitsing als bedoeld in artikel 2:334cc BW

NB1: Het onderzoeksobject betreft andere dan historische financiële informatie. De NBA heeft in onderzoek om de vorm van deze rapportage op termijn te wijzigen naar een assurance-rapport.

NB2: Indien alle aandeelhouders van elke partij bij de splitsingshandeling (zie voetnoot 1) daarmee instemmen, behoeft aan de accountant geen opdracht te worden verstrekt tot het geven van een oordeel over de redelijkheid van de ruilverhouding. Zie art. 2:334aa lid 7 BW. In dat geval blijft deze verklaring achterwege.

NB3: Normenkader voor de partijen betrokken bij de splitsing:

Voor partijen betrokken bij de splitsing gelden de afdelingen 1, 4 en 5, Titel 7 Boek 2 BW waaronder artikel 2:334z BW:

‘In de toelichting op het voorstel tot splitsing moet het bestuur mededelen:

a. volgens welke methode of methoden de ruilverhouding van de aandelen is vastgesteld;

b. of deze methode of methoden in het gegeven geval passen;

c. tot welke waardering elke gebruikte methode leidt;

d. indien meer dan een methode is gebruikt, of het bij de waardering aangenomen betrekkelijke gewicht van de methoden in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar kan worden beschouwd; en

e. welke bijzondere moeilijkheden er eventueel zijn geweest bij de waardering en bij de bepaling van de ruilverhouding.’

NB4: Normenkader voor het controleoordeel van de accountant:

In deze rapportage oordeelt de accountant of de - in het voorstel tot splitsing (artikel 2:334y BW) en de toelichting op het voorstel tot splitsing - voorgestelde ruilverhouding van aandelen ‘redelijk’ is. Bij dit oordeel betrekt de accountant het voorstel tot splitsing en de bij het voorstel gevoegde stukken. In het voorstel en de stukken geldt voor de partijen betrokken bij de splitsing het bovenstaande, waaronder ‘indien meer dan een methode is gebruikt, of het bij de waardering aangenomen betrekkelijke gewicht van de methoden in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar kan worden beschouwd’.

Voor het controleoordeel van de accountant interpreteert de NBA in lijn met NBA-handreiking 1126 daarom dat voor onderstaande voorbeeldtekst ook hetzelfde normenkader geldt als voor fusie en andere situaties van splitsing, zie artikel 2:334aa lid 2 BW: [..] bij toepassing van in het maatschappelijke verkeer als aanvaardbaar beschouwde waarderingsmethoden [..]

NB5: Andere informatie:

Voor verplicht voorgeschreven andere informatie naast het controleobject gaat onderstaande voorbeeldtekst uit van de bepalingen voor het voorstel tot splitsing, afdelingen 1, 4 en 5, Titel 7 Boek 2 BW:

Artikel 2:334f lid 2 BW, vermelding in het voorstel tot splitsing van:

a. de rechtsvorm, naam en zetel van de partijen bij de splitsing en, voor zover de verkrijgende rechtspersonen bij de splitsing worden opgericht, van deze rechtspersonen;

b. de statuten van de verkrijgende rechtspersonen en van de voortbestaande splitsende rechtspersoon, zoals die statuten luiden en zoals zij na de splitsing zullen luiden dan wel, voor zover de verkrijgende rechtspersonen bij de splitsing worden opgericht, het ontwerp van de akte van oprichting;

c. of het gehele vermogen van de splitsende rechtspersoon zal overgaan of een gedeelte daarvan;

d. een beschrijving aan de hand waarvan nauwkeurig kan worden bepaald welke vermogensbestanddelen van de splitsende rechtspersoon zullen overgaan op elk van de verkrijgende rechtspersonen en, indien niet het gehele vermogen van de splitsende rechtspersoon zal overgaan, welke vermogensbestanddelen door hem zullen worden behouden, alsmede een pro forma winst- en verliesrekening dan wel exploitatierekening van de verkrijgende rechtspersonen en de voortbestaande splitsende rechtspersoon;

e. de waarde, bepaald naar de dag waarop de in artikel 334g lid 2 bedoelde jaarrekening of tussentijdse vermogensopstelling van de splitsende rechtspersoon betrekking heeft en berekend met inachtneming van de derde zin van die bepaling, van het deel van het vermogen dat elke verkrijgende rechtspersoon zal verkrijgen en van het deel dat de voortbestaande splitsende rechtspersoon zal behouden, alsmede de waarde van aandelen in het kapitaal van verkrijgende rechtspersonen die de voortbestaande splitsende rechtspersoon bij de splitsing zal verkrijgen;

f. welke rechten of vergoedingen ingevolge artikel 334p ten laste van de verkrijgende rechtspersonen worden toegekend aan degenen die anders dan als lid of aandeelhouder bijzondere rechten hebben jegens de splitsende rechtspersoon, zoals rechten op een uitkering van winst of tot het nemen van aandelen, en met ingang van welk tijdstip de toekenning geschiedt;

g. welke voordelen in verband met de splitsing worden toegekend aan een bestuurder of commissaris van een partij bij de splitsing of aan een ander die bij de splitsing is betrokken;

h .de voornemens over de samenstelling na de splitsing van de besturen van de verkrijgende rechtspersonen en van de voortbestaande splitsende rechtspersoon, alsmede, voor zover er raden van commissarissen zullen zijn, van die raden;

i. het tijdstip met ingang waarvan financiële gegevens betreffende elk deel van het vermogen dat zal overgaan zullen worden verantwoord in de jaarrekening of andere financiële verantwoording van de verkrijgende rechtspersonen;

j. de voorgenomen maatregelen in verband met het verkrijgen door de leden of aandeelhouders van de splitsende rechtspersoon van het lidmaatschap of aandeelhouderschap van de verkrijgende rechtspersonen;

k. de voornemens omtrent voortzetting of beëindiging van werkzaamheden;

l. wie in voorkomend geval het besluit tot splitsing moet goedkeuren.

Artikel 2:334f lid 3 BW:

Het voorstel tot splitsing wordt ondertekend door de bestuurders van elke partij bij de splitsing; ontbreekt de handtekening van een of meer hunner, dan wordt daarvan onder opgave van redenen melding gemaakt.

Artikel 2:334f lid 4 BW:

Tenzij alle partijen bij de splitsing verenigingen of stichtingen zijn, moet het voorstel tot splitsing zijn goedgekeurd door de raden van commissarissen en wordt het door de commissarissen mede ondertekend; ontbreekt de handtekening van een of meer hunner, dan wordt daarvan onder opgave van redenen melding gemaakt. Voorts vermeldt het voorstel de invloed van de splitsing op de grootte van de goodwill en de uitkeerbare reserves van de verkrijgende rechtspersonen en van de voortbestaande splitsende rechtspersoon.

Artikel 2:334g lid 1 BW:

In een schriftelijke toelichting geeft het bestuur van elke partij bij de splitsing] de redenen voor de splitsing met een uiteenzetting over de verwachte gevolgen voor de werkzaamheden en een toelichting uit juridisch, economisch en sociaal oogpunt.

Verder zie artikel 2:334z BW hierboven.

NB6: Standaard 570

Het uitgangspunt van de onderstaande voorbeeldtekst is dat de redelijkheid van de ruilverhouding van de aandelen (mede) wordt bepaald op basis van een jaarrekening of ander financieel overzicht. In dat geval is Standaard 570 van toepassing. Om die reden bevatten de paragrafen over de verantwoordelijkheden van de besturen en over de verantwoordelijkheden van de accountant passages over de continuïteitsveronderstelling.

**CONTROLEVERKLARING VAN DE ONAFHANKELIJKE ACCOUNTANT ex artikel 2:334aa lid 1 BW**

Aan: Opdrachtgever(s)

**Ons oordeel**

Wij hebben de redelijkheid van de voorgestelde ruilverhouding van de aandelen gecontroleerd in verband met de voorgestelde splitsing waarbij de hierna vermelde vennootschappen[[552]](#footnote-552) betrokken zijn:

1. ... (naam splitsende vennootschap) te ... (vestigingsplaats)[[553]](#footnote-553) (‘splitsende vennootschap’); en
2. ... (naam verkrijgende vennootschap) te ... (vestigingsplaats) (‘verkrijgende vennootschap’); alsmede
3. ... (naam verkrijgende vennootschap) te ... (vestigingsplaats) (‘verkrijgende vennootschap’).

Naar ons oordeel, bij toepassing van in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar beschouwde waarderingsmethoden, is de voorgestelde ruilverhouding van de aandelen, zoals opgenomen in het bijgevoegde voorstel tot splitsing van ... (datum) en mede gelet op de toelichting op het voorstel tot splitsing en de overige bij het voorstel tot splitsing gevoegde stukken [***Indien van toepassing*** (artikel 2:334x lid 2 BW en artikel 2:334y lid a): en de omvang van de betalingen krachtens de ruilverhouding], in alle van materieel belang zijnde aspecten, redelijk.

**De basis voor het oordeel**

Wij hebben onze controle uitgevoerd volgens het Nederlands recht, waaronder ook de Nederlandse controlestandaarden en artikel 2:334aa lid 1 BW vallen. Onze verantwoordelijkheden op grond hiervan zijn beschreven in de sectie 'Onze verantwoordelijkheden voor de controle van de voorgestelde ruilverhouding van de aandelen'.

Wij zijn onafhankelijk van …. (namen van de genoemde vennootschappen) zoals vereist in de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO) en andere voor de opdracht relevante onafhankelijkheidsregels in Nederland. Verder hebben wij voldaan aan de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA).

Wij vinden dat de door ons verkregen controle-informatie voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel.

**Benadrukking van de toegepaste methode(n)**

Onder verwijzing naar de uiteenzetting over de toegepaste methode(n) in de toelichting op het voorstel tot splitsing wijzen wij erop dat het bepalen van de voorgestelde ruilverhouding van de aandelen bij toepassing van [een] in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar beschouwde methode(n) naar zijn aard subjectief is. Derhalve sluit ons oordeel over de redelijkheid van de voorgestelde ruilverhouding van de aandelen niet uit dat een andere dan de voorgestelde ruilverhouding van de aandelen redelijk zou kunnen zijn bij toepassing van (een) andere in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar beschouwde methode(n).

Ons oordeel is niet aangepast als gevolg van deze aangelegenheid.

**Beperking in het gebruik**

Deze controleverklaring wordt uitsluitend verstrekt in het kader van voormelde splitsing en ter voldoening aan artikel 2:334aa lid 1 BW en mag derhalve niet voor andere doeleinden worden gebruikt.

**Andere informatie**

Andere informatie is toegevoegd aan de voorgestelde ruilverhouding van de aandelen en onze controleverklaring daarbij.[[554]](#footnote-554)

Op grond van onderstaande werkzaamheden hebben wij niets te rapporteren over de andere informatie.

Wij hebben de andere informatie gelezen en hebben op basis van onze kennis en ons begrip, verkregen vanuit onze controle of anderszins, overwogen of de andere informatie materiële afwijkingen bevat.

Met onze werkzaamheden hebben wij voldaan aan de Nederlandse Standaard 720. Deze werkzaamheden hebben niet dezelfde diepgang als onze controlewerkzaamheden ten aanzien van de voorgestelde ruilverhouding van de aandelen.

De besturen zijn verantwoordelijk voor het opstellen van de andere informatie, waaronder … in overeenstemming met de afdelingen 1, 4 en 5 van Titel 7 Boek 2 BW.

**Verantwoordelijkheden van de besturen voor de voorgestelde ruilverhouding van de aandelen**

De besturen zijn verantwoordelijk voor het bepalen van de voorgestelde ruilverhouding van de aandelen bij toepassing van (een) in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar beschouwde -methode(n) zoals beschreven in de toelichting op het voorstel tot splitsing alsmede voor het voldoen aan de vereisten van de afdelingen 1, 4 en 5 van Titel 7 Boek 2 BW. In dit kader is het bestuur van elke genoemde vennootschap verantwoordelijk voor een zodanige interne beheersing die het bestuur noodzakelijk acht om het bepalen van de voorgestelde ruilverhouding van de aandelen mogelijk te maken zonder afwijkingen van materieel belang als gevolg van fouten of fraude.

Bij het bepalen van de voorgestelde ruilverhouding van de aandelen moeten de besturen afwegen of de onderneming(en) in staat is (zijn) om haar (hun) werkzaamheden in continuïteit voort te zetten. Bij de toepassing van (een) in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar beschouwde methode(n) moeten de besturen de voorgestelde ruilverhouding van de aandelen bepalen op basis van de continuïteitsveronderstelling, tenzij de besturen het voornemen hebben om de vennootschap(pen) te liquideren of de bedrijfsactiviteiten te beëindigen of als beëindiging het enige realistische alternatief is.

De besturen moeten gebeurtenissen en omstandigheden waardoor gerede twijfel zou kunnen bestaan of de onderneming(en) haar (hun) bedrijfsactiviteiten in continuïteit kan (kunnen) voortzetten, toelichten.[[555]](#footnote-555)

**Onze verantwoordelijkheden voor de controle van de voorgestelde ruilverhouding van de aandelen**

Onze verantwoordelijkheid is het zodanig plannen en uitvoeren van een controleopdracht dat wij daarmee voldoende en geschikte controle-informatie verkrijgen voor het door ons af te geven oordeel

Onze controle is uitgevoerd met een hoge mate maar geen absolute mate van zekerheid waardoor het mogelijk is dat wij tijdens onze controle niet alle materiële fouten en fraude ontdekken.

Afwijkingen kunnen ontstaan als gevolg van fraude of fouten en zijn materieel indien redelijkerwijs kan worden verwacht dat deze, afzonderlijk of gezamenlijk, van invloed kunnen zijn op de economische beslissingen die gebruikers op basis van de voorgestelde ruilverhouding van de aandelen nemen. De materialiteit beïnvloedt de aard, timing en omvang van onze controlewerkzaamheden en de evaluatie van het effect van onderkende afwijkingen op ons oordeel.[[556]](#footnote-556)

Wij hebben deze accountantscontrole professioneel kritisch uitgevoerd en hebben waar relevant professionele oordeelsvorming toegepast in overeenstemming met de Nederlandse controlestandaarden, ethische voorschriften en de onafhankelijkheidseisen. Onze controle bestond onder andere uit:

* het identificeren en inschatten van de risico’s dat de voorgestelde ruilverhouding van de aandelen niet in alle van materieel belang zijnde aspecten redelijk is als gevolg van fouten of fraude, het in reactie op deze risico’s bepalen en uitvoeren van controlewerkzaamheden en het verkrijgen van controle-informatie die voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel. Bij fraude is het risico dat een afwijking van materieel belang niet ontdekt wordt groter dan bij fouten. Bij fraude kan sprake zijn van samenspanning, valsheid in geschrifte, het opzettelijk nalaten transacties vast te leggen, het opzettelijk verkeerd voorstellen van zaken of het doorbreken van de interne beheersing;
* het verkrijgen van inzicht in de interne beheersing die relevant is voor de controle met als doel controlewerkzaamheden te selecteren die passend zijn in de omstandigheden. Deze werkzaamheden hebben niet als doel om een oordeel uit te spreken over de effectiviteit van de interne beheersing van de vennootschap(pen);
* het evalueren van de geschiktheid van de toegepaste methode(n) en het evalueren van de redelijkheid van schattingen door de besturen en de toelichtingen daarover; en
* het vaststellen dat de door de besturen gehanteerde continuïteitsveronderstelling aanvaardbaar is. Tevens het op basis van de verkregen controle-informatie vaststellen of er gebeurtenissen en omstandigheden zijn waardoor gerede twijfel zou kunnen bestaan of de onderneming(en) haar (hun) bedrijfsactiviteiten in continuïteit kan (kunnen) voortzetten. Als wij concluderen dat er een onzekerheid van materieel belang bestaat, zijn wij verplicht om aandacht in onze controleverklaring te vestigen op de relevante gerelateerde toelichtingen. Als de toelichtingen inadequaat zijn, moeten wij onze verklaring aanpassen. Onze conclusies zijn gebaseerd op de controle-informatie die verkregen is tot de datum van onze controleverklaring. Toekomstige gebeurtenissen of omstandigheden kunnen er echter toe leiden dat een onderneming haar continuïteit niet langer kan handhaven.[[557]](#footnote-557)

Wij communiceren met de met governance belaste personen[[558]](#footnote-558) onder andere over de geplande reikwijdte en timing van de controle en over de significante bevindingen die uit onze controle naar voren zijn gekomen, waaronder eventuele significante tekortkomingen in de interne beheersing.

Plaats en datum

... (naam accountantspraktijk)

... (naam accountant)

## 17.2 Controleverklaring betreffende de ruilverhouding van de aandelen en de verdeling van de aandeelhouders bij een voorstel tot zuivere splitsing (artikel 2:334aa lid 1 BW), tevens zijnde een splitsing als bedoeld in artikel 2:334cc BW

NB1: Het onderzoeksobject betreft andere dan historische financiële informatie. De NBA heeft in onderzoek om op termijn de vorm van deze rapportage te wijzigen naar een assurance-rapport.

NB2: Indien alle aandeelhouders van elke partij bij de splitsingshandeling (zie noot 1) daarmee instemmen, behoeft aan de accountant geen opdracht te worden verstrekt tot het geven van een oordeel over de redelijkheid van de ruilverhouding. Zie art. 2:334aa lid 7 BW. In dat geval blijft deze verklaring achterwege.

NB3: Normenkader voor de partijen betrokken bij de splitsing:

Voor partijen betrokken bij de splitsing gelden de afdelingen 1, 4 en 5, Titel 7 Boek 2 BW waaronder artikel 2:334z BW:

‘In de toelichting op het voorstel tot splitsing moet het bestuur mededelen:

a. volgens welke methode of methoden de ruilverhouding van de aandelen is vastgesteld;

b. of deze methode of methoden in het gegeven geval passen;

c. tot welke waardering elke gebruikte methode leidt;

d. indien meer dan een methode is gebruikt, of het bij de waardering aangenomen betrekkelijke gewicht van de methoden in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar kan worden beschouwd; en

e. welke bijzondere moeilijkheden er eventueel zijn geweest bij de waardering en bij de bepaling van de ruilverhouding.’

Voor onderstaande voorbeeldtekst geldt ook artikel 2:334cc BW.

Bij een zuivere splitsing kan de akte van splitsing bepalen dat onderscheiden aandeelhouders van de splitsende rechtspersoon aandeelhouder worden van onderscheiden verkrijgende rechtspersonen. In dat geval, in overeenstemming met artikel 2:334cc lid 1 BW:

a. vermeldt het voorstel tot splitsing naast de in de artikelen 334f en 334y genoemde gegevens welke aandeelhouders van welke verkrijgende rechtspersonen aandeelhouder worden;

b. deelt het bestuur in de toelichting op het voorstel tot splitsing mee volgens welke criteria deze verdeling is vastgesteld;

c. moet de accountant bedoeld in artikel 334aa mede verklaren dat de voorgestelde verdeling, mede gelet op de bijgevoegde stukken, naar zijn oordeel redelijk is; en

d. wordt het besluit tot splitsing door de algemene vergadering van de splitsende vennootschap genomen met een meerderheid van drie vierden van de uitgebrachte stemmen in een vergadering waarin 95% van het geplaatste kapitaal is vertegenwoordigd.

Artikel 2:334cc lid 2 BW Onderdeel c van het eerste lid blijft buiten toepassing indien de aandeelhouders van elke partij bij de splitsing daarmee instemmen.

NB4: Normenkader voor het controleoordeel van de accountant:

In deze rapportage oordeelt de accountant of de - in het voorstel tot splitsing (artikel 2:334y BW) en de toelichting op het voorstel tot splitsing - voorgestelde ruilverhouding van aandelen en de verdeling van de aandeelhouders ‘redelijk’ zijn. Bij dit oordeel betrekt de accountant het voorstel tot splitsing en de bij het voorstel gevoegde stukken. In het voorstel en de stukken geldt voor de partijen betrokken bij de splitsing het bovenstaande, waaronder ‘indien meer dan een methode is gebruikt, of het bij de waardering aangenomen betrekkelijke gewicht van de methoden in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar kan worden beschouwd’.

Voor het controleoordeel van de accountant interpreteert de NBA in lijn met NBA-handreiking 1126 daarom dat voor onderstaande voorbeeldtekst ook hetzelfde normenkader geldt als voor fusie en andere situaties van splitsing, zie artikel 2:334aa lid 2 BW: [..] bij toepassing van in het maatschappelijke verkeer als aanvaardbaar beschouwde waarderingsmethoden [..]

NB5: Andere informatie:

Voor verplicht voorgeschreven andere informatie naast het controleobject gaat onderstaande voorbeeldtekst uit van de bepalingen voor het voorstel tot splitsing, afdelingen 1, 4 en 5, Titel 7 Boek 2 BW:

Artikel 2:334f lid 2 BW, vermelding in het voorstel tot splitsing van:

a. de rechtsvorm, naam en zetel van de partijen bij de splitsing en, voor zover de verkrijgende rechtspersonen bij de splitsing worden opgericht, van deze rechtspersonen;

b. de statuten van de verkrijgende rechtspersonen en van de voortbestaande splitsende rechtspersoon, zoals die statuten luiden en zoals zij na de splitsing zullen luiden dan wel, voor zover de verkrijgende rechtspersonen bij de splitsing worden opgericht, het ontwerp van de akte van oprichting;

c. of het gehele vermogen van de splitsende rechtspersoon zal overgaan of een gedeelte daarvan;

d. een beschrijving aan de hand waarvan nauwkeurig kan worden bepaald welke vermogensbestanddelen van de splitsende rechtspersoon zullen overgaan op elk van de verkrijgende rechtspersonen en, indien niet het gehele vermogen van de splitsende rechtspersoon zal overgaan, welke vermogensbestanddelen door hem zullen worden behouden, alsmede een pro forma winst- en verliesrekening dan wel exploitatierekening van de verkrijgende rechtspersonen en de voortbestaande splitsende rechtspersoon;

e. de waarde, bepaald naar de dag waarop de in artikel 334g lid 2 bedoelde jaarrekening of tussentijdse vermogensopstelling van de splitsende rechtspersoon betrekking heeft en berekend met inachtneming van de derde zin van die bepaling, van het deel van het vermogen dat elke verkrijgende rechtspersoon zal verkrijgen en van het deel dat de voortbestaande splitsende rechtspersoon zal behouden, alsmede de waarde van aandelen in het kapitaal van verkrijgende rechtspersonen die de voortbestaande splitsende rechtspersoon bij de splitsing zal verkrijgen;

f. welke rechten of vergoedingen ingevolge artikel 334p ten laste van de verkrijgende rechtspersonen worden toegekend aan degenen die anders dan als lid of aandeelhouder bijzondere rechten hebben jegens de splitsende rechtspersoon, zoals rechten op een uitkering van winst of tot het nemen van aandelen, en met ingang van welk tijdstip de toekenning geschiedt;

g. welke voordelen in verband met de splitsing worden toegekend aan een bestuurder of commissaris van een partij bij de splitsing of aan een ander die bij de splitsing is betrokken;

h. de voornemens over de samenstelling na de splitsing van de besturen van de verkrijgende rechtspersonen en van de voortbestaande splitsende rechtspersoon, alsmede, voor zover er raden van commissarissen zullen zijn, van die raden;

i. het tijdstip met ingang waarvan financiële gegevens betreffende elk deel van het vermogen dat zal overgaan zullen worden verantwoord in de jaarrekening of andere financiële verantwoording van de verkrijgende rechtspersonen;

j. de voorgenomen maatregelen in verband met het verkrijgen door de leden of aandeelhouders van de splitsende rechtspersoon van het lidmaatschap of aandeelhouderschap van de verkrijgende rechtspersonen;

k. de voornemens omtrent voortzetting of beëindiging van werkzaamheden;

l. wie in voorkomend geval het besluit tot splitsing moet goedkeuren.

Artikel 2:334f lid 3 BW Het voorstel tot splitsing wordt ondertekend door de bestuurders van elke partij bij de splitsing; ontbreekt de handtekening van een of meer hunner, dan wordt daarvan onder opgave van redenen melding gemaakt.

Artikel 2:334f lid 4 BW:

Tenzij alle partijen bij de splitsing verenigingen of stichtingen zijn, moet het voorstel tot splitsing zijn goedgekeurd door de raden van commissarissen en wordt het door de commissarissen mede ondertekend; ontbreekt de handtekening van een of meer hunner, dan wordt daarvan onder opgave van redenen melding gemaakt. Voorts vermeldt het voorstel de invloed van de splitsing op de grootte van de goodwill en de uitkeerbare reserves van de verkrijgende rechtspersonen en van de voortbestaande splitsende rechtspersoon.

Artikel 2:334g lid 1 BW:

In een schriftelijke toelichting geeft het bestuur van elke partij bij de splitsing de redenen voor de splitsing met een uiteenzetting over de verwachte gevolgen voor de werkzaamheden en een toelichting uit juridisch, economisch en sociaal oogpunt.

Verder zie artikel 2:334z BW hierboven.

NB6: Standaard 570

Het uitgangspunt van de onderstaande voorbeeldtekst is dat de redelijkheid van de ruilverhouding van de aandelen en van de verdeling van de aandeelhouders (mede) wordt bepaald op basis van een jaarrekening of ander financieel overzicht. In dat geval is Standaard 570 van toepassing. Om die reden bevatten de paragrafen over de verantwoordelijkheden van de besturen van de verantwoordelijke partijen en over de verantwoordelijkheden van de accountant passages over de continuïteitsveronderstelling.

**CONTROLEVERKLARING VAN DE ONAFHANKELIJKE ACCOUNTANT ex artikel 2:334aa lid 1 en 2:334cc lid 1 onderdeel c BW**

Aan: Opdrachtgever(s)

**Ons oordeel**

Wij hebben de redelijkheid van de voorgestelde ruilverhouding van de aandelen en van de verdeling van de aandeelhouders gecontroleerd in verband met de voorgestelde splitsing waarbij de hierna vermelde vennootschappen[[559]](#footnote-559) betrokken zijn:

1. ... (naam splitsende vennootschap) te ... (vestigingsplaats) [[560]](#footnote-560) (‘splitsende vennootschap’); en
2. ... (naam verkrijgende vennootschap) te ... (vestigingsplaats) (‘verkrijgende vennootschap’); alsmede
3. ... (naam verkrijgende vennootschap) te ... (vestigingsplaats) (‘verkrijgende vennootschap’).

Naar ons oordeel, bij toepassing van in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar beschouwde waarderingsmethoden, zijn de voorgestelde ruilverhouding van de aandelen en van de verdeling van de aandeelhouders zoals opgenomen in het bijgevoegde voorstel tot splitsing van ... (datum) en mede gelet op de toelichting op het voorstel tot splitsing en de overige bij het voorstel tot splitsing gevoegde stukken [***Indien van toepassing*** (artikel 2:334x lid 2 BW en artikel 2:334y lid a): en de omvang van de betalingen krachtens de ruilverhouding], in alle van materieel belang zijnde aspecten, redelijk.

**De basis voor ons oordeel**

Wij hebben onze controle uitgevoerd volgens het Nederlands recht, waaronder ook de Nederlandse controlestandaarden en de artikelen 2:334aa lid 1 en 2:334cc lid 1 onderdeel c BW vallen. Onze verantwoordelijkheden op grond hiervan zijn beschreven in de sectie 'Onze verantwoordelijkheden voor de controle van de redelijkheid van de voorgestelde ruilverhouding van de aandelen en van de verdeling van de aandeelhouders'.

Wij zijn onafhankelijk van …. (namen van de genoemde vennootschappen) zoals vereist in de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO) en andere voor de opdracht relevante onafhankelijkheidsregels in Nederland. Verder hebben wij voldaan aan de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA).

Wij vinden dat de door ons verkregen controle-informatie voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel.

**Benadrukking van de toegepaste methode(n)**

Onder verwijzing naar de uiteenzetting over de toegepaste methode(n) in de toelichting op het voorstel tot splitsing wijzen wij erop dat het bepalen van de voorgestelde ruilverhouding van de aandelen en van de verdeling van de aandeelhouders bij toepassing van (een) in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar beschouwde methode(n) naar zijn aard subjectief is. Derhalve sluit ons oordeel over de redelijkheid van de voorgestelde ruilverhouding van de aandelen en van de verdeling van de aandeelhouders niet uit dat een andere dan de voorgestelde ruilverhouding van de aandelen of verdeling van de aandeelhouders redelijk zou kunnen zijn bij toepassing van (een) andere in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar beschouwde methode(n).

Ons oordeel is niet aangepast als gevolg van deze aangelegenheid.

**Beperking in het gebruik**

Deze controleverklaring wordt uitsluitend verstrekt in het kader van voormelde splitsing en ter voldoening aan de artikelen 2:334aa lid 1 en 2:334cc lid 1 onderdeel c BW en mag derhalve niet voor andere doeleinden worden gebruikt.

**Andere informatie**

Andere informatie is toegevoegd aan de voorgestelde ruilverhouding van de aandelen, de verdeling van de aandeelhouders en onze controleverklaring daarbij.[[561]](#footnote-561)

Op grond van onderstaande werkzaamheden hebben wij niets te rapporteren over de andere informatie.

Wij hebben de andere informatie gelezen en hebben op basis van onze kennis en ons begrip, verkregen vanuit onze controle of anderszins, overwogen of de andere informatie materiële afwijkingen bevat.

Met onze werkzaamheden hebben wij voldaan aan de Nederlandse Standaard 720. Deze werkzaamheden hebben niet dezelfde diepgang als onze controlewerkzaamheden ten aanzien van de redelijkheid van de voorgestelde ruilverhouding van de aandelen en van de verdeling van de aandeelhouders.

De besturen zijn verantwoordelijk voor het opstellen van de andere informatie, waaronder … in overeenstemming met de afdelingen 1, 4 en 5 van Titel 7 Boek 2BW.

**Verantwoordelijkheden van de besturen voor de voorgestelde ruilverhouding van de aandelen en van de verdeling van de aandeelhouders**

De besturen zijn verantwoordelijk voor het bepalen van de voorgestelde ruilverhouding van de aandelen en van de verdeling van de aandeelhouders bij toepassing van (een) in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar beschouwde methode(n) zoals beschreven in de toelichting op het voorstel tot splitsing, alsmede voor het voldoen aan de vereisten van de afdelingen 1, 4 en 5 van Titel 7 Boek 2 BW. In dit kader is het bestuur van elke genoemde vennootschap verantwoordelijk voor een zodanige interne beheersing die het bestuur noodzakelijk acht om het bepalen van de voorgestelde ruilverhouding van de aandelen en van de verdeling van de aandeelhouders mogelijk te maken zonder afwijkingen van materieel belang als gevolg van fouten of fraude.

Bij het bepalen van de voorgestelde ruilverhouding van de aandelen en van de verdeling van de aandeelhouders moeten de besturen afwegen of de onderneming(en) in staat is (zijn) om haar (hun) werkzaamheden in continuïteit voort te zetten. Bij toepassing van (een) in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar beschouwde methode(n) moeten de besturen de voorgestelde ruilverhouding van de aandelen en van de verdeling van de aandeelhouders bepalen op basis van de continuïteitsveronderstelling, tenzij de besturen het voornemen hebben om de vennootschap(pen) te liquideren of de bedrijfsactiviteiten te beëindigen of als beëindiging het enige realistische alternatief is.

De besturen moeten gebeurtenissen en omstandigheden waardoor gerede twijfel zou kunnen bestaan of de onderneming(en) haar (hun) bedrijfsactiviteiten in continuïteit kan (kunnen) voortzetten, toelichten. [[562]](#footnote-562)

**Onze verantwoordelijkheden voor de controle van de redelijkheid van de voorgestelde ruilverhouding van de aandelen en van de verdeling van de aandeelhouders**

Onze verantwoordelijkheid is het zodanig plannen en uitvoeren van een controleopdracht dat wij daarmee voldoende en geschikte controle-informatie verkrijgen voor het door ons af te geven oordeel

Onze controle is uitgevoerd met een hoge mate maar geen absolute mate van zekerheid waardoor het mogelijk is dat wij tijdens onze controle niet alle materiële fouten en fraude ontdekken.

Afwijkingen kunnen ontstaan als gevolg van fraude of fouten en zijn materieel indien redelijkerwijs kan worden verwacht dat deze, afzonderlijk of gezamenlijk, van invloed kunnen zijn op de economische beslissingen die gebruikers op basis van de voorgestelde ruilverhouding van de aandelen en de verdeling van de aandeelhouders nemen. De materialiteit beïnvloedt de aard, timing en omvang van onze controlewerkzaamheden en de evaluatie van het effect van onderkende afwijkingen op ons oordeel.[[563]](#footnote-563)

Wij hebben deze accountantscontrole professioneel kritisch uitgevoerd en hebben waar relevant professionele oordeelsvorming toegepast in overeenstemming met de Nederlandse controlestandaarden, ethische voorschriften en de onafhankelijkheidseisen. Onze controle bestond onder andere uit:

* het identificeren en inschatten van de risico’s dat de voorgestelde ruilverhouding van de aandelen en de verdeling van de aandeelhouders niet in alle van materieel belang zijnde aspecten redelijk zijn als gevolg van fouten of fraude, het in reactie op deze risico’s bepalen en uitvoeren van controlewerkzaamheden en het verkrijgen van controle-informatie die voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel. Bij fraude is het risico dat een afwijking van materieel belang niet ontdekt wordt groter dan bij fouten. Bij fraude kan sprake zijn van samenspanning, valsheid in geschrifte, het opzettelijk nalaten transacties vast te leggen, het opzettelijk verkeerd voorstellen van zaken of het doorbreken van de interne beheersing;
* het verkrijgen van inzicht in de interne beheersing die relevant is voor de controle met als doel controlewerkzaamheden te selecteren die passend zijn in de omstandigheden. Deze werkzaamheden hebben niet als doel om een oordeel uit te spreken over de effectiviteit van de interne beheersing van de vennootschap(pen);
* het evalueren van de geschiktheid van de toegepaste methode(n) en het evalueren van de redelijkheid van schattingen door de besturen en de toelichtingen daarover; en
* het vaststellen dat de door de besturen gehanteerde continuïteitsveronderstelling aanvaardbaar is. Tevens het op basis van de verkregen controle-informatie vaststellen of er gebeurtenissen en omstandigheden zijn waardoor gerede twijfel zou kunnen bestaan of de onderneming(en) haar (hun) bedrijfsactiviteiten in continuïteit kan (kunnen) voortzetten. Als wij concluderen dat er een onzekerheid van materieel belang bestaat, zijn wij verplicht om aandacht in onze controleverklaring te vestigen op de relevante gerelateerde toelichtingen. Als de toelichtingen inadequaat zijn, moeten wij onze verklaring aanpassen. Onze conclusies zijn gebaseerd op de controle-informatie die verkregen is tot de datum van onze controleverklaring. Toekomstige gebeurtenissen of omstandigheden kunnen er echter toe leiden dat een onderneming haar continuïteit niet langer kan handhaven.[[564]](#footnote-564)

Wij communiceren met de met governance belaste personen[[565]](#footnote-565) onder andere over de geplande reikwijdte en timing van de controle en over de significante bevindingen die uit onze controle naar voren zijn gekomen, waaronder eventuele significante tekortkomingen in de interne beheersing.

Plaats en datum

... (naam accountantspraktijk)

... (naam accountant)

## 17.3 Controleverklaring betreffende de ruilverhouding van de aandelen (artikel 2:334aa lid 1 BW) en de omvang van het gebonden eigen vermogen (artikel 2:334aa lid 2 BW) bij een voorstel tot juridische afsplitsing

NB1: Indien alle aandeelhouders van elke partij bij de splitsingshandeling (zie noot 1) daarmee instemmen, behoeft aan de accountant geen opdracht te worden verstrekt tot het geven van een oordeel over de redelijkheid van de ruilverhouding van de aandelen. Zie art. 2:334aa lid 7 BW. In dat geval kunnen in deze verklaring de tekstgedeelten die tussen accolades {...} zijn geplaatst, achterwege blijven. In de paragraaf ‘Ons oordeel’ vervalt dan de nummering van de alinea's.

NB2: Normenkader voor de partijen betrokken bij de splitsing:

Voor partijen betrokken bij de splitsing gelden de afdelingen 1, 4 en 5, Titel 7 Boek 2 BW waaronder artikel 2:334z BW:

‘In de toelichting op het voorstel tot splitsing moet het bestuur mededelen:

a. volgens welke methode of methoden de ruilverhouding van de aandelen is vastgesteld;

b. of deze methode of methoden in het gegeven geval passen;

c. tot welke waardering elke gebruikte methode leidt;

d. indien meer dan een methode is gebruikt, of het bij de waardering aangenomen betrekkelijke gewicht van de methoden in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar kan worden beschouwd; en

e. welke bijzondere moeilijkheden er eventueel zijn geweest bij de waardering en bij de bepaling van de ruilverhouding.’

NB3: Normenkader voor het controleoordeel van de accountant:

Voor het controleoordeel van de accountant geldt als normenkader artikel 2:334aa lid 2 BW: [..] *bij toepassing van in het maatschappelijke verkeer als aanvaardbaar beschouwde waarderingsmethoden* [..]

