

## **Gemeenschappelijke regeling RUD Drenthe**

### **Accountantsverslag 2016**

12 april 2017

Het algemeen bestuur van de  
gemeenschappelijke regeling RUD Drenthe  
Postbus 1017  
9400 BA ASSEN

Datum  
12 april 2017

Behandeld door  
S. Nijemcevic MSc.  
088 288 7577

Ons kenmerk  
3114461660/2017.01540/RH

Onderwerp  
Accountantsverslag 2016

Geacht bestuur,

Wij hebben de jaarrekening 2016 van de gemeenschappelijke regeling RUD Drenthe (hierna: RUD Drenthe) gecontroleerd. De jaarrekening van RUD Drenthe is opgesteld onder eindverantwoordelijkheid van het dagelijks bestuur. Dit accountantsverslag bevat onze belangrijkste bevindingen.

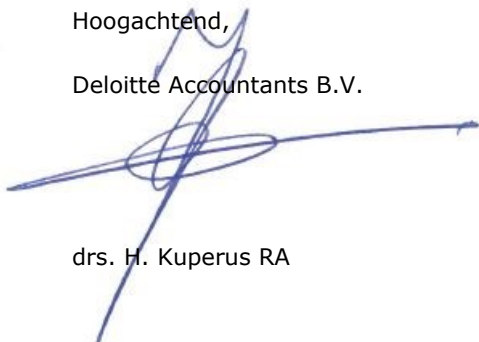
Bij deze jaarrekening 2016 hebben wij op 12 april 2017 een goedkeurende controleverklaring verstrekt.

Het verslag van bevindingen is bedoeld om u te ondersteunen in de beoordeling van de jaarrekening 2016. De bevindingen en beschouwingen in dit verslag komen voort uit onze controlewerkzaamheden. Wij wijzen u erop dat uw controlerende taak uiteraard verder gaat dan uitsluitend het financieel getinte perspectief vanuit de accountantscontrole.

Graag maken wij van deze gelegenheid gebruik uw organisatie en de ambtelijk medewerkers te bedanken voor de samenwerking en voor uw constructieve houding tijdens onze controle. Mochten er vragen zijn naar aanleiding van dit verslag, dan zijn wij graag bereid die te beantwoorden.

Hoogachtend,

Deloitte Accountants B.V.



drs. H. Kuperus RA

## **Inhoud**

<b>1. Inleiding</b>	<b>4</b>
1.1 De opdracht die u ons hebt verstrekt	4
1.2 Er is een goedkeurende controleverklaring verstrekt	4
1.3 Verloop van het controleproces	5
<b>2. Controlebevindingen jaarrekening 2016</b>	<b>6</b>
2.1 Financiële positie RUD Drenthe	6
2.2 Overige bevindingen	6
2.3 Verantwoording bodemsaneringsprojecten provincie Drenthe	7
2.4 Frauderisico's, beheersmaatregelen en bestuurlijke betrokkenheid daarbij	7
2.5 Vrijstelling vennootschapsbelasting	8
2.6 Betrouwbaar en continuïteit van de automatiseringsomgeving	8
<b>3. Rechtmatigheid</b>	<b>9</b>
3.1 Aanpak controle rechtmatigheid	9
3.2 Begroting is onderschreden, middelen begroting zijn niet volledig uitgegeven	10
3.3 Naleving overige verordeningen	10
<b>Appendix A Overzicht gecorrigeerde controleverschillen</b>	<b>10</b>
<b>Appendix B Frauderisico</b>	<b>11</b>
<b>Appendix C Bevestiging onafhankelijkheid</b>	<b>12</b>
<b>Appendix D Disclaimer en beperking in gebruik</b>	<b>13</b>

## **1. Inleiding**

### **1.1 De opdracht die u ons hebt verstrekt**

Door middel van de door u getekende opdrachtbevestiging van 16 november 2016 heeft u ons opdracht gegeven tot de controle van de jaarrekening 2016 van uw organisatie.

De doelstelling van de controle is het afgeven van een controleverklaring bij de jaarrekening 2016 van RUD Drenthe. De accountantscontrole omvat naast de controle op de getrouwheid van de cijfers ook de rechtmatigheid van het financiële beheer over het jaar 2016, zoals uitgeoefend door of namens het dagelijks bestuur. Het dagelijks bestuur legt door middel van de jaarstukken, bestaande uit het jaarverslag en de jaarrekening, verantwoording af aan het algemeen bestuur. Het dagelijks bestuur is verantwoordelijk voor de jaarrekening en heeft die verantwoordelijkheid schriftelijk aan ons bevestigd.

