



**Richtlijnen accountantscontrole
op de subsidieaanvraag operationeel programma, jaar 2023
(artikel 5.3.195 van de REES 2021)**

Richtlijnen accountantscontrole
op de subsidieaanvraag operationeel programma, jaar 2023

1. Inleiding
2. Controlemethoden, tolerantie en controleverantwoording
3. Controle op het declaratieoverzicht
4. Controle op het actiefondsoverzicht
5. Accountantsrapportage
6. Documentatie en archivering
7. Vrijwaring
8. Communicatie
9. Model controleverklaring

1. Inleiding

Een producentenorganisatie kan in het kader van de Europese steunregeling Sectorale Interventie Groenten en Fruit (SIG&F)¹ uiterlijk 1 april (12:00 uur) na het jaar waarop de steun betrekking heeft, een subsidieaanvraag indienen².

Artikel 5.3.195 van de REES 2021 schrijft voor dat de subsidieaanvraag (jaardeclaratie) van de producentenorganisatie voorzien moet zijn van een controleverklaring van een externe accountant³.

Artikel 5.3.195 lid 2 van de REES 2021 bepaalt dat de accountant een controleverklaring verstrekt volgens een door de minister vastgesteld model. Dit model is opgenomen in hoofdstuk 9 van deze richtlijnen. Om de verklaring te verstrekken voert de accountant minimaal de in deze richtlijnen voorgeschreven controles uit en neemt daarbij de eveneens in deze richtlijnen opgenomen voorschriften en bepalingen in acht.

De accountantscontrole richt zich op de door de producentenorganisatie opgestelde financiële verantwoordingen, zijnde het declaratieoverzicht 2023 en het actiefondsoverzicht 2023. Van de accountant worden ten aanzien van de fysieke levering van de prestaties geen fysieke controles verwacht. De accountant stelt wel vast dat de interne controleprocedures van de producentenorganisatie met betrekking tot de levering van de prestaties toereikend zijn. Deze beoordeling is immers een essentieel onderdeel van het geheel van de interne beheersing door de producentenorganisatie van de SIG&F-uitgaven.

Deze richtlijnen bevatten de uitwerking van de voorschriften die de minister aan de accountantscontrole op de financiële verantwoordingen 2023 stelt. Het doel van de accountantscontrole is het verschaffen van een redelijke mate van zekerheid over de juistheid van de in de financiële verantwoordingen (zijnde het declaratieoverzicht 2023 en het actiefondsoverzicht 2023) en detailstaat declaratie opgenomen bedragen.

Deze richtlijnen zijn afgestemd met de Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA).

2. Controlemethoden, tolerantie en controleverantwoording

De accountantscontrole moet worden verricht in overeenstemming met de Nederlands wet- en regelgeving. De controle moet voldoen aan de controlestandaarden die onderdeel zijn van de nadere voorschriften Controle- en overige standaarden (NV COS), die door de Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) zijn vastgesteld, specifiek Standaard 800 'Bijzondere overwegingen - controles van financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met stelsels voor bijzondere doeleinden. Er wordt van de accountant verwacht dat hij in zijn controle ook COS 240 (de verantwoordelijkheid van de accountant met betrekking tot fraude in het kader van een controle van de financiële overzichten) betreft.

Volgens richtsnoeren van de Commissie van de Europese Unie (EU) dient de materialiteit ten hoogste 2% van de verantwoording⁴ te bedragen bij een betrouwbaarheidsniveau van 95%. De accountant moet daarom met een betrouwbaarheid van 95% vaststellen dat het totaal aan fouten en onzekerheden in de verantwoording niet hoger is dan 2%. Het betreft hier een evaluatietolerantie. De door de accountant aangetroffen fouten dienen door de producentenorganisatie in de definitieve opgave gecorrigeerd te worden. In geval van kleine individuele fouten tot €100,- (bijvoorbeeld afrondingsverschillen), en indien de cumulatieve maximale grenswaarde van € 1.000,- aan kleine individuele fouten daarbij niet wordt overschreden, is geen correctie vereist. De accountant doet verslag van de in de controle

¹ Regeling Europese EZK- en LNV-subsidies 2021, hierna verder aangeduid als de REES 2021.

² Artikel 5.3.193 van de REES 2021.

³ Accountant conform artikel 5.1.1 lid 2, die is ingeschreven in het accountantsregister, bedoeld in artikel 36 , eerst lid, van de Wet op het Accountantsberoep.