NB4: Andere informatie:

Voor verplicht voorgeschreven andere informatie naast het controleobject gaat onderstaande voorbeeldtekst uit van de bepalingen voor het voorstel tot splitsing, afdelingen 1, 4 en 5, Titel 7 Boek 2 BW:

Artikel 2:334f lid 2 BW, vermelding in het voorstel tot splitsing van:

a. de rechtsvorm, naam en zetel van de partijen bij de splitsing en, voor zover de verkrijgende rechtspersonen bij de splitsing worden opgericht, van deze rechtspersonen;

b. de statuten van de verkrijgende rechtspersonen en van de voortbestaande splitsende rechtspersoon, zoals die statuten luiden en zoals zij na de splitsing zullen luiden dan wel, voor zover de verkrijgende rechtspersonen bij de splitsing worden opgericht, het ontwerp van de akte van oprichting;

c. of het gehele vermogen van de splitsende rechtspersoon zal overgaan of een gedeelte daarvan;

d. een beschrijving aan de hand waarvan nauwkeurig kan worden bepaald welke vermogensbestanddelen van de splitsende rechtspersoon zullen overgaan op elk van de verkrijgende rechtspersonen en, indien niet het gehele vermogen van de splitsende rechtspersoon zal overgaan, welke vermogensbestanddelen door hem zullen worden behouden, alsmede een pro forma winst- en verliesrekening dan wel exploitatierekening van de verkrijgende rechtspersonen en de voortbestaande splitsende rechtspersoon;

e. de waarde, bepaald naar de dag waarop de in artikel 334g lid 2 bedoelde jaarrekening of tussentijdse vermogensopstelling van de splitsende rechtspersoon betrekking heeft en berekend met inachtneming van de derde zin van die bepaling, van het deel van het vermogen dat elke verkrijgende rechtspersoon zal verkrijgen en van het deel dat de voortbestaande splitsende rechtspersoon zal behouden, alsmede de waarde van aandelen in het kapitaal van verkrijgende rechtspersonen die de voortbestaande splitsende rechtspersoon bij de splitsing zal verkrijgen;

f. welke rechten of vergoedingen ingevolge artikel 334p ten laste van de verkrijgende rechtspersonen worden toegekend aan degenen die anders dan als lid of aandeelhouder bijzondere rechten hebben jegens de splitsende rechtspersoon, zoals rechten op een uitkering van winst of tot het nemen van aandelen, en met ingang van welk tijdstip de toekenning geschiedt;

g. welke voordelen in verband met de splitsing worden toegekend aan een bestuurder of commissaris van een partij bij de splitsing of aan een ander die bij de splitsing is betrokken;

h. de voornemens over de samenstelling na de splitsing van de besturen van de verkrijgende rechtspersonen en van de voortbestaande splitsende rechtspersoon, alsmede, voor zover er raden van commissarissen zullen zijn, van die raden;

i. het tijdstip met ingang waarvan financiële gegevens betreffende elk deel van het vermogen dat zal overgaan zullen worden verantwoord in de jaarrekening of andere financiële verantwoording van de verkrijgende rechtspersonen;

j. de voorgenomen maatregelen in verband met het verkrijgen door de leden of aandeelhouders van de splitsende rechtspersoon van het lidmaatschap of aandeelhouderschap van de verkrijgende rechtspersonen;

k. de voornemens omtrent voortzetting of beëindiging van werkzaamheden;

l. wie in voorkomend geval het besluit tot splitsing moet goedkeuren.

Artikel 2:334f lid 3 BW:

Het voorstel tot splitsing wordt ondertekend door de bestuurders van elke partij bij de splitsing; ontbreekt de handtekening van een of meer hunner, dan wordt daarvan onder opgave van redenen melding gemaakt.

Artikel 2:334f lid 4 BW:

Tenzij alle partijen bij de splitsing verenigingen of stichtingen zijn, moet het voorstel tot splitsing zijn goedgekeurd door de raden van commissarissen en wordt het door de commissarissen mede ondertekend; ontbreekt de handtekening van een of meer hunner, dan wordt daarvan onder opgave van redenen melding gemaakt. Voorts vermeldt het voorstel de invloed van de splitsing op de grootte van de goodwill en de uitkeerbare reserves van de verkrijgende rechtspersonen en van de voortbestaande splitsende rechtspersoon.

Artikel 2:334g lid 1 BW:

In een schriftelijke toelichting geeft het bestuur van elke partij bij de splitsing de redenen voor de splitsing met een uiteenzetting over de verwachte gevolgen voor de werkzaamheden en een toelichting uit juridisch, economisch en sociaal oogpunt.

Verder zie artikel 2:334z BW hierboven.

NB5: Standaard 570

Het uitgangspunt van de onderstaande voorbeeldtekst is dat, tenminste bij de bepaling van het achterblijvende vermogen, de waarde wordt bepaald op basis van een jaarrekening of ander financieel overzicht. In dat geval is Standaard 570 van toepassing. Om die reden bevatten de paragrafen over de verantwoordelijkheden van de besturen en over de verantwoordelijkheden van de accountant passages over de continuïteitsveronderstelling.

**CONTROLEVERKLARING VAN DE ONAFHANKELIJKE ACCOUNTANT ex artikel 2:334aa lid 1 en lid 2 BW**

Aan: Opdrachtgever(s)

**Ons oordeel**

Wij hebben {de redelijkheid van de voorgestelde ruilverhouding van de aandelen en} de waarde van het bij de splitsende vennootschap achterblijvende vermogen gecontroleerd in verband met de voorgestelde splitsing waarbij de hierna vermelde vennootschappen[[566]](#footnote-566) betrokken zijn:

1. ... (naam splitsende vennootschap) te ... (vestigingsplaats)[[567]](#footnote-567) (‘splitsende vennootschap’); en
2. ... (naam verkrijgende vennootschap) te ... (vestigingsplaats) (‘verkrijgende vennootschap’); alsmede
3. ... (naam verkrijgende vennootschap) te ... (vestigingsplaats) (‘verkrijgende vennootschap’).

Naar ons oordeel, bij toepassing van in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar beschouwde waarderingsmethoden:

1. {is de voorgestelde ruilverhouding van de aandelen zoals opgenomen in het bijgevoegde voorstel tot splitsing van … (datum), mede gelet op de toelichting op het voorstel tot splitsing en de overige bij het voorstel tot splitsing gevoegde stukken, in alle van materieel belang zijnde aspecten, redelijk; en} (*Zie NB1-tekst boven de verklaring*)
2. kwam de waarde van het bij de splitsende vennootschap achterblijvende vermogen zoals opgenomen en toegelicht in het voorstel tot splitsing van ... (datum), [***optioneel***: *vermeerderd met de waarde van de aandelen in het kapitaal van de verkrijgende vennootschap(pen) die zij bij de splitsing verkrijgt,] bepaald naar de dag waarop [haar laatst vastgestelde jaarrekening/haar jaarrekening als bedoeld in artikel 2:334g lid 2 BW/ haar tussentijdse vermogensopstelling als bedoeld in artikel 2:334g lid 2 BW*] betrekking heeft, zijnde [*balansdatum of datum tussentijdse vermogensopstelling*], ten minste overeen met het bedrag van het gestorte en opgevraagde deel van het kapitaal vermeerderd met de reserves die de vennootschap onmiddellijk na de splitsing krachtens de wet of de statuten moet aanhouden [***optioneel, indien van toepassing*:** *en vermeerderd met het totale bedrag van de schadeloosstelling waarop aandeelhouders op grond van artikel 2:334ee1 BW recht kunnen doen gelden* [[568]](#footnote-568)], [***optioneel***: bedragende € ... ]. *[[569]](#footnote-569)]*.

**De basis voor ons oordeel**

Wij hebben onze controle uitgevoerd volgens het Nederlands recht, waaronder ook de Nederlandse controlestandaarden en artikel 2:334aa lid 1 en lid 2 BW vallen. Onze verantwoordelijkheden op grond hiervan zijn beschreven in de sectie 'Onze verantwoordelijkheden voor de controle van {de redelijkheid van de voorgestelde ruilverhouding van de aandelen en} de waarde van het bij de splitsende vennootschap achterblijvende vermogen'.

Wij zijn onafhankelijk van …. (namen van de genoemde vennootschappen) zoals vereist in de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO) en andere voor de opdracht relevante onafhankelijkheidsregels in Nederland. Verder hebben wij voldaan aan de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA).

Wij vinden dat de door ons verkregen controle-informatie voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel.

**Benadrukking van de gebruikte methode(n)**

Onder verwijzing naar de uiteenzetting over de gebruikte methode(n) in de toelichting op het voorstel tot splitsing wijzen wij erop dat het bepalen van de voorgestelde ruilverhouding van de aandelen bij toepassing van (een) in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar beschouwde methode(n) naar zijn aard subjectief is. Derhalve sluit ons oordeel over de redelijkheid van de voorgestelde ruilverhouding van de aandelen niet uit dat een andere dan de voorgestelde ruilverhouding van de aandelen redelijk zou kunnen zijn bij toepassing van (een) andere in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar beschouwde methode(n).

Ons oordeel is niet aangepast als gevolg van deze aangelegenheid.

**Beperking in het gebruik**

Deze controleverklaring wordt uitsluitend verstrekt in het kader van voormelde splitsing en ter voldoening aan artikel 2:334aa lid 1 en lid 2 BW en mag derhalve niet voor andere doeleinden worden gebruikt.

**Andere informatie**

Andere informatie is toegevoegd aan {de voorgestelde ruilverhouding van de aandelen en} de waarde van het bij de splitsende vennootschap achterblijvende vermogen en onze controleverklaring daarbij.[[570]](#footnote-570)

Op grond van onderstaande werkzaamheden hebben wij niets te rapporteren over de andere informatie .

Wij hebben de andere informatie gelezen en hebben op basis van onze kennis en ons begrip, verkregen vanuit onze controle of anderszins, overwogen of de andere informatie materiële afwijkingen bevat.

Met onze werkzaamheden hebben wij voldaan aan de Nederlandse Standaard 720. Deze werkzaamheden hebben niet dezelfde diepgang als onze controlewerkzaamheden ten aanzien van {de voorgestelde ruilverhouding van de aandelen en} de waarde van het bij de splitsende vennootschap achterblijvende vermogen.

De besturen zijn verantwoordelijk voor het opstellen van de andere informatie, waaronder … in overeenstemming met de afdelingen 1, 4 en 5 van Titel 7 Boek 2 BW.

**Verantwoordelijkheden van de besturen voor {de voorgestelde ruilverhouding van de aandelen en} de waarde van het bij de splitsende vennootschap achterblijvende vermogen**

De besturen zijn verantwoordelijk voor het bepalen van {de voorgestelde ruilverhouding van de aandelen en} de waarde van het bij de splitsende vennootschap achterblijvende vermogen bij toepassing van (een) in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar beschouwde methode(n) zoals beschreven in het voorstel tot splitsing, alsmede voor het voldoen aan de vereisten van de afdelingen 1, 4 en 5 van Titel 7 Boek 2 BW. In dit kader is het bestuur van elke genoemde vennootschap verantwoordelijk voor een zodanige interne beheersing die het bestuur noodzakelijk acht om het bepalen van {de voorgestelde ruilverhouding van de aandelen en} de waarde van het bij de splitsende vennootschap achterblijvende vermogen mogelijk te maken zonder afwijkingen van materieel belang als gevolg van fouten of fraude.

Bij het bepalen van {de voorgestelde ruilverhouding van de aandelen en} de waarde van het bij de splitsende vennootschap achterblijvende vermogen moeten de besturen afwegen of de onderneming(en) in staat is (zijn) om haar (hun) werkzaamheden in continuïteit voort te zetten. Bij toepassing van (een) in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar beschouwde methode(n) moeten de besturen {de voorgestelde ruilverhouding van de aandelen en} de waarde van het bij de splitsende vennootschap achterblijvende vermogen bepalen op basis van de continuïteitsveronderstelling, tenzij de besturen het voornemen hebben om de vennootschap(pen) te liquideren of de bedrijfsactiviteiten te beëindigen of als beëindiging het enige realistische alternatief is.

De besturen moeten gebeurtenissen en omstandigheden waardoor gerede twijfel zou kunnen bestaan of de onderneming(en) haar (hun) bedrijfsactiviteiten in continuïteit kan (kunnen) voortzetten, toelichten. [[571]](#footnote-571)

**Onze verantwoordelijkheden voor de controle van {de redelijkheid van de voorgestelde ruilverhouding van de aandelen en} de waarde van het bij de splitsende vennootschap achterblijvende vermogen**

Onze verantwoordelijkheid is het zodanig plannen en uitvoeren van een controleopdracht dat wij daarmee voldoende en geschikte controle-informatie verkrijgen voor het door ons af te geven oordeel

Onze controle is uitgevoerd met een hoge mate maar geen absolute mate van zekerheid waardoor het mogelijk is dat wij tijdens onze controle niet alle materiële fouten en fraude ontdekken.

Afwijkingen kunnen ontstaan als gevolg van fraude of fouten en zijn materieel indien redelijkerwijs kan worden verwacht dat deze, afzonderlijk of gezamenlijk, van invloed kunnen zijn op de economische beslissingen die gebruikers op basis van {de voorgestelde ruilverhouding van de aandelen en} de waarde van het bij de splitsende vennootschap achterblijvende vermogen nemen. De materialiteit beïnvloedt de aard, timing en omvang van onze controlewerkzaamheden en de evaluatie van het effect van onderkende afwijkingen op ons oordeel.[[572]](#footnote-572)

Wij hebben deze accountantscontrole professioneel kritisch uitgevoerd en hebben waar relevant professionele oordeelsvorming toegepast in overeenstemming met de Nederlandse controlestandaarden, ethische voorschriften en de onafhankelijkheidseisen. Onze controle bestond onder andere uit:

* het identificeren en inschatten van de risico’s dat {de voorgestelde ruilverhouding van de aandelen niet in alle van materieel belang zijnde aspecten redelijk is en} de waarde van het bij de splitsende vennootschap achterblijvende vermogen afwijkingen van materieel belang bevat als gevolg van fouten of fraude, het in reactie op deze risico’s bepalen en uitvoeren van controlewerkzaamheden en het verkrijgen van controle-informatie die voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel. Bij fraude is het risico dat een afwijking van materieel belang niet ontdekt wordt groter dan bij fouten. Bij fraude kan sprake zijn van samenspanning, valsheid in geschrifte, het opzettelijk nalaten transacties vast te leggen, het opzettelijk verkeerd voorstellen van zaken of het doorbreken van de interne beheersing;
* het verkrijgen van inzicht in de interne beheersing die relevant is voor de controle met als doel controlewerkzaamheden te selecteren die passend zijn in de omstandigheden. Deze werkzaamheden hebben niet als doel om een oordeel uit te spreken over de effectiviteit van de interne beheersing van de vennootschap(pen);
* het evalueren van de geschiktheid van de toegepaste methode(n) en het evalueren van de redelijkheid van schattingen door de besturen en de toelichtingen daarover; en
* het vaststellen dat de door de besturen gehanteerde continuïteitsveronderstelling aanvaardbaar is. Tevens het op basis van de verkregen controle-informatie vaststellen of er gebeurtenissen en omstandigheden zijn waardoor gerede twijfel zou kunnen bestaan of de onderneming(en) haar (hun) bedrijfsactiviteiten in continuïteit kan (kunnen) voortzetten. Als wij concluderen dat er een onzekerheid van materieel belang bestaat, zijn wij verplicht om aandacht in onze controleverklaring te vestigen op de relevante gerelateerde toelichtingen. Als de toelichtingen inadequaat zijn, moeten wij onze verklaring aanpassen. Onze conclusies zijn gebaseerd op de controle-informatie die verkregen is tot de datum van onze controleverklaring. Toekomstige gebeurtenissen of omstandigheden kunnen er echter toe leiden dat een onderneming haar continuïteit niet langer kan handhaven.[[573]](#footnote-573)

Wij communiceren met de met governance belaste personen[[574]](#footnote-574) onder andere over de geplande reikwijdte en timing van de controle en over de significante bevindingen die uit onze controle naar voren zijn gekomen, waaronder eventuele significante tekortkomingen in de interne beheersing.

Plaats en datum

... (naam accountantspraktijk)

... (naam accountant)

## 17.4 Accountantsverslag betreffende de mededelingen omtrent de ruilverhouding van de aandelen in de toelichting bij een voorstel tot juridische splitsing (artikel 2:334aa lid 3 BW)

NB1: Indien alle aandeelhouders van elke partij bij de splitsingshandeling (zie noot 1) daarmee instemmen, behoeft aan de accountant geen opdracht te worden verstrekt tot het geven van een oordeel over de redelijkheid van de ruilverhouding. Zie art. 2:334aa lid 7 BW. In dat geval kan ook dit verslag achterwege blijven.

NB2: Bij deze voorbeeldrapportage is verondersteld dat andere informatie naast het onderzoeksobject ontbreekt en dat de mededelingen dus uitsluitend betrekking hebben op de ruilverhouding van de aandelen als bedoeld in artikel 2:334z BW, en geen andere mededelingen. Om die reden blijft een passage over andere informatie achterwege, evenals een paragraaf betreffende overige aangelegenheden dat het onderzoek uitsluitend betrekking heeft gehad op de mededelingen, verplicht gesteld volgens artikel 2:334z BW.

**ASSURANCE-RAPPORT VAN DE ONAFHANKELIJKE ACCOUNTANT**

**Verslag ex artikel 2:334aa lid 3 BW**

Aan: Opdrachtgever(s)

**Ons oordeel**

Wij hebben de mededelingen met betrekking tot de ruilverhouding van de aandelen (hierna: ‘mededelingen’) van de besturen van de navolgende vennootschappen onderzocht: [[575]](#footnote-575)

1. ... (naam splitsende vennootschap) gevestigd te ... (vestigingsplaats)[[576]](#footnote-576) (‘splitsende vennootschap’); en
2. ... (naam verkrijgende vennootschap) gevestigd te ... (vestigingsplaats) (‘verkrijgende vennootschap’); alsmede
3. ... (naam verkrijgende vennootschap) gevestigd te ... (vestigingsplaats) (‘verkrijgende vennootschap’).

Naar ons oordeel voldoen de mededelingen met betrekking tot de ruilverhouding van de aandelen, zoals opgenomen in de toelichting op het bijgevoegde voorstel tot splitsing, gedateerd … (datum), in alle van materieel belang zijnde aspecten, aan artikel 2:334z BW.[[577]](#footnote-577)

**De basis voor ons oordeel**

Wij hebben ons onderzoek uitgevoerd volgens het Nederlands recht, waaronder de Nederlandse Standaard 3000A ’Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie (attest-opdrachten)’ en artikel 2:334aa lid 3 BW. Deze opdracht is gericht op het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid. Onze verantwoordelijkheden op grond hiervan zijn beschreven in de sectie 'Onze verantwoordelijkheden voor het onderzoek van de mededelingen’.

Wij zijn onafhankelijk van … (namen van de genoemde entiteiten) zoals vereist in de ‘Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten’ (ViO) en andere relevante onafhankelijkheidsregels in Nederland. Daarnaast hebben wij voldaan aan de ‘Verordening gedrags- en beroepsregels accountants’ (VGBA).

Wij vinden dat de door ons verkregen assurance-informatie voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel.

**Beperking in gebruik en verspreidingskring**

Ons assurance-rapport is uitsluitend bestemd voor de besturen van voormelde vennootschappen en voor de personen als genoemd in artikel 2:334h lid 2 BW. Het wordt uitsluitend verstrekt in het kader van voormelde splitsing en ter voldoening aan artikel 2:334aa lid 3 BW en mag derhalve niet voor andere doeleinden worden gebruikt.

**Verantwoordelijkheden van de besturen voor de mededelingen**

De besturen zijn verantwoordelijk voor het opstellen van de mededelingen in overeenstemming met artikel 2:334z BW.

De besturen zijn ook verantwoordelijk voor een zodanige interne beheersing als het noodzakelijk acht om het opstellen van de mededelingen mogelijk te maken zonder afwijkingen van materieel belang als gevolg van fraude of fouten.

**Onze verantwoordelijkheden voor het onderzoek van de mededelingen**

Onze verantwoordelijkheid is het zodanig plannen en uitvoeren van een onderzoek dat wij daarmee voldoende en geschikte assurance-informatie verkrijgen voor het door ons af te geven oordeel.

Ons onderzoek is uitgevoerd met een hoge mate maar geen absolute mate van zekerheid waardoor het mogelijk is dat wij tijdens ons onderzoek niet alle materiële fouten en fraude ontdekken.

Wij passen de ‘Nadere voorschriften kwaliteitssystemen’ (NVKS) toe. Op grond daarvan beschikken wij over een samenhangend stelsel van kwaliteitsmanagement inclusief vastgelegde richtlijnen en procedures inzake de naleving van ethische voorschriften, accountantsstandaarden en andere relevante wet- en regelgeving.

Ons onderzoek bestond onder andere uit:

* het identificeren en inschatten van de risico’s dat de mededelingen afwijkingen van materieel belang bevatten als gevolg van fouten of fraude, het in reactie op deze risico’s bepalen en uitvoeren van assurance-werkzaamheden en het verkrijgen van assurance-informatie die voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel. Bij fraude is het risico dat een afwijking van materieel belang niet ontdekt wordt groter dan bij fouten. Bij fraude kan sprake zijn van samenspanning, valsheid in geschrifte, het opzettelijk nalaten transacties vast te leggen, het opzettelijk verkeerd voorstellen van zaken of het doorbreken van de interne beheersing;
* het verkrijgen van inzicht in de interne beheersing die relevant is voor het onderzoek met als doel assurance-werkzaamheden te selecteren die passend zijn in de omstandigheden. Deze werkzaamheden hebben niet als doel om een oordeel uit te spreken over de effectiviteit van de interne beheersing van de entiteiten;
* … (opdrachtspecifieke werkzaamheden).

Plaats en datum

... (naam accountantspraktijk)

... (naam accountant)

## 17.5 Controleverklaring betreffende de verkrijging van vermogensbestanddelen onder algemene titel door een verkrijgende N.V. bij een voorstel tot juridische splitsing (artikel 2:334bb lid 1 BW)

NB1: Deze verklaring dient uitsluitend te worden afgegeven indien er bij de splitsing één of meer *verkrijgende naamloze* vennootschappen zijn. Zij moet voor elke verkrijgende N.V. afzonderlijk worden afgegeven. De verklaring kan zowel bij zuivere splitsing als bij afsplitsing worden gebruikt en zowel voor een bij de splitsing *op te richten* verkrijgende N.V. als voor een verkrijgende N.V. *die reeds bestaat*.

NB2: Normenkader voor de partijen betrokken bij de splitsing:

Voor partijen betrokken bij de splitsing gelden de afdelingen 1, 4 en 5, Titel 7 Boek 2 BW waaronder artikel 2:334z BW:

‘In de toelichting op het voorstel tot splitsing moet het bestuur mededelen:

a. volgens welke methode of methoden de ruilverhouding van de aandelen is vastgesteld;

b. of deze methode of methoden in het gegeven geval passen;

c. tot welke waardering elke gebruikte methode leidt;

d. indien meer dan een methode is gebruikt, of het bij de waardering aangenomen betrekkelijke gewicht van de methoden in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar kan worden beschouwd; en

e. welke bijzondere moeilijkheden er eventueel zijn geweest bij de waardering en bij de bepaling van de ruilverhouding.’

Op grond van artikel 2:334bb lid 1 BW is artikel 2:94a lid 1 BW van overeenkomstige toepassing:

‘Indien bij de oprichting inbreng op aandelen anders dan in geld wordt overeengekomen, maken de oprichters een beschrijving op van hetgeen wordt ingebracht, met vermelding van de daaraan toegekende waarde en van de toegepaste waarderingsmethoden. *Deze methoden moeten voldoen aan normen die in het maatschappelijke verkeer als aanvaardbaar worden beschouwd*. [..]

NB3: Normenkader voor het controleoordeel van de accountant:

Voor het controleoordeel van de accountant geldt als normenkader artikel 2:334bb lid 1 BW en zijn onder meer artikel 2:94a lid 2 BW en 2:94b lid 2 BW van overeenkomstige toepassing: [..] *bij toepassing van in het maatschappelijke verkeer als aanvaardbaar beschouwde waarderingsmethoden* [..]

NB4: Andere informatie:

Voor verplicht voorgeschreven andere informatie naast het controleobject gaat onderstaande voorbeeldtekst uit van de bepalingen voor het voorstel tot splitsing, afdelingen 1, 4 en 5, Titel 7 Boek 2 BW:

Artikel 2:334f lid 2 BW, vermelding in het voorstel tot splitsing van:

a. De rechtsvorm de rechtsvorm, naam en zetel van de partijen bij de splitsing en, voor zover de verkrijgende rechtspersonen bij de splitsing worden opgericht, van deze rechtspersonen;

b. de statuten van de verkrijgende rechtspersonen en van de voortbestaande splitsende rechtspersoon, zoals die statuten luiden en zoals zij na de splitsing zullen luiden dan wel, voor zover de verkrijgende rechtspersonen bij de splitsing worden opgericht, het ontwerp van de akte van oprichting;

c. of het gehele vermogen van de splitsende rechtspersoon zal overgaan of een gedeelte daarvan;

d. een beschrijving aan de hand waarvan nauwkeurig kan worden bepaald welke vermogensbestanddelen van de splitsende rechtspersoon zullen overgaan op elk van de verkrijgende rechtspersonen en, indien niet het gehele vermogen van de splitsende rechtspersoon zal overgaan, welke vermogensbestanddelen door hem zullen worden behouden, alsmede een pro forma winst- en verliesrekening dan wel exploitatierekening van de verkrijgende rechtspersonen en de voortbestaande splitsende rechtspersoon;

e. de waarde, bepaald naar de dag waarop de in artikel 334g lid 2 bedoelde jaarrekening of tussentijdse vermogensopstelling van de splitsende rechtspersoon betrekking heeft en berekend met inachtneming van de derde zin van die bepaling, van het deel van het vermogen dat elke verkrijgende rechtspersoon zal verkrijgen en van het deel dat de voortbestaande splitsende rechtspersoon zal behouden, alsmede de waarde van aandelen in het kapitaal van verkrijgende rechtspersonen die de voortbestaande splitsende rechtspersoon bij de splitsing zal verkrijgen;

f. welke rechten of vergoedingen ingevolge artikel 334p ten laste van de verkrijgende rechtspersonen worden toegekend aan degenen die anders dan als lid of aandeelhouder bijzondere rechten hebben jegens de splitsende rechtspersoon, zoals rechten op een uitkering van winst of tot het nemen van aandelen, en met ingang van welk tijdstip de toekenning geschiedt;

g. welke voordelen in verband met de splitsing worden toegekend aan een bestuurder of commissaris van een partij bij de splitsing of aan een ander die bij de splitsing is betrokken;

h. de voornemens over de samenstelling na de splitsing van de besturen van de verkrijgende rechtspersonen en van de voortbestaande splitsende rechtspersoon, alsmede, voor zover er raden van commissarissen zullen zijn, van die raden;

i. het tijdstip met ingang waarvan financiële gegevens betreffende elk deel van het vermogen dat zal overgaan zullen worden verantwoord in de jaarrekening of andere financiële verantwoording van de verkrijgende rechtspersonen;

j. de voorgenomen maatregelen in verband met het verkrijgen door de leden of aandeelhouders van de splitsende rechtspersoon van het lidmaatschap of aandeelhouderschap van de verkrijgende rechtspersonen;

k. de voornemens omtrent voortzetting of beëindiging van werkzaamheden;

l. wie in voorkomend geval het besluit tot splitsing moet goedkeuren.

Artikel 2:334f lid 3 BW:

Het voorstel tot splitsing wordt ondertekend door de bestuurders van elke partij bij de splitsing; ontbreekt de handtekening van een of meer hunner, dan wordt daarvan onder opgave van redenen melding gemaakt.

Artikel 2:334f lid 4 BW:

Tenzij alle partijen bij de splitsing verenigingen of stichtingen zijn, moet het voorstel tot splitsing zijn goedgekeurd door de raden van commissarissen en wordt het door de commissarissen mede ondertekend; ontbreekt de handtekening van een of meer hunner, dan wordt daarvan onder opgave van redenen melding gemaakt. Voorts vermeldt het voorstel de invloed van de splitsing op de grootte van de goodwill en de uitkeerbare reserves van de verkrijgende rechtspersonen en van de voortbestaande splitsende rechtspersoon.

Artikel 2:334g lid 1 BW:

In een schriftelijke toelichting geeft het bestuur van elke partij bij de splitsing de redenen voor de splitsing met een uiteenzetting over de verwachte gevolgen voor de werkzaamheden en een toelichting uit juridisch, economisch en sociaal oogpunt.

Verder zie artikel 2:334z BW hierboven.

NB5: Standaard 570

Het uitgangspunt van de onderstaande voorbeeldtekst is dat de waarde van de te verkrijgen vermogensbestanddelen wordt bepaald op basis van een jaarrekening of ander financieel overzicht. In dat geval is Standaard 570 van toepassing. Om die reden bevatten de paragrafen over de verantwoordelijkheden van de besturen en over de verantwoordelijkheden van de accountant passages over de continuïteitsveronderstelling.

**CONTROLEVERKLARING VAN DE ONAFHANKELIJKE ACCOUNTANT ex artikel 2:334bb lid 1 BW en artikel 2:94a lid 2 en artikel 2:94b lid 2 BW**

Aan: Opdrachtgever(s)

**Ons oordeel**

Wij hebben de waarde van de te verkrijgen vermogensbestanddelen gecontroleerd in verband met de voorgestelde splitsing waarbij de hierna vermelde vennootschappen [[578]](#footnote-578) betrokken zijn:

1. ... (naam splitsende vennootschap) te ... (vestigingsplaats)[[579]](#footnote-579) (‘splitsende vennootschap’); en
2. ... (naam verkrijgende vennootschap) te ... (vestigingsplaats) (‘verkrijgende vennootschap’); alsmede
3. ... (naam verkrijgende vennootschap) te ... (vestigingsplaats) (‘verkrijgende vennootschap’).

De vermogensbestanddelen staan vermeld in een beschrijving als onderdeel van het voorstel tot splitsing van ... (datum) van genoemde vennootschappen.

[***Variant 1 indien de verkrijgende vennootschap reeds bestaat***: *de verkrijgende vennootschap ... (naam verkrijgende vennootschap waarop deze verklaring ziet*) .. ***of***

***Variant 2 indien de verkrijgende vennootschap bij de splitsing zal worden opgericht***: *... (naam verkrijgende vennootschap waarop deze verklaring ziet) welke vennootschap bij de splitsing zal worden opgericht (hierna: ‘de verkrijgende vennootschap’)* …].

.. zal de vermogensbestanddelen ten gevolge van de splitsing verkrijgen onder algemene titel.

Als tegenprestatie voor deze verkrijging zal de verkrijgende vennootschap aandelen in haar kapitaal toekennen.[[580]](#footnote-580)

Naar ons oordeel, bij toepassing van in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar beschouwde waarderingsmethoden, kwam de waarde van de te verkrijgen vermogensbestanddelen, zoals opgenomen en toegelicht in de beschrijving, die de verkrijgende vennootschap door de splitsing onder algemene titel zal verkrijgen, bepaald naar de dag waarop de beschrijving betrekking heeft, zijnde ... (datum per welke de inbreng is gewaardeerd) ten minste overeen met het totale nominaal gestorte bedrag op de door die vennootschap toe te kennen aandelen, [***optioneel, indien van toepassing***: *vermeerderd met ten laste van deze vennootschap komende betalingen waarop aandeelhouders krachtens de ruilverhouding recht hebben[[581]](#footnote-581) en met het ten laste van deze vennootschap komende totale bedrag van de schadeloosstelling waarop aandeelhouders op grond van artikel 2:334ee1 BW recht kunnen doen gelden[[582]](#footnote-582)*], [*bedragende € ...*].[[583]](#footnote-583)

**De basis voor ons oordeel**

Wij hebben onze controle uitgevoerd volgens het Nederlands recht, waaronder ook de Nederlandse controlestandaarden en artikel 2:334bb lid 1 BW vallen. Onze verantwoordelijkheden op grond hiervan zijn beschreven in de sectie 'Onze verantwoordelijkheden voor de controle van de waarde van de te verkrijgen vermogensbestanddelen'.

Wij zijn onafhankelijk van …. (namen van de genoemde vennootschappen) zoals vereist in de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO) en andere voor de opdracht relevante onafhankelijkheidsregels in Nederland. Verder hebben wij voldaan aan de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA).

Wij vinden dat de door ons verkregen controle-informatie voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel.

**Benadrukking van de gebruikte methode(n)**

Onder verwijzing naar de uiteenzetting over de gebruikte methode(n) in de toelichting op het voorstel tot splitsing wijzen wij erop dat het bepalen van de waarde van de te verkrijgen vermogensbestanddelen, bij toepassing van (een) in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar beschouwde methode(n), naar zijn aard subjectief is. Derhalve sluit ons oordeel over de waarde van de te verkrijgen vermogensbestanddelen, bij toepassing van (een) andere in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar beschouwde methode(n), een andere waarde niet uit.

Ons oordeel is niet aangepast als gevolg van deze aangelegenheid.

**Beperking in het gebruik**

Deze controleverklaring wordt uitsluitend verstrekt in het kader van voormelde splitsing en ter voldoening aan artikel 2:334bb lid 1 BW en mag derhalve niet voor andere doeleinden worden gebruikt.

Andere informatie

Andere informatie is toegevoegd aan de waarde van de te verkrijgen vermogensbestanddelen en onze controleverklaring daarbij.[[584]](#footnote-584)

Op grond van onderstaande werkzaamheden hebben wij niets te rapporteren over de andere informatie.

Wij hebben de andere informatie gelezen en hebben op basis van onze kennis en ons begrip, verkregen vanuit onze controle of anderszins, overwogen of de andere informatie materiële afwijkingen bevat.

Met onze werkzaamheden hebben wij voldaan aan de Nederlandse Standaard 720. Deze werkzaamheden hebben niet dezelfde diepgang als onze controlewerkzaamheden ten aanzien van de waarde van de te verkrijgen vermogensbestanddelen.

De besturen zijn verantwoordelijk voor het opstellen van de andere informatie, waaronder … in overeenstemming met de afdelingen 1, 4 en 5 van Titel 7 Boek 2 BW.

**Verantwoordelijkheden van de besturen voor de waarde van de te verkrijgen vermogensbestanddelen**

De besturen zijn verantwoordelijk voor het bepalen van de waarde van de te verkrijgen vermogensbestanddelen bij toepassing van (een) in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar beschouwde methode(n) zoals beschreven in de toelichting op het voorstel tot splitsing, alsmede voor het voldoen aan de vereisten van de afdelingen 1, 4 en 5 van Titel 7 Boek 2 BW en voor de feitelijke en juridische overgang van de beschreven vermogensbestanddelen op de verkrijgende vennootschap. In dit kader is het bestuur van elke genoemde vennootschap verantwoordelijk voor een zodanige interne beheersing die het bestuur noodzakelijk acht om het bepalen van de waarde van de te verkrijgen vermogensbestanddelen mogelijk te maken zonder afwijkingen van materieel belang als gevolg van fouten of fraude.

Bij het bepalen van de waarde van de te verkrijgen vermogensbestanddelen moeten de besturen afwegen of de onderneming(en) in staat is (zijn) om haar (hun) werkzaamheden in continuïteit voort te zetten. Bij toepassing van (een) in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar beschouwde methode(n) moeten de besturen de waarde van de te verkrijgen vermogensbestanddelen bepalen op basis van de continuïteitsveronderstelling, tenzij de besturen het voornemen hebben om de vennootschap(pen) te liquideren of de bedrijfsactiviteiten te beëindigen of als beëindiging het enige realistische alternatief is.

De besturen moeten gebeurtenissen en omstandigheden waardoor gerede twijfel zou kunnen bestaan of de onderneming(en) haar (hun) bedrijfsactiviteiten in continuïteit kan (kunnen) voortzetten, toelichten.[[585]](#footnote-585)

**Onze verantwoordelijkheden voor de controle van de waarde van de te verkrijgen vermogensbestanddelen**

Onze verantwoordelijkheid is het zodanig plannen en uitvoeren van een controleopdracht dat wij daarmee voldoende en geschikte controle-informatie verkrijgen voor het door ons af te geven oordeel

Onze controle is uitgevoerd met een hoge mate maar geen absolute mate van zekerheid waardoor het mogelijk is dat wij tijdens onze controle niet alle materiële fouten en fraude ontdekken.

Afwijkingen kunnen ontstaan als gevolg van fraude of fouten en zijn materieel indien redelijkerwijs kan worden verwacht dat deze, afzonderlijk of gezamenlijk, van invloed kunnen zijn op de economische beslissingen die gebruikers op basis van de waarde van de te verkrijgen vermogensbestanddelen nemen. De materialiteit beïnvloedt de aard, timing en omvang van onze controlewerkzaamheden en de evaluatie van het effect van onderkende afwijkingen op ons oordeel.[[586]](#footnote-586)

Wij hebben deze accountantscontrole professioneel kritisch uitgevoerd en hebben waar relevant professionele oordeelsvorming toegepast in overeenstemming met de Nederlandse controlestandaarden, ethische voorschriften en de onafhankelijkheidseisen. Onze controle bestond onder andere uit:

* het identificeren en inschatten van de risico’s dat de waarde van de te verkrijgen vermogensbestanddelen afwijkingen van materieel belang bevat als gevolg van fouten of fraude, het in reactie op deze risico’s bepalen en uitvoeren van controlewerkzaamheden en het verkrijgen van controle-informatie die voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel. Bij fraude is het risico dat een afwijking van materieel belang niet ontdekt wordt groter dan bij fouten. Bij fraude kan sprake zijn van samenspanning, valsheid in geschrifte, het opzettelijk nalaten transacties vast te leggen, het opzettelijk verkeerd voorstellen van zaken of het doorbreken van de interne beheersing;
* het verkrijgen van inzicht in de interne beheersing die relevant is voor de controle met als doel controlewerkzaamheden te selecteren die passend zijn in de omstandigheden. Deze werkzaamheden hebben niet als doel om een oordeel uit te spreken over de effectiviteit van de interne beheersing van de vennootschap(pen);
* het evalueren van de geschiktheid van de toegepaste methode(n) en het evalueren van de redelijkheid van schattingen door de besturen en de toelichtingen daarover; en
* het vaststellen dat de door de besturen gehanteerde continuïteitsveronderstelling aanvaardbaar is. Tevens het op basis van de verkregen controle-informatie vaststellen of er gebeurtenissen en omstandigheden zijn waardoor gerede twijfel zou kunnen bestaan of de onderneming(en) haar (hun) bedrijfsactiviteiten in continuïteit kan (kunnen) voortzetten. Als wij concluderen dat er een onzekerheid van materieel belang bestaat, zijn wij verplicht om aandacht in onze controleverklaring te vestigen op de relevante gerelateerde toelichtingen. Als de toelichtingen inadequaat zijn, moeten wij onze verklaring aanpassen. Onze conclusies zijn gebaseerd op de controle-informatie die verkregen is tot de datum van onze controleverklaring. Toekomstige gebeurtenissen of omstandigheden kunnen er echter toe leiden dat een onderneming haar continuïteit niet langer kan handhaven.[[587]](#footnote-587)

Wij communiceren met de met governance belaste personen[[588]](#footnote-588) onder andere over de geplande reikwijdte en timing van de controle en over de significante bevindingen die uit onze controle naar voren zijn gekomen, waaronder eventuele significante tekortkomingen in de interne beheersing.