In dit accountantsverslag geven wij een toelichting op de bevindingen die voortvloeien uit de controle.

### **1.2 Er is een goedkeurende controleverklaring verstrekt**

Het oordeel op basis van ons onderzoek naar de getrouwheid en de rechtmatigheid geven wij weer in de controleverklaring. Bij dit onderzoek geven wij antwoord op de volgende vragen:

- Zijn de in de jaarrekening gepresenteerde baten en de lasten over 2016 en de activa en passiva per 31 december 2016 getrouw weergegeven?
- Zijn de baten en lasten en de balansmutaties in overeenstemming met de begroting en met de van toepassing zijnde wettelijke regelingen, waaronder de verordeningen van RUD Drenthe, en zijn deze rechtmatig tot stand gekomen?
- Maken de inrichting van het financieel beheer en de financiële organisatie een getrouwe en rechtmatige verantwoording mogelijk?
- Is de jaarrekening opgesteld in overeenstemming met het Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten?
- Is het jaarverslag verenigbaar met de jaarrekening?

Bij de door het dagelijks bestuur opgestelde jaarrekening 2016 hebben wij op 12 april 2017 een verklaring met een goedkeurende strekking afgegeven, zowel voor het aspect getrouwheid als voor het aspect rechtmatigheid.

In overeenstemming met het Besluit accountantscontrole decentrale overheden (Bado) hebben wij de navolgende goedkeurings- en rapporteringstoleranties gehanteerd:

<b>Goedkeuringstoleranties</b>		
<b>Fouten</b>	1% van het totaal van de lasten (inclusief toevoegingen aan de reserves)	€ 119.000
<b>Onzekerheden</b>	3% van het totaal van de lasten	€ 357.000
<b>Rapporteringstoleranties</b>		
Door ons gehanteerd:		
<b>Fouten</b>	5% van bovenstaande goedkeuringstoleranties	€ 5.950
<b>Onzekerheden</b>		€ 17.850

### 1.3 Verloop van het controleproces

De controle van de jaarrekening van RUD Drenthe dient in een kort tijdsbestek plaats te vinden. Dit omdat RUD Drenthe tijdig moet rapporteren richting de deelnemende gemeenten en de provincie. We vinden dat de planning van het jaarrekeningtraject zorgvuldig door u is voorbereid. Voor een belangrijk deel is RUD Drenthe daarbij afhankelijk van de provincie Drenthe, omdat de administratieve zaken daar zijn belegd. Het jaarverslag en de jaarrekening worden opgesteld door RUD Drenthe zelf, waarbij wel sprake is van externe inhuur.

Het jaarrekeningproces vergt, vanwege de korte doorlooptijd, goede planning en veel coördinatie en afstemming met uw accountant. Denk hierbij aan de oplevering en bereidheid van RUD Drenthe om onze vragen tijdig op te pakken. Wij constateren dat het proces met betrekking tot oplevering en beantwoording van onze vragen goed is verlopen.

Tegelijkertijd constateren wij ook dat in de conceptjaarrekening nog diverse omissies aanwezig waren. Hierdoor was het noodzakelijk om meerdere conceptversies van de jaarrekening uit te wisselen en om cijfermatig nog een aantal correcties door te voeren. Bovendien is bij RUD Drenthe in 2016 sprake van nieuwe opbrengststromen, welke geleid hebben tot diverse afstemmingen. Meteen een goede jaarrekening opleveren voorkomt een lange doorlooptijd van de controle en inzet van extra uren en kosten van beide kanten.

## 2. Controlebevindingen jaarrekening 2016

In dit hoofdstuk rapporteren wij de belangrijkste bevindingen naar aanleiding van de controle van de jaarrekening 2016 van RUD Drenthe.

### 2.1 Financiële positie RUD Drenthe

RUD Drenthe heeft over het kalenderjaar 2016 een negatief resultaat van € 502.897 gerealiseerd. Verrekend met het positief eigen vermogen ultimo 2015 van € 1.202.096 geeft dat ultimo 2016 een eigen vermogen van € 699.897. Hiermee blijft de RUD Drenthe binnen de grenzen van 10% van de jaaromzet - welke in 2016 ad € 11.415.034 bedraagt - en dat betekent dat het eigen vermogen ter beschikking kan blijven aan de RUD Drenthe en niet (gedeeltelijk) hoeft terug te vloeien naar de deelnemers.