⁴ Met verantwoording wordt bedoeld de subsidieaanvraag (omvangsbasis: totaalbedrag aan projectuitgaven) en het actiefondsoverzicht 2023 (bijlage II van Mededeling 2023-X)).

aangetroffen fouten (verwerkte correcties en niet gecorrigeerde fouten) en eventuele onzekerheden in zijn accountantsverslag.

De EU vereist een gedetailleerd controleplan. Van de accountant wordt verwacht dat hij in het kader van deze controle de opzet en het bestaan van het relevante interne beheersingssysteem van de producentenorganisatie heeft beoordeeld. Daarbij wordt met name ook aandacht gegeven aan de (voor de accountant) onvervangbare interne controles. Van de accountant wordt niet verwacht dat hij voor de controle van de subsidieaanvraag controles uitvoert bij de aangesloten telers.

In een gedetailleerd controleplan beschrijft de accountant duidelijk:

1. hoe de accountant met een betrouwbaarheid van 95% de zekerheid zal verkrijgen dat er inzake de subsidieaanvraag cumulatief geen onzekerheden en fouten (afwijkingen) in de controle bestaan die tezamen hoger zijn dan 2% van de verantwoording, de fouten en onzekerheden moeten in absolute zin worden beschouwd;
2. hoe de accountant de opzet van de Administratieve Organisatie/Interne Beheersing (AO/IB) van de producentenorganisatie met betrekking tot de subsidieaanvraag betreft in zijn controleaanpak. Hij betreft daarin ook de voor de accountant onvervangbare interne controles;
3. De accountant beoordeelt de opzet en bestaan van de AO/IB en afhankelijk van de kwaliteit/effectiviteit zal de accountant overwegen of de accountant hierop wil steunen en in dat geval de werking van de AO/IB ook toetsen.

De accountant betreft in zijn controleplan ook de voorschriften uit Verordeningen (EU) 2021/2115 en 2022/126, en de Regeling Europese EZK- en LNV-subsidies 2021, overeenkomstig COS 250.

In geval van geconstateerde fouten en onzekerheden bij gebruik van deelwaarnemingen moet de accountant vastleggen op welke wijze hij voldoende en geschikte controlezekerheid heeft verkregen dat de gevonden fouten en onzekerheden niet vaker voorkomen in de niet onderzochte posten.

Indien de verantwoordingen zijn opgesteld door een accountantskantoor dan dient de verantwoordelijkheid hiervoor te zijn gedragen door een andere persoon dan de persoon die de verantwoordelijkheid voor de controle draagt, overeenkomstig de bepalingen van de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO).

3. Controle op het declaratieoverzicht

De accountant stelt vast dat:

- (a) de door RVO gevraagde gegevens in het Uitvoeringsplatform (UP) zijn opgenomen en dat de informatie in de uitdraai van deze webapplicatie juist is. Hierbij wordt gekeken of de uitdraai (het declaratieoverzicht) daadwerkelijk ongewijzigd is en of de gegevens op deze uitdraai aansluiten op de gegevens in het UP. De accountant is slechts verantwoordelijk voor de juistheid van op het declaratieoverzicht gepresenteerde financiële gegevens, niet voor de verschilverklaring door de producentenorganisatie met de verleende bedragen.
- (b) er (cumulatief) niet meer uitgaven in de verantwoording zijn opgenomen, dan welke bij beschikking zijn goedgekeurd. Dit kan zijn de beschikking op het operationeel programma, jaar 2023, een beschikking op een wijzigingsverzoek, waaronder een verzoek tot verhoging van het actiefonds waarbij het goedgekeurde bedrag opnieuw is bepaald. Een gewaarmerkte uitdraai van het declaratieoverzicht uit het UP dient bij de controleverklaring te worden gevoegd;
- (c) bij de verantwoording van de producentenorganisatie een specificatie is gevoegd voor ieder van de posten personeel, duurzame productiemiddelen, huur&lease en overige kosten. Daarnaast is een detailstaat declaratie ter beschikking gesteld. Ook deze detailstaat dient door de accountant te worden gewaarmerkt. Er wordt vastgesteld dat bij deze specificaties de volgende voorwaarden zijn nageleefd:
 - in de ter beschikking gestelde detailstaat declaratie zijn de gedeeltelijke betalingen periode 1 en 2 niet gewijzigd, correcties op die gedeeltelijke betalingsperioden zijn alleen bij de vaststelling doorgevoerd.
 - deze correcties hebben geen betrekking op bedragen die bij een aanvraag tot gedeeltelijke betaling zijn afgekeurd;
 - de specificaties aansluiten op de financiële verantwoordingen.
- (d) de financiële voorschriften die relevant zijn voor de controle door de accountant, die zijn opgenomen in **bijlage I** (declaratieoverzicht) van de mededeling SIG&F 2023-~~X~~, in acht zijn genomen. Indien van deze punten is afgeweken, is hiervoor voor het jaar 2023 schriftelijk toestemming verleend;