Plaats en datum

... (naam accountantspraktijk)

... (naam accountant)

# 18 Fusieverklaringen

## 18.1 Controleverklaring betreffende een voorstel tot juridische fusie (artikel 2:328 lid 1 BW)

NB1: Indien alle aandeelhouders van elke partij bij de fusiehandeling daarmee instemmen, behoeft aan de accountant geen opdracht te worden gegeven om een oordeel over de redelijkheid van de ruilverhouding te geven. Zie art. 2:328 lid 6 BW. In dat geval kunnen in deze verklaring de tekstgedeelten die tussen accolades {...} zijn geplaatst, achterwege blijven. In de paragraaf ‘Ons oordeel’ vervalt dan de nummering van de alinea's. Een tussentijdse vermogensopstelling is niet vereist indien de rechtspersoon voldoet aan de vereisten met betrekking tot de halfjaarlijkse financiële verslaggeving genoemd in artikel 5:25d Wft (artikel 2:313 lid 5 BW).

NB2: Normenkader voor de partijen betrokken bij de fusie:

Voor partijen betrokken bij de fusie gelden de afdelingen 1, 2, 3 en 3A, Titel 7 Boek 2 BW waaronder artikel 2:327 BW:

In de toelichting op het voorstel tot fusie moet het bestuur mededelen:

a. volgens welke methode of methoden de ruilverhouding van de aandelen is vastgesteld;

b. of deze methode of methoden in het gegeven geval passen;

c. tot welke waardering elke gebruikte methode leidt;

d. indien meer dan een methode is gebruikt, of het bij de waardering aangenomen betrekkelijke gewicht van de methoden *in het maatschappelijke verkeer als aanvaardbaar kan worden beschouwd*; en

e. welke bijzondere moeilijkheden er eventueel zijn geweest bij de waardering en bij de bepaling van de ruilverhouding.

NB3: Normenkader voor het controleoordeel van de accountant:

Voor het controleoordeel van de accountant geldt als normenkader artikel 2:328 lid 1 BW:

‘Een door het bestuur aangewezen accountant als bedoeld in artikel 393 moet het voorstel tot fusie onderzoeken en moet verklaren of de voorgestelde ruilverhouding van de aandelen, mede gelet op de bijgevoegde stukken, naar zijn oordeel redelijk is. Hij moet tevens verklaren dat de som van de eigen vermogens van de verdwijnende vennootschappen, elk bepaald naar de dag waarop haar jaarrekening of tussentijdse vermogensopstelling betrekking heeft, *bij toepassing van in het maatschappelijke verkeer als aanvaardbaar beschouwde waarderingsmethoden* ten minste overeen kwam met het nominaal gestorte bedrag op de gezamenlijke aandelen die hun aandeelhouders ingevolge de fusie verkrijgen, vermeerderd met betalingen waarop zij krachtens de ruilverhouding recht hebben en vermeerderd met het totaal bedrag van de schadeloosstelling waarop aandeelhouders op grond van artikel 330a recht kunnen doen gelden.’

NB4: Andere informatie:

Voor verplicht voorgeschreven andere informatie naast het controleobject gaat onderstaande voorbeeldtekst uit van de bepalingen voor het voorstel tot fusie, afdelingen 1, 2 ,3 en 3A, Titel 7 Boek 2 BW:

Artikel 2:312 lid 2 BW, vermelding in het voorstel tot fusie van:

a. de rechtsvorm, naam en zetel van de te fuseren rechtspersonen;

b. de statuten van de verkrijgende rechtspersoon zoals die luiden en zoals zij na de fusie zullen luiden of, indien de verkrijgende rechtspersoon nieuw wordt opgericht, het ontwerp van de akte van oprichting;

c. welke rechten of vergoedingen ingevolge artikel 320 ten laste van de verkrijgende rechtspersoon worden toegekend aan degenen die anders dan als lid of aandeelhouder bijzondere rechten hebben jegens de verdwijnende rechtspersonen, zoals rechten op een uitkering van winst of tot het nemen van aandelen, en met ingang van welk tijdstip;

d. welke voordelen in verband met de fusie worden toegekend aan een bestuurder of commissaris van een te fuseren rechtspersoon of aan een ander die bij de fusie is betrokken;

e. de voornemens over de samenstelling na de fusie van het bestuur en, als er een raad van commissarissen zal zijn, van die raad;

f. voor elk van de verdwijnende rechtspersonen het tijdstip met ingang waarvan financiële gegevens zullen worden verantwoord in de jaarrekening of andere financiële verantwoording van de verkrijgende rechtspersoon;

g. de voorgenomen maatregelen in verband met de overgang van het lidmaatschap of aandeelhouderschap van de verdwijnende rechtspersonen;

h. de voornemens omtrent voortzetting of beëindiging van werkzaamheden;

i. wie in voorkomend geval het besluit tot fusie moeten goedkeuren.

Artikel 2:312 lid 3 BW:

Het voorstel tot fusie wordt ondertekend door de bestuurders van elke te fuseren rechtspersoon; ontbreekt de handtekening van een of meer hunner, dan wordt daarvan onder opgave van reden melding gemaakt.

Artikel 2:312 lid 4 BW:

Tenzij alle fuserende rechtspersonen verenigingen of stichtingen zijn, moet het voorstel tot fusie zijn goedgekeurd door de raden van commissarissen en wordt het door de commissarissen mede ondertekend; ontbreekt de handtekening van een of meer hunner, dan wordt daarvan onder opgave van redenen melding gemaakt. Voorts vermeldt het voorstel de invloed van de fusie op de grootte van de goodwill en de uitkeerbare reserves van de verkrijgende rechtspersoon.’

Artikel 2:313 lid 1 BW:

‘In een schriftelijke toelichting geeft het bestuur van elke te fuseren rechtspersoon de redenen voor de fusie met een uiteenzetting over de verwachte gevolgen voor de werkzaamheden en een toelichting uit juridisch, economisch en sociaal oogpunt.’

Verder zie artikel 2:327 BW hierboven.

NB5: Standaard 570

Het uitgangspunt van de onderstaande voorbeeldtekst is dat, tenminste bij de bepaling van het (de) eigen vermogen(s) van de verdwijnende vennootschap(pen), de waarde wordt bepaald op basis van een jaarrekening of ander financieel overzicht. In dat geval is Standaard 570 van toepassing. Om die reden bevatten de paragrafen over de verantwoordelijkheden van de besturen en over de verantwoordelijkheden van de accountant passages over de continuïteitsveronderstelling.

**CONTROLEVERKLARING VAN DE ONAFHANKELIJKE ACCOUNTANT ex artikel 2:328 lid 1 BW**

Aan: Opdrachtgever(s)

**Ons oordeel**

Wij hebben {de redelijkheid van de voorgestelde ruilverhouding van de aandelen en} het (de) eigen vermogen(s) van de verdwijnende vennootschap(pen) gecontroleerd in verband met de voorgestelde fusie waarbij de hierna vermelde vennootschappen[[589]](#footnote-589) betrokken zijn:

1. .... (naam verdwijnende vennootschap) te ... (vestigingsplaats verdwijnende vennootschap)[[590]](#footnote-590) (‘verdwijnende vennootschap’); en
2. .... (naam verkrijgende vennootschap) te ... (vestigingsplaats) (‘verkrijgende vennootschap’).

Naar ons oordeel, bij toepassing van in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar beschouwde waarderingsmethoden:

1. {is de voorgestelde ruilverhouding van de aandelen in het bijgevoegde voorstel tot fusie van ... (datum), mede gelet op de toelichting op het voorstel tot fusie en de overige bij het voorstel tot fusie gevoegde stukken, in alle van materieel belang zijnde aspecten, redelijk; en} (*Zie NB1-tekst boven de verklaring)*

*Indien sprake is van één verdwijnende vennootschap, deze passage opnemen:*

1. kwam het eigen vermogen van de verdwijnende vennootschap zoals opgenomen en toegelicht in het bijgevoegde voorstel tot fusie van .. (datum), bepaald naar de dag waarop [*haar laatst vastgestelde jaarrekening/haar jaarrekening als bedoeld in artikel 2:313 lid 2 BW/haar tussentijdse vermogensopstelling als bedoeld in artikel 2:313 lid 2 BW*] betrekking heeft, zijnde [*balansdatum resp. datum tussentijdse vermogensopstelling*], ten minste overeen met het nominaal gestorte bedrag op de gezamenlijke aandelen die haar aandeelhouders ingevolge de fusie verkrijgen[[591]](#footnote-591), *[****optioneel***: *vermeerderd met betalingen waarop zij krachtens de ruilverhouding recht hebben en vermeerderd met het totale bedrag van de schadeloosstelling waarop aandeelhouders op grond van artikel 2:330a BW recht kunnen doen gelden[[592]](#footnote-592)]*, *[****optioneel****: bedragende € .*..[[593]](#footnote-593)*]*.

*Indien sprake is van méér verdwijnende vennootschappen, deze passage opnemen:*

1. kwam de som van de eigen vermogens van de verdwijnende vennootschappen zoals opgenomen en toegelicht in het bijgevoegde voorstel tot fusie van .. (datum), elk bepaald naar de dag waarop [*haar laatst vastgestelde jaarrekening/haar jaarrekening als bedoeld in artikel 2:313 lid 2 BW/haar tussentijdse vermogensopstelling als bedoeld in artikel 2:313 lid 2 BW*] betrekking heeft, zijnde voor al deze vennootschappen (*balansdatum resp. datum tussentijdse vermogensopstelling*)[[594]](#footnote-594), ten minste overeen met het nominaal gestorte bedrag op de gezamenlijke aandelen die hun aandeelhouders ingevolge de fusie verkrijgen[[595]](#footnote-595), [***optioneel****: vermeerderd met betalingen waarop zij krachtens de ruilverhouding recht hebben en vermeerderd met het totale bedrag van de schadeloosstelling waarop aandeelhouders op grond van artikel 2:330a BW recht kunnen doen gelden[[596]](#footnote-596)]*, [***optioneel****: bedragende €* ...[[597]](#footnote-597)].

**De basis voor ons oordeel**

Wij hebben onze controle uitgevoerd volgens het Nederlands recht, waaronder ook de Nederlandse controlestandaarden en artikel 2:328 lid 1 BW vallen. Onze verantwoordelijkheden op grond hiervan zijn beschreven in de sectie 'Onze verantwoordelijkheden voor de controle van { de redelijkheid van de voorgestelde ruilverhouding van de aandelen en} het (de) eigen vermogen(s) van de verdwijnende vennootschap(pen)’.

Wij zijn onafhankelijk van … (namen van de genoemde vennootschappen) zoals vereist door de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO) en andere voor de opdracht relevante onafhankelijkheidsregels in Nederland. Verder hebben wij voldaan aan de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA).

Wij vinden dat de door ons verkregen controle-informatie voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel.

**Benadrukking van de toegepaste methode(n)**

Onder verwijzing naar de uiteenzetting over de toegepaste methode(n) in de toelichting op het voorstel tot fusie wijzen wij erop dat het bepalen van de voorgestelde ruilverhouding van de aandelen bij toepassing van (een) in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar beschouwde methode(n) naar zijn aard subjectief is. Derhalve sluit ons oordeel over de redelijkheid van de voorgestelde ruilverhouding van de aandelen niet uit dat een andere dan de voorgestelde ruilverhouding van de aandelen redelijk zou kunnen zijn bij toepassing van (een) andere in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar beschouwde methode(n).

Ons oordeel is niet aangepast als gevolg van deze aangelegenheid.

**Beperking in het gebruik**

Deze controleverklaring wordt uitsluitend verstrekt in het kader van voormelde fusie en ter voldoening aan artikel 2:328 lid 1 BW en mag derhalve niet voor andere doeleinden worden gebruikt.

**Andere informatie**

Andere informatie is toegevoegd aan {de voorgestelde ruilverhouding van de aandelen en} het (de) eigen vermogen(s) van de verdwijnende vennootschap(pen) en onze controleverklaring daarbij.[[598]](#footnote-598)

Op grond van onderstaande werkzaamheden hebben wij niets te rapporteren over de andere informatie.

Wij hebben de andere informatie gelezen en hebben op basis van onze kennis en ons begrip, verkregen vanuit onze controle of anderszins, overwogen of de andere informatie materiële afwijkingen bevat.

Met onze werkzaamheden hebben wij voldaan aan de Nederlandse Standaard 720. Deze werkzaamheden hebben niet dezelfde diepgang als onze controlewerkzaamheden ten aanzien van {de voorgestelde ruilverhouding van de aandelen en} het (de) eigen vermogen(s) van de verdwijnende vennootschap(pen).

De besturen zijn verantwoordelijk voor het opstellen van de andere informatie, waaronder … in overeenstemming met de afdelingen 1, 2, 3 en 3A van Titel 7 Boek 2 BW.

**Verantwoordelijkheden van de besturen voor {de voorgestelde ruilverhouding van de aandelen en} het (de) eigen vermogen(s) van de verdwijnende vennootschap(pen)**

De besturen zijn verantwoordelijk voor het bepalen van {de voorgestelde ruilverhouding van de aandelen en} het (de) eigen vermogen(s) van de verdwijnende vennootschap(pen) bij toepassing van (een) in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar beschouwde methode(n) zoals beschreven in de toelichting op het voorstel tot fusie, alsmede voor het voldoen aan de vereisten van de afdelingen 1, 2, 3 en 3A van Titel 7 Boek 2 BW. In dit kader is het bestuur van elke genoemde vennootschap verantwoordelijk voor een zodanige interne beheersing die het bestuur noodzakelijk acht om het bepalen van {de voorgestelde ruilverhouding van de aandelen en} het (de) eigen vermogen(s) van de verdwijnende vennootschap(pen) mogelijk te maken zonder afwijkingen van materieel belang als gevolg van fouten of fraude.

Bij het bepalen van {de voorgestelde ruilverhouding van de aandelen en} het (de) eigen vermogen(s) van de verdwijnende vennootschap(pen) moeten de besturen afwegen of de onderneming(en) in staat is (zijn) om haar (hun) werkzaamheden in continuïteit voort te zetten. Bij de toepassing van (een) in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar beschouwde methode(n) moeten de besturen {de voorgestelde ruilverhouding van de aandelen en} het (de) eigen vermogen(s) van de verdwijnende vennootschap(pen) bepalen op basis van de continuïteitsveronderstelling, tenzij de besturen het voornemen hebben om de vennootschap(pen) te liquideren of de bedrijfsactiviteiten te beëindigen of als beëindiging het enige realistische alternatief is.

De besturen moeten gebeurtenissen en omstandigheden waardoor gerede twijfel zou kunnen bestaan of de onderneming(en) haar (hun) bedrijfsactiviteiten in continuïteit kan (kunnen) voortzetten, toelichten.[[599]](#footnote-599)

**Onze verantwoordelijkheden voor de controle van {de redelijkheid van de voorgestelde ruilverhouding van de aandelen en} het (de) eigen vermogen(s)van de verdwijnende vennootschap(pen)**

Onze verantwoordelijkheid is het zodanig plannen en uitvoeren van de controleopdracht dat wij daarmee voldoende en geschikte controle-informatie verkrijgen voor het door ons af te geven oordeel.

Onze controle is uitgevoerd met een hoge mate maar geen absolute mate van zekerheid waardoor het mogelijk is dat wij tijdens onze controle niet alle materiële fouten en fraude ontdekken.

Afwijkingen kunnen ontstaan als gevolg van fraude of fouten en zijn materieel indien redelijkerwijs kan worden verwacht dat deze, afzonderlijk of gezamenlijk, van invloed kunnen zijn op de economische beslissingen die gebruikers op basis van {de voorgestelde ruilverhouding van de aandelen en} het (de) eigen vermogen(s) van de verdwijnende vennootschap(pen) nemen. De materialiteit beïnvloedt de aard, timing en omvang van onze controlewerkzaamheden en de evaluatie van het effect van onderkende afwijkingen op ons oordeel.[[600]](#footnote-600)

Wij hebben deze accountantscontrole professioneel kritisch uitgevoerd en hebben waar relevant professionele oordeelsvorming toegepast in overeenstemming met de Nederlandse controlestandaarden, ethische voorschriften en de onafhankelijkheidseisen. Onze controle bestond onder andere uit:

* het identificeren en inschatten van de risico’s dat {de voorgestelde ruilverhouding van de aandelen niet in alle van materieel belang zijnde aspecten redelijk is en} het (de) eigen vermogen(s) van de verdwijnende vennootschap(pen) afwijkingen van materieel belang bevat(ten) als gevolg van fouten of fraude, het in reactie op deze risico’s bepalen en uitvoeren van controlewerkzaamheden en het verkrijgen van controle-informatie die voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel. Bij fraude is het risico dat een afwijking van materieel belang niet ontdekt wordt groter dan bij fouten. Bij fraude kan sprake zijn van samenspanning, valsheid in geschrifte, het opzettelijk nalaten transacties vast te leggen, het opzettelijk verkeerd voorstellen van zaken of het doorbreken van de interne beheersing;
* het verkrijgen van inzicht in de interne beheersing die relevant is voor de controle met als doel controlewerkzaamheden te selecteren die passend zijn in de omstandigheden. Deze werkzaamheden hebben niet als doel om een oordeel uit te spreken over de effectiviteit van de interne beheersing van de vennootschap(pen);
* het evalueren van de geschiktheid van de toegepaste methode(n) en het evalueren van de redelijkheid van schattingen door de besturen en de toelichtingen daarover; en
* het vaststellen dat de door de besturen gehanteerde continuïteitsveronderstelling aanvaardbaar is. Tevens het op basis van de verkregen controle-informatie vaststellen of er gebeurtenissen en omstandigheden zijn waardoor gerede twijfel zou kunnen bestaan of de onderneming(en) haar (hun) bedrijfsactiviteiten in continuïteit kan voortzetten. Als wij concluderen dat er een onzekerheid van materieel belang bestaat, zijn wij verplicht om aandacht in onze controleverklaring te vestigen op de relevante gerelateerde toelichtingen. Als de toelichtingen inadequaat zijn, moeten wij onze verklaring aanpassen. Onze conclusies zijn gebaseerd op de controle-informatie die verkregen is tot de datum van onze controleverklaring. Toekomstige gebeurtenissen of omstandigheden kunnen er echter toe leiden dat een onderneming haar continuïteit niet langer kan handhaven.[[601]](#footnote-601)

Wij communiceren met de met governance belaste personen[[602]](#footnote-602) onder andere over de geplande reikwijdte en timing van de controle en over de significante bevindingen die uit onze controle naar voren zijn gekomen, waaronder eventuele significante tekortkomingen in de interne beheersing.

Plaats en datum

... (naam accountantspraktijk)

... (naam accountant)

## 18.2 Controleverklaring betreffende een voorstel tot grensoverschrijdende tussen een Nederlandse N.V./B.V. en een buitenlandse kapitaalvennootschap (artikel 2:328 lid 1 en artikel 2:333g BW)

NB1: Deze verklaring is alleen vereist indien de verkrijgende vennootschap een naamloze vennootschap is met haar statutaire zetel in Nederland. Dit model gaat ervan uit dat de Nederlandse vennootschap de verdwijnende vennootschap is. Alleen in dat geval is de schadeloosstelling voor aandeelhouders als bedoeld in artikel 2:333h BW van toepassing. Een Nederlandse vennootschap kan ook als verkrijgende vennootschap partij bij een grensoverschrijdende fusie zijn. In dat geval moet de tekst van de verklaring aan die situatie worden aangepast.

Voor het accountantsverslag als bedoeld in artikel 2:328 lid 2 BW kan gebruik worden gemaakt van de voorbeeldrapportage 18.3.

Indien alle aandeelhouders van elke partij bij de fusiehandeling (zie noot 1) daarmee instemmen, behoeft aan de accountant geen opdracht te worden verstrekt tot het geven van een oordeel over de redelijkheid van de ruilverhouding. Zie art. 2:333g lid 2 BW. In dat geval kunnen in deze verklaring de tekstgedeelten die tussen accolades {...} zijn geplaatst, achterwege blijven. In de paragraaf ‘Ons oordeel’ vervalt dan de nummering van de alinea's. Een tussentijdse vermogensopstelling is niet vereist indien de rechtspersoon voldoet aan de vereisten met betrekking tot de halfjaarlijkse financiële verslaggeving genoemd in artikel 5:25d Wft (artikel 2:313 lid 5 BW).

NB2: Normenkader voor de partijen betrokken bij de fusie:

Voor partijen betrokken bij de fusie gelden de afdelingen 1, 2, 3 en 3A, Titel 7 Boek 2 BW waaronder artikel 2:327 BW:

In de toelichting op het voorstel tot fusie moet het bestuur mededelen:

a. volgens welke methode of methoden de ruilverhouding van de aandelen is vastgesteld;

b. of deze methode of methoden in het gegeven geval passen;

c. tot welke waardering elke gebruikte methode leidt;

d. indien meer dan een methode is gebruikt, of het bij de waardering aangenomen betrekkelijke gewicht van de methoden in het maatschappelijke verkeer als aanvaardbaar kan worden beschouwd; en

e. welke bijzondere moeilijkheden er eventueel zijn geweest bij de waardering en bij de bepaling van de ruilverhouding.

NB3: Normenkader voor het controleoordeel van de accountant:

Voor het controleoordeel van de accountant geldt als normenkader artikel 2:328 lid 1 BW:

‘Een door het bestuur aangewezen accountant als bedoeld in artikel 393 moet het voorstel tot fusie onderzoeken en moet verklaren of de voorgestelde ruilverhouding van de aandelen, mede gelet op de bijgevoegde stukken, naar zijn oordeel redelijk is. Hij moet tevens verklaren dat de som van de eigen vermogens van de verdwijnende vennootschappen, elk bepaald naar de dag waarop haar jaarrekening of tussentijdse vermogensopstelling betrekking heeft, *bij toepassing van in het maatschappelijke verkeer als aanvaardbaar beschouwde waarderingsmethoden* ten minste overeen kwam met het nominaal gestorte bedrag op de gezamenlijke aandelen die hun aandeelhouders ingevolge de fusie verkrijgen, vermeerderd met betalingen waarop zij krachtens de ruilverhouding recht hebben en vermeerderd met het totaal bedrag van de schadeloosstelling waarop aandeelhouders op grond van artikel 330a recht kunnen doen gelden.’

Voor deze voorbeeldtekst geldt verder artikel 2:333g BW:

‘In de verklaring als bedoeld in artikel 328 lid 1 tweede volzin moet het nominaal gestorte bedrag op de gezamenlijke aandelen die de aandeelhouders ingevolge de fusie verkrijgen, vermeerderd met betalingen waarop zij krachtens ruilverhouding recht hebben, voorts worden vermeerderd met het totaal bedrag van schadeloosstellingen waarop aandeelhouders op grond van artikel 333h recht kunnen doen gelden.’

NB4: Andere informatie:

Voor verplicht voorgeschreven andere informatie naast het controleobject gaat onderstaande voorbeeldtekst uit van de bepalingen voor het voorstel tot fusie, afdelingen 1, 2 ,3 en 3A, Titel 7 Boek 2 BW:

Artikel 2:312 lid 2 BW, vermelding in het voorstel tot fusie van:

a. de rechtsvorm, naam en zetel van de te fuseren rechtspersonen;

b. de statuten van de verkrijgende rechtspersoon zoals die luiden en zoals zij na de fusie zullen luiden of, indien de verkrijgende rechtspersoon nieuw wordt opgericht, het ontwerp van de akte van oprichting;

c. welke rechten of vergoedingen ingevolge artikel 320 ten laste van de verkrijgende rechtspersoon worden toegekend aan degenen die anders dan als lid of aandeelhouder bijzondere rechten hebben jegens de verdwijnende rechtspersonen, zoals rechten op een uitkering van winst of tot het nemen van aandelen, en met ingang van welk tijdstip;

d. welke voordelen in verband met de fusie worden toegekend aan een bestuurder of commissaris van een te fuseren rechtspersoon of aan een ander die bij de fusie is betrokken;

e. de voornemens over de samenstelling na de fusie van het bestuur en, als er een raad van commissarissen zal zijn, van die raad;

f. voor elk van de verdwijnende rechtspersonen het tijdstip met ingang waarvan financiële gegevens zullen worden verantwoord in de jaarrekening of andere financiële verantwoording van de verkrijgende rechtspersoon;

g. de voorgenomen maatregelen in verband met de overgang van het lidmaatschap of aandeelhouderschap van de verdwijnende rechtspersonen;

h. de voornemens omtrent voortzetting of beëindiging van werkzaamheden;

i. wie in voorkomend geval het besluit tot fusie moeten goedkeuren.

Artikel 2:312 lid 3 BW:

Het voorstel tot fusie wordt ondertekend door de bestuurders van elke te fuseren rechtspersoon; ontbreekt de handtekening van een of meer hunner, dan wordt daarvan onder opgave van reden melding gemaakt.

Artikel 2:312 lid 4 BW:

Tenzij alle fuserende rechtspersonen verenigingen of stichtingen zijn, moet het voorstel tot fusie zijn goedgekeurd door de raden van commissarissen en wordt het door de commissarissen mede ondertekend; ontbreekt de handtekening van een of meer hunner, dan wordt daarvan onder opgave van redenen melding gemaakt. Voorts vermeldt het voorstel de invloed van de fusie op de grootte van de goodwill en de uitkeerbare reserves van de verkrijgende rechtspersoon.’

Artikel 2:313 lid 1 BW:

‘In een schriftelijke toelichting geeft het bestuur van elke te fuseren rechtspersoon de redenen voor de fusie met een uiteenzetting over de verwachte gevolgen voor de werkzaamheden en een toelichting uit juridisch, economisch en sociaal oogpunt.’

Verder zie artikel 2:327 BW hierboven.

NB5: Standaard 570

Het uitgangspunt van de onderstaande voorbeeldtekst is dat, tenminste bij de bepaling van het (de) eigen vermogen(s) van de verdwijnende vennootschap(pen), de waarde wordt bepaald op basis van een jaarrekening of ander financieel overzicht. In dat geval is Standaard 570 van toepassing. Om die reden bevatten de paragrafen over de verantwoordelijkheden van de besturen en over de verantwoordelijkheden van de accountant passages over de continuïteitsveronderstelling.

**CONTROLEVERKLARING VAN DE ONAFHANKELIJKE ACCOUNTANT ex artikel 2:328 lid 1 en artikel 2:333g BW**

Aan: Opdrachtgever(s)

**Ons oordeel**

Wij hebben {de redelijkheid van de voorgestelde ruilverhouding van de aandelen en} het (de) eigen vermogen(s) van de verdwijnende vennootschap(pen) gecontroleerd in verband met de voorgestelde fusie waarbij de hierna vermelde vennootschappen[[603]](#footnote-603) betrokken zijn:

1. …(naam verdwijnende vennootschap) gevestigd te ... (vestigingsplaats verdwijnende vennootschap)[[604]](#footnote-604) (‘verdwijnende vennootschap’); en
2. …(naam verkrijgende vennootschap) te ... (vestigingsplaats) (‘verkrijgende vennootschap’), een vennootschap naar het recht van [*land*].

Naar ons oordeel, bij toepassing van in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar beschouwde waarderingsmethoden:

1. {is de voorgestelde ruilverhouding van de aandelen in het bijgevoegde voorstel tot fusie van ... (datum), mede gelet op de toelichting op het voorstel tot fusie en de overige bij het voorstel tot fusie gevoegde stukken, in alle van materieel belang zijnde aspecten, redelijk; en} *(Zie NB1-tekst boven de verklaring)*

*Indien sprake is van één verdwijnende vennootschap, deze passage opnemen:*

1. kwam het eigen vermogen van de verdwijnende vennootschap zoals opgenomen en toegelicht in het bijgevoegde voorstel tot fusie van ... (datum), bepaald naar de dag waarop [*haar laatst vastgestelde jaarrekening/haar jaarrekening als bedoeld in artikel 2:313 lid 2 BW/haar tussentijdse vermogensopstelling als bedoeld in artikel 2:313 lid 2 BW*] betrekking heeft, zijnde [*balansdatum resp. datum tussentijdse vermogensopstelling*], ten minste overeen met het nominaal gestorte bedrag op de gezamenlijke aandelen die haar aandeelhouders ingevolge de fusie verkrijgen, [***optioneel***: *vermeerderd met betalingen waarop zij krachtens de ruilverhouding recht hebben*][***optioneel***: *vermeerderd met het totaal bedrag van schadeloosstellingen waarop aandeelhouders op grond van artikel 2:333h BW recht kunnen doen gelden.*[[605]](#footnote-605)

*Indien sprake is van méér verdwijnende vennootschappen, deze passage opnemen:*

1. kwam de som van de eigen vermogens van de verdwijnende vennootschappen zoals opgenomen en toegelicht in het bijgevoegde voorstel tot fusie van ... (datum), elk bepaald naar de dag waarop [*haar laatst vastgestelde jaarrekening/haar jaarrekening als bedoeld in artikel 2:313 lid 2 BW/haar tussentijdse vermogensopstelling als bedoeld in artikel 2:313 lid 2 BW*] betrekking heeft, zijnde voor al deze vennootschappen (*balansdatum resp. datum tussentijdse vermogensopstelling*)[[606]](#footnote-606), ten minste overeen met het nominaal gestorte bedrag op de gezamenlijke aandelen die hun aandeelhouders ingevolge de fusie verkrijgen, [***optioneel***: *vermeerderd met betalingen waarop zij krachtens de ruilverhouding recht hebben*][***optioneel***: *vermeerderd met het totaal bedrag van schadeloosstellingen waarop aandeelhouders op grond van artikel 2:333h BW recht kunnen doen gelden*. *[Zie noot 3]*

**De basis voor ons oordeel**

Wij hebben onze controle uitgevoerd volgens het Nederlands recht, waaronder ook de Nederlandse controlestandaarden en artikel 2:328 lid 1 BW vallen. Onze verantwoordelijkheden op grond hiervan zijn beschreven in de sectie 'Onze verantwoordelijkheden voor de controle van {de redelijkheid van de voorgestelde ruilverhouding van de aandelen en} het (de) eigen vermogen(s) van de verdwijnende vennootschap(pen)’.

Wij zijn onafhankelijk van …. (namen van de genoemde vennootschappen) zoals vereist in de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO) en andere voor de opdracht relevante onafhankelijkheidsregels in Nederland. Verder hebben wij voldaan aan de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA).

Wij vinden dat de door ons verkregen controle-informatie voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel.

**Benadrukking van de toegepaste methode(n)**

Onder verwijzing naar de toelichting op de toegepaste methode(n) in het voorstel tot fusie wijzen wij erop dat het bepalen van de voorgestelde ruilverhouding van de aandelen bij toepassing van (een) in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar beschouwde methode(n) naar zijn aard subjectief is. Derhalve sluit ons oordeel over de redelijkheid van de voorgestelde ruilverhouding van de aandelen niet uit dat een andere dan de voorgestelde ruilverhouding van de aandelen redelijk zou kunnen zijn bij toepassing van (een) andere in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar beschouwde methode(n).

Ons oordeel is niet aangepast als gevolg van deze aangelegenheid.

**Beperking in het gebruik**

Deze controleverklaring wordt uitsluitend verstrekt in het kader van voormelde fusie en ter voldoening aan artikel 2:328 lid 1 BW en mag derhalve niet voor andere doeleinden worden gebruikt.

**Andere informatie**

Andere informatie is toegevoegd aan {de voorgestelde ruilverhouding van de aandelen en} het (de) eigen vermogen(s) van de verdwijnende vennootschap(pen) en onze controleverklaring daarbij.[[607]](#footnote-607)

Op grond van onderstaande werkzaamheden hebben wij niets te rapporteren over de andere informatie.

Wij hebben de andere informatie gelezen en hebben op basis van onze kennis en ons begrip, verkregen vanuit onze controle of anderszins, overwogen of de andere informatie materiële afwijkingen bevat.

Met onze werkzaamheden hebben wij voldaan aan de Nederlandse Standaard 720. Deze werkzaamheden hebben niet dezelfde diepgang als onze controlewerkzaamheden ten aanzien van {de voorgestelde ruilverhouding van de aandelen en} het (de) eigen vermogen(s) van de verdwijnende vennootschap(pen).

De besturen zijn verantwoordelijk voor het opstellen van de andere informatie, waaronder …. in overeenstemming met de afdelingen 1, 2, 3 en 3A van BW.

**Verantwoordelijkheden van de besturen voor {de voorgestelde ruilverhouding van de aandelen en} het (de) eigen vermogen(s) van de verdwijnende vennootschap(pen)**

De besturen zijn verantwoordelijk voor het bepalen van {de voorgestelde ruilverhouding van de aandelen en} het (de) eigen vermogen(s) van de verdwijnende vennootschap(pen) bij toepassing van (een) in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar beschouwde methode(n) zoals beschreven in de toelichting op het voorstel tot fusie, alsmede voor het voldoen aan de vereisten van de afdelingen 1, 2, 3 en 3A van Titel 7 Boek 2 BW. In dit kader is het bestuur van elke genoemde vennootschap verantwoordelijk voor een zodanige interne beheersing die het bestuur noodzakelijk acht om het bepalen van {de voorgestelde ruilverhouding van de aandelen en} het (de) eigen vermogen(s) van de verdwijnende vennootschap(pen) mogelijk te maken zonder afwijkingen van materieel belang als gevolg van fouten of fraude.

Bij het bepalen van {de voorgestelde ruilverhouding van de aandelen en} het (de) eigen vermogen(s) van de verdwijnende vennootschap(pen) moeten de besturen afwegen of de onderneming(en) in staat is (zijn) om haar (hun) werkzaamheden in continuïteit voort te zetten. Bij de toepassing van (een) in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar beschouwde methode(n) moeten de besturen {de voorgestelde ruilverhouding van de aandelen en} het (de) eigen vermogen(s) van de verdwijnende vennootschap(pen) bepalen op basis van de continuïteitsveronderstelling, tenzij de besturen het voornemen hebben om de vennootschap(pen) te liquideren of de bedrijfsactiviteiten te beëindigen of als beëindiging het enige realistische alternatief is.

De besturen moeten gebeurtenissen en omstandigheden waardoor gerede twijfel zou kunnen bestaan of de onderneming(en) haar (hun) bedrijfsactiviteiten in continuïteit kan (kunnen) voortzetten, toelichten.[[608]](#footnote-608)

**Onze verantwoordelijkheden voor de controle van {de redelijkheid van de voorgestelde ruilverhouding van de aandelen en} het (de) eigen vermogen(s) van de verdwijnende vennootschap(pen)**

Onze verantwoordelijkheid is het zodanig plannen en uitvoeren van de controleopdracht dat wij daarmee voldoende en geschikte controle-informatie verkrijgen voor het door ons af te geven oordeel.

Onze controle is uitgevoerd met een hoge mate maar geen absolute mate van zekerheid waardoor het mogelijk is dat wij tijdens onze controle niet alle fouten en fraude ontdekken.