De RUD Drenthe verwacht op basis van de meerjarenperspectief 2017-2020 dat vanaf boekjaar 2017 een positief resultaat van € 18.000 wordt behaald, welke in 2020 zal oplopen tot een positief resultaat van € 106.000. In 2020 wordt € 12.926.000 aan baten verwacht. De algemene reserve zal, rekening houdend met de reserves ultimo 2016 van € 699.897 en de verwachte resultaten voor 2017 tot en met 2020, de maximaal toegestane grens van 10% van de jaaromzet (€ 1.292.000) niet overschrijden. Het is echter wel van belang dat de RUD Drenthe hier op blijft monitoren, zodat u blijft voldoen aan artikel 27 van de gemeenschappelijke regeling Regionale Uitvoeringsdienst Drenthe.

### 2.2 Overige bevindingen

- De ontvangen bedragen inzake EED gelden ad € 135.364 zijn pas in het jaar 2017 ontvangen en waren derhalve aanvankelijk onterecht verantwoord als vooruitontvangen bedragen in 2016 en opgenomen onder de overlopende passiva. Dit is gecorrigeerd in de definitieve jaarstukken.
- Iedere medewerker krijgt vanaf 1 januari 2017 naast salaris ook een vrij besteedbaar budget: het Individueel Keuze Budget (IKB). In verband met de invoering per 1 januari 2017 zou een verplichting in de jaarrekening 2016 moeten worden opgenomen van 7 maanden. Dit betreft een éénmalige extra last van 7 maanden en die is gerelateerd aan vakantiegeld. Vanwege het éénmalige karakter is geen sprake van een aan jaarlijks terugkerende arbeidskosten gerelateerde verplichting van vergelijkbaar volume en dus dient de last in de jaarrekening 2016 te worden opgenomen. RUD Drenthe heeft daarom terecht een verplichting inzake individueel keuzebudget (IKB) van € 275.000 opgenomen.
- RUD Drenthe werkt veel met ingehuurd personeel. In 2016 is de regelgeving voor het aanbesteden van de inhuur van personeel (zogenaamde 2B-diensten) gewijzigd. RUD Drenthe alsmede de provincie zijn op de hoogte van deze wijzigingen, echter wij adviseren RUD Drenthe om het voldoen aan deze regelgeving goed te blijven monitoren. Belangrijk daarin is het publiceren van een aankondiging of een vooraankondiging op TenderNed, aangezien dit een verplichting is in de genoemde regelgeving. In 2016 hebben wij geen rechtmatigheidsfouten geconstateerd.
- Vorderingen op openbare lichamen ad € 256.559 waren in eerste instantie opgenomen onder de overige vorderingen. Betreft reclassificatie van de vorderingen in de jaarrekening. Dit is gecorrigeerd in de definitieve jaarstukken.
- Vooruitbetalingen ad € 89.894 waren in concept jaarstukken verantwoord onder de overige vorderingen. Betreffen vooruitbetalingen van kosten welke betrekking hebben op het boekjaar 2017. Dit betreft reclassificatie van de overige vorderingen in de jaarrekening. Dit is gecorrigeerd in de definitieve jaarstukken.

- RUD Drenthe heeft in 2016 in opdracht van de provincie Drenthe diverse nieuwe projecten uitgevoerd. De opbrengsten voor deze projecten zijn ad € 285.120 en waren in 2016 niet begroot en tevens niet opgenomen in een begrotingswijziging. Wij adviseren RUD Drenthe om dit gedurende het jaar te blijven monitoren en toe te zien op een volledige opbrengstenverantwoording. Dergelijke (nieuwe) projecten vragen om een goede projectadministratie. Wat daarin kan helpen is het gebruik maken van verschillende werkcodes, zodat inzichtelijk is wat voor werkzaamheden er zijn uitgevoerd en wat in rekening moet worden gebracht.

### **2.3 Verantwoording bodemsaneringsprojecten provincie Drenthe**

Naast de uitvoering van 'eigen' taken op het gebied van milieu worden door RUD Drenthe ook bodemsaneringsprojecten uitgevoerd in opdracht van de provincie Drenthe. Daarbij is afgesproken dat de uitgaven en ontvangsten via de *balans* van RUD Drenthe en niet via het *overzicht van baten en lasten* verantwoord. De reden hiervoor is dat deze activiteiten volledig voor rekening en risico van de provincie worden uitgevoerd en daarmee niet tot de activiteiten van de RUD Drenthe zelf worden gerekend.