- (e) er voor in de subsidieaanvraag opgenomen activiteiten direct, noch indirect overlappende financiering uit uniale dan wel nationale bron is/wordt ontvangen, blijkens analyse van de activiteiten om te bezien of er potentieel bijdrages voor kunnen zijn, een bevestiging door gecontroleerde en zo nodig gegevensgerichte werkzaamheden op opbrengsten.
- (f) dat prijzen marktconform zijn. Bijvoorbeeld door middel van toezien dat de prijzen en hoeveelheden aan andere marktpartijen zijn gecontroleerd. Dit kan onder andere door toetsing aan meerdere kostenbegrotingen (zoals offertes), internetbronnen, branchegegevens, eigen database van vergelijkbare investeringen of activiteiten.

Alle in deze richtlijnen met betrekking tot de controle van het declaratieoverzicht genoemde punten komen expliciet in het controle- en werkprogramma van de accountant aan de orde en de afdoening van ieder punt is zichtbaar in het dossier opgenomen.

4. Controle op het actiefondsoverzicht

De producentenorganisatie doet ook opgave van de financiële bijdragen aan het actiefonds. Deze opgave is uitgesplitst conform het model dat is opgenomen in **bijlage II** van de mededeling SIG&F 2023-~~X~~. De actiefondsvoorschriften zijn opgenomen in **bijlage III** van die mededeling.

De accountant controleert of:

- de opgave van de financiële bijdragen juist en volledig is;
- de opgegeven financiële bijdragen conform de systematiek zijn zoals die bij beschikking was goedgekeurd;
- de voorschriften met betrekking tot vulling en beheer van het actiefonds in acht zijn genomen;
- er geen andere uitgaven uit het actiefonds zijn gedaan dan die voor het operationele programma.

Alle in deze richtlijnen en in mededeling SIG&F 2023-~~X~~ genoemde punten met betrekking tot de controle op de bijdragen aan, uit en het beheer van het actiefonds dienen in het controle- en werkprogramma van de accountant aan de orde te komen en de afdoening van ieder punt dient zichtbaar in het dossier te zijn opgenomen.

5. Accountantsrapportage

Bovenstaande controles resulteren in één controleverklaring. Als bijlagen worden de volgende gewaarmerkte documenten gevoegd:

- het door de producentenorganisatie opgestelde 'declaratieoverzicht 2023'
- de door de producentenorganisatie opgestelde 'detailstaat declaratie';
- het door de producentenorganisatie opgestelde 'actiefondsoverzicht 2023'.

Het door de minister vastgestelde model voor de controleverklaring is opgenomen in hoofdstuk 9 van deze richtlijnen. In de bijlage van dit protocol is het model voor het accountantsproduct opgenomen, aangepast aan de meest recente NBA voorbeeldteksten ten tijde van het opstellen van het protocol. Deze voorbeeldteksten zijn gebaseerd op de geldende Standaarden. Om de samenhang en herkenbaarheid van het accountantsproduct te bevorderen raadt de NBA het gebruik van de meest recente NBA voorbeeldteksten aan. Wel blijft de accountant zelf verantwoordelijk voor het gebruik van de juiste tekst. De accountant zal deze nog moeten afstemmen op de specifieke situatie. In een dergelijk geval dient in ieder geval expliciet naar deze richtlijnen te worden verwezen.

De controleverklaring, de gewaarmerkte bijlagen (waarop de controle betrekking heeft) en het accountantsverslag dienen net zoals de subsidieaanvraag van de producentenorganisatie uiterlijk 1 april 2024 bij de Rijksdienst voor Ondernemend Nederland (RVO) binnen te zijn.

De resultaten van de controles dienen tevens te worden beschreven in een accountantsverslag. Dit verslag omvat in ieder geval de volgende onderwerpen:

1. De in paragraaf 2 (controlemethoden, tolerantie en controleverantwoording) en paragraaf 3 (controle op het declaratieoverzicht) genoemde punten:
 - de uitgevoerde werkzaamheden zoals beschreven in het controleplan. Indien is afgeweken van het controleplan dan dient de reden daarvan opgenomen te worden.
 - de uitkomsten van de werkzaamheden, zoals beschreven in het controleplan.