Afwijkingen kunnen ontstaan als gevolg van fraude of fouten en zijn materieel indien redelijkerwijs kan worden verwacht dat deze, afzonderlijk of gezamenlijk, van invloed kunnen zijn op de economische beslissingen die gebruikers op basis van {de voorgestelde ruilverhouding van de aandelen en} het (de) eigen vermogen(s) van de verdwijnende vennootschap(pen) nemen. De materialiteit beïnvloedt de aard, timing en omvang van onze controlewerkzaamheden en de evaluatie van het effect van onderkende afwijkingen op ons oordeel.[[609]](#footnote-609)

Wij hebben deze accountantscontrole professioneel kritisch uitgevoerd en hebben waar relevant professionele oordeelsvorming toegepast in overeenstemming met de Nederlandse controlestandaarden, ethische voorschriften en de onafhankelijkheidseisen. Onze controle bestond onder andere uit:

* het identificeren en inschatten van de risico’s dat {de voorgestelde ruilverhouding van de aandelen niet in alle van materieel belang zijnde aspecten redelijk is en} het (de) eigen vermogen(s) van de verdwijnende vennootschap(pen) afwijkingen van materieel belang bevat(ten) als gevolg van fouten of fraude, het in reactie op deze risico’s bepalen en uitvoeren van controlewerkzaamheden en het verkrijgen van controle-informatie die voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel. Bij fraude is het risico dat een afwijking van materieel belang niet ontdekt wordt groter dan bij fouten. Bij fraude kan sprake zijn van samenspanning, valsheid in geschrifte, het opzettelijk nalaten transacties vast te leggen, het opzettelijk verkeerd voorstellen van zaken of het doorbreken van de interne beheersing;
* het verkrijgen van inzicht in de interne beheersing die relevant is voor de controle met als doel controlewerkzaamheden te selecteren die passend zijn in de omstandigheden. Deze werkzaamheden hebben niet als doel om een oordeel uit te spreken over de effectiviteit van de interne beheersing van de vennootschap(pen);
* het evalueren van de geschiktheid van de toegepaste methode(n) en het evalueren van de redelijkheid van schattingen door de besturen en de toelichtingen daarover; en
* het vaststellen dat de door de besturen gehanteerde continuïteitsveronderstelling aanvaardbaar is. Tevens het op basis van de verkregen controle-informatie vaststellen of er gebeurtenissen en omstandigheden zijn waardoor gerede twijfel zou kunnen bestaan of de onderneming(en) haar (hun) bedrijfsactiviteiten in continuïteit kan voortzetten. Als wij concluderen dat er een onzekerheid van materieel belang bestaat, zijn wij verplicht om aandacht in onze controleverklaring te vestigen op de relevante gerelateerde toelichtingen. Als de toelichtingen inadequaat zijn, moeten wij onze verklaring aanpassen. Onze conclusies zijn gebaseerd op de controle-informatie die verkregen is tot de datum van onze controleverklaring. Toekomstige gebeurtenissen of omstandigheden kunnen er echter toe leiden dat een onderneming haar continuïteit niet langer kan handhaven.[[610]](#footnote-610)

Wij communiceren met de met governance belaste personen[[611]](#footnote-611) onder andere over de geplande reikwijdte en timing van de controle en over de significante bevindingen die uit onze controle naar voren zijn gekomen, waaronder eventuele significante tekortkomingen in de interne beheersing.

Plaats en datum

... (naam accountantspraktijk)

... (naam accountant)

## 18.3 Accountantsverslag betreffende de mededelingen omtrent de ruilverhouding van de aandelen in de toelichting bij een voorstel tot juridische fusie (artikel 2:328 lid 2 BW)

NB1: Dit verslag kan ook gebruikt worden bij een grensoverschrijdende fusie waarbij één of meer Nederlandse vennootschappen partij zijn. In dat geval dient uiteraard bij het vermelden van de naam van de buitenlandse vennootschap tot uiting te worden gebracht dat het een vennootschap naar het recht van een ander land betreft. Zie de voorbeeldverklaring 18.2.

Indien alle aandeelhouders van elke partij bij de fusiehandeling (zie noot 1) daarmee instemmen, behoeft aan de accountant geen opdracht te worden verstrekt tot het geven van een oordeel over de redelijkheid van de ruilverhouding. Zie art. 2:328 lid 6 BW. In dat geval kan ook dit verslag achterwege blijven.

NB2: Bij deze voorbeeldrapportage is verondersteld dat andere informatie naast het onderzoeksobject ontbreekt en dat de mededelingen dus uitsluitend betrekking hebben op de ruilverhouding van de aandelen als bedoeld in artikel 2:327 BW, en geen andere mededelingen. Om die reden blijft een passage over andere informatie achterwege, evenals een paragraaf betreffende overige aangelegenheden dat het onderzoek uitsluitend betrekking heeft gehad op de mededelingen, verplicht gesteld volgens artikel 2:334z BW.

**ASSURANCE-RAPPORT VAN DE ONAFHANKELIJKE ACCOUNTANT**

**Verslag ex artikel 2:328 lid 2 BW**

Aan: Opdrachtgevers

**Ons oordeel**

Wij hebben de mededelingen met betrekking tot de ruilverhouding van de aandelen (hierna: ‘mededelingen’) van de besturen van de navolgende vennootschappen onderzocht:[[612]](#footnote-612)

1. ... (naam verdwijnende vennootschap) gevestigd te ... (vestigingsplaats)[[613]](#footnote-613) (‘verdwijnende vennootschap’); en
2. ... (naam verkrijgende vennootschap) gevestigd te ... (vestigingsplaats) ( ’verkrijgende vennootschap’).

Naar ons oordeel voldoen de mededelingen met betrekking tot de ruilverhouding van de aandelen zoals opgenomen in de toelichting op het bijgevoegde voorstel tot fusie, gedateerd ... (datum), in alle van materieel belang zijnde aspecten, aan artikel 2:327 BW.[[614]](#footnote-614)

**De basis voor ons oordeel**

Wij hebben ons onderzoek uitgevoerd volgens Nederlands recht, waaronder de Nederlandse Standaard 3000A ’Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie (attest-opdrachten)’ en artikel 2:328 lid 2 BW. Deze opdracht is gericht op het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid. Onze verantwoordelijkheden op grond hiervan zijn beschreven in de sectie 'Onze verantwoordelijkheden voor het onderzoek van de mededelingen’.

Wij zijn onafhankelijk van … (namen van de genoemde entiteiten) zoals vereist in de ‘Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten’ (ViO) en andere relevante onafhankelijkheidsregels in Nederland. Daarnaast hebben wij voldaan aan de ‘Verordening gedrags- en beroepsregels accountants’ (VGBA).

Wij vinden dat de door ons verkregen assurance-informatie voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel.

**Beperking in gebruik en verspreidingskring**

Ons assurance-rapport is uitsluitend bestemd voor de besturen van voormelde vennootschappen en voor de personen als genoemd in artikel 2:314 lid 2 BW. Het wordt uitsluitend verstrekt in het kader van voormelde fusie en ter voldoening aan artikel 2:328 lid 2 BW en mag derhalve niet voor andere doeleinden worden gebruikt.

**Verantwoordelijkheden van de besturen voor de mededelingen**

De besturen zijn verantwoordelijk voor het opstellen van de mededelingenin overeenstemming met artikel 2:327 BW.

De besturen zijn ook verantwoordelijk voor een zodanige interne beheersing als het noodzakelijk acht om het opstellen van de mededelingen mogelijk te maken zonder afwijkingen van materieel belang als gevolg van fraude of fouten.

**Onze verantwoordelijkheden voor het onderzoek van de mededelingen**

Onze verantwoordelijkheid is het zodanig plannen en uitvoeren van een onderzoek dat wij daarmee voldoende en geschikte assurance-informatie verkrijgen voor het door ons af te geven oordeel.

Ons onderzoek is uitgevoerd met een hoge mate maar geen absolute mate van zekerheid waardoor het mogelijk is dat wij tijdens ons onderzoek niet alle materiële fouten en fraude ontdekken.

Wij passen de ‘Nadere voorschriften kwaliteitssystemen’ (NVKS) toe. Op grond daarvan beschikken wij over een samenhangend stelsel van kwaliteitsmanagement inclusief vastgelegde richtlijnen en procedures inzake de naleving van ethische voorschriften, accountantsstandaarden en andere relevante wet- en regelgeving.

Ons onderzoek bestond onder andere uit:

* het identificeren en inschatten van de risico’s dat de mededelingen afwijkingen van materieel belang bevatten als gevolg van fouten of fraude, het in reactie op deze risico’s bepalen en uitvoeren van assurance-werkzaamheden en het verkrijgen van assurance-informatie die voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel. Bij fraude is het risico dat een afwijking van materieel belang niet ontdekt wordt groter dan bij fouten. Bij fraude kan sprake zijn van samenspanning, valsheid in geschrifte, het opzettelijk nalaten transacties vast te leggen, het opzettelijk verkeerd voorstellen van zaken of het doorbreken van de interne beheersing;
* het verkrijgen van inzicht in de interne beheersing die relevant is voor het onderzoek met als doel assurance-werkzaamheden te selecteren die passend zijn in de omstandigheden. Deze werkzaamheden hebben niet als doel om een oordeel uit te spreken over de effectiviteit van de interne beheersing van de entiteiten;
* … (opdrachtspecifieke werkzaamheden).

Plaats en datum

... (naam accountantspraktijk)

... (naam accountant)

# 19 Diverse rapportages

## 19.1.1 Verklaring bij mededeling bestuur ex artikel 2:362 lid 6 BW inzake feiten die worden geconstateerd nadat de jaarrekening is behandeld in de algemene vergadering

**VERKLARING VAN DE ONAFHANKELIJKE ACCOUNTANT EX ARTIKEL 2:362 LID 6 BW**

Aan: Opdrachtgever

Wij hebben kennis genomen van de bijgevoegde mededeling ex artikel 2:362 lid 6 BW d.d. ... (datum) van het bestuur van ... (naam entiteit(en)) te ... ((statutaire) vestigingsplaats). Het bestuur van de entiteit (of een andere aanduiding, zoals 'Het bestuur van de stichting', 'De directie van de vennootschap' (B.V/N.V.), enz.) is verantwoordelijk voor de inhoud van deze mededeling. Met de inhoud van deze mededeling kunnen wij ons verenigen.

Plaats en datum

... (naam accountantspraktijk)

... (naam accountant)

1. Op grond van Standaard 3000A.12(a)(ii) kan de conclusie van de accountant betrekking hebben op:

   i het onderzoeksobject en de van toepassing zijnde criteria;

   ii de informatie over het onderzoeksobject en de van toepassing zijnde criteria; of

   iii een overzicht dat door de geschikte partij is gemaakt. [↑](#footnote-ref-1)
2. Indien geen sprake is van een opgesteld rapport, overzicht, enz., dient term ‘opgesteld’ verwijderd te worden en de formulering ‘is in overeenstemming met’ te worden gehanteerd. In dit geval kan ook worden gekozen voor de formulering ‘voldoet (onderzoeksobject: het/de) … in alle van materieel belang zijnde aspecten aan’. [↑](#footnote-ref-2)
3. Deze tekst over kernpunten van ons onderzoek is facultatief en kan specifiek worden gemaakt. [↑](#footnote-ref-3)
4. Wanneer een raad van commissarissen of soortgelijk orgaan verantwoordelijkheid heeft voor het toezicht op het rapportageproces van (onderzoeksobject: het/de) …, kan dit orgaan samen met of zelfs in plaats van het bestuur worden opgenomen. [↑](#footnote-ref-4)
5. Praktijkvoorbeelden zullen op de website van de NBA beschikbaar worden gesteld. [↑](#footnote-ref-5)
6. Als er bij het onderzoek geen (zoals bedoeld in Standaard 3000A.69.(e): significante inherente) beperkingen zijn, dan dient deze paragraaf te worden weggelaten. ‘Inherente’ is tussenhaakjes opgenomen omdat de beperkingen niet altijd inherent aan het onderzoek hoeven te zijn.

   Zorg dat het onderzoeksobject goed afgebakend is. Bijvoorbeeld indien vanuit het onderzoeksobject verwezen wordt naar andere informatie (externe website of overige documenten) is het verstandig om expliciet aan te geven dat deze geen onderdeel vormen van het onderzoeksobject.

   Voorbeelden van aanvullende beperkingen die hier kunnen worden opgenomen zijn:

   beperkingen in de inhoud van het onderzoeksobject; bij voorkeur wordt dan verwezen naar het onderzoeksobject waarin de motivering voor de beperking wordt gegeven;

   niet het hele onderzoeksobject is object van onderzoek en deze beperking wordt rationeel geacht. [↑](#footnote-ref-6)
7. Wanneer een raad van commissarissen of soortgelijk orgaan verantwoordelijkheid heeft voor het toezicht op het rapportageproces van (onderzoeksobject: het/de) …, kan dit orgaan samen met het bestuur worden opgenomen in de paragraafkop, en aan het eind van de paragraaf kan een volzin worden opgenomen over de verantwoordelijkheid die dit orgaan heeft. Zie de controleverklaring voor een voorbeeld. [↑](#footnote-ref-7)
8. Indien geen sprake is van een opgesteld(e) rapport, overzicht of bewering dient bijv. de volgende formulering te worden gehanteerd: ‘..is verantwoordelijk dat (onderzoeksobject: het/de) … in overeenstemming is met (of voldoet aan) …, evenals voor het meten of evalueren daarvan’. [↑](#footnote-ref-8)
9. Wanneer van toepassing kan deze zin worden aangevuld met: ‘.., inclusief het identificeren van de beoogde gebruikers en het toepasbaar zijn van de gehanteerde criteria voor de doelstellingen van de beoogde gebruikers.’ [↑](#footnote-ref-9)
10. Indien geen sprake is van een opgesteld rapport, overzicht, enz., dient ‘opstellen’ te worden verwijderd. [↑](#footnote-ref-10)
11. De verantwoordelijkheid van het bestuur voor de interne beheersing ten aanzien van het opstellen van de beschrijving wordt opgenomen indien deze is overeengekomen (opgenomen) in de opdrachtbevestiging. [↑](#footnote-ref-11)
12. Afhankelijk van de aard van de entiteit te vervangen door een meer passende aanduiding zoals de vennootschap, vereniging, stichting, enz. [↑](#footnote-ref-12)
13. Uit te breiden met opdrachtspecifieke werkzaamheden. Naarmate de opdracht specifieker is, zijn de werkzaamheden nauwkeuriger te omschrijven. [↑](#footnote-ref-13)
14. Op grond van Standaard 3000A.12(a)(ii) kan de conclusie van de accountant betrekking hebben op:

    i het onderzoeksobject en de van toepassing zijnde criteria;

    ii de informatie over het onderzoeksobject en de van toepassing zijnde criteria; of

    iii een overzicht dat door de geschikte partij is gemaakt. [↑](#footnote-ref-14)
15. Indien geen sprake is van een opgesteld rapport, overzicht enz., dient de term ‘opgesteld’ verwijderd te worden en de formulering ‘is in overeenstemming met’ te worden gehanteerd. In dit geval kan ook worden gekozen voor de formulering ‘voldoet aan’. [↑](#footnote-ref-15)
16. Deze tekst over kernpunten van ons onderzoek is facultatief en kan specifiek worden gemaakt. [↑](#footnote-ref-16)
17. Wanneer een raad van commissarissen of soortgelijk orgaan verantwoordelijkheid heeft voor het toezicht op het rapportageproces van (onderzoeksobject: het/de) …, kan dit orgaan samen met of zelfs in plaats van het bestuur worden opgenomen. [↑](#footnote-ref-17)
18. Praktijkvoorbeelden zullen op de website van de NBA beschikbaar worden gesteld. [↑](#footnote-ref-18)
19. Als er bij het onderzoek geen (zoals bedoeld in Standaard 3000A.69.(e): significante inherente) beperkingen zijn dan dient deze paragraaf te worden weggelaten. ‘Inherente’ is tussenhaakjes opgenomen omdat de beperkingen niet altijd inherent aan het onderzoek hoeven te zijn.

    Zorg dat het onderzoeksobject goed afgebakend is. Bijvoorbeeld indien vanuit het onderzoeksobject verwezen wordt naar andere informatie (externe website of overige documenten) is het verstandig om expliciet aan te geven dat deze geen onderdeel vormen van het onderzoeksobject.

    Voorbeelden van aanvullende beperkingen die hier kunnen worden opgenomen zijn:

    beperkingen in de inhoud van het onderzoeksobject; bij voorkeur wordt dan verwezen naar het onderzoeksobject waarin de motivering voor de beperking wordt gegeven;

    niet het hele onderzoeksobject is object van onderzoek en deze beperking wordt rationeel geacht. [↑](#footnote-ref-19)
20. Wanneer een raad van commissarissen of soortgelijk orgaan verantwoordelijkheid heeft voor het toezicht op het rapportageproces van (onderzoeksobject: het/de) …, kan dit orgaan samen met het bestuur worden opgenomen in de paragraafkop, en aan het eind van de paragraaf kan een volzin worden opgenomen over de verantwoordelijkheid die dit orgaan heeft. Zie de controleverklaring voor een voorbeeld. [↑](#footnote-ref-20)
21. Indien geen sprake is van een opgesteld rapport, overzicht , enz., dient bijv. de volgende formulering te worden gehanteerd: ‘..is verantwoordelijk dat (onderzoeksobject: het/de) … in overeenstemming is met (of voldoet aan)… , evenals voor het meten of evalueren daarvan’. [↑](#footnote-ref-21)
22. Wanneer van toepassing kan deze zin worden aangevuld met: ‘.., inclusief het identificeren van de beoogde gebruikers en het toepasbaar zijn van de gehanteerde criteria voor de doelstellingen van de beoogde gebruikers.’ [↑](#footnote-ref-22)
23. Indien geen sprake is van een opgesteld rapport, overzicht, enz., dient ‘opstellen’ te worden verwijderd. [↑](#footnote-ref-23)
24. De verantwoordelijkheid van het bestuur voor de interne beheersing ten aanzien van het opstellen van de beschrijving wordt opgenomen indien deze is overeengekomen (opgenomen) in de opdrachtbevestiging. [↑](#footnote-ref-24)
25. ‘Opstellen’ laten vervallen als geen sprake is van een opgesteld rapport, overzicht, enz. [↑](#footnote-ref-25)
26. Uit te breiden met opdrachtspecifieke werkzaamheden. Naarmate de opdracht specifieker is, zijn de werkzaamheden ook nauwkeuriger te omschrijven. Bij een assurance-opdracht gericht op het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid is deze opsomming doorgaans gedetailleerder dan bij een assurance-opdracht gericht op het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid (3000A.A175). [↑](#footnote-ref-26)
27. Of voor een periode die niet gelijk is aan een boekjaar: de periode 1 juli JJJJ tot en met 30 juni JJJJ. [↑](#footnote-ref-27)
28. Of voor een periode die niet gelijk is aan een boekjaar: de periode 1 juli JJJJ tot en met 30 juni JJJJ. [↑](#footnote-ref-28)
29. Wanneer een raad van commissarissen of soortgelijk orgaan verantwoordelijkheid heeft voor het toezicht op het rapportageproces van de entiteit, kan dit orgaan samen met het bestuur worden opgenomen in de paragraafkop, en aan het eind van de paragraaf kan een volzin worden opgenomen over de verantwoordelijkheid die dit orgaan heeft. Zie de controleverklaring voor een voorbeeld. [↑](#footnote-ref-29)
30. Of voor een periode die niet gelijk is aan een boekjaar: de periode 1 juli JJJJ tot en met 30 juni JJJJ. [↑](#footnote-ref-30)
31. Wanneer een raad van commissarissen of soortgelijk orgaan verantwoordelijkheid heeft voor het toezicht op het rapportageproces van de entiteit, kan dit orgaan samen met het bestuur worden opgenomen in de paragraafkop, en aan het eind van de paragraaf kan een volzin worden opgenomen over de verantwoordelijkheid die dit orgaan heeft. Zie de controleverklaring voor een voorbeeld. [↑](#footnote-ref-31)
32. Of voor een periode die niet gelijk is aan een boekjaar: de periode 1 juli JJJJ tot en met 30 juni JJJJ. [↑](#footnote-ref-32)
33. Of voor een periode die niet gelijk is aan een boekjaar: de periode 1 juli JJJJ tot en met 30 juni JJJJ. [↑](#footnote-ref-33)
34. Naar Standaard 3400, paragraaf 2 onder d.: Toekomstgerichte financiële informatie is opgesteld op dezelfde basis als de jaarrekening, met toepassing van aanvaardbare grondslagen van waardering en resultaatbepaling [bijv. IFRS-EU en Titel 9 BW2]. Standaard 3400, paragraaf 14 (laatste zin): De accountant zal bijvoorbeeld nagaan of de historische financiële informatie [laatste jaarrekening] is gecontroleerd of beoordeeld en of er bij de opstelling daarvan algemeen aanvaardbare grondslagen van waardering en resultaatbepaling zijn gebruikt. [↑](#footnote-ref-34)
35. Deze facultatieve passage kan vervallen. Nader in te vullen naargelang de vereisten van het geldende stelsel inzake financiële verslaggeving en de keuzes die de entiteit daarbinnen heeft gemaakt. [↑](#footnote-ref-35)
36. Als de toekomstgerichte financiële informatie is weergegeven in de vorm van een reeks zal worden vermeld dat er geen zekerheid bestaat dat de werkelijke uitkomsten daadwerkelijk binnen de aangegeven schaal zullen vallen. [↑](#footnote-ref-36)
37. Terminologie laten aansluiten op die welke de entiteit hanteert. [↑](#footnote-ref-37)
38. Wanneer een raad van commissarissen of soortgelijk orgaan verantwoordelijkheid heeft voor het toezicht op het rapportageproces inzake de prognose, kan dit orgaan samen met het bestuur worden opgenomen in de paragraafkop, en aan het eind van de paragraaf kan een volzin worden opgenomen over de verantwoordelijkheid die dit orgaan heeft. Zie de controleverklaring voor een voorbeeld. [↑](#footnote-ref-38)
39. Eventueel aan te vullen met opdrachtspecifieke werkzaamheden. [↑](#footnote-ref-39)
40. Afhankelijk van de aard van de entiteit te vervangen door een meer passende aanduiding zoals de vennootschap, vereniging, stichting, enz. [↑](#footnote-ref-40)
41. Laten vervallen bij een startende entiteit die niet eerder een jaarrekening heeft vastgesteld. Indien van toepassing vervangen door: ‘.. dat op de (geconsolideerde) jaarrekening JJJJ van … (naam entiteit(en) geen accountantscontrole is toegepast.’ [↑](#footnote-ref-41)
42. Naar Standaard 3400, paragraaf 2 onder d.: Toekomstgerichte financiële informatie is opgesteld op dezelfde basis als de jaarrekening, met toepassing van aanvaardbare grondslagen van waardering en resultaatbepaling [bijv. IFRS-EU en Titel 9 BW2]. Standaard 3400, paragraaf 14 (laatste zin): De accountant zal bijvoorbeeld nagaan of de historische financiële informatie [laatste jaarrekening] is gecontroleerd of beoordeeld en of er bij de opstelling daarvan algemeen aanvaardbare grondslagen van waardering en resultaatbepaling zijn gebruikt. [↑](#footnote-ref-42)
43. Opsomming componenten van het opdrachtobject laten aansluiten op de eisen die het stelsel van financiële verslaggeving daaraan stelt en de keuzes die daarbinnen door de entiteit zijn gemaakt. [↑](#footnote-ref-43)
44. Als de toekomstgerichte financiële informatie is weergegeven in de vorm van een reeks zal worden vermeld dat er geen zekerheid bestaat dat de werkelijke uitkomsten daadwerkelijk binnen de aangegeven schaal zullen vallen; [↑](#footnote-ref-44)
45. Terminologie laten aansluiten op die welke de entiteit hanteert. [↑](#footnote-ref-45)
46. Wanneer een raad van commissarissen of soortgelijk orgaan verantwoordelijkheid heeft voor het toezicht op het rapportageproces inzake de projectie, kan dit orgaan samen met het bestuur worden opgenomen in de paragraafkop, en aan het eind van de paragraaf kan een volzin worden opgenomen over de verantwoordelijkheid die dit orgaan heeft. Zie de controleverklaring voor een voorbeeld. [↑](#footnote-ref-46)
47. Eventueel aan te vullen met opdrachtspecifieke werkzaamheden. [↑](#footnote-ref-47)
48. Afhankelijk van de aard van de entiteit te vervangen door een meer passende aanduiding zoals de vennootschap, vereniging, stichting, enz. [↑](#footnote-ref-48)
49. Laten vervallen bij een startende entiteit die niet eerder een jaarrekening heeft vastgesteld. Indien van toepassing vervangen door: ‘.. dat op de (geconsolideerde) jaarrekening JJJJ van … (naam entiteit(en) geen accountantscontrole is toegepast.’ [↑](#footnote-ref-49)
50. Ingeval van een aangepast oordeel en het aangepaste oordeel géén betrekking heeft op beide onderdelen van ons oordeel (beschrijving en opzet van interne beheersingsmaatregelen), kan deze titel worden aangepast, bijvoorbeeld ‘Ons oordeel met betrekking tot de opzet van interne beheersingsmaatregelen en ons oordeel met beperking met betrekking tot de beschrijving’. In dat geval dienen vervolgens ook in de verwijzing naar de ‘Basis voor ons oordeel (…), de titel van paragraaf ‘De basis voor ons oordeel (…)’ en de laatste zin van die paragraaf vergelijkbare aanpassingen worden gemaakt.

    NB: de oordelen zelf worden niet gesplitst: When a modified opinion is issued, the expression ‘except for the matter described in the Basis for Qualified Opinion paragraph’ precedes all three subparagraphs. The task force believes it is clearer to group the three elements together in one sentence, and that it is unnecessary to identify within this sentence which elements are qualified and which are not. (zie: https://www.iaasb.org/system/files/meetings/files/3317.pdf). [↑](#footnote-ref-50)
51. Aanpassen indien transactieverwerking géén onderdeel is van het dienstverleningssysteem. [↑](#footnote-ref-51)
52. Tekst opnemen indien in de beschrijving aanvullende interne beheersingsmaatregelen bij gebruikersorganisaties zijn geïdentificeerd. [↑](#footnote-ref-52)
53. Tekst opnemen indien er in de beschrijving sprake is van (een) ‘carved-out’ subserviceorganisatie(s). [↑](#footnote-ref-53)
54. Tekst opnemen indien er sprake is van andere informatie in het Standaard 3402-rapport (inclusief eventueel management respons op onze bevindingen). [↑](#footnote-ref-54)
55. Deze (eerste) zin vervalt indien er sprake is van slechts één gebruikersorganisatie en er rekening is gehouden met de specifieke behoefte van die ene gebruikersorganisatie. [↑](#footnote-ref-55)
56. Of identificatie van de functie van het systeem als dit niet transactieverwerking betreft. [↑](#footnote-ref-56)
57. Of andere passende aanduiding, zoals het management, de directie, etc. [↑](#footnote-ref-57)
58. Deze beschrijving van de verantwoordelijkheid van het bestuur aanpassen als de beheersingsdoelstellingen door een derde partij zijn gedefinieerd. [↑](#footnote-ref-58)
59. De verantwoordelijkheid van het bestuur voor de interne beheersing ten aanzien van het opstellen van de beschrijving wordt opgenomen indien deze is overeengekomen (opgenomen) in de opdrachtbevestiging. [↑](#footnote-ref-59)
60. Ingeval van een aangepast oordeel en het aangepaste oordeel géén betrekking heeft op beide onderdelen van ons oordeel (beschrijving en opzet van interne beheersingsmaatregelen), kan deze titel worden aangepast, bijvoorbeeld ‘Ons oordeel met betrekking tot de opzet van interne beheersingsmaatregelen en ons oordeel met beperking met betrekking tot de beschrijving’. In dat geval dienen vervolgens ook in de verwijzing naar de ‘Basis voor ons oordeel (…), de titel van paragraaf ‘De basis voor ons oordeel (…)’ en de laatste zin van die paragraaf vergelijkbare aanpassingen worden gemaakt.

    NB: de oordelen zelf worden niet gesplitst: When a modified opinion is issued, the expression ‘except for the matter described in the Basis for Qualified Opinion paragraph’ precedes all three subparagraphs. The task force believes it is clearer to group the three elements together in one sentence, and that it is unnecessary to identify within this sentence which elements are qualified and which are not. (zie: https://www.iaasb.org/system/files/meetings/files/3317.pdf). [↑](#footnote-ref-60)
61. Aanpassen indien transactieverwerking géén onderdeel is van het dienstverleningssysteem. [↑](#footnote-ref-61)
62. Zie voetnoot 1. [↑](#footnote-ref-62)
63. Zie voetnoot 1. [↑](#footnote-ref-63)
64. Zie voetnoot 1. [↑](#footnote-ref-64)
65. Tekst opnemen indien in de beschrijving aanvullende interne beheersingsmaatregelen bij gebruikersorganisaties zijn geïdentificeerd. [↑](#footnote-ref-65)
66. Tekst opnemen indien er in de beschrijving sprake is van (een) ‘carved-out’ subserviceorganisatie(s). [↑](#footnote-ref-66)
67. Tekst opnemen indien er sprake is van andere informatie in het Standaard 3402-rapport (inclusief eventueel management respons op onze bevindingen). [↑](#footnote-ref-67)
68. Deze (eerste) zin vervalt indien er sprake is van slechts één gebruikersorganisatie en er rekening is gehouden met de specifieke behoefte van die ene gebruikersorganisatie. [↑](#footnote-ref-68)
69. Of identificatie van de functie van het systeem als dit niet transactieverwerking betreft. [↑](#footnote-ref-69)
70. Of andere passende aanduiding, zoals het management, de directie, etc. [↑](#footnote-ref-70)
71. Deze beschrijving van de verantwoordelijkheid van het bestuur aanpassen als de beheersingsdoelstellingen door een derde partij zijn gedefinieerd. [↑](#footnote-ref-71)
72. De verantwoordelijkheid van het bestuur voor de interne beheersing ten aanzien van het opstellen van de beschrijving wordt opgenomen indien deze is overeengekomen (opgenomen) in de opdrachtbevestiging. [↑](#footnote-ref-72)
73. Ingeval van een aangepast oordeel en het aangepaste oordeel géén betrekking heeft op beide onderdelen van ons oordeel (beschrijving en opzet van interne beheersingsmaatregelen), kan deze titel worden aangepast, bijvoorbeeld ‘Ons oordeel met betrekking tot de opzet van interne beheersingsmaatregelen en ons oordeel met beperking met betrekking tot de beschrijving’. In dat geval dienen vervolgens ook in de verwijzing naar de ‘Basis voor ons oordeel (…), de titel van paragraaf ‘De basis voor ons oordeel (…)’ en de laatste zin van die paragraaf vergelijkbare aanpassingen worden gemaakt.

    NB: de oordelen zelf worden niet gesplitst: When a modified opinion is issued, the expression ‘except for the matter described in the Basis for Qualified Opinion paragraph’ precedes all three subparagraphs. The task force believes it is clearer to group the three elements together in one sentence, and that it is unnecessary to identify within this sentence which elements are qualified and which are not. (zie: https://www.iaasb.org/system/files/meetings/files/3317.pdf). [↑](#footnote-ref-73)
74. Aanpassen indien transactieverwerking géén onderdeel is van het dienstverleningssysteem. [↑](#footnote-ref-74)
75. Zie voetnoot 1. [↑](#footnote-ref-75)
76. Zie voetnoot 1. [↑](#footnote-ref-76)
77. Zie voetnoot 1. [↑](#footnote-ref-77)
78. Tekst opnemen indien in de beschrijving aanvullende interne beheersingsmaatregelen bij gebruikersorganisaties zijn geïdentificeerd. [↑](#footnote-ref-78)
79. Tekst opnemen indien er in de beschrijving sprake is van (een) ‘carved-out’ subserviceorganisatie(s). [↑](#footnote-ref-79)
80. Tekst opnemen indien er sprake is van andere informatie in het Standaard 3402-rapport (inclusief eventueel management response op onze bevindingen). [↑](#footnote-ref-80)
81. Deze (eerste) zin vervalt indien er sprake is van slechts één gebruikersorganisatie en er rekening is gehouden met de specifieke behoefte van die ene gebruikersorganisatie. [↑](#footnote-ref-81)
82. Of identificatie van de functie van het systeem als dit niet transactieverwerking betreft. [↑](#footnote-ref-82)
83. Of andere passende aanduiding, zoals het management, de directie, etc. [↑](#footnote-ref-83)
84. Deze beschrijving van de verantwoordelijkheid van het bestuur aanpassen als de beheersingsdoelstellingen door een derde partij zijn gedefinieerd. [↑](#footnote-ref-84)
85. De verantwoordelijkheid van het bestuur voor de interne beheersing ten aanzien van het opstellen van de beschrijving wordt opgenomen indien deze is overeengekomen (opgenomen) in de opdrachtbevestiging. [↑](#footnote-ref-85)
86. Ingeval van een aangepast oordeel en het aangepaste oordeel géén betrekking heeft op beide onderdelen van ons oordeel (beschrijving en opzet van interne beheersingsmaatregelen), kan deze titel worden aangepast, bijvoorbeeld ‘Ons oordeel met betrekking tot de opzet van interne beheersingsmaatregelen en ons oordeel met beperking met betrekking tot de beschrijving’. In dat geval dienen vervolgens ook in de verwijzing naar de ‘Basis voor ons oordeel (…), de titel van paragraaf ‘De basis voor ons oordeel (…)’ en de laatste zin van die paragraaf vergelijkbare aanpassingen worden gemaakt.

    NB: de oordelen zelf worden niet gesplitst: When a modified opinion is issued, the expression ‘except for the matter described in the Basis for Qualified Opinion paragraph’ precedes all three subparagraphs. The task force believes it is clearer to group the three elements together in one sentence, and that it is unnecessary to identify within this sentence which elements are qualified and which are not. (zie: https://www.iaasb.org/system/files/meetings/files/3317.pdf). [↑](#footnote-ref-86)
87. Aanpassen indien transactieverwerking géén onderdeel is van het dienstverleningssysteem. [↑](#footnote-ref-87)
88. Zie voetnoot 1. [↑](#footnote-ref-88)
89. Zie voetnoot 1. [↑](#footnote-ref-89)
90. Zie voetnoot 1. [↑](#footnote-ref-90)
91. Tekst opnemen indien in de beschrijving aanvullende interne beheersingsmaatregelen bij gebruikersorganisaties zijn geïdentificeerd. [↑](#footnote-ref-91)
92. Tekst opnemen indien er in de beschrijving sprake is van (een) ‘carved-out’ subserviceorganisatie(s). [↑](#footnote-ref-92)
93. Tekst opnemen indien er sprake is van andere informatie in het Standaard 3402-rapport (inclusief eventueel management response op onze bevindingen). [↑](#footnote-ref-93)
94. Deze (eerste) zin vervalt indien er sprake is van slechts één gebruikersorganisatie en er rekening is gehouden met de specifieke behoefte van die ene gebruikersorganisatie. [↑](#footnote-ref-94)
95. Of identificatie van de functie van het systeem als dit niet transactieverwerking betreft. [↑](#footnote-ref-95)
96. Of andere passende aanduiding, zoals het management, de directie, etc. [↑](#footnote-ref-96)
97. Deze beschrijving van de verantwoordelijkheid van het bestuur aanpassen als de beheersingsdoelstellingen door een derde partij zijn gedefinieerd. [↑](#footnote-ref-97)
98. De verantwoordelijkheid van het bestuur voor de interne beheersing ten aanzien van het opstellen van de beschrijving wordt opgenomen indien deze is overeengekomen (opgenomen) in de opdrachtbevestiging. [↑](#footnote-ref-98)
99. Ingeval van een aangepast oordeel en het aangepaste oordeel géén betrekking heeft op beide onderdelen van ons oordeel (beschrijving en opzet van interne beheersingsmaatregelen), kan deze titel worden aangepast, bijvoorbeeld ‘Ons oordeel met betrekking tot de opzet van interne beheersingsmaatregelen en ons oordeel met beperking met betrekking tot de beschrijving’. In dat geval dienen vervolgens ook in de verwijzing naar de ‘Basis voor ons oordeel (…), de titel van paragraaf ‘De basis voor ons oordeel (…)’ en de laatste zin van die paragraaf vergelijkbare aanpassingen worden gemaakt.

    NB: de oordelen zelf worden niet gesplitst: When a modified opinion is issued, the expression ‘except for the matter described in the Basis for Qualified Opinion paragraph’ precedes all three subparagraphs. The task force believes it is clearer to group the three elements together in one sentence, and that it is unnecessary to identify within this sentence which elements are qualified and which are not. (zie: https://www.iaasb.org/system/files/meetings/files/3317.pdf). [↑](#footnote-ref-99)
100. Aanpassen indien transactieverwerking géén onderdeel is van het dienstverlening ssysteem. [↑](#footnote-ref-100)
101. Tekst opnemen indien in de beschrijving aanvullende interne beheersingsmaatregelen bij gebruikersorganisaties zijn geïdentificeerd. [↑](#footnote-ref-101)
102. Tekst opnemen indien er in de beschrijving sprake is van (een) ‘carved-out’ subserviceorganisatie(s). [↑](#footnote-ref-102)
103. Tekst opnemen indien er sprake is van andere informatie in het Standaard 3402-rapport (inclusief eventueel management response op onze bevindingen). [↑](#footnote-ref-103)
104. Deze (eerste) zin vervalt indien er sprake is van slechts één gebruikersorganisatie en er rekening is gehouden met de specifieke behoefte van die ene gebruikersorganisatie. [↑](#footnote-ref-104)
105. Of identificatie van de functie van het systeem als dit niet transactieverwerking betreft. [↑](#footnote-ref-105)
106. Of andere passende aanduiding, zoals het management, de directie, etc. [↑](#footnote-ref-106)
107. Deze beschrijving van de verantwoordelijkheid van het bestuur aanpassen als de beheersingsdoelstellingen door een derde partij zijn gedefinieerd. [↑](#footnote-ref-107)
108. De verantwoordelijkheid van het bestuur voor de interne beheersing ten aanzien van het opstellen van de beschrijving wordt opgenomen indien deze is overeengekomen (opgenomen) in de opdrachtbevestiging. [↑](#footnote-ref-108)
109. Ingeval van een aangepast oordeel en het aangepaste oordeel géén betrekking heeft op beide onderdelen van ons oordeel (beschrijving en opzet van interne beheersingsmaatregelen), kan deze titel worden aangepast, bijvoorbeeld ‘Ons oordeel met betrekking tot de opzet van interne beheersingsmaatregelen en ons oordeel met beperking met betrekking tot de beschrijving’. In dat geval dienen vervolgens ook in de verwijzing naar de ‘Basis voor ons oordeel (…), de titel van paragraaf ‘De basis voor ons oordeel (…)’ en de laatste zin van die paragraaf vergelijkbare aanpassingen worden gemaakt.

