

Dit document maakt gebruik van bladwijzers

**Standaard 3950N**

# **Assurance-opdrachten inzake het voldoen aan de criteria voor het opstellen van een digitaal verantwoordingsdocument**

3 oktober 2024

Koninklijke Nederlandse  
Beroepsorganisatie  
van Accountants



## Standaard 3950N Assurance-opdrachten inzake het voldoen aan de criteria voor het opstellen van een digitaal verantwoordingsdocument

### Inhoudsopgave

<b>Inleiding</b>	<b>4</b>
Toepassingsgebied	4
Ingangsdatum	4
<b>Doelstellingen</b>	<b>4</b>
<b>Definities</b>	<b>4</b>
<b>Vereisten</b>	<b>5</b>
Het uitvoeren van een assurance-opdracht met betrekking tot het voldoen aan de criteria van een digitaal verantwoordingsdocument overeenkomstig deze Standaard	5
Ethische voorschriften	5
Aanvaarding en continuering	6
Kwaliteitsmanagement	7
Professioneel-kritische instelling, professionele oordeelsvorming en assurance-vaardigheden en technieken	9
Het plannen en uitvoeren van de opdracht	9
Het verkrijgen van assurance-informatie	11
Beschrijving van de van toepassing zijnde criteria	14
Het vormen van de assurance-conclusie	14
Het opstellen van het assurance-rapport	15
Goedkeurende en aangepaste conclusies	17
Digitaal ondertekenen	18
Overige communicatieverantwoordelijkheden	18
Opname van verklaring bij digitaal verantwoordingsdocument in afschrift dat digitale informatie niet bevat	18
<b>Documentatie</b>	<b>18</b>
<b>Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten</b>	<b>19</b>
Inleiding	19
Toepassingsgebied	19
Doelstellingen	20
Definities	20
Vereisten	21
Het uitvoeren van een assurance-opdracht met betrekking tot het voldoen aan de criteria van een digitaal verantwoordingsdocument overeenkomstig deze Standaard	21
Ethische voorschriften	21
Aanvaarding en continuering	21
Kwaliteitsmanagement	22
Het plannen en uitvoeren van de opdracht	22
Het verkrijgen van assurance-informatie	24
Het vormen van de assurance-conclusie	26
Het opstellen van het assurance-rapport	26

Opname van verklaring bij digitaal verantwoordingsdocument in afschrift dat digitale informatie niet bevat	27
Documentatie	27

## Inleiding

- 1 Deze Standaard behandelt de assurance-opdracht die het doel heeft te evalueren of een digitaal verantwoordingsdocument voldoet aan de van toepassing zijnde criteria en hierover een conclusie tot uitdrukking te brengen. Een assurance-opdracht onder deze Standaard kan zowel worden uitgevoerd op basis van een beperkte mate van zekerheid als op basis van een redelijke mate van zekerheid, waarbij het onderscheid in zekerheid voornamelijk betrekking heeft op de zekerheid die wordt gegeven dat de toegepaste markeringen juist zijn. (Zie Par. A1– A5)
- 2 Bij een digitaal verantwoordingsdocument kan de accountant onder meer zekerheid geven over:
  - de verantwoordingsinformatie in het document. Daarbij kan onderscheid worden gemaakt tussen:
    - de inhoud van het document (bijvoorbeeld of de verantwoordingsinformatie een getrouw beeld geeft); of
    - de inhoud op de afzonderlijke onderdelen (data-level assurance); en (Zie Par. A6)
  - het voldoen van het digitaal verantwoordingsdocument aan de van toepassing zijnde criteria.

## Toepassingsgebied

- 3 Een assurance-opdracht die onder deze Standaard wordt uitgevoerd is bedoeld om een redelijke of beperkte mate van zekerheid te verkrijgen over de vraag of een digitaal verantwoordingsdocument voldoet aan de van toepassing zijnde criteria en een conclusie daarover tot uitdrukking te brengen. (Zie Par. A7)
- 4 Een in paragraaf 3 beschreven opdracht zal veelal samen worden uitgevoerd met een andere assurance-opdracht om een conclusie te verschaffen over de verantwoordingsinformatie in het digitaal verantwoordingsdocument.

Een dergelijke opdracht wordt in deze Standaard aangeduid als een samenvallende opdracht. In dat geval kan de accountant in één verklaring rapporteren, tenzij de regelgeving zich daar tegen verzet. (Zie Par. A8)

## Ingangsdatum

- 5 Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.