- vermelding van het saldo van het actiefonds zoals opgenomen op het gedurende de periode 1 februari en 1 april 2024 in te dienen en door de accountant geparafeerde actiefondsoverzicht 2023.
 - vermelding van het subsidiebedrag zoals opgenomen in het declaratieoverzicht, met aparte vermelding van het forfait. En vermelding van de totaalbedragen per (deel)betalingperiode zoals in de geparafeerde detailstaat zijn opgenomen.
2. De door de accountant geconstateerde fouten (verwerkte correcties en niet gecorrigeerde fouten) en onzekerheden in de door de producentenorganisatie voorgelegde te controleren verantwoordingen (zijnde het declaratieoverzicht 2023 en het actiefondsoverzicht 2023) en detailstaat declaratie.
 3. De uitgevoerde werkzaamheden voor het vaststellen dat voor de in de subsidieaanvraag opgenomen uitgaven geen andere uniale of andere steun of subsidie is ontvangen, blijkens analyse van activiteiten om te bezien of er potentieel bijdrages voor kunnen zijn, een bevestiging door gecontroleerde en zonodig gegevensgerichte werkzaamheden op opbrengsten.
 4. De vulling van, onttrekkingen uit en het administratieve beheer van het actiefonds.
 5. Overige geconstateerde bijzonderheden alsmede een toelichting op de door de producentenorganisatie in de verantwoording toegepaste schattingen.
 6. De werkzaamheden die de accountant heeft verricht en de bevindingen die zijn gedaan bij de controle dat de prijzen marktconform tot stand zijn gekomen.

6. Documentatie en archivering

De door de accountant uitgevoerde controles en de daarbij behorende documenten van de accountant zelf (zoals minimaal het gedetailleerde controleplan, werkprogramma, accountantsverslag, opgestelde cijferanalyses) evenals alle van de producentenorganisatie afkomstige documenten die daarbij gebruikt zijn (dan wel de unieke identificatie ervan) dienen overzichtelijk gedocumenteerd/gearchiveerd te worden in het subsidieaanvraag 2023 dossier, één en ander overeenkomstig de bepalingen van COS 230.

Dit controledossier dient te worden bewaard gedurende de in de REES 2021⁵ vastgestelde termijnen. De minister behoudt zich het recht voor om dit controle-dossier in het kader van zijn controles te (laten) reviewen. Daarnaast dient het dossier ook beschikbaar te zijn voor controles door de diensten van de Europese Commissie, de Europese en/of Algemene Rekenkamer, of instanties die namens deze organen controleren.

7. Vrijwaring

Een goedkeurende controleverklaring van een externe accountant houdt niet in dat de betreffende producentenorganisatie is gevrijwaard van verdere controles, terugvorderingen en/of verminderingen van de subsidie. Het niet voldoen door de accountant aan deze richtlijnen kan leiden tot toepassing van verlagingen zoals opgenomen in de Beleidsregel verlagen subsidies GLB⁶.

8. Communicatie

Van deze richtlijnen kan alleen na schriftelijke toestemming van de minister worden afgeweken. In het verleden verleende toestemmingen en gemaakte afspraken worden niet automatisch verlengd. Deze dienen opnieuw schriftelijk te worden voorgelegd. Ook vragen dienen schriftelijk te worden voorgelegd.

⁵ Artikel 2.17 van de REES 2021.

⁶ Beleidsregel van de Minister van Landbouw, Natuur en Voedselkwaliteit van 19 december 2022, nr WJZ/22259319, houdende beleidsregels omtrent het verlagen van subsidie verleend voor plattelandsinterventies en sectorale interventies in het kader van Verordening (EU) 2021/2115).

CONTROLEVERKLARING VAN DE ONAFHANKELIJKE ACCOUNTANT

Aan het bestuur van <naam producentenorganisatie>

Afgegeven ten behoeve van de Minister van Landbouw, Natuur en Voedselkwaliteit

Ons oordeel

Wij hebben de bijgaande, door ons gewaarmerkte financiële verantwoordingen 2023, zijnde het declaratieoverzicht 2023, ad. EUR <steunbedrag, inclusief forfait> en het actiefondsoverzicht 2023. ad. EUR <saldobedrag>, in het kader van de onder het Nationaal Strategisch Plan vallende sectorale interventie groenten en fruit (Verordeningen (EU) nrs. 2021/2115 en 2022/126) van <naam producentenorganisatie> te ((statutaire) vestigingsplaats) over het operationele programma, uitvoeringsjaar 2023 gecontroleerd.