     NB: de oordelen zelf worden niet gesplitst: When a modified opinion is issued, the expression ‘except for the matter described in the Basis for Qualified Opinion paragraph’ precedes all three subparagraphs. The task force believes it is clearer to group the three elements together in one sentence, and that it is unnecessary to identify within this sentence which elements are qualified and which are not. (zie: https://www.iaasb.org/system/files/meetings/files/3317.pdf). [↑](#footnote-ref-109)
110. Aanpassen indien transactieverwerking géén onderdeel is van het dienstverlening ssysteem. [↑](#footnote-ref-110)
111. Zie voetnoot 1. [↑](#footnote-ref-111)
112. Zie ook voetnoot 1. Deze voorbeelden ter illustratie van de onderbouwing van het oordeel met beperking volgen uit de voorbeeldteksten in Bijlage 3 bij Standaard 3402, maar zijn zodanig aangevuld (‘Op basis van bovenstaande bevinding…’) dat duidelijk is op welke van de drie onderdelen van ons oordeel de beperking betrekking heeft. Indien in de titel reeds voldoende duidelijk is aangegeven op welke onderdelen van ons oordeel de beperking betrekking heeft, is een dergelijke aanvulling niet vereist. Voorbeeldteksten zijn slechts een illustratie en moeten uiteraard worden aangepast aan de specifieke bevindingen en conclusies. Zo hoeft een beperking ten aanzien van ons oordeel over de effectieve werking van bepaalde beheersingsmaatregelen niet per se te leiden tot een beperking inzake de getrouwheid van de beschrijving zoals beschreven in voorbeeld 3. [↑](#footnote-ref-112)
113. Zie voetnoot 1. [↑](#footnote-ref-113)
114. Tekst opnemen indien in de beschrijving aanvullende interne beheersingsmaatregelen bij gebruikersorganisaties zijn geïdentificeerd. [↑](#footnote-ref-114)
115. Tekst opnemen indien er in de beschrijving sprake is van (een) ‘carved-out’ subserviceorganisatie(s). [↑](#footnote-ref-115)
116. Tekst opnemen indien er sprake is van andere informatie in het Standaard 3402-rapport (inclusief eventueel management response op onze bevindingen). [↑](#footnote-ref-116)
117. Deze (eerste) zin vervalt indien er sprake is van slechts één gebruikersorganisatie en er rekening is gehouden met de specifieke behoefte van die ene gebruikersorganisatie. [↑](#footnote-ref-117)
118. Of identificatie van de functie van het systeem als dit niet transactieverwerking betreft. [↑](#footnote-ref-118)
119. Of andere passende aanduiding, zoals het management, de directie, etc. [↑](#footnote-ref-119)
120. Deze beschrijving van de verantwoordelijkheid van het bestuur aanpassen als de beheersingsdoelstellingen door een derde partij zijn gedefinieerd. [↑](#footnote-ref-120)
121. De verantwoordelijkheid van het bestuur voor de interne beheersing ten aanzien van het opstellen van de beschrijving wordt opgenomen indien deze is overeengekomen (opgenomen) in de opdrachtbevestiging. [↑](#footnote-ref-121)
122. Ingeval van een aangepast oordeel en het aangepaste oordeel géén betrekking heeft op beide onderdelen van ons oordeel (beschrijving en opzet van interne beheersingsmaatregelen), kan deze titel worden aangepast, bijvoorbeeld ‘Ons oordeel met betrekking tot de opzet van interne beheersingsmaatregelen en ons oordeel met beperking met betrekking tot de beschrijving’. In dat geval dienen vervolgens ook in de verwijzing naar de ‘Basis voor ons oordeel (…), de titel van paragraaf ‘De basis voor ons oordeel (…)’ en de laatste zin van die paragraaf vergelijkbare aanpassingen worden gemaakt.

     NB: de oordelen zelf worden niet gesplitst: When a modified opinion is issued, the expression ‘except for the matter described in the Basis for Qualified Opinion paragraph’ precedes all three subparagraphs. The task force believes it is clearer to group the three elements together in one sentence, and that it is unnecessary to identify within this sentence which elements are qualified and which are not. (zie: https://www.iaasb.org/system/files/meetings/files/3317.pdf). [↑](#footnote-ref-122)
123. Aanpassen indien transactieverwerking géén onderdeel is van het dienstverlening ssysteem. [↑](#footnote-ref-123)
124. Zie voetnoot 1. [↑](#footnote-ref-124)
125. Zie ook voetnoot 1. Deze voorbeelden ter illustratie van de onderbouwing van het oordeel met beperking volgen uit de voorbeeldteksten in Bijlage 3 bij Standaard 3402, maar zijn zodanig aangevuld (‘Op basis van bovenstaande bevinding…’) dat duidelijk is op welke van de drie onderdelen van ons oordeel de beperking betrekking heeft. Indien in de titel reeds voldoende duidelijk is aangegeven op welke onderdelen van ons oordeel de beperking betrekking heeft, is een dergelijke aanvulling niet vereist. Voorbeeldteksten zijn slechts een illustratie en moeten uiteraard worden aangepast aan de specifieke bevindingen en conclusies. Zo hoeft een beperking ten aanzien van ons oordeel over de effectieve werking van bepaalde beheersingsmaatregelen niet per se te leiden tot een beperking inzake de getrouwheid van de beschrijving zoals beschreven in voorbeeld 3. [↑](#footnote-ref-125)
126. Zie voetnoot 1. [↑](#footnote-ref-126)
127. Tekst opnemen indien in de beschrijving aanvullende interne beheersingsmaatregelen bij gebruikersorganisaties zijn geïdentificeerd. [↑](#footnote-ref-127)
128. Tekst opnemen indien er in de beschrijving sprake is van (een) ‘carved-out’ subserviceorganisatie(s). [↑](#footnote-ref-128)
129. Tekst opnemen indien er sprake is van andere informatie in het Standaard 3402-rapport (inclusief eventueel management response op onze bevindingen). [↑](#footnote-ref-129)
130. Deze (eerste) zin vervalt indien er sprake is van slechts één gebruikersorganisatie en er rekening is gehouden met de specifieke behoefte van die ene gebruikersorganisatie. [↑](#footnote-ref-130)
131. Of identificatie van de functie van het systeem als dit niet transactieverwerking betreft. [↑](#footnote-ref-131)
132. Of andere passende aanduiding, zoals het management, de directie, etc. [↑](#footnote-ref-132)
133. Deze beschrijving van de verantwoordelijkheid van het bestuur aanpassen als de beheersingsdoelstellingen door een derde partij zijn gedefinieerd. [↑](#footnote-ref-133)
134. De verantwoordelijkheid van het bestuur voor de interne beheersing ten aanzien van het opstellen van de beschrijving wordt opgenomen indien deze is overeengekomen (opgenomen) in de opdrachtbevestiging. [↑](#footnote-ref-134)
135. Ingeval van een aangepast oordeel en het aangepaste oordeel géén betrekking heeft op beide onderdelen van ons oordeel (beschrijving en opzet van interne beheersingsmaatregelen), kan deze titel worden aangepast, bijvoorbeeld ‘Ons oordeel met betrekking tot de opzet van interne beheersingsmaatregelen en ons oordeel met beperking met betrekking tot de beschrijving’. In dat geval dienen vervolgens ook in de verwijzing naar de ‘Basis voor ons oordeel (…), de titel van paragraaf ‘De basis voor ons oordeel (…)’ en de laatste zin van die paragraaf vergelijkbare aanpassingen worden gemaakt.

     NB: de oordelen zelf worden niet gesplitst: When a modified opinion is issued, the expression ‘except for the matter described in the Basis for Qualified Opinion paragraph’ precedes all three subparagraphs. The task force believes it is clearer to group the three elements together in one sentence, and that it is unnecessary to identify within this sentence which elements are qualified and which are not. (zie: https://www.iaasb.org/system/files/meetings/files/3317.pdf). [↑](#footnote-ref-135)
136. Aanpassen indien transactieverwerking géén onderdeel is van het dienstverlening ssysteem. [↑](#footnote-ref-136)
137. Zie voetnoot 1. [↑](#footnote-ref-137)
138. Zie ook voetnoot 1. Deze voorbeelden ter illustratie van de onderbouwing van het oordeel met beperking volgen uit de voorbeeldteksten in Bijlage 3 bij Standaard 3402, maar zijn zodanig aangevuld (‘Op basis van bovenstaande bevinding…’) dat duidelijk is op welke van de drie onderdelen van ons oordeel de beperking betrekking heeft. Indien in de titel reeds voldoende duidelijk is aangegeven op welke onderdelen van ons oordeel de beperking betrekking heeft, is een dergelijke aanvulling niet vereist. Voorbeeldteksten zijn slechts een illustratie en moeten uiteraard worden aangepast aan de specifieke bevindingen en conclusies. Zo hoeft een beperking ten aanzien van ons oordeel over de effectieve werking van bepaalde beheersingsmaatregelen niet per se te leiden tot een beperking inzake de getrouwheid van de beschrijving zoals beschreven in voorbeeld 3. [↑](#footnote-ref-138)
139. Zie voetnoot 1. [↑](#footnote-ref-139)
140. Tekst opnemen indien in de beschrijving aanvullende interne beheersingsmaatregelen bij gebruikersorganisaties zijn geïdentificeerd. [↑](#footnote-ref-140)
141. Tekst opnemen indien er in de beschrijving sprake is van (een) ‘carved-out’ subserviceorganisatie(s). [↑](#footnote-ref-141)
142. Tekst opnemen indien er sprake is van andere informatie in het Standaard 3402-rapport (inclusief eventueel management response op onze bevindingen). [↑](#footnote-ref-142)
143. Deze (eerste) zin vervalt indien er sprake is van slechts één gebruikersorganisatie en er rekening is gehouden met de specifieke behoefte van die ene gebruikersorganisatie. [↑](#footnote-ref-143)
144. Of identificatie van de functie van het systeem als dit niet transactieverwerking betreft. [↑](#footnote-ref-144)
145. Of andere passende aanduiding, zoals het management, de directie, etc. [↑](#footnote-ref-145)
146. Deze beschrijving van de verantwoordelijkheid van het bestuur aanpassen als de beheersingsdoelstellingen door een derde partij zijn gedefinieerd. [↑](#footnote-ref-146)
147. De verantwoordelijkheid van het bestuur voor de interne beheersing ten aanzien van het opstellen van de beschrijving wordt opgenomen indien deze is overeengekomen (opgenomen) in de opdrachtbevestiging. [↑](#footnote-ref-147)
148. De naam van het object van onderzoek aanpassen aan de benaming die de entiteit gebruikt. [↑](#footnote-ref-148)
149. De naam van het object van onderzoek aanpassen aan de benaming die de entiteit gebruikt. [↑](#footnote-ref-149)
150. In de situatie dat een geïntegreerd jaarverslag van toepassing is, dienen de onderdelen die van assurance worden voorzien specifiek geïdentificeerd te worden. [↑](#footnote-ref-150)
151. Of andere term die de cliënt hanteert in plaats van 'het jaarverslag': ‘de jaarstukken’, ‘het (jaar)rapport’, ‘het jaarbericht’, enz. [↑](#footnote-ref-151)
152. Wanneer de duurzaamheidsverslaggeving geen onderdeel is van een rapport (of andere term die de cliënt kiest voor een omvattend document) vervalt de passage in dit rapport opgenomen (inclusief de optionele passage over verwijzing naar paginanummers). [↑](#footnote-ref-152)
153. De term ‘duurzaamheidsonderwerpen’ aanpassen aan de terminologie zoals gehanteerd door de entiteit of anderszins passend is bijvoorbeeld ESG-onderwerpen. [↑](#footnote-ref-153)
154. Oordeel op basis van voorbeeldtekst in de Nederlandse Standaard 3810N. [↑](#footnote-ref-154)
155. Deze tekst kan aangepast worden om bijvoorbeeld hoofdstukken te noemen in plaats van pagina’s. [↑](#footnote-ref-155)
156. Of andere toegepaste standaard/criteria en dan de paragraaf aanpassen. [↑](#footnote-ref-156)
157. Wanneer er belangrijke criteria aanvullend op GRI worden gehanteerd, dient de accountant te overwegen om deze expliciet te benoemen. Deze alinea dient verwijderd te worden indien de GRI Standaarden niet door de entiteit worden toegepast als algeheel rapportageraamwerk. [↑](#footnote-ref-157)
158. Deze tekst over materialiteit is facultatief en kan specifiek worden gemaakt. [↑](#footnote-ref-158)
159. Zo nodig aanpassen wanneer een raad van commissarissen of soortgelijk orgaan ontbreekt. [↑](#footnote-ref-159)
160. Deze tekst over reikwijdte van de assurance-opdracht van de groep is facultatief en kan specifiek worden gemaakt. Hierbij kan gedacht worden aan consolidatie binnen de entiteit en binnen de keten. Maar ook aan het toelichten van de significante onderdelen van de groep. Zie Standaard 3810N paragrafen 68 tot en met 73. [↑](#footnote-ref-160)
161. Deze tekst over de kernpunten van onze assurance-opdracht is facultatief en kan specifiek worden gemaakt. [↑](#footnote-ref-161)
162. Zo nodig aanpassen als een raad van commissarissen of soortgelijk orgaan ontbreekt. [↑](#footnote-ref-162)
163. Praktijkvoorbeelden zullen op de website van de NBA beschikbaar worden gesteld. [↑](#footnote-ref-163)
164. Als geen sprake is van toekomstgerichte informatie of referenties naar externe bronnen/websites dient deze paragraaf te worden weggelaten. Zorg dat het object van onderzoek (zie Standaard 3810N.A145) goed afgebakend is. Ingeval specifieke toekomstgerichte informatie onderdeel is van de assurance-opdracht is vanwege de aard van deze informatie sprake van beperkingen in het onderzoek (zie Standaard 3810N.A146). Dan dient deze alinea specifiek te worden gemaakt om de beperking te beschrijven en te worden opgenomen als aparte sectie met kopje ‘Beperkingen in de assurance-opdracht ten aanzien van toekomstgerichte informatie’. Andere voorbeelden van aanvullende beperkingen in het onderzoek die hier kunnen worden opgenomen zijn:

     beperkingen in de inhoud van de duurzaamheidsinformatie – bij voorkeur wordt dan verwezen naar de duurzaamheidsinformatie waarin de motivering voor de beperking wordt gegeven;

     niet de volledige duurzaamheidsinformatie is object van onderzoek en deze beperking wordt rationeel geacht. [↑](#footnote-ref-164)
165. Zo nodig aanpassen als een raad van commissarissen of soortgelijk orgaan ontbreekt. [↑](#footnote-ref-165)
166. Zo nodig aanpassen als een raad van commissarissen of soortgelijk orgaan ontbreekt. [↑](#footnote-ref-166)
167. Uit te breiden met opdrachtspecifieke werkzaamheden. [↑](#footnote-ref-167)
168. Enkel indien bepaalde werkzaamheden niet van toepassing zijn, kunnen die weggelaten worden. Daarbij dienen de minimale uit te voeren werkzaamheden volgens Standaard 3810N.56 in acht te worden genomen. Indien voor bepaalde onderwerpen een kernpunt van onze assurance-opdracht wordt opgenomen kan de accountant overwegen bepaalde werkzaamheden hier niet te herhalen. [↑](#footnote-ref-168)
169. Zo nodig aanpassen als een raad van commissarissen of soortgelijk orgaan ontbreekt. [↑](#footnote-ref-169)
170. In lijn met paragraaf “Beperkingen in de reikwijdte van onze assurance-opdracht”. [↑](#footnote-ref-170)
171. Of andere term die de cliënt hanteert in plaats van 'het jaarverslag': ‘de jaarstukken’, ‘het (jaar)rapport’, ‘het jaarbericht’ enz. [↑](#footnote-ref-171)
172. Zo nodig aanpassen als een raad van commissarissen of soortgelijk orgaan ontbreekt. [↑](#footnote-ref-172)
173. Zo nodig aanpassen als een raad van commissarissen of soortgelijk orgaan ontbreekt. [↑](#footnote-ref-173)
174. Alleen van toepassing als een passage over kernpunten is opgenomen. [↑](#footnote-ref-174)
175. De naam van het object van onderzoek aanpassen aan de benaming die de entiteit gebruikt. [↑](#footnote-ref-175)
176. De naam van het object van onderzoek aanpassen aan de benaming die de entiteit gebruikt. [↑](#footnote-ref-176)
177. In de situatie dat een geïntegreerd jaarverslag van toepassing is, dienen de onderdelen die van assurance worden voorzien specifiek geïdentificeerd te worden. [↑](#footnote-ref-177)
178. Of andere term die de cliënt hanteert in plaats van 'het jaarverslag': ‘de jaarstukken’, ‘het (jaar)rapport’, ‘het jaarbericht’ enz. [↑](#footnote-ref-178)
179. Wanneer de duurzaamheidsverslaggeving geen onderdeel is van een rapport (of andere term die de cliënt kiest voor een omvattend document) vervalt de passage in dit rapport opgenomen (inclusief de optionele passage over verwijzing naar paginanummers). [↑](#footnote-ref-179)
180. De term ‘duurzaamheidsonderwerpen’ aanpassen aan de terminologie zoals gehanteerd door de entiteit of anderszins passend is, bijvoorbeeld ESG-onderwerpen. [↑](#footnote-ref-180)
181. Tekst op basis van voorbeeldtekst in de Nederlandse Standaard 3810N. [↑](#footnote-ref-181)
182. Deze tekst kan aangepast worden om bijvoorbeeld hoofdstukken te noemen in plaats van pagina’s. [↑](#footnote-ref-182)
183. Of andere toegepaste standaard/criteria en dan de paragraaf aanpassen. [↑](#footnote-ref-183)
184. Wanneer er belangrijke criteria aanvullend op GRI worden gehanteerd, dient de accountant te overwegen om deze expliciet te benoemen. Deze alinea dient verwijderd te worden indien de GRI Standaarden niet door de entiteit worden toegepast als algeheel rapportageraamwerk. [↑](#footnote-ref-184)
185. Deze tekst over materialiteit is facultatief en kan specifiek worden gemaakt. [↑](#footnote-ref-185)
186. Zo nodig aanpassen als een raad van commissarissen of soortgelijk orgaan ontbreekt. [↑](#footnote-ref-186)
187. Deze tekst over de reikwijdte van de assurance-opdracht van de groep is facultatief en kan specifiek worden gemaakt. Hierbij kan gedacht worden aan consolidatie binnen de entiteit en binnen de keten. Maar ook aan het toelichten van de significante onderdelen van de groep. Zie Standaard 3810N paragrafen 68 tot en met 73. [↑](#footnote-ref-187)
188. Deze tekst over kernpunten van onze assurance-opdracht is facultatief en kan specifiek worden gemaakt.

     Over het algemeen zullen kernpunten vaker voorkomen in opdrachten met een redelijke mate van zekerheid dan in opdrachten met een beperkte mate van zekerheid. [↑](#footnote-ref-188)
189. Zo nodig aanpassen als een raad van commissarissen of soortgelijk orgaan ontbreekt. [↑](#footnote-ref-189)
190. Praktijkvoorbeelden zullen op de website van de NBA beschikbaar worden gesteld. [↑](#footnote-ref-190)
191. Als geen sprake is van toekomstgerichte informatie of referenties naar externe bronnen/websites dient deze paragraaf te worden weggelaten. Zorg dat het object van onderzoek (zie Standaard 3810N.A145) goed afgebakend is. Ingeval specifieke toekomstgerichte informatie onderdeel is van de assurance-opdracht is vanwege de aard van deze informatie sprake van beperkingen in het onderzoek (zie Standaard 3810N.A146). Dan dient deze alinea specifiek te worden gemaakt om de beperking te beschrijven en te worden opgenomen als aparte sectie met kopje ‘Beperkingen in de assurance-opdracht ten aanzien toekomstgerichte informatie’. Andere voorbeelden van aanvullende beperkingen in het onderzoek die hier kunnen worden opgenomen zijn:

     beperkingen in de inhoud van de duurzaamheidsinformatie – bij voorkeur wordt dan verwezen naar de duurzaamheidsinformatie waarin de motivering voor de beperking wordt gegeven;

     niet de volledige duurzaamheidsinformatie is object van onderzoek en deze beperking wordt rationeel geacht. [↑](#footnote-ref-191)
192. Zo nodig aanpassen als een raad van commissarissen of soortgelijk orgaan ontbreekt. [↑](#footnote-ref-192)
193. Zo nodig aanpassen als een raad van commissarissen of soortgelijk orgaan ontbreekt. [↑](#footnote-ref-193)
194. Uit te breiden met opdrachtspecifieke werkzaamheden. [↑](#footnote-ref-194)
195. Indien bepaalde werkzaamheden wel zijn gedaan moet deze zin aangepast moet worden om dit te verduidelijken. [↑](#footnote-ref-195)
196. Enkel indien bepaalde werkzaamheden niet van toepassing zijn, kunnen die weggelaten worden. Daarbij dienen de minimale uit te voeren werkzaamheden volgens Standaard 3810N.56 in acht te worden genomen. Indien voor bepaalde onderwerpen een kernpunt van de assurance-opdracht wordt opgenomen, kan de accountant overwegen bepaalde werkzaamheden hier niet te herhalen. [↑](#footnote-ref-196)
197. In lijn met paragraaf “Beperkingen in de reikwijdte van onze assurance-opdracht”. [↑](#footnote-ref-197)
198. Of andere term die de cliënt hanteert in plaats van 'het jaarverslag': ‘de jaarstukken’, ‘het (jaar)rapport’, ‘het jaarbericht’ enz. [↑](#footnote-ref-198)
199. Zo nodig aanpassen als een raad van commissarissen of soortgelijk orgaan ontbreekt. [↑](#footnote-ref-199)
200. Zo nodig aanpassen als een raad van commissarissen of soortgelijk orgaan ontbreekt. [↑](#footnote-ref-200)
201. Alleen van toepassing als een passage over kernpunten is opgenomen. [↑](#footnote-ref-201)
202. Let op! De opdrachtgever kan ook (alleen) een beoogde gebruiker en de enige geadresseerde van het rapport zijn, dus een andere partij dan de cliënt/verantwoordelijke partij, zie Standaard 4400, par. 30(e)(iii) en par. A11. [↑](#footnote-ref-202)
203. Gezien de vereiste afstemming van de overeengekomen werkzaamheden met alle beoogde gebruikers, ligt een passage over beperking in gebruik en verspreidingskring voor de hand, maar deze is niet expliciet voorgeschreven in Standaard 4400. [↑](#footnote-ref-203)
204. Het doel dient te worden omschreven vanuit het perspectief van de beoogde gebruiker(s) en – indien van toepassing – met referentie naar een relevant protocol of andere correspondentie met (vertegenwoordigers van) beoogde gebruiker(s) en het onderzoeksobject. [↑](#footnote-ref-204)
205. Als na opdrachtaanvaarding beperkte aanpassingen in de opdrachtvoorwaarden zijn gemaakt, dan dient de accountant deze beperkte aanpassingen hier ook op te nemen. [↑](#footnote-ref-205)
206. Let op! Wat de beoogde gebruikers betreft, is het verkrijgen van hun erkenning dat de werkzaamheden van de accountant geschikt zijn voor het doel van de opdracht één van de mogelijkheden om te voldoen aan Standaard 4400, par. 22A (zie onderdeel a). In onderdelen b en c daarvan staan andere maatregelen die de accountant kan nemen. [↑](#footnote-ref-206)
207. Als de accountant de bepalingen van onafhankelijkheid zoals die in de ViO zijn opgenomen heeft nageleefd dan wordt deze zin opgenomen. De accountant dient onafhankelijk te zijn bij de uitvoering van opdrachten onder deze Standaard wanneer de beoogde gebruikers als eis stellen dat de accountant onafhankelijk is. [↑](#footnote-ref-207)
208. Overwogen kan worden om een bijlage toe te voegen met bijvoorbeeld geselecteerde items. [↑](#footnote-ref-208)
209. Hier is gekozen voor een voorbeeld waarbij de werkzaamheden en de bevindingen naast elkaar worden gepresenteerd. Een andere presentatie is mogelijk. [↑](#footnote-ref-209)
210. Deze tekst kan specifiek worden gemaakt. [↑](#footnote-ref-210)
211. Of andere term die de cliënt hanteert in plaats van 'het jaarverslag': ‘de jaarstukken’, ‘het (jaar)rapport’, ‘het jaarbericht’, enz. [↑](#footnote-ref-211)
212. Of voor een gebroken boekjaar: de periode 1 juli JJJJ-1 tot en met 30 juni JJJJ. [↑](#footnote-ref-212)
213. Of andere term die de cliënt hanteert in plaats van 'het jaarverslag': ‘de jaarstukken’, ‘het (jaar)rapport’, ‘het jaarbericht’, enz. [↑](#footnote-ref-213)
214. Of voor een gebroken boekjaar: de periode 1 juli JJJJ-1 tot en met 30 juni JJJJ. [↑](#footnote-ref-214)
215. Aan te vullen met een verwijzing naar het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving, zoals de van toepassing zijnde wet- en regelgeving, het van toepassing zijnde referentiekader, de bepalingen van en krachtens de WNT (tenzij al expliciet opgenomen in de regelgeving van het formele verslaggevingsstelsel van de sector; RJ valt hier niet onder) en/of de betreffende jaarverslaggevingsrichtlijnen. In dit kader aandacht voor de Nederlandse Standaard 200.13a en 700.7b/35/36/37 en de classificatie van het gebruikte stelsel inzake financiële verslaggeving naar een getrouw-beeld- of compliance-stelsel. Deze verslaggevingscriteria (vertaling van de eerdere controlekaders) dienen ook betrekking te hebben op de verantwoording van ***de financiële rechtmatigheid van de in de jaarrekening verantwoorde baten en lasten alsmede de balansmutaties*** en de criteria dat deze bedragen, inclusief de totstandkoming, in overeenstemming dienen te zijn met eventueel de begroting en met de in de relevante wet- en regelgeving opgenomen bepalingen. Deze verslaggevingscriteria kunnen nog verder in ontwikkeling zijn. [↑](#footnote-ref-215)
216. Of voor een gebroken boekjaar: de periode *1 juli JJJJ-1 tot en met 30 juni JJJJ*. [↑](#footnote-ref-216)
217. Of voor een gebroken boekjaar: de periode *1 juli JJJJ-1 tot en met 30 juni JJJJ*. [↑](#footnote-ref-217)
218. Wanneer de rechtmatigheidsverantwoording elders in het jaarverslag staat, kan verwijzing geschieden met behulp van paginanummers. [↑](#footnote-ref-218)
219. De WNT-verantwoording is in principe een onderdeel van de toelichting, maar kan, afhankelijk van specifieke regelgeving, een afzonderlijk financieel overzicht zijn en wordt dan separaat benoemd in deze alinea. [↑](#footnote-ref-219)
220. Opsomming componenten van het opdrachtobject laten aansluiten op de eisen die het stelsel van financiële verslaggeving daaraan stelt en de keuzes die daarbinnen door de organisatie zijn gemaakt. [↑](#footnote-ref-220)
221. Optioneel aan te vullen met een verwijzing naar de controlecriteria zoals vermeld in de relevante wet- en regelgeving, het controle- of accountantsprotocol. [↑](#footnote-ref-221)
222. Doelstelling is dat de WNT-controle technisch alleen in het Controleprotocol WNT aan de orde komt en dat in het sectorprotocol hiernaar wordt verwezen. De verwijzing naar het Controleprotocol WNT alleen benoemen in de verklaring als deze niet al is opgenomen in het sectorprotocol en niet strijdig is met de expliciete WNT-bepalingen in het sectorprotocol (bijv. m.b.t. controletolerantie). Bij wel strijdige WNT-bepalingen dan in principe alleen naar het sectorprotocol verwijzen en deze hanteren. [↑](#footnote-ref-222)
223. Hier overige eisen/documenten benoemen. [↑](#footnote-ref-223)
224. ‘Deze tekst kan specifiek worden gemaakt.

     Bij organisaties niet zijnde oob’s of andere beursgenoteerde organisaties of bij de controle van andere objecten dan financiële overzichten voor algemene doeleinden is de paragraaf over materialiteit facultatief. [↑](#footnote-ref-224)
225. Deze passage alleen opnemen wanneer specifieke controle- en rapporteringstoleranties worden opgenomen. [↑](#footnote-ref-225)
226. Deze passage alleen opnemen wanneer het Controleprotocol WNT (in)direct van toepassing is. [↑](#footnote-ref-226)
227. Hier overige eisen/documenten met voorschriften benoemen. [↑](#footnote-ref-227)
228. Deze tekst kan specifiek worden gemaakt. Zo nodig aanpassen als een toezichthoudend orgaan ontbreekt. [↑](#footnote-ref-228)
229. Deze tekst kan specifiek worden gemaakt; wanneer geen sprake is van een groepscontrole kan deze paragraaf vervallen.

     Bij organisaties niet zijnde oob’s of andere beursgenoteerde organisaties of bij de controle van andere objecten dan financiële overzichten voor algemene doeleinden is de paragraaf over de reikwijdte van de groepscontrole facultatief. [↑](#footnote-ref-229)
230. Deze tekst kan specifiek worden gemaakt.

     Bij organisaties niet zijnde oob’s of andere beursgenoteerde organisaties of bij de controle van andere objecten dan financiële overzichten voor algemene doeleinden is de paragraaf over de kernpunten van de controle facultatief. Ingeval de accountant ervoor kiest deze passage op te nemen, is hij ook verplicht de paragrafen over materialiteit en, in voorkomend geval, over reikwijdte van de groepscontrole op te nemen. [↑](#footnote-ref-230)
231. Zo nodig aanpassen als een toezichthoudend orgaan ontbreekt. [↑](#footnote-ref-231)
232. Praktijkvoorbeelden zullen op de website van de NBA beschikbaar worden gesteld. [↑](#footnote-ref-232)
233. Deze alinea is optioneel, en wordt opgenomen ingeval de accountant het nodig acht (Standaard 706.10). [↑](#footnote-ref-233)
234. Deze tekst kan specifiek worden gemaakt. [↑](#footnote-ref-234)
235. Zo nodig aanpassen als een toezichthoudend orgaan ontbreekt. [↑](#footnote-ref-235)
236. Of andere term die de cliënt hanteert in plaats van 'het jaarverslag': 'de jaarstukken', 'het (jaar)rapport', 'het jaarbericht', enz. De passage 'in het jaarverslag opgenomen' kan eventueel vervallen. [↑](#footnote-ref-236)
237. Een meer specifieke opsomming kan worden gebruikt om de andere informatie te identificeren, zoals:

     'De andere informatie bestaat uit:

     • bestuursverslag;

     • …;

     • overige gegevens.'

     Ongeacht een eventuele opsomming om andere informatie te identificeren kan andere informatie zelfstandig bestaan, los van het jaarverslag. Indien van toepassing is in de controleverklaring op te nemen: 'Verder bestaat andere informatie uit ...' (beschrijf de andere informatie die als zelfstandig document of documenten ter beschikking wordt gesteld). [↑](#footnote-ref-237)
238. Stel vast of de relevante wet- en regelgeving, het controle- of accountantsprotocol aangeeft dat de accountant moet rapporteren of alle informatie op basis van dit kader aanwezig is. [↑](#footnote-ref-238)
239. Zo nodig aanpassen als een toezichthoudend orgaan ontbreekt. [↑](#footnote-ref-239)
240. Aan te vullen met een verwijzing naar het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving, zoals de van toepassing zijnde wet- en regelgeving, het van toepassing zijnde referentiekader, de bepalingen van en krachtens de WNT (tenzij al expliciet opgenomen in de regelgeving van het formele verslaggevingsstelsel van de sector; RJ valt hier niet onder) en/of de betreffende jaarverslaggevingsrichtlijnen. In dit kader aandacht voor de Nederlandse Standaard 200.13a en 700.7b/35/36/37 en de classificatie van het gebruikte stelsel inzake financiële verslaggeving naar een getrouw-beeld- of compliance-stelsel.   
     Deze verslaggevingscriteria dienen ook betrekking te hebben op de verantwoording van de financiële rechtmatigheid van de in de jaarrekening verantwoorde baten, lasten en balansmutaties en de criteria dat deze bedragen, inclusief de totstandkoming, in overeenstemming dienen te zijn met eventueel de begroting en met de in de relevante wet- en regelgeving opgenomen bepalingen. Deze verslaggevingscriteria kunnen nog verder in ontwikkeling zijn. [↑](#footnote-ref-240)
241. Deze passage alleen laten vervallen wanneer de continuïteitsveronderstelling geen rol speelt in het van toepassing zijnde verslaggevingsstelsel. [↑](#footnote-ref-241)
242. Zo nodig aanpassen als een toezichthoudend orgaan ontbreekt. [↑](#footnote-ref-242)
243. De tekst hierna, vanaf de laatste alinea vóór de bulletsgewijze opsomming, kan worden weggelaten bij verwijzing naar een bijlage waarin deze tekst wordt opgenomen. [↑](#footnote-ref-243)
244. Optioneel aan te vullen met een verwijzing naar de controlecriteria zoals vermeld in de relevante wet- en regelgeving, het controle- of accountantsprotocol. [↑](#footnote-ref-244)
245. Doelstelling is dat de WNT-controle technisch alleen in het Controleprotocol WNT aan de orde komt en dat in het sectorprotocol hiernaar wordt verwezen. De verwijzing naar het Controleprotocol WNT alleen ook benoemen als deze niet al is opgenomen in het sectorprotocol en niet strijdig is met de expliciete WNT-bepalingen in het sectorprotocol (bijv. m.b.t. controletolerantie). Bij wel strijdige WNT-bepalingen dan in principe alleen naar het sectorprotocol verwijzen en deze hanteren. [↑](#footnote-ref-245)
246. Dit is inclusief de richtlijnen voor de financiële rechtmatigheidsverantwoording (zie ook voetnoot 6). [↑](#footnote-ref-246)
247. De tekst van deze passage aanpassen bij een controleobject op liquidatiebasis. [↑](#footnote-ref-247)
248. De passage ‘, inclusief de financiële rechtmatigheid daarvan’ kan in de toekomst komen te vervallen wanneer in diverse deelsectoren binnen de publieke sector meer ervaring is opgedaan met de financiële rechtmatigheidsverantwoording als onderdeel van de jaarrekening en met richtlijnen voor de financiële rechtsmatigheidsverantwoording die dan zullen gelden (zie ook voetnoot 31). [↑](#footnote-ref-248)
249. Deze alinea kan worden verwijderd wanneer geen sprake is van een groepscontrole zoals gedefinieerd in Standaard 600. [↑](#footnote-ref-249)
250. Deze tekst kan specifiek worden gemaakt. [↑](#footnote-ref-250)
251. Zo nodig aanpassen als een toezichthoudend orgaan ontbreekt. [↑](#footnote-ref-251)
252. Deze tekst kan specifiek worden gemaakt. Zo nodig aanpassen als een toezichthoudend orgaan ontbreekt. [↑](#footnote-ref-252)
253. Deze passage wordt opgenomen als kernpunten worden vermeld in de controleverklaring. Het opnemen van kernpunten is verplicht in de controleverklaring bij de financiële overzichten voor algemene doeleinden van oob's en andere beursgenoteerde ondernemingen. Bij andere verantwoordingen is het opnemen van kernpunten facultatief. [↑](#footnote-ref-253)
254. De betekenis, reikwijdte en nadere invulling van het begrip financiële rechtmatigheid in een referentiekader, inclusief dat verantwoorde bedragen *rechtmatig tot stand zijn gekomen* en betrekking hebben op financiële transacties, en vervolgens de eventuele verantwoording daarover, kan per onderdeel van de publieke en semipublieke sector (nog) verschillend zijn. De omschrijving van financiële rechtmatigheid en het gebruik daarvan in de tekst van de verklaring zal mede zijn basis vinden in de (nog) verschillende specifieke wet- en regelgeving. Vooralsnog houdt de *eis van financiële rechtmatigheid* in dat de geldstromen tot stand gekomen zijn in overeenstemming met de (eventuele) begroting(swet) en met de in de relevante wet- en regelgeving opgenomen bepalingen, zoals opgenomen in een referentiekader. [↑](#footnote-ref-254)
255. Deze tekst kan specifiek worden gemaakt. [↑](#footnote-ref-255)
256. Of andere term die de cliënt hanteert in plaats van 'het jaarverslag': ‘de jaarstukken’, ‘het (jaar)rapport’, ‘het jaarbericht’, enz. [↑](#footnote-ref-256)
257. Of voor een gebroken boekjaar: de periode 1 juli JJJJ-1 tot en met 30 juni JJJJ. [↑](#footnote-ref-257)
258. Wanneer op een van de twee onderwerpen een aanpassing in het oordeel van toepassing is, kunnen twee kopjes worden gebruikt. Bijvoorbeeld ‘Ons oordeel betreffende de getrouwheid van de jaarrekening’ en ‘Ons oordeel met beperking betreffende de rechtmatigheid’. [↑](#footnote-ref-258)
259. Of andere term die de cliënt hanteert in plaats van 'het jaarverslag': ‘de jaarstukken’, ‘het (jaar)rapport’, ‘het jaarbericht’, enz. [↑](#footnote-ref-259)
260. Of voor een gebroken boekjaar: de periode 1 juli JJJJ-1 tot en met 30 juni JJJJ. [↑](#footnote-ref-260)
261. Aan te vullen met een verwijzing naar het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving, zoals de van toepassing zijnde wet- en regelgeving, het van toepassing zijnde referentiekader, de bepalingen van en krachtens de WNT (tenzij al expliciet opgenomen in de regelgeving van het formele verslaggevingsstelsel van de sector; RJ valt hier niet onder) en/of de betreffende jaarverslaggevingsrichtlijnen. In dit kader aandacht voor de Nederlandse Standaard 200.13a en 700.7b/35/36/37 en de classificatie van het gebruikte stelsel inzake financiële verslaggeving naar een getrouw-beeld- of compliance-stelsel. [↑](#footnote-ref-261)
262. De tekst ‘met de begroting en’ alléén opnemen als begrotingsrechtmatigheid relevant is. [↑](#footnote-ref-262)
263. Indien deze bepalingen expliciet zijn vastgelegd in bijvoorbeeld een regeling, een handleiding of een protocol dan hiernaar verwijzen: ‘zoals opgenomen in paragraaf … van het accountantsprotocol …’). [↑](#footnote-ref-263)
264. Of voor een gebroken boekjaar: de periode *1 juli JJJJ-1 tot en met 30 juni JJJJ*. [↑](#footnote-ref-264)
265. De WNT-verantwoording is in principe een onderdeel van de toelichting, maar kan, afhankelijk van specifieke regelgeving, een afzonderlijk financieel overzicht zijn en wordt dan separaat benoemd in deze alinea. [↑](#footnote-ref-265)
266. Opsomming componenten van het opdrachtobject laten aansluiten op de eisen die het stelsel van financiële verslaggeving stelt en de keuzes die daarbinnen door de entiteit zijn gemaakt. [↑](#footnote-ref-266)
267. Optioneel aan te vullen met een verwijzing naar de controlecriteria zoals vermeld in de relevante wet- en regelgeving, het controle- of accountantsprotocol. [↑](#footnote-ref-267)
268. Doelstelling is dat de WNT-controle technisch alleen in het Controleprotocol WNT aan de orde komt en dat in het sectorprotocol hiernaar wordt verwezen. De verwijzing naar het Controleprotocol WNT alleen benoemen in de verklaring als deze niet al is opgenomen in het sectorprotocol en niet strijdig is met de expliciete WNT-bepalingen in het sectorprotocol (bijv. m.b.t. controletolerantie). Bij wel strijdige WNT-bepalingen dan in principe alleen naar het sectorprotocol verwijzen en deze hanteren. [↑](#footnote-ref-268)
269. Hier overige eisen/documenten benoemen. [↑](#footnote-ref-269)
270. De verwijzing naar de Wta is alleen van toepassing wanneer sprake is van een wettelijke controle. [↑](#footnote-ref-270)
271. Deze tekst kan specifiek worden gemaakt.