## Doelstellingen

- 6 Bij het uitvoeren van een assurance-opdracht volgens deze Standaard zijn de doelstellingen van de accountant:
  - a het verkrijgen van een beperkte dan wel redelijke mate van zekerheid of het bestand of de set van bestanden, die het digitaal verantwoordingsdocument vormen, geen afwijking van materieel belang met betrekking tot aan de van toepassing zijnde criteria bevat; (Zie Par. A9 – A10)
  - b het tot uitdrukking brengen van een conclusie over het voldoen van het digitaal verantwoordingsdocument aan de criteria in een schriftelijk rapport; en
  - c het verder communiceren zoals door deze Standaard wordt vereist.
- 7 In die gevallen waarin er geen beperkte dan wel redelijke mate van zekerheid kan worden verkregen en een conclusie met beperking in het assurance-rapport van de accountant in de gegeven omstandigheden onvoldoende is voor rapportering aan de beoogde gebruikers, vereist deze Standaard dat de accountant:
  - een onthouding van een conclusie formuleert; of
  - de opdracht teruggeeft (of ontslag aanbiedt) indien dat onder van toepassing zijnde wet- of regelgeving mogelijk is.

## Definities

- 8 In het kader van deze Standaard hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenis:
  - a *digitaal verantwoordingsdocument* – bestand of set van bestanden die gezamenlijk maken dat een verantwoording digitaal gelezen kan worden en eventueel ook voor de mens, al dan niet met daartoe geschikte software, leesbaar is. (Zie Par. A11)

- b *samenvallende opdracht* – opdracht waarbij de accountant gevraagd wordt zekerheid te verstrekken over de betrouwbaarheid van de verantwoordingsinformatie in een digitaal verantwoordingsdocument en over de vraag of het digitaal verantwoordingsdocument voldoet aan de van toepassing zijnde criteria. ([Zie Par. A12](#))
  - c *verantwoordingsinformatie* – informatie die een verantwoordelijke partij verstrekt in het digitale verantwoordingsdocument over het onderzoeksobject, voor zover deze informatie geen betrekking heeft op de technische inrichting van het verantwoordingsdocument conform de daarvoor geldende technische criteria. ([Zie Par. A13](#))
- 9 De definities in de Standaarden 000N t/m 899 en 3000A zijn van overeenkomstige toepassing, voor zover in deze Standaard niet anders is bepaald.

## Vereisten

### Het uitvoeren van een assurance-opdracht met betrekking tot het voldoen aan de criteria van een digitaal verantwoordingsdocument overeenkomstig deze Standaard

#### *Het naleven van deze Standaard*

- 10 De accountant dient niet te vermelden dat de werkzaamheden zijn uitgevoerd in overeenstemming met deze Standaard tenzij de accountant deze heeft uitgevoerd in overeenstemming met de vereisten van deze Standaard. ([Zie Par. A14](#))

#### *Tekst van de Standaard*

- 11 De accountant dient inzicht te hebben in de gehele tekst van deze Standaard, met inbegrip van de toepassingsgerichte en overige verklarende teksten, om de doelstellingen te begrijpen en de vereisten naar behoren toe te passen.

#### *Het naleven van relevante vereisten*

- 12 Behoudens hetgeen gesteld is in de paragrafen 13 en 14 dient de accountant alle vereisten van deze Standaard na te leven, tenzij in de omstandigheden van de opdracht het vereiste niet relevant is omdat die van voorwaardelijke aard is en de voorwaarde niet is vervuld. Vereisten die alleen van toepassing zijn op opdrachten met een redelijke mate van zekerheid dan wel opdrachten met een beperkte mate van zekerheid zijn weergegeven met de letter 'R' (redelijke mate van zekerheid) of 'B' (beperkte mate van zekerheid) na het nummer van de paragraaf.
- 13 In uitzonderlijke omstandigheden kan de accountant het noodzakelijk achten om af te wijken van een relevante vereiste in deze Standaard. In die omstandigheden dient de accountant alternatieve werkzaamheden uit te voeren om het doel van dit vereiste te bereiken. De noodzaak dat de accountant van een relevante vereiste moet afwijken, komt naar verwachting alleen voor wanneer wordt vereist dat er een specifieke maatregel moet worden uitgevoerd en deze maatregel niet effectief zou zijn om het doel van het vereiste te bereiken in de specifieke omstandigheden van de opdracht.
- 14 De accountant die een (samenvallende) opdracht uitvoert, dient de vereisten uit deze Standaard toe te passen, tenzij in de vereisten in deze Standaard is aangegeven dat zij samen mogen worden uitgevoerd met de vereisten voor vergelijkbare werkzaamheden in de Standaarden die op de andere opdracht van toepassing zijn. ([Zie Par. A15](#))