Per ultimo 2015 was sprake van een openstaande verplichting aan de provincie van € 2.229.486. Deze verplichting is in 2016 met de provincie afgerekend. In 2016 heeft de RUD Drenthe van de provincie Drenthe een voorschot ontvangen van € 2 miljoen, waar in 2016 € 2.325.079 aan werkelijke kosten tegenover staan. Ultimo 2016 is daarom sprake van een openstaande vordering op de provincie van € 325.079. De balanspositie van de bodemsaneringsprojecten kan jaarlijks fluctueren van een vordering naar een verplichting en andersom. Tijdig afrekenen met de provincie is daarom aan te bevelen, omdat deze balansposities invloed hebben op financiële kengetallen. Uitschieters, die voorkomen kunnen worden, zijn daarom onwenselijk. Dergelijke verschillen deden zich overigens in 2016 niet voor.

### **2.4 Frauderisico's, beheersmaatregelen en bestuurlijke betrokkenheid daarbij**

Het dagelijks bestuur van RUD Drenthe is verantwoordelijk voor het vermijden en ontdekken van fraude. Vanuit onze rol bevragen wij het dagelijks bestuur hier ook op. Welke frauderisico's kunnen zich voordoen bij RUD Drenthe en welke maatregelen van interne beheersing zijn er om fraudes te voorkomen?

Het beheersen van kwaliteit is uitsluitend mogelijk indien vooraf ook inzicht wordt verkregen in en bewustwording is gecreëerd omtrent de gebieden die gevoelig zijn voor fraude. Het onderkennen van dergelijke risico's is een startpunt om (goede) interne beheersingsmaatregelen in te voeren, die het risico op fraude zoveel als mogelijk beperken. De interne frauderisicoanalyse geeft nadere richting aan de wijze waarop de RUD de eigen beheersingsomgeving heeft ingericht.

De directie van RUD Drenthe heeft in 2016 een frauderisicoanalyse laten opstellen en vaststellen. De behandeling van de analyse in het bestuur heeft inmiddels plaatsgevonden. Dit vinden wij een goede zaak, want hiermee is inzichtelijk geworden welke risico's RUD Drenthe op dit gebied loopt en is antwoord gegeven op de vraag of de risico's intern voldoende worden beheerst. U bent voor uzelf tot de conclusie gekomen dat voor de geïdentificeerde risico's voldoende beheersmaatregelen zijn getroffen en dat geen aanvullende maatregelen nodig zijn.

## **2.5 Vrijstelling vennootschapsbelasting**

RUD Drenthe is een samenwerkingsverband op grond van de Wet Gemeenschappelijke regeling (publiek-rechtelijke rechtspersoon) dat zich primair bezighoudt met de door de deelnemers (provincie en gemeenten) opgedragen overheidstaken. Dit betreft in eerste instantie het landelijk bepaalde minimumbasistakenpakket op het gebied van vergunningverlening in het milieudomein. De bijdragen van de deelnemers zijn € 11.318.817. Deze bijdragen vallen onder overheidstaken en zijn daarmee vrijgesteld van de vennootschapsbelasting.

RUD Drenthe voert daarnaast aanvullende projecten uit voor de provincie en ontvangt daarvoor aanvullende opbrengsten. Dit betreffen onder andere baten met betrekking tot BRZO, bodemsanering, impuls en leges. Deze baten ad € 285.121 hebben allen betrekking op de uitgevoerde milieutaken voor de provincie Drenthe. Opbrengsten uit milieutaken zijn vrijgesteld van de vennootschapsbelasting.

## **2.6 Betrouwbaar en continuïteit van de automatiseringsomgeving**

Onze jaarrekeningcontrole is gericht op het geven van een oordeel omtrent de jaarrekening zelf en is niet primair gericht op het doen van uitspraken omtrent de betrouwbaarheid en de continuïteit van de geautomatiseerde gegevensverwerking als geheel of van onderdelen daarvan. Onze bevindingen daaromtrent raken dan ook slechts die onderdelen die wij onderzocht hebben in het kader van de jaarrekening, wat wil zeggen dat wij ter zake geen volledigheid pretenderen. In overeenstemming met artikel 2:393 van het Burgerlijk Wetboek delen wij u mee dat bij de controle van de jaarrekening geen zaken betreffende de betrouwbaarheid en continuïteit van de geautomatiseerde gegevensverwerking zijn op te merken.