     Bij organisaties niet zijnde oob’s of andere beursgenoteerde organisaties of bij de controle van andere objecten dan financiële overzichten voor algemene doeleinden is de paragraaf over materialiteit facultatief.’ [↑](#footnote-ref-271)
272. Deze passage alleen opnemen wanneer een afwijkende materialiteit voor rechtmatigheid aanwezig is. [↑](#footnote-ref-272)
273. Deze passage alleen opnemen wanneer specifieke controle- en rapporteringstoleranties worden opgenomen. [↑](#footnote-ref-273)
274. Deze passage alleen opnemen wanneer het Controleprotocol WNT (in)direct van toepassing is. [↑](#footnote-ref-274)
275. Deze tekst kan specifiek worden gemaakt. Zo nodig aanpassen als een toezichthoudend orgaan ontbreekt. [↑](#footnote-ref-275)
276. Deze tekst kan specifiek worden gemaakt; wanneer geen sprake is van een groepscontrole kan deze paragraaf vervallen.

     Bij organisaties niet zijnde oob’s of andere beursgenoteerde organisaties of bij de controle van andere objecten dan financiële overzichten voor algemene doeleinden is de paragraaf over de reikwijdte van de groepscontrole facultatief. [↑](#footnote-ref-276)
277. Voor oob’s vereist voor boekjaren die zijn aangevangen op of na 15 december 2020. Voor wettelijke controles van niet-oob's vereist voor boekjaren die zijn aangevangen op of na 15 december 2021. Deze verplichting geldt voor wettelijke controles als bedoeld in artikel 1 van de Wta. Bij andere controles kan deze rapportering vrijwillig worden toegepast. [↑](#footnote-ref-277)
278. Artikel 10 lid 2 onder c. van Verordening (EU) 537/2014 vereist: 'Indien relevant voor [de informatie ter ondersteuning van ons oordeel] **over elk als significant ingeschat risico op een afwijking van materieel belang** verstrekte informatie, bevat de controleverklaring een duidelijke verwijzing naar de desbetreffende toelichtingen in de financiële overzichten.' [↑](#footnote-ref-278)
279. Indien er frauderisico’s zijn die kunnen leiden tot een afwijking van materieel belang die van de accountant geen significante aandacht vereisten bij het uitvoeren van de controle [zie ook de toepassingsgerichte en overige verklarende teksten bij Standaard 701, paragraaf 9(a), waaronder A21], heeft de accountant de mogelijkheid om werkzaamheden en uitkomsten en/of waarnemingen in verkorte vorm op te nemen. [↑](#footnote-ref-279)
280. Vereist voor wettelijke controles van boekjaren die zijn aangevangen op of na 15 december 2021. Deze verplichting geldt voor wettelijke controles als bedoeld in artikel 1 van de Wta. Bij andere controles kan deze rapportering vrijwillig worden toegepast.

     Op deze plaats beschrijven wij de controle-aanpak continuïteit als er géén sprake is van de situatie zoals bedoeld in Standaard 570 paragraaf 22 (materiële onzekerheid over de continuïteit) en evenmin sprake is van onzekerheid over continuïteit ('close call', zie Stappenplan rapporteren over continuïteit, scenario 2.2). In het laatste geval ligt het voor de hand om dit te beschrijven als een kernpunt van onze controle. Zie ook het continuïteitscontinuüm in de NBA Continuïteitsgids en het Stappenplan rapporteren over continuïteit (scenario 1 en 2.1). [↑](#footnote-ref-280)
281. Indien er geen gebeurtenissen of omstandigheden bestaan die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven die van de accountant significante aandacht vereisten bij het uitvoeren van de controle heeft de accountant de mogelijkheid om werkzaamheden en uitkomsten en/of waarnemingen in verkorte vorm op te nemen. [↑](#footnote-ref-281)
282. Deze tekst kan specifiek worden gemaakt.

     Bij organisaties niet zijnde oob’s of andere beursgenoteerde organisaties of bij de controle van andere objecten dan financiële overzichten voor algemene doeleinden is de paragraaf over de kernpunten van de controle facultatief. Ingeval de accountant ervoor kiest deze passage op te nemen, is hij ook verplicht de paragrafen over materialiteit en, in voorkomend geval, over reikwijdte van de groepscontrole op te nemen. [↑](#footnote-ref-282)
283. Deze tekst kan specifiek worden gemaakt. Zo nodig aanpassen als een toezichthoudend orgaan ontbreekt. [↑](#footnote-ref-283)
284. Praktijkvoorbeelden zullen op de website van de NBA beschikbaar worden gesteld. [↑](#footnote-ref-284)
285. Deze alinea is optioneel, en wordt opgenomen ingeval de accountant het nodig acht (Standaard 706.10)) [↑](#footnote-ref-285)
286. Deze tekst kan specifiek worden gemaakt. [↑](#footnote-ref-286)
287. Zo nodig aanpassen als een toezichthoudend orgaan ontbreekt. [↑](#footnote-ref-287)
288. Deze paragraaf inzake overige aangelegenheden opnemen ingeval er sprake is van een WNT-plichtige organisatie. [↑](#footnote-ref-288)
289. Of andere term die de cliënt hanteert in plaats van 'het jaarverslag': 'de jaarstukken', 'het (jaar)rapport', 'het jaarbericht', enz. De passage 'in het jaarverslag opgenomen' kan eventueel vervallen. [↑](#footnote-ref-289)
290. Een meer specifieke opsomming kan worden gebruikt om de andere informatie te identificeren, zoals:

     'De andere informatie bestaat uit:

     bestuursverslag;

     …;

     overige gegevens.'

     Ongeacht een eventuele opsomming om andere informatie te identificeren kan andere informatie zelfstandig bestaan, los van het jaarverslag. Indien van toepassing is in de controleverklaring op te nemen: 'Verder bestaat andere informatie uit ...' (beschrijf de andere informatie die als zelfstandig document of documenten ter beschikking wordt gesteld). [↑](#footnote-ref-290)
291. Dit is alleen van toepassing als het verslaggevingskader, het controle- of accountantsprotocol voorschriften bevat voor de accountant om te rapporteren of alle informatie, anders dan de jaarrekening, in overeenstemming met het verslaggevingskader aanwezig is. [↑](#footnote-ref-291)
292. Deze tekst kan specifiek worden gemaakt. Zo nodig aanpassen als een toezichthoudend orgaan ontbreekt. [↑](#footnote-ref-292)
293. Aan te vullen met een verwijzing naar het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving, zoals de van toepassing zijnde wet- en regelgeving, het van toepassing zijnde referentiekader, de bepalingen van en krachtens de WNT (tenzij al expliciet opgenomen in de regelgeving van het formele verslaggevingsstelsel van de sector; RJ valt hier niet onder) en/of de betreffende jaarverslaggevingsrichtlijnen. In dit kader aandacht voor de Nederlandse Standaard 200.13a en 700.7b/35/36/37 en de classificatie van het gebruikte stelsel inzake financiële verslaggeving naar een getrouw-beeld- of compliance-stelsel. [↑](#footnote-ref-293)
294. De tekst ‘met de begroting en’ alléén opnemen als begrotingsrechtmatigheid relevant is. [↑](#footnote-ref-294)
295. Indien deze bepalingen expliciet zijn vastgelegd in bijvoorbeeld een regeling, een handleiding of een protocol dan hiernaar verwijzen: ‘zoals opgenomen in ...’. Zie ook voetnoot 10. [↑](#footnote-ref-295)
296. Deze passage alleen laten vervallen wanneer de continuïteitsveronderstelling geen rol speelt in het van toepassing zijnde verslaggevingsstelsel. [↑](#footnote-ref-296)
297. Zo nodig aanpassen als een toezichthoudend orgaan een andere benaming heeft of ontbreekt. [↑](#footnote-ref-297)
298. De tekst hierna, vanaf de laatste alinea vóór de bulletsgewijze opsomming, kan worden weggelaten bij verwijzing naar een bijlage waarin deze tekst wordt opgenomen. [↑](#footnote-ref-298)
299. Optioneel aan te vullen met een verwijzing naar de controlecriteria zoals vermeld in de relevante wet- en regelgeving, het referentiekader, controle- of accountantsprotocol. [↑](#footnote-ref-299)
300. Doelstelling is dat de WNT-controle technisch alleen in het Controleprotocol WNT aan de orde komt en dat in het sectorprotocol hiernaar wordt verwezen (zie voetnoot 16). De verwijzing naar het Controleprotocol WNT alleen ook benoemen als deze niet al is opgenomen in het sectorprotocol en niet strijdig is met de expliciete WNT-bepalingen in het sectorprotocol (bijv. m.b.t. controletolerantie). Bij wel strijdige WNT-bepalingen dan in principe alleen naar het sectorprotocol verwijzen en deze hanteren. [↑](#footnote-ref-300)
301. Wanneer dit niet van toepassing is, vervalt deze subbullet. De passage in het eerste onderdeel van de hoofdopsomming wordt dan:

     ‘het identificeren en inschatten van de risico’s dat de jaarrekening afwijkingen van materieel belang bevat als gevolg van fouten of fraude, het in reactie op deze risico’s *[… enz*.]’ [↑](#footnote-ref-301)
302. De tekst van deze alinea aanpassen bij een controleobject op liquidatiebasis en alleen laten vervallen wanneer de continuïteitsveronderstelling geen rol speelt in het van toepassing zijnde verslaggevingsstelsel. [↑](#footnote-ref-302)
303. Deze alinea kan worden verwijderd wanneer geen sprake is van een groepscontrole zoals gedefinieerd in Standaard 600. [↑](#footnote-ref-303)
304. Deze tekst kan specifiek worden gemaakt. Zo nodig aanpassen als een toezichthoudend orgaan ontbreekt. [↑](#footnote-ref-304)
305. Deze tekst kan specifiek worden gemaakt. Zo nodig aanpassen als een toezichthoudend orgaan ontbreekt. [↑](#footnote-ref-305)
306. Bij entiteiten niet zijnde oob’s of andere beursgenoteerde ondernemingen of bij de controle van andere objecten dan financiële overzichten voor algemene doeleinden is deze passage facultatief. Wanneer bij niet-oob's toch kernpunten van de controle in de controleverklaring voorkomen, is deze passage wel verplicht. [↑](#footnote-ref-306)
307. Deze tekst kan specifiek worden gemaakt. Zo nodig aanpassen als een toezichthoudend orgaan ontbreekt. [↑](#footnote-ref-307)
308. Deze paragraaf inzake overige aangelegenheden opnemen ingeval er sprake is van een WNT-plichtige organisatie. [↑](#footnote-ref-308)
309. Deze tekst kan specifiek worden gemaakt. Zo nodig aanpassen als een toezichthoudend orgaan ontbreekt. [↑](#footnote-ref-309)
310. Deze tekst kan specifiek worden gemaakt. Zo nodig aanpassen als een toezichthoudend orgaan ontbreekt. [↑](#footnote-ref-310)
311. Deze tekst kan specifiek worden gemaakt. Zo nodig aanpassen als een toezichthoudend orgaan ontbreekt. [↑](#footnote-ref-311)
312. Zo nodig aanpassen aan de situatie zoals bedoeld in de regelgeving. [↑](#footnote-ref-312)
313. Afhankelijk van de subsidieregeling te vervangen door een meer passende benaming. Deze opmerking geldt voor elke plaats in deze voorbeeldtekst waar de term 'subsidiedeclaratie' wordt gebruikt. [↑](#footnote-ref-313)
314. Optioneel, bijvoorbeeld naam project zoals vermeld in de subsidiedeclaratie, afhankelijk van subsidieregeling. [↑](#footnote-ref-314)
315. Optioneel, bijvoorbeeld naam project zoals vermeld in de subsidiedeclaratie, afhankelijk van subsidieregeling. [↑](#footnote-ref-315)
316. Aan te vullen met een verwijzing naar de betreffende subsidieregeling en zo nodig (aanvullende) subsidievoorwaarden. [↑](#footnote-ref-316)
317. Indien de subsidieregeling een direct oordeel van de accountant vraagt, over bijvoorbeeld de juistheid van gedeclareerde kosten, kan deze tekst worden veranderd in: 'Naar ons oordeel geeft de subsidiedeclaratie de .. in alle van materieel belang zijnde aspecten juist weer, in overeenstemming met ..'. [↑](#footnote-ref-317)
318. Optioneel aan te vullen met een verwijzing naar de controlecriteria zoals vermeld in de relevante wet- en regelgeving, het controle- of accountantsprotocol. [↑](#footnote-ref-318)
319. Zie NB3. [↑](#footnote-ref-319)
320. Een meer specifieke opsomming kan worden gebruikt om de andere informatie te identificeren, zoals:

     'De andere informatie bestaat uit:

     [..];

     [..].'

     Ongeacht een eventuele opsomming om andere informatie te identificeren kan andere informatie zelfstandig bestaan. Indien van toepassing is in de controleverklaring op te nemen: 'Verder bestaat andere informatie uit ...' (beschrijf de andere informatie die als zelfstandig document of documenten ter beschikking wordt gesteld). Zie ook NB3. [↑](#footnote-ref-320)
321. Indien relevante wet- en regelgeving, het controle- of accountantsprotocol eisen voor de accountant bevatten ten aanzien van het rapporteren inzake andere informatie dient ook te worden verwezen naar deze relevante wet- en regelgeving, het controle- of accountantsprotocol. [↑](#footnote-ref-321)
322. Wanneer relevante wet- en regelgeving, het controle- of accountantsprotocol de accountant niet vereist om ook te verklaren dat (delen van) de andere informatie wel of niet in overeenstemming is met de betreffende subsidieregeling en/of (aanvullende) subsidievoorwaarden mag de accountant kiezen om deze aanvulling met verwijzing naar de betreffende subsidieregeling en/of (aanvullende) subsidievoorwaarden op te nemen. [↑](#footnote-ref-322)
323. Zo nodig aanpassen als een toezichthoudend orgaan ontbreekt. [↑](#footnote-ref-323)
324. Aan te vullen met een verwijzing naar de betreffende subsidieregeling en zo nodig (aanvullende) subsidievoorwaarden. [↑](#footnote-ref-324)
325. Zo nodig aanpassen als een toezichthoudend orgaan ontbreekt. [↑](#footnote-ref-325)
326. Optioneel aan te vullen met een verwijzing naar de controlecriteria zoals vermeld in de relevante wet- en regelgeving, het controle- of accountantsprotocol. [↑](#footnote-ref-326)
327. Zo nodig aanpassen als een toezichthoudend orgaan ontbreekt. [↑](#footnote-ref-327)
328. Deze tekst kan specifiek worden gemaakt. [↑](#footnote-ref-328)
329. Of andere term die de cliënt hanteert in plaats van ‘de jaarstukken’: 'het jaarverslag', ‘het (jaar)rapport’, ‘het jaarbericht’, enz. [↑](#footnote-ref-329)
330. Indien op een van de twee onderwerpen een aanpassing in het oordeel van toepassing is, kunnen twee kopjes worden gebruikt. Bijvoorbeeld ‘Ons oordeel betreffende de getrouwheid van de jaarrekening’ en ‘Ons oordeel met beperking betreffende de rechtmatigheid’. [↑](#footnote-ref-330)
331. Opnemen indien vestigingsplaats van toepassing is (niet van toepassing voor gemeenten, provincies). [↑](#footnote-ref-331)
332. De WNT is al opgenomen in artikel 28 sub e BBV, dus niet nodig afzonderlijk te benoemen. [↑](#footnote-ref-332)
333. Indien deze bepalingen expliciet zijn vastgelegd in bijvoorbeeld een normenkader (zie ook par. 3.2 van de Kadernota Rechtmatigheid 218), een regeling, een handleiding of een protocol en vastgesteld door de raad dan hiernaar verwijzen: ‘zoals opgenomen in het normenkader voor de financiële rechtmatigheid dat is vastgesteld door de raad op … (datum vaststelling)). [↑](#footnote-ref-333)
334. Opsomming componenten van het opdrachtobject laten aansluiten op de eisen die het stelsel van financiële verslaggeving (zie ook artikel 213 lid 3 Gemeentewet en artikel 24 lid 3 BBV) stelt en de keuzes die daarbinnen door de gemeente zijn gemaakt. Vooral ook aandacht voor bepaalde bijlagen. Verwijzing naar financiële overzichten elders in de jaarstukken kan geschieden met behulp van paginanummers. [↑](#footnote-ref-334)
335. De WNT-verantwoording is een onderdeel van de toelichting. [↑](#footnote-ref-335)
336. Opnemen indien sprake is van een SiSa-bijlage. [↑](#footnote-ref-336)
337. Opnemen indien sprake is van een SiSa-bijlage. Het MinBZK brengt jaarlijks de Nota verwachtingen accountantscontrole uit waarin voor accountants uitgangspunten en specifieke jaarlijkse aandachtspunten voor de accountantscontrole van de SiSa-regelingen en de SiSa-bijlage in de jaarrekening zijn opgenomen. [↑](#footnote-ref-337)
338. Verwijzen naar het raadsbesluit van de gemeente. Optioneel aan te vullen met een verwijzing naar de controlecriteria zoals vermeld in de relevante wet- en regelgeving, het lokale controle- of accountantsprotocol. [↑](#footnote-ref-338)
339. Doelstelling is dat de WNT-controle technisch alleen in het Controleprotocol WNT aan de orde komt en dat in het sector of lokale protocol hiernaar wordt verwezen. De verwijzing naar het Controleprotocol WNT alleen benoemen in de verklaring als deze niet al is opgenomen in het sector of lokale protocol en niet strijdig is met de expliciete WNT-bepalingen in het sectorprotocol (bijv. m.b.t. controletolerantie). Bij wel strijdige WNT-bepalingen dan in principe alleen naar het sectorprotocol verwijzen en deze hanteren. [↑](#footnote-ref-339)
340. Hier overige eisen/documenten benoemen. [↑](#footnote-ref-340)
341. De verwijzing naar de Wta is alleen van toepassing indien sprake is van een wettelijke controle zoals bedoeld in de Wta. [↑](#footnote-ref-341)
342. Deze tekst kan specifiek worden gemaakt. [↑](#footnote-ref-342)
343. Indien de Gemeenteraad op basis van artikel 2 lid 7 Bado een lagere goedkeuringstolerantie heeft vastgesteld dan de goedkeuringstolerantie zoals voorgeschreven in artikel 2 lid 1 Bado dan hier de lager vastgestelde goedkeuringstolerantie vermelden alsmede het raadsbesluit van …..(datum, nummer) waarin de Gemeenteraad deze goedkeuringstolerantie heeft vastgesteld.

     Voor het verslag van bevindingen (artikel 5 Bado) worden de daar bedoelde (lagere) rapporteringstoleranties gebruikt, zoals i.v.m. de SiSa-bijlage (artikel 5 lid 4 Bado). [↑](#footnote-ref-343)
344. Zie voetnoot 10. [↑](#footnote-ref-344)
345. Opnemen indien sprake is van een SiSa-bijlage. [↑](#footnote-ref-345)
346. Deze passage alleen opnemen wanneer specifieke controle- en rapporteringstoleranties worden opgenomen. [↑](#footnote-ref-346)
347. Zie voetnoot 12. [↑](#footnote-ref-347)
348. Deze tekst kan specifiek worden gemaakt. Eventueel ‘auditcommissie’ gebruiken indien aanwezig. [↑](#footnote-ref-348)
349. Opnemen indien sprake is van een SiSa-bijlage in de jaarrekening. [↑](#footnote-ref-349)
350. Voor oob’s vereist voor boekjaren die zijn aangevangen op of na 15 december 2020. Voor wettelijke controles van niet-oob's vereist voor boekjaren die zijn aangevangen op of na 15 december 2021. Deze verplichting geldt voor wettelijke controles als bedoeld in artikel 1 van de Wta. Bij andere controles, bijvoorbeeld ingeval van een gemeenschappelijke regeling, kan deze rapportering vrijwillig worden toegepast. [↑](#footnote-ref-350)
351. Artikel 10 lid 2 onder c. van Verordening (EU) 537/2014 vereist: 'Indien relevant voor [de informatie ter ondersteuning van ons oordeel] over **elk als significant ingeschat risico op een afwijking van materieel belang** verstrekte informatie, bevat de controleverklaring een duidelijke verwijzing naar de desbetreffende toelichtingen in de financiële overzichten.' [↑](#footnote-ref-351)
352. De commissie BBV adviseert via een aanbeveling in de Kadernota rechtmatigheid om geconstateerde fraude door eigen medewerkers toe te lichten in de paragraaf bedrijfsvoering. In dit geval kan de accountant hiernaar verwijzen in de controleverklaring en deze toelichting beoordelen in het licht van standaard 720. [↑](#footnote-ref-352)
353. Indien er frauderisico’s zijn die kunnen leiden tot een afwijking van materieel belang die van de accountant geen significante aandacht vereisten bij het uitvoeren van de controle [zie ook de toepassingsgerichte en overige verklarende teksten bij Standaard 701, paragraaf 9(a), waaronder A21], heeft de accountant de mogelijkheid om werkzaamheden en uitkomsten en/of waarnemingen in verkorte vorm op te nemen. Wet- of regelgeving kan openbare toelichting door het management of de accountant verhinderen. Zo kan bij wet- of regelgeving specifiek zijn verboden dat een openbare mededeling wordt gedaan die een nadelige invloed zou kunnen hebben op een onderzoek dat door een bevoegde instantie naar een daadwerkelijke dan wel een vermoede illegale handeling wordt uitgevoerd (zoals aangelegenheden die gerelateerd zijn aan witwassen). [↑](#footnote-ref-353)
354. Vereist voor wettelijke controles voor boekjaren die zijn aangevangen op of na 15 december 2021. Deze verplichting geldt voor wettelijke controles als bedoeld in artikel 1 van de Wta. Bij andere controles, bijvoorbeeld ingeval van een gemeenschappelijke regeling, kan deze rapportering vrijwillig worden toegepast. [↑](#footnote-ref-354)
355. Zie artikel 3 BBV. De jaarrekening geeft een getrouw, duidelijk en stelselmatig inzicht in de financiële positie aan het einde van het begrotingsjaar. Dit is verder uitgewerkt in het Raamwerk BBV, hoofdstuk 4. De financiële positie is het vermogen van gemeenten in relatie tot de exploitatie, met in achtneming van de risico’s. De financiële positie is een breder begrip dan het vermogen, dat kan worden afgeleid van de balans, maar is ook een breder begrip dan het weerstandsvermogen. Het weerstandsvermogen richt zich op de mogelijkheden tot het opvangen van onverwachte tegenvallers, terwijl de financiële positie ook betrekking heeft op de meer reguliere exploitatie. [↑](#footnote-ref-355)
356. De accountant heeft de mogelijkheid om in verkorte vorm te rapporteren wanneer vanuit de door het college gehanteerde veronderstellingen, ter onderbouwing van de financiële positie, geen sprake is van gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan hieromtrent, die van de accountant significante aandacht vereisen bij het uitvoeren van de controle. Zie ook uiteenzetting van de financiële positie in voetnoot 29. [↑](#footnote-ref-356)
357. Deze paragraaf inzake overige aangelegenheden opnemen ingeval er sprake is van een WNT-plichtige organisatie. [↑](#footnote-ref-357)
358. Deze alinea is optioneel, en wordt opgenomen ingeval de accountant het nodig acht (Standaard 706.10). [↑](#footnote-ref-358)
359. Zo nodig aanpassen als een toezichthoudend orgaan ontbreekt. [↑](#footnote-ref-359)
360. Of andere term die de cliënt hanteert in plaats van 'de jaarstukken': 'het jaarverslag', 'het (jaar)rapport', 'het jaarbericht', enz. De passage 'in de jaarstukken opgenomen' kan eventueel vervallen. [↑](#footnote-ref-360)
361. Een meer specifieke opsomming kan worden gebruikt om de andere informatie te identificeren, zoals:

     'De andere informatie bestaat uit:

     jaarverslag, waaronder de programmaverantwoording en de paragrafen;

     … (opsomming van overige andere informatie).'

     Ongeacht een eventuele opsomming om andere informatie te identificeren kan andere informatie zelfstandig bestaan, los van het jaarverslag. Indien van toepassing is in de controleverklaring op te nemen: 'Verder bestaat andere informatie uit ...' (beschrijf de andere informatie die als zelfstandig document of documenten ter beschikking wordt gesteld). [↑](#footnote-ref-361)
362. Hoewel niet vereist op grond van Standaard 720 wordt aanbevolen om deze aanvulling op te nemen indien de accountant van mening is dat het informatief is voor de gebruikers. [↑](#footnote-ref-362)
363. Zie voetnoot 11. [↑](#footnote-ref-363)
364. De tekst hierna, vanaf de laatste alinea vóór de bulletsgewijze opsomming, kan worden weggelaten bij verwijzing naar een bijlage waarin deze tekst wordt opgenomen. [↑](#footnote-ref-364)
365. Zie voetnoot 10. [↑](#footnote-ref-365)
366. Zie voetnoot 11. [↑](#footnote-ref-366)
367. Zie voetnoot 12. [↑](#footnote-ref-367)
368. Wanneer dit niet van toepassing is, vervalt deze subbullet. De passage in het eerste onderdeel van de hoofdopsomming wordt dan:

     ‘het identificeren en inschatten van de risico’s dat de jaarrekening afwijkingen van materieel belang bevat als gevolg van fouten of fraude, het in reactie op deze risico’s [… *enz*.]’. [↑](#footnote-ref-368)
369. Bij het toepassen door de accountant van NBA-handreiking 1122 – ‘Gevolgen voor de accountantscontrole van het uitbesteden van taken aan uitvoeringsorganisaties bij decentrale overheden’, mag de accountant deze tekst opnemen in de verklaring. Indien sprake is van een controle zoals gedefinieerd in Standaard 600 **dient** de accountant, al dan niet in combinatie met de NBA-handreiking 1122, de volgende tekst te hanteren: ‘Gegeven onze eindverantwoordelijkheid voor het oordeel zijn wij verantwoordelijk voor de aansturing van, het toezicht op en de uitvoering van de groepscontrole. In dit kader hebben wij de aard en omvang bepaald van de uit te voeren werkzaamheden voor de groepsonderdelen. Bepalend hierbij zijn de omvang en/of het risicoprofiel van de groepsonderdelen of de activiteiten. Op grond hiervan hebben wij de groepsonderdelen geselecteerd waarbij een controle of beoordeling van de volledige financiële informatie of specifieke posten noodzakelijk was.’ [↑](#footnote-ref-369)
370. Deze tekst kan specifiek worden gemaakt. [↑](#footnote-ref-370)
371. Of andere term die de cliënt hanteert in plaats van 'het jaarverslag': ‘jaarverslaggeving’, ‘de jaarstukken’, ‘het (jaar)rapport’, ‘het jaarbericht’, enz. [↑](#footnote-ref-371)
372. Of voor een gebroken boekjaar: de periode 1 juli JJJJ-1 tot en met 30 juni JJJJ. [↑](#footnote-ref-372)
373. Of andere term die de cliënt hanteert in plaats van 'het jaarverslag': ‘de jaarstukken’, ‘het (jaar)rapport’, ‘het jaarbericht’, enz. [↑](#footnote-ref-373)
374. Wanneer sprake is van een geconsolideerde jaarrekening dan dient vóór elke hoofdoverzicht ‘geconsolideerde en enkelvoudige’ te worden vermeld. Zie NB4. [↑](#footnote-ref-374)
375. Opsomming componenten van het opdrachtobject laten aansluiten op de eisen die het stelsel van financiële verslaggeving stelt en de keuzes die daarbinnen door de entiteit zijn gemaakt. [↑](#footnote-ref-375)
376. De verwijzing naar de Wta is alleen van toepassing wanneer sprake is van een wettelijke controle, zoals bedoeld in de Wta. [↑](#footnote-ref-376)
377. Voor oob’s vereist voor boekjaren die zijn aangevangen op of na 15 december 2020. Voor wettelijke controles van niet-oob's vereist voor boekjaren die zijn aangevangen op of na 15 december 2021. Deze verplichting geldt voor wettelijke controles als bedoeld in artikel 1 van de Wta. Bij andere controles kan deze rapportering vrijwillig worden toegepast. [↑](#footnote-ref-377)
378. Artikel 10 lid 2 onder c. van Verordening (EU) 537/2014 vereist: 'Indien relevant voor [de informatie ter ondersteuning van ons oordeel] **over elk als significant ingeschat risico op een afwijking van materieel belang** verstrekte informatie, bevat de controleverklaring een duidelijke verwijzing naar de desbetreffende toelichtingen in de financiële overzichten.' [↑](#footnote-ref-378)
379. Indien er frauderisico’s zijn die kunnen leiden tot een afwijking van materieel belang die van de accountant geen significante aandacht vereisten bij het uitvoeren van de controle [zie ook de toepassingsgerichte en overige verklarende teksten bij Standaard 701, paragraaf 9(a), waaronder A21], heeft de accountant de mogelijkheid om werkzaamheden en uitkomsten en/of waarnemingen in verkorte vorm op te nemen. [↑](#footnote-ref-379)
380. Vereist voor wettelijke controles van boekjaren die zijn aangevangen op of na 15 december 2021. Deze verplichting geldt voor wettelijke controles als bedoeld in artikel 1 van de Wta. Bij andere controles kan deze rapportering vrijwillig worden toegepast.

     Op deze plaats beschrijven wij de controle-aanpak continuïteit als er géén sprake is van de situatie zoals bedoeld in Standaard 570 paragraaf 22 (materiële onzekerheid over de continuïteit) en evenmin sprake is van onzekerheid over continuïteit ('close call', zie Stappenplan rapporteren over continuïteit, scenario 2.2). In het laatste geval ligt het voor de hand om dit te beschrijven als een kernpunt van onze controle. Zie ook het continuïteitscontinuüm in de NBA Continuïteitsgids en het Stappenplan rapporteren over continuïteit (scenario 1 en 2.1). [↑](#footnote-ref-380)
381. Indien er geen gebeurtenissen of omstandigheden bestaan die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven die van de accountant significante aandacht vereisten bij het uitvoeren van de controle heeft de accountant de mogelijkheid om werkzaamheden en uitkomsten en/of waarnemingen in verkorte vorm op te nemen. [↑](#footnote-ref-381)
382. Deze paragraaf inzake overige aangelegenheden opnemen ingeval er sprake is van een WNT-plichtige organisatie. [↑](#footnote-ref-382)
383. Of andere term die de cliënt hanteert in plaats van 'het jaarverslag': 'de jaarstukken', 'het (jaar)rapport', 'het jaarbericht', enz. De passage 'in het jaarverslag opgenomen' kan eventueel vervallen. [↑](#footnote-ref-383)
384. Een meer specifieke opsomming kan worden gebruikt om de andere informatie te identificeren, zoals:

     'De andere informatie bestaat uit:

     het bestuursverslag;

     de overige gegevens;

     ... (opsomming van overige andere informatie).'

     Ongeacht een eventuele opsomming om andere informatie te identificeren kan andere informatie zelfstandig bestaan, los van het jaarverslag. Indien van toepassing is in de controleverklaring op te nemen: 'Verder bestaat andere informatie uit ...' (beschrijf de andere informatie die als zelfstandig document of documenten ter beschikking wordt gesteld). [↑](#footnote-ref-384)
385. Vereist indien de zorgaanbieder op grond van artikel 3 van de Wet toetreding zorgaanbieders, of artikel 14 van de Wet ambulancezorgvoorzieningen moet beschikken over een interne toezichthouder. [↑](#footnote-ref-385)
386. Deze tekst kan specifiek worden gemaakt. Zo nodig aanpassen als een toezichthoudend orgaan ontbreekt; zie echter de verplichting als bedoeld in artikel 3 van de Wet toetreding zorgaanbieders, of artikel 14 van de Wet ambulancezorgvoorzieningen. [↑](#footnote-ref-386)
387. Zo nodig aanpassen als een toezichthoudend orgaan een andere benaming heeft of ontbreekt; zie echter de verplichting als bedoeld in artikel 3 van de Wet toetreding zorgaanbieders, of artikel 14 van de Wet ambulancezorgvoorzieningen. [↑](#footnote-ref-387)
388. De tekst hierna, vanaf de laatste alinea vóór de bulletsgewijze opsomming, kan worden weggelaten bij verwijzing naar een bijlage waarin deze tekst wordt opgenomen. [↑](#footnote-ref-388)
389. De tekst van deze alinea aanpassen bij een controleobject op liquidatiebasis en alleen laten vervallen wanneer de continuïteitsveronderstelling geen rol speelt in het van toepassing zijnde verslaggevingsstelsel. [↑](#footnote-ref-389)
390. Deze alinea kan worden verwijderd wanneer geen sprake is van een groepscontrole zoals gedefinieerd in Standaard 600. [↑](#footnote-ref-390)
391. Deze tekst kan specifiek worden gemaakt. Zo nodig aanpassen als een toezichthoudend orgaan ontbreekt; zie echter de verplichting als bedoeld in artikel 3 van de Wet toetreding zorgaanbieders, of artikel 14 van de Wet ambulancezorgvoorzieningen. [↑](#footnote-ref-391)
392. Wanneer in de verklaring vrijwillig kernpunten worden vermeld, dient de volgende passage te worden opgenomen: ‘Wij bepalen de kernpunten van onze controle van de jaarrekening op basis van alle zaken die wij met het toezichthoudend orgaan hebben besproken. Wij beschrijven deze kernpunten in onze controleverklaring, tenzij dit is verboden door wet- of regelgeving of in buitengewoon zeldzame omstandigheden wanneer het niet vermelden in het belang van het maatschappelijk verkeer is’. In dat geval is de ‘oob-passage’ over materialiteit verplicht, samen met de ‘oob-passage’ over reikwijdte van de groepscontrole, in voorkomend geval.

     Het opnemen van kernpunten is verplicht in de controleverklaring bij de financiële overzichten voor algemene doeleinden van oob’s en andere beursgenoteerde ondernemingen. [↑](#footnote-ref-392)
393. Deze tekst kan specifiek worden gemaakt. [↑](#footnote-ref-393)
394. Of andere term die de cliënt hanteert in plaats van 'het jaarverslag': ‘jaarverslaggeving’, ‘de jaarstukken’, ‘het (jaar)rapport’, ‘het jaarbericht’, enz. [↑](#footnote-ref-394)
395. Of voor een gebroken boekjaar: de periode 1 juli JJJJ-1 tot en met 30 juni JJJJ. [↑](#footnote-ref-395)
396. Of andere term die de cliënt hanteert in plaats van 'het jaarverslag': ‘de jaarstukken’, ‘het (jaar)rapport’, ‘het jaarbericht’, enz. [↑](#footnote-ref-396)
397. Wanneer sprake is van een geconsolideerde jaarrekening dan dient vóór elke hoofdoverzicht ‘geconsolideerde en enkelvoudige’ te worden vermeld. Zie NB4. [↑](#footnote-ref-397)
398. Opsomming componenten van het opdrachtobject laten aansluiten op de eisen die het stelsel van financiële verslaggeving stelt en de keuzes die daarbinnen door de entiteit zijn gemaakt. [↑](#footnote-ref-398)
399. Deze paragraaf inzake overige aangelegenheden opnemen ingeval er sprake is van een WNT-plichtige organisatie. [↑](#footnote-ref-399)
400. Of andere term die de cliënt hanteert in plaats van 'het jaarverslag': 'de jaarstukken', 'het (jaar)rapport', 'het jaarbericht', enz. De passage 'in het jaarverslag opgenomen' kan eventueel vervallen. [↑](#footnote-ref-400)
401. Een meer specifieke opsomming kan worden gebruikt om de andere informatie te identificeren, zoals:

     'De andere informatie bestaat uit:

     het bestuursverslag;

     ... (opsomming van overige andere informatie).'