#### *Het niet bereiken van een doelstelling*

- 15 Wanneer een doelstelling van deze Standaard niet kan worden bereikt, dient de accountant te evalueren of hierdoor de conclusie van de accountant dient te worden aangepast dan wel de opdracht dient te worden teruggegeven. Dit laatste kan alleen indien teruggave onder van toepassing zijnde wet- of regelgeving mogelijk is. Het niet bereiken van een doelstelling in een relevante Standaard vormt een belangrijke aangelegenheid die documentatie vereist overeenkomstig paragraaf 90 van deze Standaard.

## Ethische voorschriften

- 16 De accountant dient de VGBA en de ViO na te leven of, indien van toepassing, andere wettelijke of professionele vereisten, die ten minste gelijkwaardig zijn. ([Zie Par. A16](#))

## Aanvaarding en continuering

- 17 De opdrachtpartner dient ervan overtuigd te zijn dat de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid voor de aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en assurance-opdrachten zijn gevolgd door de accountantseenheid. De opdrachtpartner dient vast te stellen dat conclusies die hieromtrent zijn getrokken passend zijn.
- 18 De accountant dient een assurance-opdracht met betrekking tot een digitaal verantwoordingsdocument alleen te aanvaarden of te continueren wanneer:
- de accountant geen reden heeft te veronderstellen dat er aan de relevante ethische voorschriften, met inbegrip van onafhankelijkheid, niet zal worden voldaan;
  - de accountant zich ervan heeft vergewist dat die personen die de opdracht uit moeten voeren gezamenlijk over de passende competentie en capaciteiten beschikken, met inbegrip van voldoende tijd om de opdracht uit te voeren ([Zie Par. 30](#));
  - de basis waarop de opdracht wordt uitgevoerd, is overeengekomen door:
    - het vaststellen dat de randvoorwaarden voor een assurance-opdracht aanwezig zijn; en
    - het bevestigen dat er overeenstemming bestaat tussen de accountant en de opdrachtgever over de voorwaarden van de opdracht, met inbegrip van de rapporteringsverantwoordelijkheden van de accountant.
- 19 Indien de opdrachtpartner informatie verkrijgt die ertoe zou kunnen hebben geleid dat de accountantseenheid de opdracht zou hebben geweigerd als die informatie vóór het aanvaarden of continueren van de opdracht bekend zou zijn geweest bij de accountantseenheid, dient de opdrachtpartner deze informatie onmiddellijk te communiceren aan de accountantseenheid, zodat de accountantseenheid en de opdrachtpartner de noodzakelijke maatregelen kunnen nemen.
- 20 Een entiteit kan er voor kiezen om te voldoen aan verdergaande criteria bij het aanmaken van een digitaal verantwoordingsdocument dan de op grond van wet- en regelgeving van toepassing zijnde criteria voor het aan te maken digitaal verantwoordingsdocument. Een accountant dient een assurance-opdracht met betrekking tot een dergelijk digitaal verantwoordingsdocument alleen te accepteren wanneer de verdergaande criteria niet leiden tot strijdigheid met de vereisten die gelden voor het opstellen van een digitaal verantwoordingsdocument en dat aan de van toepassing zijnde criteria wordt voldaan. ([Zie Par. A17 – A18](#))

### *Randvoorwaarden voor de assurance-opdracht*

- 21 Teneinde vast te stellen of de randvoorwaarden voor een assurance-opdracht met betrekking tot een digitaal verantwoordingsdocument aanwezig zijn, dient de accountant, op basis van voorlopige kennis van de omstandigheden van de opdracht alsmede overleg met de geschikte partij(en), te bepalen of:
- de rollen en verantwoordelijkheden van de geschikte partijen passend zijn in de omstandigheden; en
  - de opdracht al de volgende kenmerken vertoont;
    - de verantwoordingsinformatie is geschikt om in een digitaal verantwoordingsformaat weer te geven;
    - van toepassing zijnde criteria zijn gedefinieerd voor het te gebruiken digitale formaat voor het digitaal verantwoordingsdocument; ([Zie Par. A19 – A20](#))
    - de accountant verwacht in staat te zijn assurance-informatie te verkrijgen die nodig is om de conclusie van de accountant te onderbouwen;
    - de conclusie van de accountant, in de vorm die passend is voor een opdracht met een beperkte dan wel redelijke mate van zekerheid, zal worden opgenomen in een schriftelijk rapport; en
    - de criteria en de eventueel te gebruiken hulpbestanden voor de gebruikers van het digitaal verantwoordingsdocument zijn beschikbaar of worden beschikbaar gesteld.
- 22 De accountant die zekerheid verstrekt over het voldoen aan de van toepassing zijnde criteria van een digitaal verantwoordingsdocument waarbij geen sprake is van een samenvallende opdracht, licht in een paragraaf inzake overige aangelegenheden toe wat diens betrokkenheid is geweest bij de in het digitaal verantwoordingsdocument opgenomen verantwoordingsinformatie. ([Zie Par. A21 – A22](#))
- 23 Wanneer de randvoorwaarden van een assurance-opdracht met betrekking tot een digitaal verantwoordingsdocument niet aanwezig zijn, dient de accountant deze aangelegenheid met de