### **3. Rechtmatigheid**

#### **3.1 Aanpak controle rechtmatigheid**

De jaarrekening 2016 is de financiële resultante van de handelingen die binnen uw organisatie hebben plaatsgevonden. Het oordeel over de betrouwbaarheid van deze financiële uitkomsten wordt mede vastgesteld aan de hand van de interne controles die de RUD Drenthe zelf dient uit te voeren. De uitkomsten van deze controles zijn voor ons van belang om ons oordeel op te baseren. Rechtmatigheid is in essentie het vaststellen dat de gemaakte afspraken en regels worden nageleefd. Helderere procedures vormen hiervoor een belangrijke voorwaarde.

Om ons als accountants als het ware de goede weg te wijzen en ook de interne controle richting te geven, is het van belang dat er een controleprotocol is waarin het normenkader is opgenomen. Het normenkader is in feite niets anders dan een overzicht van de van toepassing zijnde - en daarmee te toetsen - interne en externe spelregels.

Het van toepassing zijnde controleprotocol met het normenkader is op 11 juli 2016 door het algemeen bestuur vastgesteld. Wij hebben onze werkzaamheden uitgevoerd aan de hand van dit normenkader, rekening houdend met de goedkeuringstolerantie zoals deze vastligt in het Besluit accountantscontrole decentrale overheden, namelijk voor fouten 1% en voor onzekerheden 3%.

In de financiële verordening van de RUD Drenthe is vastgesteld dat het Dagelijks Bestuur zorg draagt voor de jaarlijkse interne toetsing van de getrouwheid van de informatieverstrekking en de rechtmatigheid van de beheershandelingen. Dit ter vaststelling van het getrouwe en rechtmatige beeld van de jaarrekening. RUD Drenthe heeft een dergelijke interne controle laten uitvoeren door de provincie Drenthe, om vast te stellen dat baten, lasten en balansmutaties rechtmatig tot stand gekomen zijn.

### **3.2 Begroting is onderschreden, middelen begroting zijn niet volledig uitgegeven**

Eén van de belangrijkste elementen van de kaderstellende taak van het algemeen bestuur is het budgetrecht. Het algemeen bestuur heeft het recht om de budgetten toe te kennen. Het dagelijks bestuur is vervolgens verantwoordelijk voor het opzetten van een systeem van budgetbeheer dat moet waarborgen dat de lasten binnen de begroting blijven.

Omdat het algemeen bestuur de kaders stelt, is het overschrijden van de begroting in beginsel onrechtmatig. De analyse van overschrijdingen dient plaats te vinden op het niveau van de vastgestelde programma's. De begroting en daarmee ook de jaarrekening van RUD Drenthe kent echter geen onderverdeling naar programma's. In feite is er daarmee sprake van één programma, namelijk de uitvoering van milieutaken.

• Totaal geraamde lasten (na wijziging), inclusief onvoorziene kosten:	€ 12.356.222
• Totaal realisatie, inclusief onvoorziene kosten:	<u>€ 11.917.932</u>
• Onderschrijding	€ 438.290

Er is sprake van een begrotingsonderschrijding, zodat begrotingsonrechtmatigheid niet aan de orde is.

### **3.3 Naleving overige verordeningen**

Van de overige verordeningen en wetgeving die hebben geleid tot financiële beheersmaatregelen in 2016, hebben we kunnen vaststellen dat deze door het bestuur worden nageleefd.

## Appendix A - Overzicht gecorrigeerde controleverschillen

Hieronder geven wij een overzicht van geconstateerde en gecorrigeerde verschillen gedurende de jaarrekeningcontrole.

- De vooruitontvangen bedragen inzake EED gelden ad € 135.364 zijn pas in het jaar 2017 ontvangen, derhalve onterecht verantwoord als zijnde vooruitontvangen bedragen en opgenomen onder de overlopende passiva. Een zelfde bedrag ad € 135.364 was eveneens opgenomen onder de debiteuren. Betreft een balansverlenging en derhalve is er geen sprake van invloed op het eigen vermogen danwel het gerealiseerd resultaat.