     Ongeacht een eventuele opsomming om andere informatie te identificeren kan andere informatie zelfstandig bestaan, los van het jaarverslag. Indien van toepassing is in de controleverklaring op te nemen: ‘Verder bestaat andere informatie uit ...' (beschrijf de andere informatie die als zelfstandig document of documenten ter beschikking wordt gesteld). [↑](#footnote-ref-401)
402. Vereist indien de zorgaanbieder op grond van artikel 3 van de Wet toetreding zorgaanbieders, of artikel 14 van de Wet ambulancezorgvoorzieningen moet beschikken over een interne toezichthouder. [↑](#footnote-ref-402)
403. Deze tekst kan specifiek worden gemaakt. Zo nodig aanpassen als een toezichthoudend orgaan ontbreekt. [↑](#footnote-ref-403)
404. Zo nodig aanpassen als een toezichthoudend orgaan een andere benaming heeft of ontbreekt. [↑](#footnote-ref-404)
405. De tekst hierna, vanaf de laatste alinea vóór de bulletsgewijze opsomming, kan worden weggelaten bij verwijzing naar een bijlage waarin deze tekst wordt opgenomen. [↑](#footnote-ref-405)
406. De tekst van deze alinea aanpassen bij een controleobject op liquidatiebasis en alleen laten vervallen wanneer de continuïteitsveronderstelling geen rol speelt in het van toepassing zijnde verslaggevingsstelsel. [↑](#footnote-ref-406)
407. Deze alinea kan worden verwijderd wanneer geen sprake is van een groepscontrole zoals gedefinieerd in Standaard 600. [↑](#footnote-ref-407)
408. Deze tekst kan specifiek worden gemaakt. Zo nodig aanpassen als een toezichthoudend orgaan ontbreekt; zie echter de verplichting als bedoeld in artikel 3 van de Wet toetreding zorgaanbieders, of artikel 14 van de Wet ambulancezorgvoorzieningen moet beschikken over een interne toezichthouder. [↑](#footnote-ref-408)
409. Wanneer in de verklaring vrijwillig kernpunten worden vermeld, dient de volgende passage te worden opgenomen: ‘Wij bepalen de kernpunten van onze controle van de jaarrekening op basis van alle zaken die wij met het toezichthoudend orgaan hebben besproken. Wij beschrijven deze kernpunten in onze controleverklaring, tenzij dit is verboden door wet- of regelgeving of in buitengewoon zeldzame omstandigheden wanneer het niet vermelden in het belang van het maatschappelijk verkeer is’. In dat geval is de ‘oob-passage’ over materialiteit verplicht, samen met de ‘oob-passage’ over reikwijdte van de groepscontrole, in voorkomend geval.

     Het opnemen van kernpunten is verplicht in de controleverklaring bij de financiële overzichten voor algemene doeleinden van oob’s en andere beursgenoteerde ondernemingen. [↑](#footnote-ref-409)
410. Deze tekst kan specifiek worden gemaakt. [↑](#footnote-ref-410)
411. Of andere term die de cliënt hanteert in plaats van 'het jaarverslag': ‘jaarverslaggeving’, ‘de jaarstukken’, ‘het (jaar)rapport’, ‘het jaarbericht’, enz. [↑](#footnote-ref-411)
412. Of voor een gebroken boekjaar: de periode 1 juli JJJJ-1 tot en met 30 juni JJJJ. [↑](#footnote-ref-412)
413. Of andere term die de cliënt hanteert in plaats van 'het jaarverslag': ‘de jaarstukken’, ‘het (jaar)rapport’, ‘het jaarbericht’, enz. [↑](#footnote-ref-413)
414. Wanneer sprake is van een geconsolideerde jaarrekening dan dient vóór elke hoofdoverzicht ‘geconsolideerde en enkelvoudige’ te worden vermeld. Zie NB4. [↑](#footnote-ref-414)
415. Opsomming componenten van het opdrachtobject laten aansluiten op de eisen die het stelsel van financiële verslaggeving stelt en de keuzes die daarbinnen door de entiteit zijn gemaakt. [↑](#footnote-ref-415)
416. Deze paragraaf inzake overige aangelegenheden opnemen ingeval er sprake is van een WNT-plichtige organisatie. [↑](#footnote-ref-416)
417. Of andere term die de cliënt hanteert in plaats van 'het jaarverslag': 'de jaarstukken', 'het (jaar)rapport', 'het jaarbericht', enz. De passage 'in het jaarverslag opgenomen' kan eventueel vervallen. [↑](#footnote-ref-417)
418. Een meer specifieke opsomming kan worden gebruikt om de andere informatie te identificeren, zoals:

     'De andere informatie bestaat uit:

     het bestuursverslag;

     ... (opsomming van overige andere informatie).'

     Ongeacht een eventuele opsomming om andere informatie te identificeren kan andere informatie zelfstandig bestaan, los van het jaarverslag. Indien van toepassing is in de controleverklaring op te nemen: 'Verder bestaat andere informatie uit ...' (beschrijf de andere informatie die als zelfstandig document of documenten ter beschikking wordt gesteld). [↑](#footnote-ref-418)
419. De RJw bevat geen vereisten voor het opstellen van een bestuursverslag. Indien de instelling vrijwillig een bestuursverslag opstelt (zie ook RJ655.514), dient niet de indruk te worden gegeven dat deze aan de vereisten van T9BW2/RJ voldoet als dat niet het geval is. [↑](#footnote-ref-419)
420. Deze tekst kan specifiek worden gemaakt. Zo nodig aanpassen als een toezichthoudend orgaan ontbreekt. [↑](#footnote-ref-420)
421. Zo nodig aanpassen als een toezichthoudend orgaan een andere benaming heeft of ontbreekt. [↑](#footnote-ref-421)
422. De tekst hierna, vanaf de laatste alinea vóór de bulletsgewijze opsomming, kan worden weggelaten bij verwijzing naar een bijlage waarin deze tekst wordt opgenomen. [↑](#footnote-ref-422)
423. De tekst van deze alinea aanpassen bij een controleobject op liquidatiebasis en alleen laten vervallen wanneer de continuïteitsveronderstelling geen rol speelt in het van toepassing zijnde verslaggevingsstelsel. [↑](#footnote-ref-423)
424. Deze alinea kan worden verwijderd wanneer geen sprake is van een groepscontrole zoals gedefinieerd in Standaard 600. [↑](#footnote-ref-424)
425. Deze tekst kan specifiek worden gemaakt. Zo nodig aanpassen als een toezichthoudend orgaan ontbreekt. [↑](#footnote-ref-425)
426. Wanneer in de verklaring vrijwillig kernpunten worden vermeld, dient de volgende passage te worden opgenomen: ‘Wij bepalen de kernpunten van onze controle van de jaarrekening op basis van alle zaken die wij met het toezichthoudend orgaan hebben besproken. Wij beschrijven deze kernpunten in onze controleverklaring, tenzij dit is verboden door wet- of regelgeving of in buitengewoon zeldzame omstandigheden wanneer het niet vermelden in het belang van het maatschappelijk verkeer is’. In dat geval is de ‘oob-passage’ over materialiteit verplicht, samen met de ‘oob-passage’ over reikwijdte van de groepscontrole, in voorkomend geval.

     Het opnemen van kernpunten is verplicht in de controleverklaring bij de financiële overzichten voor algemene doeleinden van oob’s en andere beursgenoteerde ondernemingen. [↑](#footnote-ref-426)
427. Deze tekst kan specifiek worden gemaakt. [↑](#footnote-ref-427)
428. Opsomming componenten van het opdrachtobject laten aansluiten op de eisen die het stelsel van financiële verslaggeving stelt en de keuzes die daarbinnen door de entiteit zijn gemaakt. [↑](#footnote-ref-428)
429. Voor oob’s vereist voor boekjaren die zijn aangevangen op of na 15 december 2020. Voor wettelijke controles van niet-oob's vereist voor boekjaren die zijn aangevangen op of na 15 december 2021. Eerdere toepassing wordt aanbevolen. [↑](#footnote-ref-429)
430. Artikel 10 lid 2 onder c. van Verordening (EU) 537/2014 vereist: 'Indien relevant voor [de informatie ter ondersteuning van ons oordeel] **over elk als significant ingeschat risico op een afwijking van materieel belang** verstrekte informatie, bevat de controleverklaring een duidelijke verwijzing naar de desbetreffende toelichtingen in de financiële overzichten.' [↑](#footnote-ref-430)
431. Indien er frauderisico’s zijn die kunnen leiden tot een afwijking van materieel belang die van de accountant geen significante aandacht vereisten bij het uitvoeren van de controle [*zie ook de toepassingsgerichte en overige verklarende teksten bij Standaard 701, paragraaf 9(a), waaronder A21*], heeft de accountant de mogelijkheid om werkzaamheden en uitkomsten en/of waarnemingen in verkorte vorm op te nemen. Wet- of regelgeving kan openbare toelichting door het management of de accountant verhinderen. Zo kan bij wet- of regelgeving specifiek zijn verboden dat een openbare mededeling wordt gedaan die een nadelige invloed zou kunnen hebben op een onderzoek dat door een bevoegde instantie naar een daadwerkelijke dan wel een vermoede illegale handeling wordt uitgevoerd (zoals aangelegenheden die gerelateerd zijn aan witwassen). [↑](#footnote-ref-431)
432. Vereist voor wettelijke controles van boekjaren die zijn aangevangen op of na 15 december 2021. Eerdere toepassing wordt aanbevolen.

     Op deze plaats beschrijven wij de controle-aanpak continuïteit als er géén sprake is van de situatie zoals bedoeld in Standaard 570 paragraaf 22 (materiële onzekerheid over de continuïteit) en evenmin sprake is van onzekerheid over continuïteit ('close call', zie Stappenplan rapporteren over continuïteit, scenario 2.2). In het laatste geval ligt het voor de hand om dit te beschrijven als een kernpunt van onze controle. Zie ook het continuïteitscontinuüm in de NBA Continuïteitsgids en het Stappenplan rapporteren over continuïteit (scenario 1 en 2.1). [↑](#footnote-ref-432)
433. Indien er geen gebeurtenissen of omstandigheden bestaan die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven die van de accountant significante aandacht vereisten bij het uitvoeren van de controle heeft de accountant de mogelijkheid om werkzaamheden en uitkomsten en/of waarnemingen in verkorte vorm op te nemen. [↑](#footnote-ref-433)
434. In de oob-versie dient de aangelegenheid balanswaardering vastgoed op basis van actuele waarde altijd tot uitdrukking te komen in een kernpunt van de controle. Woningcorporaties met meer dan 5000 verhuureenheden gelden als organisaties van openbaar belang (oob’s) vanaf verslagperiode 2020. [↑](#footnote-ref-434)
435. Deze paragraaf inzake overige aangelegenheden opnemen ingeval er sprake is van een WNT-plichtige organisatie. [↑](#footnote-ref-435)
436. Of andere term die de cliënt hanteert in plaats van 'het jaarverslag': 'de jaarstukken', 'het (jaar)rapport', 'het jaarbericht', enz. De passage 'in het jaarverslag opgenomen' kan eventueel vervallen. [↑](#footnote-ref-436)
437. Een meer specifieke opsomming kan worden gebruikt om de andere informatie te identificeren, zoals:

     'De andere informatie bestaat uit:

     bestuursverslag;

     volkshuisvestelijk verslag;

     overige gegevens;

     … (opsomming van overige andere informatie).'

     Volkshuisvestelijk verslag alleen vermelden wanneer dit daadwerkelijk onderdeel is van het jaarverslag. Wanneer dit verslag (zie ook art. 36a Woningwet) een onderdeel is van het bestuursverslag dan niet als separate bullet vermelden maar als volgt in eerste bullet verwerken: ‘Bestuursverslag, inclusief het volkshuisvestelijk verslag’.

     Ongeacht een eventuele opsomming om andere informatie te identificeren kan andere informatie zelfstandig bestaan, los van het jaarverslag. Indien van toepassing is in de controleverklaring op te nemen: 'Verder bestaat andere informatie uit ...' (beschrijf de andere informatie die als zelfstandig document of documenten ter beschikking wordt gesteld). [↑](#footnote-ref-437)
438. De verwijzing naar art. 36a Woningwet verwijderen wanneer het Volkshuisvestelijk verslag separaat wordt gepubliceerd en daarom geen onderdeel is van het jaarverslag (zie ook voetnoot 11. [↑](#footnote-ref-438)
439. Uitsluitend ingeval de informatie ex artikel 36a Woningwet (volkshuisvestingsverslag) ontbreekt in het jaarverslag (bestuursverslag), vervalt ‘het volkshuisvestingsverslag’ in deze opsomming. [↑](#footnote-ref-439)
440. Zie ook voetnoot 11. [↑](#footnote-ref-440)
441. Zie ook voetnoot 12. [↑](#footnote-ref-441)
442. Deze passage alleen laten vervallen wanneer de continuïteitsveronderstelling geen rol speelt in het van toepassing zijnde verslaggevingsstelsel. [↑](#footnote-ref-442)
443. De tekst hierna, vanaf de laatste alinea vóór de bulletsgewijze opsomming, kan worden weggelaten bij verwijzing naar een bijlage waarin deze tekst wordt opgenomen [↑](#footnote-ref-443)
444. De tekst van deze aanpassen bij een controleobject op liquidatiebasis en alleen laten vervallen wanneer de continuïteitsveronderstelling geen rol speelt in het van toepassing zijnde verslaggevingsstelsel. [↑](#footnote-ref-444)
445. Deze alinea kan worden verwijderd wanneer geen sprake is van een groepscontrole zoals gedefinieerd in Standaard 600. [↑](#footnote-ref-445)
446. Deze tekst kan specifiek worden gemaakt. [↑](#footnote-ref-446)
447. Opsomming componenten van het opdrachtobject laten aansluiten op de eisen die het stelsel van financiële verslaggeving stelt en de keuzes die daarbinnen door de entiteit zijn gemaakt. [↑](#footnote-ref-447)
448. Deze paragraafkop samen met de bijbehorende alinea, is een voorbeeld om tegemoet te komen aan de vereisten inzake een inleidende tekst met betrekking tot de beschrijving van de controleaanpak continuïteit, de controleaanpak frauderisico’s en de kernpunten van de controle op grond van Standaard 700, paragraaf 29C respectievelijk Standaard 701, paragraaf 11 (b). De accountant kan het passend achten om op een alternatieve wijze tegemoet te komen aan de hiervoor genoemde vereisten. [↑](#footnote-ref-448)
449. Deze tekst kan specifiek worden gemaakt.

     Bij entiteiten niet zijnde oob's of andere beursgenoteerde ondernemingen of bij de controle van andere objecten dan financiële overzichten voor algemene doeleinden is de paragraaf over materialiteit facultatief. [↑](#footnote-ref-449)
450. Deze tekst kan specifiek worden gemaakt; wanneer geen sprake is van een groepscontrole kan deze paragraaf vervallen.

     Bij entiteiten niet zijnde oob's of andere beursgenoteerde ondernemingen of bij de controle van andere objecten dan financiële overzichten voor algemene doeleinden is de paragraaf over de reikwijdte van de groepscontrole facultatief. [↑](#footnote-ref-450)
451. Voor oob’s vereist voor boekjaren die zijn aangevangen op of na 15 december 2020. Voor wettelijke controles van niet-oob's vereist voor boekjaren die zijn aangevangen op of na 15 december 2021. Eerdere toepassing wordt aanbevolen. [↑](#footnote-ref-451)
452. Artikel 10 lid 2 onder c. van Verordening (EU) 537/2014 vereist: 'Indien relevant voor [de informatie ter ondersteuning van ons oordeel] **over elk als significant ingeschat risico op een afwijking van materieel belang** verstrekte informatie, bevat de controleverklaring een duidelijke verwijzing naar de desbetreffende toelichtingen in de financiële overzichten.' [↑](#footnote-ref-452)
453. Indien er frauderisico’s zijn die kunnen leiden tot een afwijking van materieel belang die van de accountant geen significante aandacht vereisten bij het uitvoeren van de controle [*zie ook de toepassingsgerichte en overige verklarende teksten bij Standaard 701, paragraaf 9(a), waaronder A21*], heeft de accountant de mogelijkheid om werkzaamheden en uitkomsten en/of waarnemingen in verkorte vorm op te nemen. Wet- of regelgeving kan openbare toelichting door het management of de accountant verhinderen. Zo kan bij wet- of regelgeving specifiek zijn verboden dat een openbare mededeling wordt gedaan die een nadelige invloed zou kunnen hebben op een onderzoek dat door een bevoegde instantie naar een daadwerkelijke dan wel een vermoede illegale handeling wordt uitgevoerd (zoals aangelegenheden die gerelateerd zijn aan witwassen). [↑](#footnote-ref-453)
454. Vereist voor wettelijke controles van boekjaren die zijn aangevangen op of na 15 december 2021. Eerdere toepassing wordt aanbevolen.

     Op deze plaats beschrijven wij de controle-aanpak continuïteit als er géén sprake is van de situatie zoals bedoeld in Standaard 570 paragraaf 22 (materiële onzekerheid over de continuïteit) en evenmin sprake is van onzekerheid over continuïteit ('close call', zie Stappenplan rapporteren over continuïteit, scenario 2.2). In het laatste geval ligt het voor de hand om dit te beschrijven als een kernpunt van onze controle. Zie ook het continuïteitscontinuüm in de NBA Continuïteitsgids en het Stappenplan rapporteren over continuïteit (scenario 1 en 2.1). [↑](#footnote-ref-454)
455. Indien er geen gebeurtenissen of omstandigheden bestaan die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven die van de accountant significante aandacht vereisten bij het uitvoeren van de controle heeft de accountant de mogelijkheid om werkzaamheden en uitkomsten en/of waarnemingen in verkorte vorm op te nemen. [↑](#footnote-ref-455)
456. Deze tekst kan specifiek worden gemaakt.

     Bij entiteiten niet zijnde oob's of andere beursgenoteerde ondernemingen of bij de controle van andere objecten dan financiële overzichten voor algemene doeleinden is de paragraaf over de kernpunten van de controle facultatief. Ingeval de accountant ervoor kiest deze passage op te nemen, is hij ook verplicht de paragrafen over materialiteit en, in voorkomend geval, over reikwijdte van de groepscontrole op te nemen. [↑](#footnote-ref-456)
457. Praktijkvoorbeelden worden op de website van de NBA, stuurgroep woningbouwcorporaties, beschikbaar gesteld. In de oob-versie dient de aangelegenheid vastgoed-balanswaardering, waarbij gebruik gemaakt wordt van de basisversie van het Handboek modelmatig waarderen marktwaarde (zoals opgenomen in een paragraaf ter benadrukking van de waarderingsgrondslag van vastgoed in exploitatie in de controleverklaring voor niet oob’s) altijd tot uitdrukking te komen in een kernpunt. [↑](#footnote-ref-457)
458. Of andere term die de cliënt hanteert in plaats van 'het jaarverslag': 'de jaarstukken', 'het (jaar)rapport', 'het jaarbericht', enz. De passage 'in het jaarverslag opgenomen' kan eventueel vervallen. [↑](#footnote-ref-458)
459. Een meer specifieke opsomming kan worden gebruikt om de andere informatie te identificeren, zoals:

     'De andere informatie bestaat uit:

     bestuursverslag;

     volkshuisvestelijk verslag;

     overige gegevens;

     … (opsomming van overige andere informatie).'

     Volkshuisvestelijk verslag alleen vermelden wanneer dit daadwerkelijk onderdeel is van het jaarverslag. Wanneer dit verslag (zie ook art. 36a Woningwet) een onderdeel is van het bestuursverslag dan niet als separate bullet vermelden maar als volgt in eerste bullet verwerken: ‘Bestuursverslag, inclusief het volkshuisvestelijk verslag’.

     Ongeacht een eventuele opsomming om andere informatie te identificeren kan andere informatie zelfstandig bestaan, los van het jaarverslag. Indien van toepassing is in de controleverklaring op te nemen: 'Verder bestaat andere informatie uit ...' (beschrijf de andere informatie die als zelfstandig document of documenten ter beschikking wordt gesteld). [↑](#footnote-ref-459)
460. De verwijzing naar art. 36a Woningwet verwijderen wanneer het Volkshuisvestelijk verslag separaat wordt gepubliceerd en daarom geen onderdeel is van het jaarverslag (zie ook voetnoot 14. [↑](#footnote-ref-460)
461. Uitsluitend ingeval de informatie ex artikel 36a Woningwet (volkshuisvestingsverslag) ontbreekt in het jaarverslag (bestuursverslag), vervalt ‘het volkshuisvestingsverslag’ in deze opsomming. [↑](#footnote-ref-461)
462. Zie ook voetnoot 14. [↑](#footnote-ref-462)
463. Zie ook voetnoot 15. [↑](#footnote-ref-463)
464. Zie de NB-tekst om, indien van toepassing, de verleende niet-verboden diensten te vermelden. Om te vermijden dat die passage onevenwichtig omvangrijk wordt, kan een verwijzing naar een bijlage worden opgenomen. De passage met de vermelding van de verleende niet-verboden diensten, of de verwijzing naar een bijlage hierover bij de controleverklaring, kan bijvoorbeeld komen te staan vóór de passage over geen verboden diensten. [↑](#footnote-ref-464)
465. Bij entiteiten niet zijnde oob's of andere beursgenoteerde ondernemingen is de passage over benoeming facultatief. [↑](#footnote-ref-465)
466. Zo nodig aanpassen als een raad van commissarissen of soortgelijk orgaan ontbreekt. [↑](#footnote-ref-466)
467. Deze passage alleen laten vervallen wanneer de continuïteitsveronderstelling geen rol speelt in het van toepassing zijnde verslaggevingsstelsel. [↑](#footnote-ref-467)
468. De tekst hierna, vanaf de laatste alinea vóór de bulletsgewijze opsomming, kan worden weggelaten bij verwijzing naar een bijlage waarin deze tekst wordt opgenomen [↑](#footnote-ref-468)
469. De tekst van deze aanpassen bij een controleobject op liquidatiebasis en alleen laten vervallen wanneer de continuïteitsveronderstelling geen rol speelt in het van toepassing zijnde verslaggevingsstelsel. [↑](#footnote-ref-469)
470. Deze alinea kan worden verwijderd wanneer geen sprake is van een groepscontrole zoals gedefinieerd in Standaard 600. [↑](#footnote-ref-470)
471. Bij entiteiten niet zijnde oob's is de passage over onafhankelijkheid facultatief. [↑](#footnote-ref-471)
472. Deze passage wordt opgenomen als kernpunten worden vermeld in de controleverklaring. Het opnemen van kernpunten is verplicht in de controleverklaring bij de financiële overzichten voor algemene doeleinden van oob's en andere beursgenoteerde ondernemingen. Bij andere verantwoordingen is het opnemen van kernpunten facultatief. [↑](#footnote-ref-472)
473. Dit oordeel gaat uit van een goedkeurend oordeel over alle zes assurance-onderdelen. Indien aan één of meerdere onderdelen niet is voldaan, dan moet daarvoor een aangepast oordeel gevormd worden, inclusief de daarbij behorende onderbouwing van het oordeel in de sectie de basis voor het aangepast oordeel. De kop ‘Ons oordeel’ zal in deze situatie wijzigen in respectievelijk ‘Ons oordeel ten aanzien van assurance-onderdeel ... en ons oordeel met beperking/oordeelonthouding/afkeurend oordeel ten aanzien van assurance-onderdeel ...’. De kop ‘De basis voor ons oordeel’ wijzigt dan ook in ‘De basis voor ons oordeel ten aanzien van assurance-onderdeel ... en ons oordeel met beperking/afkeurend oordeel/oordeelonthouding ten aanzien van voorwaarde ...’. Ingeval van een oordeelonthouding zal ook de tekst van de sectie ‘Onze verantwoordelijkheden voor het onderzoek over de assurance-onderdelen’ navenant anders komen te luiden. [↑](#footnote-ref-473)
474. Deze sectie is bedoeld voor het rapporteren van geconstateerde afwijkingen in het kader van de 0% rapporteringstolerantie. [↑](#footnote-ref-474)
475. Wanneer een raad van commissarissen of soortgelijk orgaan verantwoordelijkheid heeft voor het toezicht op het rapportageproces van de assurance-onderdelen naast het bestuur kan ook dit orgaan worden opgenomen in de paragraafkop, en aan het eind van de paragraaf kan een volzin worden opgenomen over de verantwoordelijkheid die dit orgaan heeft. Zie de controleverklaring voor een voorbeeld. [↑](#footnote-ref-475)
476. Dit oordeel gaat uit van een goedkeurend oordeel over alle tien assurance-onderdelen. Indien aan één of meerdere onderdelen niet is voldaan, dan moet daarvoor een aangepast oordeel gevormd worden, inclusief de daarbij behorende onderbouwing van het oordeel in de sectie de basis voor het aangepast oordeel. De kop ‘Ons oordeel’ zal in deze situatie wijzigen in respectievelijk ‘Ons oordeel ten aanzien van assurance-onderdeel ... en ons oordeel met beperking/oordeelonthouding/afkeurend oordeel ten aanzien van assurance-onderdeel ...’. De kop ‘De basis voor ons oordeel’ wijzigt dan ook in ‘De basis voor ons oordeel ten aanzien van assurance-onderdeel ... en ons oordeel met beperking/afkeurend oordeel/oordeelonthouding ten aanzien van voorwaarde ...’. Ingeval van een oordeelonthouding zal ook de tekst van de sectie ‘Onze verantwoordelijkheden voor het onderzoek over de assurance-onderdelen’ navenant anders komen te luiden. [↑](#footnote-ref-476)
477. Deze sectie is bedoeld voor het rapporteren van geconstateerde afwijkingen in het kader van de 0% rapporteringstolerantie. [↑](#footnote-ref-477)
478. Wanneer een raad van commissarissen of soortgelijk orgaan verantwoordelijkheid heeft voor het toezicht op het rapportageproces van de assurance-onderdelen naast het bestuur kan ook dit orgaan worden opgenomen in de paragraafkop, en aan het eind van de paragraaf kan een volzin worden opgenomen over de verantwoordelijkheid die dit orgaan heeft. Zie de controleverklaring voor een voorbeeld. [↑](#footnote-ref-478)
479. Een meer specifieke opsomming kan worden gebruikt om de andere informatie te identificeren, zoals:

     'De andere informatie bestaat uit:

     [..];

     [..].'

     Ongeacht een eventuele opsomming om andere informatie te identificeren kan andere informatie zelfstandig bestaan. Indien van toepassing is in de controleverklaring op te nemen: 'Verder bestaat andere informatie uit ...' (beschrijf de andere informatie die als zelfstandig document of documenten ter beschikking wordt gesteld). [↑](#footnote-ref-479)
480. Zo nodig aanpassen als een raad van commissarissen of soortgelijk orgaan ontbreekt. [↑](#footnote-ref-480)
481. Deze passage alleen laten vervallen wanneer de continuïteitsveronderstelling geen rol speelt in het van toepassing zijnde verslaggevingsstelsel. [↑](#footnote-ref-481)
482. Zo nodig aanpassen als een raad van commissarissen of soortgelijk orgaan ontbreekt. [↑](#footnote-ref-482)
483. De tekst hierna, vanaf de laatste alinea vóór de bulletsgewijze opsomming, kan worden weggelaten bij verwijzing naar een bijlage waarin deze tekst wordt opgenomen. [↑](#footnote-ref-483)
484. De tekst van deze alinea aanpassen bij een controleobject op liquidatiebasis en alleen laten vervallen wanneer de continuïteitsveronderstelling geen rol speelt in het van toepassing zijnde verslaggevingsstelsel. [↑](#footnote-ref-484)
485. Zo nodig aanpassen als een raad van commissarissen of soortgelijk orgaan ontbreekt. [↑](#footnote-ref-485)
486. De verantwoordelijkheid van het bestuur voor de interne beheersing ten aanzien van het opmaken van de Beschrijving, wordt opgenomen indien deze is overeengekomen (opgenomen) in de opdrachtbevestiging. [↑](#footnote-ref-486)
487. Indien van toepassing [↑](#footnote-ref-487)
488. Weglaten wat niet van toepassing is. [↑](#footnote-ref-488)
489. De tekst hierna, vanaf de laatste alinea vóór de bulletsgewijze opsomming, kan worden weggelaten bij verwijzing naar een bijlage waarin deze tekst wordt opgenomen. [↑](#footnote-ref-489)
490. De tekst aanpassen bij een controleobject op liquidatiebasis en alleen laten vervallen wanneer de continuïteitsveronderstelling geen rol speelt in het van toepassing zijnde verslaggevingsstelsel. [↑](#footnote-ref-490)
491. Wanneer een raad van commissarissen of soortgelijk orgaan ontbreekt, is het mogelijk dat een vervangend orgaan een rol speelt bij communicatie over planning en bevindingen van de controle. De passage is te wijzigen om de juiste benaming van het vervangend orgaan te hanteren. [↑](#footnote-ref-491)
492. Meervoud (De beschreven verslaggevingsstelsels) indien op basis van Titel 9 BW2 en IFRS EU gerapporteerd wordt. NB: de Wft vormt geen verslaggevingsstelsel. [↑](#footnote-ref-492)
493. Deze passage alleen laten vervallen wanneer de continuïteitsveronderstelling geen rol speelt in het van toepassing zijnde verslaggevingsstelsel. [↑](#footnote-ref-493)
494. De tekst hierna, vanaf de laatste alinea vóór de bulletsgewijze opsomming, kan worden weggelaten bij verwijzing naar een bijlage waarin deze tekst wordt opgenomen. [↑](#footnote-ref-494)
495. De tekst van deze alinea aanpassen bij een controleobject op liquidatiebasis en alleen laten vervallen wanneer de continuïteitsveronderstelling geen rol speelt in het van toepassing zijnde verslaggevingsstelsel. [↑](#footnote-ref-495)
496. Wanneer een raad van commissarissen of soortgelijk orgaan ontbreekt, is het mogelijk dat een vervangend orgaan een rol speelt bij communicatie over planning en bevindingen van de controle. De passage is te wijzigen om de juiste benaming van het vervangend orgaan te hanteren. [↑](#footnote-ref-496)
497. In geval van een icbe zonder rechtspersoonlijkheid toevoegen [de beheerder van]. Dit geldt voor het gehele rapport. In geval van een icbe met rechtspersoonlijkheid vermelden wij in ons oordeel conform de tekst van artikel 144 BGfo dat de icbe heeft gehandeld in overeenstemming met de artikelen 130 tot en met 143 BGfo Wft. [↑](#footnote-ref-497)
498. Wanneer naast het bestuur een raad van commissarissen of soortgelijk orgaan verantwoordelijkheid heeft voor het toezicht op de informatie van de entiteit over het onderzoeksobject kan ook dit orgaan worden opgenomen in de paragraafkop, en aan het eind van de paragraaf kan een volzin worden opgenomen over de verantwoordelijkheid die dit orgaan heeft. [↑](#footnote-ref-498)
499. Of de directie. Laten aansluiten op de terminologie zoals gehanteerd door de rechtspersoon en consistent aanpassen in de rest van het assurance-rapport. [↑](#footnote-ref-499)
500. Wanneer naast het bestuur een raad van commissarissen of soortgelijk orgaan verantwoordelijkheid heeft voor het toezicht op het rapportageproces van de entiteit kan ook dit orgaan worden opgenomen in de paragraafkop, en aan het eind van de paragraaf kan een volzin worden opgenomen over de verantwoordelijkheid die dit orgaan heeft. Zie de controleverklaring voor een voorbeeld. [↑](#footnote-ref-500)
501. Of de directie. Laten aansluiten op de terminologie zoals gehanteerd door de rechtspersoon en consistent aanpassen in de rest van het assurance-rapport. [↑](#footnote-ref-501)
502. Wanneer naast het bestuur een raad van commissarissen of soortgelijk orgaan verantwoordelijkheid heeft voor het toezicht op het rapportageproces van de entiteit kan ook dit orgaan worden opgenomen in de paragraafkop, en aan het eind van de paragraaf kan een volzin worden opgenomen over de verantwoordelijkheid die dit orgaan heeft. Zie de controleverklaring voor een voorbeeld. [↑](#footnote-ref-502)
503. Of de directie. Laten aansluiten op de terminologie zoals gehanteerd door de rechtspersoon en consistent aanpassen in de rest van het assurance-rapport. [↑](#footnote-ref-503)
504. Wanneer naast het bestuur een raad van commissarissen of soortgelijk orgaan verantwoordelijkheid heeft voor het toezicht op het rapportageproces van de entiteit kan ook dit orgaan worden opgenomen in de paragraafkop, en aan het eind van de paragraaf kan een volzin worden opgenomen over de verantwoordelijkheid die dit orgaan heeft. Zie de controleverklaring voor een voorbeeld. [↑](#footnote-ref-504)
505. Of de directie. Laten aansluiten op de terminologie zoals gehanteerd door de rechtspersoon en consistent aanpassen in de rest van het assurance-rapport. [↑](#footnote-ref-505)
506. Wanneer naast het bestuur een raad van commissarissen of soortgelijk orgaan verantwoordelijkheid heeft voor het toezicht op het rapportageproces van de entiteit kan ook dit orgaan worden opgenomen in de paragraafkop, en aan het eind van de paragraaf kan een volzin worden opgenomen over de verantwoordelijkheid die dit orgaan heeft. Zie de controleverklaring voor een voorbeeld. [↑](#footnote-ref-506)
507. De verantwoordelijkheid van de beheerder/het bestuur voor de interne beheersing ten aanzien van het opstellen van de feitelijke ruilverhouding wordt opgenomen indien deze is overeengekomen (opgenomen) in de opdrachtbevestiging. [↑](#footnote-ref-507)
508. De verantwoordelijkheid van het bestuur voor de interne beheersing ten aanzien van het opstellen van de beschrijving wordt opgenomen indien deze is overeengekomen (opgenomen) in de opdrachtbevestiging. [↑](#footnote-ref-508)
509. Deze tekst aanpassen als de controle van de jaarrekening nog niet is afgerond, in: ‘(…) op basis van de historische financiële informatie in de financiële administratie van het bedrijfstakpensioenfonds.’ [↑](#footnote-ref-509)
510. Voor grotere pensioenfondsen is het ondoenlijk om een print te maken van de basisgegevens en kan gewerkt worden met een samenvattend overzicht met (hash)totalen, versienummer, datum, etc. Daarenboven speelt de overweging inzake beperking van de verwerking van persoonsgegevens op grond van de algemene verordening gegevensbescherming (AVG). Als de concrete verwijzing niet in de opgave van de basisgegevens zelf wordt gemaakt, dan de (optionele) passage toevoegen. [↑](#footnote-ref-510)
511. De criteria zijn af te stemmen in de instructies aan de certificerend actuaris, zoals bedoeld in NBA-handreiking 1120. [↑](#footnote-ref-511)
512. Optioneel – verwijs naar de afstemming die heeft plaatsgevonden ter bepaling van de *relevante* basisgegevens (en de werkverdeling). Zie bijv. (bijlage 5 bij) de voorbeeld ‘instructies’ van de accountant aan de certificerend actuaris in NBA-handreiking 1120. [↑](#footnote-ref-512)
513. Afhankelijk van de werkafspraken tussen de actuaris en accountant, kunnen opgebouwde afspraken wel of juist geen onderdeel uitmaken van de basisgegevens. [↑](#footnote-ref-513)
514. Afhankelijk van de aard van de entiteit te vervangen door een meer passende aanduiding zoals 'de directie van de vennootschap, 'het bestuur van de stichting', enz. [↑](#footnote-ref-514)
515. Indien geen sprake is van een opgesteld rapport, overzicht, enz., dient ‘opstellen’ te worden verwijderd. [↑](#footnote-ref-515)
516. Uit te breiden met opdrachtspecifieke werkzaamheden. Naarmate de opdracht specifieker is, zijn de werkzaamheden nauwkeuriger te omschrijven, e.e.a. consistent met de instructies aan de certificerend actuaris zoals bedoeld in NBA-handreiking 1120. [↑](#footnote-ref-516)
517. Daar waar in dit assurance-rapport wordt verwezen naar Vrijstellings- en boetebesluit Wet Bpf 2000, wordt bedoeld de Vrijstellings- en boetebesluit Wet Bpf 2000 zoals dat luidde op de dag voor het tijdstip van inwerkingtreding van het [Besluit toekomst pensioenen](https://eur04.safelinks.protection.outlook.com/?url=https%3A%2F%2Fsecure-web.cisco.com%2F1MwE7M8IcH5hfNwD9gvaUX_CRar1x0eaTxBHeAqDFTK2UzjHhWQTx0EpuYKdwdJVaSJ3VUqXkks9bOhVdyB9Cb-1sWfGSPXucMZjFCXVl0MPXJjqfFtzuY1yJKw5MFWMYRv41cX4eM9bohTqt9nXrx0LhJp_zApYX45k6R6ekFkR71deBVlXvZ3NgRHdXO_qFi-P51Cxe6yd-oAYMyv5wPagCAVYxEmiDvyCbPvZGANGq_FKebz3cX9YTCaw4rlTQ4gD56wNokifwUr32BzvuVLHSEtwUowED02Np3x5cX6vdqo0ikRZw5VK0hBY7YPQB%2Fhttps%253A%252F%252Furldefense.com%252Fv3%252F__https%253A%252Fwetten.overheid.nl%252Fjci1.3%253Ac%253ABWBR0048343%2526g%253D2024-01-17%2526z%253D2024-01-17__%253B%2521%2521E1R1dd1bLLODlQ4%2521AVy1CJUulUqDA0Zkzu78loc5f4b_hiuuI-m-kPXSfhB45RSnNS1T5aCq13akMLZD9e8N-9xLS6E50U8B2D8%2524&data=05%7C02%7C%7C9a104ada296f4c7213d308dc2e47ff85%7C09ff467c45054456af1afcf0e6218829%7C0%7C0%7C638436133965276466%7CUnknown%7CTWFpbGZsb3d8eyJWIjoiMC4wLjAwMDAiLCJQIjoiV2luMzIiLCJBTiI6Ik1haWwiLCJXVCI6Mn0%3D%7C0%7C%7C%7C&sdata=XnWv%2FAJGfko4XhWKlg4pzfaM6pA8rZrZnr84G1i%2BB1E%3D&reserved=0). [↑](#footnote-ref-517)
518. Hier dezelfde vestigingsplaats opnemen als in de beschrijving wordt genoemd. Dit kan de statutaire vestigingsplaats zijn, maar ook de plaats waar de onderneming is gevestigd, zoals ingeschreven in het handelsregister. [↑](#footnote-ref-518)
519. Een meer specifieke opsomming kan worden gebruikt om de andere informatie te identificeren, zoals:

     'De andere informatie bestaat uit:

     • [...];

     • […];

     • […].'