opdrachtgever te bespreken. Indien er geen wijzigingen kunnen worden aangebracht om te voldoen aan de randvoorwaarden, dient de accountant de opdracht niet te aanvaarden als een assurance-opdracht met betrekking tot een digitaal verantwoordingsdocument, tenzij dit op grond van wet- of regelgeving vereist is. Een opdracht die onder dergelijke omstandigheden is uitgevoerd voldoet niet aan deze Standaard. De accountant dient derhalve in het assurance-rapport geen verwijzingen op te nemen naar het feit dat de opdracht overeenkomstig deze Standaard is uitgevoerd.

#### *Beperking in de reikwijdte voorafgaand aan de aanvaarding van de opdracht*

- 24 Wanneer de opdrachtgever in de voorwaarden van een voorgestelde assurance-opdracht met betrekking tot een digitaal verantwoordingsdocument een zodanige beperking in de reikwijdte van het werk van de accountant oplegt dat de accountant van mening is dat de beperking zal resulteren in het formuleren van een onthouding van een conclusie over de informatie over het onderzoeksobject, dient de accountant een dergelijke opdracht niet te aanvaarden als een assurance-opdracht, tenzij dit op grond van wet- of regelgeving vereist is.

#### *Het overeenkomen van de voorwaarden van de opdracht*

- 25 De accountant dient de voorwaarden van de opdracht met de opdrachtgever overeen te komen. De overeengekomen voorwaarden van de opdracht dienen voldoende gedetailleerd te worden vastgelegd in een opdrachtbevestiging of andere passende vorm van schriftelijke overeenkomst, schriftelijke bevestiging, of in wet- of regelgeving. ([Zie Par. A23](#))
- 26 Bij doorlopende opdrachten dient de accountant in te schatten of de omstandigheden vereisen dat de voorwaarden van de opdracht worden herzien en of het nodig is om de opdrachtgever aan de bestaande voorwaarden van de opdracht te herinneren.

#### *Aanvaarding van een wijziging in de voorwaarden van de opdracht*

- 27 De accountant dient niet met een wijziging in de voorwaarden van de opdracht (inclusief het wijzigen van een opdracht met redelijke mate van zekerheid naar een opdracht met beperkte mate van zekerheid) in te stemmen wanneer er geen redelijke rechtvaardiging is om dat te doen. Indien een dergelijke wijziging is aangebracht dient de accountant assurance-informatie die voorafgaand aan de wijziging was verkregen niet te negeren. ([Zie Par. A24](#))

#### *Assurance-rapport voorgeschreven bij wet- of regelgeving*

- 28 In sommige gevallen wordt de indeling en formulering van het assurance-rapport bij een digitaal verantwoordingsdocument in de wet- of regelgeving van het relevante rechtsgebied vastgelegd. In deze omstandigheden dient de accountant te evalueren:
- of de beoogde gebruikers de assurance-conclusie wellicht verkeerd kunnen begrijpen; en
  - zo ja, of een aanvullende uiteenzetting in het assurance-rapport mogelijke misverstanden kan beperken.

Indien de accountant concludeert dat aanvullende uiteenzetting in het assurance-rapport de kans op misverstanden niet kan beperken, dient de accountant de opdracht niet te aanvaarden tenzij door wet- of regelgeving vereist wordt dit wel te doen. Een opdracht die in overeenstemming met dergelijke wet- of regelgeving wordt uitgevoerd, voldoet niet aan deze Standaard. Derhalve dient de accountant in het assurance-rapport geen verwijzingen op te nemen naar het feit dat de opdracht overeenkomstig deze Standaard is uitgevoerd.