<b>Gecorrigeerde controleverschillen (welke zijn gecorrigeerd en dus niet meer zijn opgenomen in de definitieve jaarrekening)</b>	<b>Soort</b>	<b>Invloed Eigen vermogen</b>	<b>Invloed Resultaat</b>
Totaal verschillen:			
- Vooruitontvangen bedragen EED gelden	Fouten	n.v.t.	n.v.t.
Totaal onzekerheden:	n.v.t.	€ 0	€ 0
Totaal verschillen en onzekerheden:	n.v.t.	€ 0	€ 0

11  
12 april 2017  
3114461660/2017.01540/RH

## **Appendix B - Frauderisico**

In Nederland is de accountant wettelijk verplicht om alle ontdekte fraudegevallen te rapporteren aan het management van de organisatie. Wij merken op dat onze controle niet specifiek is ingericht op het ontdekken van fraude. De accountant is wel verantwoordelijk voor het betrekken van frauderisico's in de planning en uitvoering van zijn controleopdracht.

Wij hebben een fraudediscussie gevoerd met het controleteam en met het management van RUD Drenthe, waarbij wij de nadruk hebben gelegd op de vermoedens van materiële onjuistheden als gevolg van fraude in de jaarstukken. Van het management hebben wij de bevestiging ontvangen dat er geen onregelmatigheden zijn geconstateerd waarbij het management of werknemers zijn betrokken die een belangrijke rol spelen bij de maatregelen van interne beheersing of anderen in het geval dat de fraude van materieel belang kan zijn voor de jaarrekening.

Tevens hebben wij zelfstandig werkzaamheden uitgevoerd die erop gericht waren om het risico van het 'omzeilen' van de interne beheersingsmaatregelen door het management te detecteren. Wij hebben specifieke controles uitgevoerd op memoriaalboekingen en schattingen en hebben significante en ongebruikelijke transacties met behulp van gegevensanalyses onderzocht.

Hoewel wij een kritische houding hebben ten opzichte van risico's van fraude in de jaarrekening, willen wij opmerken dat onze controle niet specifiek is gericht op het ontdekken hiervan. Tijdens de uitvoering van onze controle van de jaarrekening 2016 hebben wij geen aanwijzingen verkregen dat er sprake is geweest van fraude.

12  
12 april 2017  
3114461660/2017.01540/RH

## **Appendix C - Bevestiging onafhankelijkheid**

De voorschriften in het kader van onafhankelijkheid zijn binnen de Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (de NBA) opgenomen in de "Verordening inzake Onafhankelijkheid" (ViO) en vormen een belangrijk onderdeel van het 'normenkader' waaraan een accountant moet voldoen. De naleving van de ViO is binnen de organisatie van Deloitte ingebed.

Op basis van onze toetsing concluderen wij dat onze onafhankelijkheid als certificerend accountant bij RUD Drenthe in 2016 voldoende is gewaarborgd. Een overzicht van de aanvullende dienstverlening hebben wij hieronder opgenomen.

<b>Aanvullende dienstverlening (niet controle gerelateerd)</b>
--

Geen
------

## **Appendix D - Disclaimer en beperking in gebruik**

Dit verslag is alleen bestemd voor de leden van algemeen en dagelijks bestuur van RUD Drenthe, de deelnemende gemeenten, provincie Drenthe en het ministerie van BZK en mag niet in zijn geheel of gedeeltelijk aan derden worden verstrekt of aangehaald zonder onze schriftelijke toestemming vooraf. Er wordt geen verantwoordelijkheid aan een derde partij geaccepteerd, omdat dit verslag daar niet voor is opgesteld en bedoeld. Dientengevolge nemen wij geen enkele verplichting of plicht van zorg op ons aan ieder ander persoon aan wie dit verslag getoond wordt of in wiens handen het komt.

De in dit verslag aan de orde gestelde onderwerpen waarvan wij van mening zijn dat zij uw aandacht behoeven, zijn door ons geconstateerd gedurende onze controleopdracht. Het is geen allesomvattend verslag van alle geconstateerde zaken en in het bijzonder kunnen wij niet verantwoordelijk worden gesteld voor het rapporteren van alle bedrijfsrisico's of tekortkomingen in het systeem van interne beheersing. Elke conclusie, opinie of opmerking in dit verslag is verstrekt in de context van onze controleverklaring over de jaarrekening als geheel.

Evenzo geldt dat eventuele opmerkingen, bevindingen en aanbevelingen met betrekking tot het systeem van interne beheersing niet gelezen dienen te worden als een afzonderlijke opinie over het systeem van interne beheersing en de werking daarvan.