     Ongeacht een eventuele opsomming om andere informatie te identificeren kan andere informatie zelfstandig bestaan. Indien van toepassing is in de controleverklaring op te nemen: 'Verder bestaat andere informatie uit ...' (beschrijf de andere informatie die als zelfstandig document of documenten ter beschikking wordt gesteld). [↑](#footnote-ref-519)
520. De tekst hierna, vanaf de laatste alinea vóór de bulletsgewijze opsomming, kan worden weggelaten bij verwijzing naar een bijlage waarin deze tekst wordt opgenomen. [↑](#footnote-ref-520)
521. Hier dezelfde vestigingsplaats opnemen als in de beschrijving wordt genoemd. Dit kan de statutaire vestigingsplaats zijn, maar ook de plaats waar de onderneming is gevestigd, zoals ingeschreven in het handelsregister. [↑](#footnote-ref-521)
522. Dan wel, indien van toepassing: ter bijstorting op door de vennootschap eerder uitgegeven niet-volgestorte aandelen. [↑](#footnote-ref-522)
523. Een meer specifieke opsomming kan worden gebruikt om de andere informatie te identificeren, zoals:

     'De andere informatie bestaat uit:

     • […];

     • […];

     • […].'

     Ongeacht een eventuele opsomming om andere informatie te identificeren kan andere informatie zelfstandig bestaan. Indien van toepassing is in de controleverklaring op te nemen: 'Verder bestaat andere informatie uit ...' (beschrijf de andere informatie die als zelfstandig document of documenten ter beschikking wordt gesteld). [↑](#footnote-ref-523)
524. Deze passage alleen laten vervallen wanneer de continuïteitsveronderstelling geen rol speelt in het van toepassing zijnde verslaggevingsstelsel of de waarderingsmethode(n). [↑](#footnote-ref-524)
525. De tekst hierna, vanaf de laatste alinea vóór de bulletsgewijze opsomming, kan worden weggelaten bij verwijzing naar een bijlage waarin deze tekst wordt opgenomen. [↑](#footnote-ref-525)
526. De tekst van deze alinea aanpassen bij een controleobject op liquidatiebasis en alleen laten vervallen wanneer de continuïteitsveronderstelling geen rol speelt in het van toepassing zijnde verslaggevingsstelsel of de waarderingsmethode(n). Termen als 'onderneming' en 'haar bedrijfsactiviteiten' zijn naargelang de situatie aan te passen. [↑](#footnote-ref-526)
527. Wanneer een raad van commissarissen of soortgelijk orgaan ontbreekt, is het mogelijk dat met een ander orgaan wordt gecommuniceerd over de planning en de bevindingen van de controle. In de tekst kunnen de woorden ‘de met governance belaste personen’ worden vervangen door de aanduiding van het desbetreffende orgaan. [↑](#footnote-ref-527)
528. Indien de verklaring pas gevraagd wordt, nadat de goederen al zijn verkregen, moeten de woorden ‘te verkrijgen’ vervangen worden door ‘verkregen’. [↑](#footnote-ref-528)
529. Hier dezelfde vestigingsplaats opnemen als in de beschrijving wordt genoemd. Dit kan de statutaire vestigingsplaats zijn, maar ook de plaats waar de onderneming is gevestigd, zoals ingeschreven in het handelsregister. [↑](#footnote-ref-529)
530. Deze datum mag niet liggen vóór de datum van oprichting van de vennootschap. [↑](#footnote-ref-530)
531. Een meer specifieke opsomming kan worden gebruikt om de andere informatie te identificeren, zoals:

     'De andere informatie bestaat uit:

     • […];

     • […];

     • […].'

     Ongeacht een eventuele opsomming om andere informatie te identificeren kan andere informatie zelfstandig bestaan. Indien van toepassing is in de controleverklaring op te nemen: 'Verder bestaat andere informatie uit ...' (beschrijf de andere informatie die als zelfstandig document of documenten ter beschikking wordt gesteld). [↑](#footnote-ref-531)
532. Deze passage alleen laten vervallen wanneer de continuïteitsveronderstelling geen rol speelt in het van toepassing zijnde verslaggevingsstelsel of de waarderingsmethode(n). [↑](#footnote-ref-532)
533. De tekst hierna, vanaf de laatste alinea vóór de bulletsgewijze opsomming, kan worden weggelaten bij verwijzing naar een bijlage waarin deze tekst wordt opgenomen. [↑](#footnote-ref-533)
534. De tekst van deze alinea aanpassen bij een controleobject op liquidatiebasis en alleen laten vervallen wanneer de continuïteitsveronderstelling geen rol speelt in het van toepassing zijnde verslaggevingsstelsel of de waarderingsmethode(n). Termen als 'onderneming' en 'haar bedrijfsactiviteiten' zijn naargelang de situatie aan te passen. [↑](#footnote-ref-534)
535. Wanneer een raad van commissarissen of soortgelijk orgaan ontbreekt, is het mogelijk dat met een ander orgaan wordt gecommuniceerd over de planning en de bevindingen van de controle. In de tekst kunnen de woorden ‘de met governance belaste personen’ worden vervangen door de aanduiding van het desbetreffende orgaan. [↑](#footnote-ref-535)
536. Deze datum mag maximaal vijf maanden liggen voor de datum waarop de akte van omzetting wordt gepasseerd. [↑](#footnote-ref-536)
537. Hier dezelfde vestigingsplaats opnemen als in de jaarrekening/tussentijdse vermogensopstelling wordt genoemd. Dat kan de statutaire vestigingsplaats zijn, maar ook de plaats waar de onderneming is gevestigd, zoals ingeschreven in het handelsregister. [↑](#footnote-ref-537)
538. Heeft de B.V. vóór de omzetting een geplaatst kapitaal dat kleiner is dan het geplaatst kapitaal dat zij als N.V. na omzetting zal (moeten) hebben - wat in het algemeen aan de orde zal zijn - dan zal het kapitaal vóór of uiterlijk bij gelegenheid van de omzetting moeten worden verhoogd. De wetgever gaat ervan uit dat deze kapitaalverhoging ten laste kan gaan van de uitkeerbare reserves. Daarop ziet deze verklaring. Zijn de uitkeerbare reserves daartoe niet voldoende, dan zal eerst een aanvullende agiostorting moeten gebeuren of zullen de nieuw uit te geven aandelen door de aandeelhouder(s) moeten worden volgestort. Ook wanneer geen kapitaalverhoging noodzakelijk is, is deze controleverklaring toch vereist en kan derhalve, wanneer het eigen vermogen ontoereikend is, een aanvullende agiostorting noodzakelijk zijn. [↑](#footnote-ref-538)
539. Een meer specifieke opsomming kan worden gebruikt om de andere informatie te identificeren, zoals:

     'De andere informatie bestaat uit:

     • […];

     • […];

     • […].'

     Ongeacht een eventuele opsomming om andere informatie te identificeren kan andere informatie zelfstandig bestaan. Indien van toepassing is in de controleverklaring op te nemen: 'Verder bestaat andere informatie uit ...' (beschrijf de andere informatie die als zelfstandig document of documenten ter beschikking wordt gesteld).

     Deze passage alleen laten vervallen wanneer de continuïteitsveronderstelling geen rol speelt in het van toepassing zijnde verslaggevingsstelsel of de methode(n). [↑](#footnote-ref-539)
540. Deze passage alleen laten vervallen wanneer de continuïteitsveronderstelling geen rol speelt in het van toepassing zijnde verslaggevingsstelsel of de methode(n). [↑](#footnote-ref-540)
541. De tekst hierna, vanaf de laatste alinea vóór de bulletsgewijze opsomming, kan worden weggelaten bij verwijzing naar een bijlage waarin deze tekst wordt opgenomen. [↑](#footnote-ref-541)
542. De tekst van deze alinea aanpassen bij een controleobject op liquidatiebasis en alleen laten vervallen wanneer de continuïteitsveronderstelling geen rol speelt in het van toepassing zijnde verslaggevingsstelsel of de methode(n). Termen als 'onderneming' en 'haar bedrijfsactiviteiten' zijn naargelang de situatie aan te passen. [↑](#footnote-ref-542)
543. Wanneer een raad van commissarissen of soortgelijk orgaan ontbreekt, is het mogelijk dat met een ander orgaan wordt gecommuniceerd over de planning en de bevindingen van de controle. In de tekst kunnen de woorden ‘de met governance belaste personen’ worden vervangen door de aanduiding van het desbetreffende orgaan. [↑](#footnote-ref-543)
544. Deze datum mag maximaal vijf maanden liggen voor de datum waarop de akte van omzetting wordt gepasseerd. [↑](#footnote-ref-544)
545. Hier dezelfde vestigingsplaats opnemen als in de jaarrekening/tussentijdse vermogensopstelling wordt genoemd. Dat kan de statutaire vestigingsplaats zijn, maar ook de plaats waar de onderneming is gevestigd, zoals ingeschreven in het handelsregister. [↑](#footnote-ref-545)
546. Een dergelijke storting kan in geld of anders dan in geld worden gedaan. Doet deze situatie zich voor, dan moet de tekst van de verklaring daaraan worden aangepast. [↑](#footnote-ref-546)
547. Een meer specifieke opsomming kan worden gebruikt om de andere informatie te identificeren, zoals:

     'De andere informatie bestaat uit:

     • […];

     • […];

     • […].'

     Ongeacht een eventuele opsomming om andere informatie te identificeren kan andere informatie zelfstandig bestaan. Indien van toepassing is in de controleverklaring op te nemen: 'Verder bestaat andere informatie uit ...' (beschrijf de andere informatie die als zelfstandig document of documenten ter beschikking wordt gesteld). [↑](#footnote-ref-547)
548. Deze passage alleen laten vervallen wanneer de continuïteitsveronderstelling geen rol speelt in het van toepassing zijnde verslaggevingsstelsel of de methode(n). [↑](#footnote-ref-548)
549. De tekst hierna, vanaf de laatste alinea vóór de bulletsgewijze opsomming, kan worden weggelaten bij verwijzing naar een bijlage waarin deze tekst wordt opgenomen. [↑](#footnote-ref-549)
550. De tekst van deze alinea aanpassen bij een controleobject op liquidatiebasis en alleen laten vervallen wanneer de continuïteitsveronderstelling geen rol speelt in het van toepassing zijnde verslaggevingsstelsel of de methode(n). Termen als 'rechtspersoon' en 'activiteiten' zijn naargelang de situatie aan te passen. [↑](#footnote-ref-550)
551. Wanneer een raad van commissarissen of soortgelijk orgaan ontbreekt, is het mogelijk dat met een ander orgaan wordt gecommuniceerd over de planning en de bevindingen van de controle. In de tekst kunnen de woorden ‘de met governance belaste personen’ worden vervangen door de aanduiding van het desbetreffende orgaan. [↑](#footnote-ref-551)
552. Vermeld moeten worden de namen van de vennootschappen die partij bij de splitsing zijn. Dat zijn:

     1. de splitsende vennootschap,
     2. elke verkrijgende vennootschap, althans voor zover deze vóór de splitsing al bestaat. Een bij de splitsing op te richten vennootschap bestaat op het moment van het opstellen van het splitsingsvoorstel nog niet en kan dus geen ‘partij’ bij de splitsing zijn en derhalve ook geen opdrachtgever voor het afgeven van deze verklaring. Worden alle verkrijgende vennootschappen bij de splitsing opgericht, dan is dus alleen het bestuur van de splitsende vennootschap opdrachtgever. De tekst van de verklaring moet dan worden aangepast.
     3. bij een driehoeksplitsing: tevens de groepsmaatschappij die aandelen toekent. Ook in dat geval moet de tekst worden aangepast.

     [↑](#footnote-ref-552)
553. Hier de plaats vermelden die ook in het voorstel tot splitsing wordt genoemd. In het algemeen zal dat de statutaire vestigingsplaats zijn. Eventueel kan tevens vermeld zijn de plaats waar de onderneming is gevestigd, zoals ingeschreven in het handelsregister, indien dit een andere plaats is. Dan mag ook deze plaats ook worden vermeld. [↑](#footnote-ref-553)
554. Een meer specifieke opsomming kan worden gebruikt om de andere informatie te identificeren, zoals:

     'De andere informatie bestaat uit:

     • […];

     • […];

     • […].'

     Ongeacht een eventuele opsomming om andere informatie te identificeren kan andere informatie zelfstandig bestaan. Indien van toepassing is in de controleverklaring op te nemen: 'Verder bestaat andere informatie uit ...' (beschrijf de andere informatie die als zelfstandig document of documenten ter beschikking wordt gesteld). [↑](#footnote-ref-554)
555. Deze passage alleen laten vervallen wanneer de continuïteitsveronderstelling geen rol speelt in het van toepassing zijnde verslaggevingsstelsel of de methode(n). [↑](#footnote-ref-555)
556. De tekst hierna, vanaf de laatste alinea vóór de bulletsgewijze opsomming, kan worden weggelaten bij verwijzing naar een bijlage waarin deze tekst wordt opgenomen. [↑](#footnote-ref-556)
557. De tekst van deze alinea aanpassen bij een controleobject op liquidatiebasis en alleen laten vervallen wanneer de continuïteitsveronderstelling geen rol speelt in het van toepassing zijnde verslaggevingsstelsel of de methode(n). Termen als 'onderneming(en)' en 'haar (hun) bedrijfsactiviteiten' zijn naargelang de situatie aan te passen. [↑](#footnote-ref-557)
558. Wanneer een raad van commissarissen of soortgelijk orgaan ontbreekt, is het mogelijk dat met een ander orgaan wordt gecommuniceerd over de planning en de bevindingen van de controle. In de tekst kunnen de woorden ‘de met governance belaste personen’ worden vervangen door de aanduiding van het desbetreffende orgaan. [↑](#footnote-ref-558)
559. Vermeld moeten worden de namen van de vennootschappen die partij bij de splitsing zijn. Dat zijn:

     1. de splitsende vennootschap,
     2. elke verkrijgende vennootschap, althans voor zover deze vóór de splitsing al bestaat. Een bij de splitsing op te richten vennootschap bestaat op het moment van het opstellen van het splitsingsvoorstel nog niet en kan dus geen ‘partij’ bij de splitsing zijn en derhalve ook geen opdrachtgever voor het afgeven van deze verklaring. Worden alle verkrijgende vennootschappen bij de splitsing opgericht, dan is dus alleen het bestuur van de splitsende vennootschap opdrachtgever. De tekst van de verklaring moet dan worden aangepast.
     3. bij een driehoeksplitsing: tevens de groepsmaatschappij die aandelen toekent. Ook in dat geval moet de tekst worden aangepast.

     [↑](#footnote-ref-559)
560. Hier de plaats vermelden die ook in het voorstel tot splitsing wordt genoemd. In het algemeen zal dat de statutaire vestigingsplaats zijn. Eventueel kan tevens vermeld zijn de plaats waar de onderneming is gevestigd, zoals ingeschreven in het handelsregister, indien dit een andere plaats is. Dan mag ook deze plaats ook worden vermeld. [↑](#footnote-ref-560)
561. Een meer specifieke opsomming kan worden gebruikt om de andere informatie te identificeren, zoals:

     'De andere informatie bestaat uit:

     • […];

     • […];

     • […].'

     Ongeacht een eventuele opsomming om andere informatie te identificeren kan andere informatie zelfstandig bestaan. Indien van toepassing is in de controleverklaring op te nemen: 'Verder bestaat andere informatie uit ...' (beschrijf de andere informatie die als zelfstandig document of documenten ter beschikking wordt gesteld). [↑](#footnote-ref-561)
562. Deze passage alleen laten vervallen wanneer de continuïteitsveronderstelling geen rol speelt in het van toepassing zijnde verslaggevingsstelsel of de methode(n). [↑](#footnote-ref-562)
563. De tekst hierna, vanaf de laatste alinea vóór de bulletsgewijze opsomming, kan worden weggelaten bij verwijzing naar een bijlage waarin deze tekst wordt opgenomen. [↑](#footnote-ref-563)
564. De tekst van deze alinea aanpassen bij een controleobject op liquidatiebasis. [↑](#footnote-ref-564)
565. Wanneer een raad van commissarissen of soortgelijk orgaan ontbreekt, is het mogelijk dat met een ander orgaan wordt gecommuniceerd over de planning en de bevindingen van de controle. In de tekst kunnen de woorden ‘de met governance belaste personen’ worden vervangen door de aanduiding van het desbetreffende orgaan. [↑](#footnote-ref-565)
566. Vermeld moeten worden de namen van de vennootschappen die partij bij de splitsing zijn. Dat zijn:

     1. de splitsende vennootschap,
     2. elke verkrijgende vennootschap, althans voor zover deze vóór de splitsing al bestaat. Een bij de splitsing op te richten vennootschap bestaat op het moment van het opstellen van het splitsingsvoorstel nog niet en kan dus geen ‘partij’ bij de splitsing zijn en derhalve ook geen opdrachtgever voor het afgeven van deze verklaring. Worden alle verkrijgende vennootschappen bij de splitsing opgericht, dan is dus alleen het bestuur van de splitsende vennootschap opdrachtgever. De tekst van de verklaring moet dan worden aangepast.
     3. bij een driehoeksplitsing: tevens de groepsmaatschappij die aandelen toekent. Ook in dat geval moet de tekst worden aangepast.

     [↑](#footnote-ref-566)
567. Hier de plaats vermelden die ook in het voorstel tot splitsing wordt genoemd. In het algemeen zal dat de statutaire vestigingsplaats zijn. Eventueel kan tevens vermeld zijn de plaats waar de onderneming is gevestigd, zoals ingeschreven in het handelsregister, indien dit een andere plaats is. Dan mag ook deze plaats ook worden vermeld. [↑](#footnote-ref-567)
568. Dit laatste kan aan de orde zijn, indien de splitsende vennootschap een BV is met stemrechtloze en/of winstrechtloze aandelen en een verkrijgende vennootschap een NV is die per definitie niet dit soort aandelen kan hebben. [↑](#footnote-ref-568)
569. Artikel 2:334aa lid 2 BW eist niet dat in de verklaring een bedrag wordt genoemd. [↑](#footnote-ref-569)
570. Een meer specifieke opsomming kan worden gebruikt om de andere informatie te identificeren, zoals:

     'De andere informatie bestaat uit:

     • […];

     • […];

     • […].'

     Ongeacht een eventuele opsomming om andere informatie te identificeren kan andere informatie zelfstandig bestaan. Indien van toepassing is in de controleverklaring op te nemen: 'Verder bestaat andere informatie uit ...' (beschrijf de andere informatie die als zelfstandig document of documenten ter beschikking wordt gesteld). [↑](#footnote-ref-570)
571. Deze passage alleen laten vervallen wanneer de continuïteitsveronderstelling geen rol speelt in het van toepassing zijnde verslaggevingsstelsel of de methode(n). [↑](#footnote-ref-571)
572. De tekst hierna, vanaf de laatste alinea vóór de bulletsgewijze opsomming, kan worden weggelaten bij verwijzing naar een bijlage waarin deze tekst wordt opgenomen. [↑](#footnote-ref-572)
573. De tekst van deze alinea aanpassen bij een controleobject op liquidatiebasis en alleen laten vervallen wanneer de continuïteitsveronderstelling geen rol speelt in het van toepassing zijnde verslaggevingsstelsel of de methode(n). Termen als 'ondernemingen' en 'haar (hun) bedrijfsactiviteiten' zijn naargelang de situatie aan te passen. [↑](#footnote-ref-573)
574. Wanneer een raad van commissarissen of soortgelijk orgaan ontbreekt, is het mogelijk dat met een ander orgaan wordt gecommuniceerd over de planning en de bevindingen van de controle. In de tekst kunnen de woorden ‘de met governance belaste personen’ worden vervangen door de aanduiding van het desbetreffende orgaan. [↑](#footnote-ref-574)
575. Vermeld moeten worden de namen van de vennootschappen die partij bij de splitsing zijn. Dat zijn:

     1. de splitsende vennootschap;
     2. elke verkrijgende vennootschap, althans voor zover deze vóór de splitsing al bestaat. Een bij de splitsing op te richten vennootschap bestaat op het moment van het opstellen van het splitsingsvoorstel nog niet en kan dus geen ‘partij’ bij de splitsing zijn en derhalve ook geen opdrachtgever voor het afgeven van deze verklaring. Worden alle verkrijgende vennootschappen bij de splitsing opgericht, dan is dus alleen het bestuur van de splitsende vennootschap opdrachtgever. De tekst van de verklaring moet dan worden aangepast;
     3. bij een driehoeksplitsing: tevens de groepsmaatschappij die aandelen toekent. Ook in dat geval moet de tekst worden aangepast.

     [↑](#footnote-ref-575)
576. Hier de plaats vermelden die ook in het voorstel tot splitsing wordt genoemd. In het algemeen zal dat de statutaire vestigingsplaats zijn. Eventueel kan tevens vermeld zijn de plaats waar de onderneming is gevestigd, zoals ingeschreven in het handelsregister, indien dit een andere plaats is. Dan mag ook deze plaats worden vermeld. [↑](#footnote-ref-576)
577. Indien een of meer mededelingen naar het oordeel van de accountant niet voldoen aan de daaraan te stellen eisen, zal de tekst van dit verslag moeten worden aangepast. De accountant dient dan aan te geven welke mededelingen dit betreft en in welk opzicht deze naar zijn oordeel niet voldoen aan de eisen. [↑](#footnote-ref-577)
578. Vermeld moeten worden de namen van de vennootschappen die partij bij de splitsing zijn. Dat zijn:

     1. de splitsende vennootschap,
     2. elke verkrijgende vennootschap, althans voor zover deze vóór de splitsing al bestaat. Een bij de splitsing op te richten vennootschap bestaat op het moment van het opstellen van het splitsingsvoorstel nog niet en kan dus geen ‘partij’ bij de splitsing zijn en derhalve ook geen opdrachtgever voor het afgeven van deze verklaring. Worden alle verkrijgende vennootschappen bij de splitsing opgericht, dan is dus alleen het bestuur van de splitsende vennootschap opdrachtgever. De tekst van de verklaring moet dan worden aangepast.
     3. bij een driehoeksplitsing: tevens de groepsmaatschappij die aandelen toekent. Ook in dat geval moet de tekst worden aangepast.

     [↑](#footnote-ref-578)
579. Hier de plaats vermelden die ook in het voorstel tot splitsing wordt genoemd. In het algemeen zal dat de statutaire vestigingsplaats zijn. Eventueel kan tevens vermeld zijn de plaats waar de onderneming is gevestigd, zoals ingeschreven in het handelsregister, indien dit een andere plaats is. Dan mag ook deze plaats ook worden vermeld. [↑](#footnote-ref-579)
580. Indien sprake is van een driehoeksplitsing, is de vennootschap die de aandelen toekent een andere dan de verkrijgende vennootschap, namelijk een groepsmaatschappij (hierna: holding) daarvan. De aandelen die deze holding toekent, worden geacht te zijn volgestort uit de toename van de reserves van deze holding, die het gevolg is van de toename van het vermogen van de verkrijgende vennootschap met de vermogensbestanddelen die deze door de splitsing onder algemene titel verkrijgt (art. 2:334ii lid 3 BW). De tekst moet dan worden aangepast. [↑](#footnote-ref-580)
581. Bij juridische fusie eist de wet dat rekening wordt gehouden met deze betalingen, die ten laste van de verkrijgende vennootschap komen (art. 2:328 lid 1 BW; *zie voorbeeldverklaring 18.1*). Ook bij splitsing kan het voorkomen dat aandeelhouders krachtens de ruilverhouding recht hebben op een bijbetaling in geld, die ten laste van de betrokken verkrijgende vennootschap komt. Zie art. 2:334x lid 2 BW. Hoewel de wet dat in art. 2:334bb BW niet expliciet voorschrijft, is het ter waarborging van de realiteit van het nominaal gestorte bedrag op de toe te kennen aandelen van belang met deze betalingen rekening te houden. [↑](#footnote-ref-581)
582. Dit recht op schadeloosstelling kan aan de orde zijn, indien de splitsende vennootschap een BV is met stemrechtloze en/of winstrechtloze aandelen en een verkrijgende vennootschap een NV is die per definitie niet dit soort aandelen kan hebben. Hoewel de wet in artikel 2:334bb BW geen rekening houdt met deze mogelijkheid, is het ter waarborging van de voldoening aan de stortingsplicht van belang, ook met deze verplichting rekening te houden. [↑](#footnote-ref-582)
583. Omdat geen sprake is van een overeenkomst tot het nemen van aandelen met een daarbij behorende inbrengovereenkomst tussen vennootschap en aandeelhouder(s), en derhalve evenmin van inbreng door de aandeelhouder, kan ook geen sprake zijn van bedongen agio. Derhalve blijft een opmerking over agio achterwege. [↑](#footnote-ref-583)
584. Een meer specifieke opsomming kan worden gebruikt om de andere informatie te identificeren, zoals:

     'De andere informatie bestaat uit:

     • […];

     • […];

     • […].'

     Ongeacht een eventuele opsomming om andere informatie te identificeren kan andere informatie zelfstandig bestaan. Indien van toepassing is in de controleverklaring op te nemen: 'Verder bestaat andere informatie uit ...' (beschrijf de andere informatie die als zelfstandig document of documenten ter beschikking wordt gesteld). [↑](#footnote-ref-584)
585. Deze passage alleen laten vervallen wanneer de continuïteitsveronderstelling geen rol speelt in het van toepassing zijnde verslaggevingsstelsel of de methode(n). [↑](#footnote-ref-585)
586. De tekst hierna, vanaf de laatste alinea vóór de bulletsgewijze opsomming, kan worden weggelaten bij verwijzing naar een bijlage waarin deze tekst wordt opgenomen. [↑](#footnote-ref-586)
587. De tekst van deze alinea aanpassen bij een controleobject op liquidatiebasis en alleen laten vervallen wanneer de continuïteitsveronderstelling geen rol speelt in het van toepassing zijnde verslaggevingsstelsel of de methode(n). Termen als 'onderneming(en)' en 'haar (hun) bedrijfsactiviteiten' zijn naargelang de situatie aan te passen. [↑](#footnote-ref-587)
588. Wanneer een raad van commissarissen of soortgelijk orgaan ontbreekt, is het mogelijk dat met een ander orgaan wordt gecommuniceerd over de planning en de bevindingen van de controle. In de tekst kunnen de woorden ‘de met governance belaste personen’ worden vervangen door de aanduiding van het desbetreffende orgaan. [↑](#footnote-ref-588)
589. Vermeld moeten worden de namen van de vennootschappen die partij bij de fusiehandeling zijn. Dat kunnen één of meer verdwijnende vennootschappen zijn en ten hoogste één verkrijgende vennootschap. Een verkrijgende vennootschap is echter alleen partij bij de fusie indien zij vóór de fusie al bestaat. Een verkrijgende vennootschap die bij de fusie wordt opgericht, bestaat op het moment van opstellen van het voorstel nog niet en kan derhalve geen partij zijn. Het is dus mogelijk dat het fusievoorstel uitsluitend van twee of meer verdwijnende vennootschappen uitgaat. [↑](#footnote-ref-589)
590. Hier de plaats vermelden die ook in het voorstel tot fusie wordt genoemd. In het algemeen zal dat de statutaire vestigingsplaats zijn. Eventueel kan tevens vermeld zijn, de plaats waar de onderneming is gevestigd, zoals ingeschreven in het handelsregister, indien dit een andere plaats is. Dan mag ook deze plaats worden vermeld. [↑](#footnote-ref-590)
591. Indien sprake is van een driehoekfusie, is de vennootschap die de aandelen toekent een andere dan de verkrijgende vennootschap, namelijk een groepsmaatschappij (holding) daarvan. De aandelen die deze groepsmaatschappij toekent worden geacht te zijn volgestort uit de toename van de reserves van deze groepsmaatschappij, die het gevolg is van de toename van het vermogen van de verkrijgende vennootschap met de vermogensbestanddelen die deze door de fusie onder algemene titel verkrijgt. [↑](#footnote-ref-591)
592. Deze schadeloosstelling kan uitsluitend aan de orde komen indien een verdwijnende vennootschap een BV is met winstrechtloze en/of stemrechtloze aandelen en de verkrijgende vennootschap (of bij driehoekfusie de groepsmaatschappij die aandelen toekent) een NV is (die deze aandelen per definitie niet kent). [↑](#footnote-ref-592)
593. Artikel 2:328 lid 1 BW eist niet dat in de verklaring een bedrag wordt genoemd. [↑](#footnote-ref-593)
594. Indien niet voor alle vennootschappen dezelfde datum geldt, dan de tekst aanpassen. [↑](#footnote-ref-594)
595. Indien sprake is van een driehoekfusie, is de vennootschap die de aandelen toekent een andere dan de verkrijgende vennootschap, namelijk een groepsmaatschappij (holding) daarvan. De aandelen die deze groepsmaatschappij toekent worden geacht te zijn volgestort uit de toename van de reserves van deze groepsmaatschappij, die het gevolg is van de toename van het vermogen van de verkrijgende vennootschap met de vermogensbestanddelen die deze door de fusie onder algemene titel verkrijgt. [↑](#footnote-ref-595)
596. Deze schadeloosstelling kan uitsluitend aan de orde komen indien een verdwijnende vennootschap een BV is met winstrechtloze en/of stemrechtloze aandelen en de verkrijgende vennootschap (of bij driehoekfusie de groepsmaatschappij die aandelen toekent) een NV is (die deze aandelen per definitie niet kent). [↑](#footnote-ref-596)
597. Artikel 2:328 lid 1 BW eist niet dat in de verklaring een bedrag wordt genoemd. [↑](#footnote-ref-597)
598. Een meer specifieke opsomming kan worden gebruikt om de andere informatie te identificeren, zoals:

     'De andere informatie bestaat uit:

     • […];

     • […];

     • […].'

     Ongeacht een eventuele opsomming om andere informatie te identificeren kan andere informatie zelfstandig bestaan. Indien van toepassing is in de controleverklaring op te nemen: 'Verder bestaat andere informatie uit ...' (beschrijf de andere informatie die als zelfstandig document of documenten ter beschikking wordt gesteld). [↑](#footnote-ref-598)
599. Deze passage alleen laten vervallen wanneer de continuïteitsveronderstelling geen rol speelt in het van toepassing zijnde verslaggevingsstelsel of de methode(n). [↑](#footnote-ref-599)
600. De tekst hierna, vanaf de laatste alinea vóór de bulletsgewijze opsomming, kan worden weggelaten bij verwijzing naar een bijlage waarin deze tekst wordt opgenomen. [↑](#footnote-ref-600)
601. De tekst van deze alinea aanpassen bij een controleobject op liquidatiebasis en alleen laten vervallen wanneer de continuïteitsveronderstelling geen rol speelt in het van toepassing zijnde verslaggevingsstelsel of de methode(n). Termen als 'onderneming(en)' en 'haar (hun) bedrijfsactiviteiten' zijn naargelang de situatie aan te passen. [↑](#footnote-ref-601)
602. Wanneer een raad van commissarissen of soortgelijk orgaan ontbreekt, is het mogelijk dat met een ander orgaan wordt gecommuniceerd over de planning en de bevindingen van de controle. In de tekst kunnen de woorden ‘de met governance belaste personen’ worden vervangen door de aanduiding van het desbetreffende orgaan. [↑](#footnote-ref-602)
603. Vermeld moeten worden de namen van de vennootschappen die partij bij de fusiehandeling zijn. Dat kunnen één of meer verdwijnende vennootschappen zijn en ten hoogste één verkrijgende vennootschap. Een verkrijgende vennootschap is echter alleen partij bij de fusie indien zij vóór de fusie al bestaat. Een verkrijgende vennootschap die bij de fusie wordt opgericht, bestaat op het moment van opstellen van het voorstel nog niet en kan derhalve geen partij zijn. Het is dus mogelijk dat het fusievoorstel uitsluitend van twee of meer verdwijnende vennootschappen uitgaat. [↑](#footnote-ref-603)
604. Hier de plaats vermelden die ook in het voorstel tot fusie wordt genoemd. In het algemeen zal dat de statutaire vestigingsplaats zijn. Eventueel kan tevens vermeld zijn, de plaats waar de onderneming is gevestigd, zoals ingeschreven in het handelsregister, indien dit een andere plaats is. Dan mag ook deze plaats worden vermeld. [↑](#footnote-ref-604)
605. Het fusievoorstel bevat een voorstel voor een schadeloosstelling per aandeel als bedoeld in artikel 2:333h BW. Omdat echter op het moment waarop de accountant deze verklaring moet verstrekken niet bekend kan zijn hoeveel aandeelhouders tegen de fusie zullen stemmen en derhalve aanspraak zullen maken op schadeloosstelling, kan de accountant slechts een theoretische berekening maken van het maximale aantal tegenstemmers en het daaruit voortvloeiende maximale bedrag waarop eventueel in totaal aanspraak gemaakt kan worden. Omdat derhalve op het moment van het verstrekken van de verklaring ook niet duidelijk is hoeveel aandeelhouders zullen toetreden en hoeveel aandelen derhalve zullen worden toegekend, is het totaal bedrag van de stortingsplicht evenmin bekend. Dit brengt mee dat in de verklaring geen enkel bedrag kan worden genoemd.

     NB Deze mogelijkheid van schadeloosstellingen speelt alleen, indien de Nederlandse NV/BV verdwijnende vennootschap is. Is de Nederlandse N.V./B.V. de verkrijgende vennootschap, dan vervalt dit tekstgedeelte. [↑](#footnote-ref-605)
606. Indien niet voor alle vennootschappen dezelfde datum geldt, dan de tekst aanpassen. [↑](#footnote-ref-606)
607. Een meer specifieke opsomming kan worden gebruikt om de andere informatie te identificeren, zoals:

     'De andere informatie bestaat uit:

     • […];

     • […];

     • […].'

     Ongeacht een eventuele opsomming om andere informatie te identificeren kan andere informatie zelfstandig bestaan. Indien van toepassing is in de controleverklaring op te nemen: 'Verder bestaat andere informatie uit ...' (beschrijf de andere informatie die als zelfstandig document of documenten ter beschikking wordt gesteld). [↑](#footnote-ref-607)
608. Deze passage alleen laten vervallen wanneer de continuïteitsveronderstelling geen rol speelt in het van toepassing zijnde verslaggevingsstelsel of de methode(n). [↑](#footnote-ref-608)
609. De tekst hierna, vanaf de laatste alinea vóór de bulletsgewijze opsomming, kan worden weggelaten bij verwijzing naar een bijlage waarin deze tekst wordt opgenomen. [↑](#footnote-ref-609)
610. De tekst van deze alinea aanpassen bij een controleobject op liquidatiebasis en alleen laten vervallen wanneer de continuïteitsveronderstelling geen rol speelt in het van toepassing zijnde verslaggevingsstelsel of de methode(n). Termen als 'onderneming(en)' en 'haar (hun) bedrijfsactiviteiten' zijn naargelang de situatie aan te passen. [↑](#footnote-ref-610)
611. Wanneer een raad van commissarissen of soortgelijk orgaan ontbreekt, is het mogelijk dat met een ander orgaan wordt gecommuniceerd over de planning en de bevindingen van de controle. In de tekst kunnen de woorden ‘de met governance belaste personen’ worden vervangen door de aanduiding van het desbetreffende orgaan. [↑](#footnote-ref-611)
612. Vermeld moeten worden de namen van de vennootschappen die *partij bij de fusiehandeling* zijn. Dat kunnen één of meer verdwijnende vennootschappen zijn en ten hoogste één verkrijgende vennootschap. Een verkrijgende vennootschap is echter alleen partij bij de fusie indien zij vóór de fusie al bestaat. Een verkrijgende vennootschap die bij de fusie wordt opgericht, bestaat op het moment van opstellen van het voorstel nog niet en kan derhalve geen partij zijn. Het is dus mogelijk dat het fusievoorstel en derhalve ook de toelichting daarbij uitsluitend van twee of meer verdwijnende vennootschappen uitgaan. [↑](#footnote-ref-612)
613. Hier de plaats vermelden die ook in het voorstel tot fusie wordt genoemd. In het algemeen zal dat de statutaire vestigingsplaats zijn. Eventueel kan tevens vermeld zijn, de plaats waar de onderneming is gevestigd, zoals ingeschreven in het handelsregister, indien dit een andere plaats is. Dan mag ook deze plaats worden vermeld. [↑](#footnote-ref-613)
614. Indien een of meer mededelingen naar het oordeel van de accountant niet voldoen aan de daaraan te stellen eisen, zal de tekst van dit verslag moeten worden aangepast. De accountant dient dan aan te geven welke mededelingen dit betreft en in welk opzicht deze naar zijn oordeel niet voldoen aan de daaraan te stellen eisen. [↑](#footnote-ref-614)