## **Kwaliteitsmanagement**

#### *Kenmerken van de opdrachtpartner*

- 29 De opdrachtpartner dient:
- werkzaam te zijn bij of verbonden aan een accountantseenheid die de NVKS of een minimaal gelijkwaardig kwaliteitsmanagementsysteem toepast ([Zie Par. A25](#));
  - vast te stellen dat voldoende en geschikte middelen om de opdracht uit te voeren tijdig zijn toegewezen of ter beschikking zijn gesteld aan het opdrachtteam, rekening houdend met de aard en de omstandigheden van de opdracht, de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid, en eventuele veranderingen die kunnen opkomen tijdens de opdracht.

- c competent te zijn op het gebied van assurance-vaardigheden en -technieken; en ([Zie Par. A26](#))
- d over passende competentie te beschikken betreffende het digitale verantwoordingsdocument en de evaluatie hiervan om de verantwoordelijkheid voor de assurance-conclusie te kunnen aanvaarden.

#### *Opdrachtmiddelen*

- 30 Om de verantwoordelijkheid voor de assurance-conclusie inzake het voldoen aan de van toepassing zijnde criteria bij het opstellen van een digitaal verantwoordingsdocument te kunnen aanvaarden dient de opdrachtpartner in voldoende mate:
- a zich ervan te vergewissen dat die personen die de opdracht moeten uitvoeren gezamenlijk over de passende competentie en capaciteiten en over voldoende tijd beschikken, om:
    - i de opdracht overeenkomstig deze Standaard en in overeenstemming met door wet- en regelgeving gestelde vereisten uit te voeren; en
    - ii het mogelijk te maken dat een passend assurance-rapport wordt uitgebracht;
  - b ervan overtuigd te zijn dat de accountant in staat zal zijn te worden betrokken bij de werkzaamheden van:
    - i een door de accountant ingeschakelde deskundige, en
    - ii een andere accountant, die geen deel uitmaakt van het opdrachtteam, als van dat werk gebruik wordt gemaakt.

#### *Verantwoordelijkheden van de opdrachtpartner*

- 31 De opdrachtpartner dient de algehele verantwoordelijkheid te nemen voor het managen en bereiken van kwaliteit van de opdracht en het in voldoende mate en op passende wijze betrokken zijn gedurende de opdracht. Dit omvat de verantwoordelijkheid voor:
- a het zich ervan vergewissen dat de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid voor de aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en assurance-opdrachten zijn gevolgd;
  - b het plannen en uitvoeren van de opdracht (met inbegrip van passende aansturing van en toezicht op de leden van het opdrachtteam) in overeenstemming met de professionele Standaarden en de van toepassing zijnde door wet- en regelgeving gestelde vereisten;
  - c het uitvoeren van beoordelingen in overeenstemming met de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid, alsmede het beoordelen van de opdrachtdocumentatie op of vóór de datum van het assurance-rapport;
  - d geschikte opdrachtdocumentatie die wordt bewaard om informatie te verschaffen over het bereiken van de doelstellingen van de accountant, alsmede dat de opdracht is uitgevoerd overeenkomstig deze Standaard en relevante door wet- en regelgeving gestelde vereisten; en
  - e passende consultatie die door het opdrachtteam wordt gepleegd over moeilijke of omstreden aangelegenheden.
- 32 De opdrachtpartner dient door middel van observatie en het verzoeken om inlichtingen, voor zover noodzakelijk, gedurende de opdracht alert te blijven op informatie die aantoont dat leden van het opdrachtteam relevante ethische voorschriften niet hebben nageleefd. Indien via het kwaliteitsmanagementsysteem van de accountantseenheid of op andere wijze aangelegenheden onder de aandacht van de opdrachtpartner komen, die erop wijzen dat leden van het opdrachtteam relevante ethische voorschriften niet hebben nageleefd, dient de opdrachtpartner in overleg met anderen binnen de accountantseenheid passende maatregelen te bepalen.
- 33 Op of vóór de datum van het assurance-rapport dient de opdrachtpartner vast te stellen, door middel van een beoordeling van de opdrachtdocumentatie en een bespreking met passende leden van het opdrachtteam, dat voldoende en geschikte assurance-informatie is verkregen ter onderbouwing van de getrokken conclusies en voor het afgeven van het assurance-rapport.
- 34 Onder een effectief kwaliteitsmanagementsysteem valt een monitorings- en herstelproces dat is opgezet voor het verschaffen van een redelijke mate van zekerheid aan de accountantseenheid dat de beleidslijnen of procedures met betrekking tot het kwaliteitsmanagementsysteem relevant en adequaat zijn en effectief werken. De opdrachtpartner dient de informatie uit het monitorings- en herstelproces van de accountantseenheid zoals gecommuniceerd door de accountantseenheid en, indien van toepassing en voor zover relevant, andere accountantseenheden die tot het netwerk behoren, in aanmerking te nemen, alsmede de vraag of de informatie van invloed kan zijn op de assurance-opdracht.