Naar ons oordeel geven de financiële verantwoordingen, zijnde het declaratieoverzicht en het actiefondsoverzicht, ingevolge de sectorale interventie groenten en fruit van <naam producentenorganisatie> over 2023 in alle van materieel belang zijnde aspecten juist weer, in overeenstemming met Verordeningen (EU) nrs. 2021/2115 en 2022/126 en de Regeling Europese EZK-en LNV-subsidies 2021.

De basis voor ons oordeel

Wij hebben onze controle uitgevoerd volgens het Nederlands recht, waaronder ook de Nederlandse controlestandaarden en de door de Minister van Landbouw, Natuur en Voedselkwaliteit vastgestelde Richtlijnen voor de accountantscontrole op de subsidieaanvraag operationeel programma, jaar 2023 vallen. Onze verantwoordelijkheden op grond hiervan zijn beschreven in de sectie 'Onze verantwoordelijkheden voor de controle van de financiële verantwoordingen'.

Wij zijn onafhankelijk van <naam producentenorganisatie> 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

Andere informatie is toegevoegd aan de financiële verantwoordingen 2023 en onze controleverklaring daarbij.

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 800. Deze werkzaamheden hebben niet dezelfde diepgang als onze controlewerkzaamheden bij de overige historische financiële informatie.

Het bestuur is verantwoordelijk voor het opstellen van de andere informatie waaronder de detailstaat declaratie in overeenstemming met de voorschriften in mededeling SIG&F 2023-02 OP's-format en instructies detailstaat 2023.

Basis voor financiële verslaggeving en beperking in gebruik en verspreidingskring

De financiële verantwoordingen, zijnde het declaratieoverzicht 2023 en het actiefondsoverzicht 2023, zijn opgesteld ten behoeve van de Minister van Landbouw, Natuur en Voedselkwaliteit met als doel [<naam producentenorganisatie>](#) in staat te stellen te voldoen aan Verordeningen (EU) nrs. 2021/2115 en 2022/126 en de Regeling Europese EZK-en LNV-subsidies 2021. Hierdoor zijn de financiële verantwoordingen mogelijk niet geschikt voor andere doeleinden.

Onze controleverklaring is derhalve uitsluitend bestemd voor [<naam producentenorganisatie>](#) en de Minister van Landbouw, Natuur en Voedselkwaliteit en dient niet te worden verspreid aan of te worden gebruikt door anderen.

Verantwoordelijkheden van het bestuur voor de financiële verantwoordingen

Het bestuur is verantwoordelijk voor het opstellen van de financiële verantwoordingen 2023, zijnde het declaratieoverzicht 2023 en het actiefondsoverzicht 2023, in overeenstemming met Verordeningen (EU) nrs. 2021/2115 en 2022/126 en de Regeling Europese EZK- en LNV-subsidies 2021. In dit kader is het bestuur verantwoordelijk voor een zodanige interne beheersing die het bestuur noodzakelijk acht om het opstellen van de financiële verantwoordingen 2023, mogelijk te maken zonder afwijkingen van materieel belang als gevolg van fraude of fouten.

Onze verantwoordelijkheden voor de controle van de financiële verantwoordingen

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 financiële verantwoordingen, zijnde het declaratieoverzicht 2023 en het actiefondsoverzicht 2023, 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, de door de Minister van Landbouw, Natuur en Voedselkwaliteit vastgestelde Richtlijnen voor de accountantscontrole op de subsidieaanvraag operationeel programma, jaar 2023, ethische voorschriften en de onafhankelijkheidseisen. Onze controle bestond onder meer uit:

- het identificeren en inschatten van de risico's dat de financiële verantwoordingen afwijkingen van materieel belang bevatten 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 financiële verantwoordingen en het evalueren van de redelijkheid van schattingen door het bestuur en de toelichtingen die daarover in de financiële verantwoordingen staan; en
- het evalueren of de financiële verantwoordingen, de onderliggende transacties en gebeurtenissen zonder materiële afwijkingen weergeven.

Wij communiceren met het bestuur 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>, <datum>

<accountantsorganisatie>

<handtekening accountant>

<naam accountant>

Paraaf voor waarmerkingsdoeleinden:

Bijlage:

- Gewaarmerkte declaratieoverzicht 2023
- Gewaarmerkte detailstaat declaratie
- Gewaarmerkte actiefondsoverzicht 2023
- Gewaarmerkte accountantsverslag