### *Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling*

- 35 Een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling moet worden uitgevoerd bij opdrachten waarvoor op grond van wet- of regelgeving een kwaliteitsbeoordeling is vereist of waarvoor de accountantseenheid heeft bepaald dat een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling is vereist.

Voor deze opdrachten geldt dat de opdrachtpartner met de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar significante aangelegenheden en significante oordeelsvormingen dient te bespreken die zich tijdens de opdracht voordoen. De opdrachtpartner dient het assurance-rapport niet te dateren voordat die beoordeling is afgerond<sup>1</sup>.

De opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar dient een objectieve evaluatie uit te voeren van de significante oordeelsvormingen van het opdrachtteam en de conclusies die getrokken zijn bij het formuleren van het assurance-rapport. Deze evaluatie dient het volgende in te houden:

- a bespreking van significante aangelegenheden met de opdrachtpartner;
- b beoordeling van de informatie over het voldoen aan de van toepassing zijnde criteria van een digitaal verantwoordingsdocument en het voorgestelde assurance-rapport;
- c beoordeling van geselecteerde opdrachtdocumentatie met betrekking tot de significante oordeelsvormingen van het opdrachtteam en de conclusies die zijn getrokken; en
- d evaluatie van de conclusies die zijn getrokken bij het formuleren van het assurance-rapport alsmede de overweging of het voorgestelde assurance-rapport passend is.

De accountant en de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar kunnen bij een samenvallende opdracht waarbij bij elke opdracht een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling wordt uitgevoerd, de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling bij beide opdrachten administratief en uitvoeringstechnisch als één opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling behandelen.

### **Professioneel-kritische instelling, professionele oordeelsvorming en assurance-vaardigheden en technieken**

- 36 De accountant dient de opdracht met een professioneel-kritische instelling te plannen en uit te voeren, waarbij de accountant er rekening mee houdt dat er omstandigheden kunnen bestaan die ertoe leiden dat de informatie over het voldoen aan de van toepassing zijnde criteria van een digitaal verantwoordingsdocument een afwijking van materieel belang bevat.
- 37 De accountant dient bij het plannen en uitvoeren van een assurance-opdracht professionele oordeelsvorming toe te passen, met inbegrip van het bepalen van de aard, timing en omvang van de geplande werkzaamheden.
- 38 De accountant dient assurance-vaardigheden en -technieken toe te passen als onderdeel van het iteratief en systematisch opdrachtproces.

### **Het plannen en uitvoeren van de opdracht**

#### *Het plannen*

- 39 De accountant dient de opdracht zo te plannen dat deze op effectieve wijze wordt uitgevoerd, met inbegrip van het bepalen van de reikwijdte, timing en richting van de opdracht. Dit omvat ook het bepalen van de aard, timing en omvang van de geplande werkzaamheden die moeten worden uitgevoerd om de doelstelling van de accountant te bereiken. ([Zie Par. A27 – A28](#))
- 40 Indien na aanvaarding van de opdracht ontdekt wordt dat één of meerdere randvoorwaarden voor een assurance-opdracht niet aanwezig zijn, dient de accountant de aangelegenheid met de geschikte partij(en) te bespreken en te bepalen:
- a of de aangelegenheid naar tevredenheid van de accountant kan worden opgelost;
  - b of het passend is om de opdracht voort te zetten; en
  - c of en, zo ja, hoe de aangelegenheid in het assurance-rapport moet worden gecommuniceerd.
- 41 Indien na aanvaarding van de opdracht ontdekt wordt dat niet voldaan kan worden aan het gestelde in paragraaf 17 dan dient de accountant het effect op de eigen werkzaamheden en de rapportering te

---

<sup>1</sup> NVKS, artikel 13(2)(b)

overwegen of te overwegen om de opdracht terug te geven. Indien de accountant de opdracht continueert, dient de accountant een conclusie met beperking of een afkeurende conclusie, dan wel een onthouding van een conclusie te formuleren, naar gelang passend in de omstandigheden.

#### *Materialiteit*

- 42 De accountant dient materialiteit in aanmerking te nemen bij:
- het plannen en uitvoeren van de assurance-opdracht, met inbegrip van het bepalen van de aard, timing en omvang van de geplande werkzaamheden; en
  - het evalueren of de informatie over het voldoen aan de van toepassing zijnde criteria van een digitaal verantwoordingsdocument geen afwijking van materieel belang bevat.
- 43 Bij het in aanmerking nemen van de materialiteit dient de accountant voor zover relevant voor de opdracht onderscheid te maken in materialiteit op drie niveaus:
- de materialiteit in het kader van het voldoen aan de technische vereisten;
  - de materialiteit die gebruikt wordt bij het bepalen of alle relevante informatie is gemarkeerd; en
  - de materialiteit die gebruikt wordt om te bepalen of informatie juist is gemarkeerd.

Al deze materialiteitsbegrippen zijn primair kwalitatief van aard. ([Zie Par. A29 – A31](#))

#### *Inzicht in het digitale verantwoordingsdocument en de overige omstandigheden van de opdracht*

- 44 De accountant dient bij de geschikte partij(en) om inlichtingen te verzoeken met betrekking tot:
- de vraag of zij op de hoogte zijn van feitelijke, vermoede of vermeende opzettelijke afwijkingen of niet-naleving van wet- of regelgeving van invloed op het te onderzoeken digitale verantwoordingsdocument;
  - de vraag of de verantwoordelijke partij over een interne auditfunctie beschikt en onderzoek heeft gedaan naar de totstandkoming en de kwaliteit van het digitale verantwoordingsdocument; en
  - de vraag of de verantwoordelijke partij bij het opstellen van het digitale verantwoordingsdocument gebruik heeft gemaakt van deskundigen.
- 45B De accountant dient voldoende inzicht te verwerven in het digitale verantwoordingsdocument en in de overige omstandigheden van de opdracht om: ([Zie Par. A32](#))
- gebieden te identificeren waar een afwijking van materieel belang in de informatie over het onderzoeksobject zich waarschijnlijk zal voordoen; en ([Zie Par. A33](#))
  - daardoor een basis te verkrijgen voor het opzetten en uitvoeren van werkzaamheden om in te spelen op de gebieden waar een afwijking van materieel belang zich waarschijnlijk zal voordoen om de conclusie van de accountant te onderbouwen.
- 45R De accountant dient voldoende inzicht te verwerven in het digitale verantwoordingsdocument en in de overige omstandigheden van de opdracht om: ([Zie Par. A32](#))
- risico's op afwijkingen van materieel belang bij het toepassen van de criteria in het digitale verantwoordingsdocument te identificeren en in te schatten; en ([Zie Par. A33](#))
  - daardoor een basis te verkrijgen voor het opzetten en uitvoeren van werkzaamheden om in te spelen op deze risico's om de conclusie van de accountant te onderbouwen.
- 46B Bij het verwerven van inzicht in het digitaal verantwoordingsdocument en overige omstandigheden van de opdracht om een beperkte mate van zekerheid te verkrijgen, dient de accountant het proces waarvan gebruik is gemaakt om het digitaal verantwoordingsdocument op te stellen in overweging te nemen.
- 46R Bij het verwerven van inzicht in het digitale verantwoordingsdocument en de overige omstandigheden van de opdracht om een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen, dient de accountant inzicht te verwerven in de interne beheersing die voor de opdracht relevant is met betrekking tot het opstellen van het digitale verantwoordingsdocument. Dit omvat het evalueren van de opzet van die interne beheersingsmaatregelen die voor de opdracht relevant zijn en het nagaan of ze zijn geïmplementeerd door werkzaamheden uit te voeren in aanvulling op het verzoeken om inlichtingen bij personeelsleden die verantwoordelijk zijn voor de informatie over het onderzoeksobject.

## Het verkrijgen van assurance-informatie

### *Het overwegen van risico's en hierop inspelen*

47B De accountant dient op basis van verkregen inzicht:

- a gebieden te identificeren waar een afwijking van materieel belang in de informatie over het onderzoeksobject zich waarschijnlijk zal voordoen; en
- b werkzaamheden op te zetten en uit te voeren om in te spelen op deze gebieden en om een beperkte mate van zekerheid te verkrijgen om daarmee de te vormen conclusie te onderbouwen. Dit omvat werkzaamheden omtrent het digitale verantwoordingsdocument die in de omstandigheden van de opdracht passend zijn.

47R De accountant dient op basis van verkregen inzicht: ([Zie Par. A35](#)):

- a risico's op afwijkingen van materieel belang bij het toepassen van de van toepassing zijnde criteria op het digitale verantwoordingsdocument te identificeren en in te schatten ([Zie Par. A36](#)); en
- b werkzaamheden op te zetten en uit te voeren om in te spelen op de ingeschatte risico's en om een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen om daarmee de te vormen conclusie te onderbouwen. Dit omvat werkzaamheden omtrent het digitale verantwoordingsdocument die in de omstandigheden van de opdracht passend zijn. De werkzaamheden van de accountant dienen het verkrijgen van voldoende en geschikte assurance-informatie over de effectiviteit van de relevante interne beheersings-maatregelen met betrekking tot de informatie over het voldoen aan de van toepassing zijnde criteria van een digitaal verantwoordingsdocument te omvatten wanneer:
  - i de inschatting door de accountant van de risico's van een afwijking van materieel belang een verwachting omvat dat de interne beheersingsmaatregelen effectief werken; of
  - ii andere werkzaamheden dan het toetsen van interne beheersingsmaatregelen op zichzelf niet voldoende en geschikte assurance-informatie kunnen verschaffen.

48 De aard en omvang van de werkzaamheden bij opdrachten die worden uitgevoerd gericht op een beperkte mate van zekerheid is verschillend van aard en geringer van omvang dan de werkzaamheden bij opdrachten die worden uitgevoerd gericht op een redelijke mate van zekerheid.

49B Ongeacht de identificatie van de gebieden waar een afwijking van materieel belang zich waarschijnlijk zal voordoen, dient de accountant werkzaamheden op te zetten en uit te voeren om te onderzoeken of: ([Zie Par. A37](#))

- het digitale verantwoordingsdocument voldoet aan de technische specificaties zoals deze zijn opgenomen in de van toepassing zijnde criteria;
- de voor de mens leesbare en de voor de machine leesbare versie van het digitale verantwoordingsdocument in voldoende mate met elkaar overeenstemmen ([Zie par A37A](#));
- waar het markeren van informatie vereist is, er geen aanwijzingen zijn dat relevante informatie in het digitale verantwoordingsdocument onvolledig is gemarkeerd;
- waar het markeren van informatie vereist is, de juistheid van de markering van de informatie met gebruikmaking van de in de van toepassing zijnde criteria beschreven taxonomie plausibel is ([Zie Par. A38](#));
- het eventueel gebruik maken van klant-specifieke aanpassingen plausibel is in de omstandigheden van de opdracht.

49R Ongeacht de inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang dient de accountant gegevensgerichte werkzaamheden op te zetten en uit te voeren om te onderzoeken of: ([Zie Par. A37](#))

- het digitale verantwoordingsdocument voldoet aan de technische specificaties zoals deze zijn opgenomen in de van toepassing zijnde criteria;
- de voor de mens leesbare en de voor de machine leesbare versie van het digitale verantwoordingsdocument in voldoende mate met elkaar overeenstemmen; ([Zie Par A37A](#))
- waar het markeren van informatie vereist is, alle relevante informatie in het digitale verantwoordingsdocument volledig is gemarkeerd zoals dat voorgeschreven is in de van toepassing zijnde criteria;
- waar het markeren van informatie vereist is, de te markeren informatie juist is gemarkeerd met gebruikmaking van de in de van toepassing zijnde criteria beschreven taxonomie;
- het eventueel gebruik maken van klant-specifieke aanpassingen passend is binnen de taxonomie en criteria en of deze conform de van toepassing zijnde criteria zijn opgesteld.

*Herziening van identificatie van gebieden waar een afwijking waarschijnlijk is resp. van risico-inschatting*

50B De door de accountant gemaakte identificatie van de gebieden waar een afwijking van materieel belang zich waarschijnlijk zal voordoen bij het toepassen van de van toepassing zijnde criteria op het digitaal verantwoordingsdocument kan gedurende de opdracht veranderen door het verkrijgen van aanvullende assurance-informatie. In de omstandigheden waar de accountant assurance-informatie verkrijgt die niet consistent is met de assurance-informatie waarop de accountant aanvankelijk de identificatie van gebieden waar een afwijking waarschijnlijk is heeft gebaseerd, dient de accountant de identificatie te herzien en de geplande werkzaamheden dienovereenkomstig aan te passen.

50R De door de accountant gemaakte inschatting van de risico's van een afwijking van materieel belang bij het toepassen van de van toepassing zijnde criteria op het digitaal verantwoordingsdocument kan gedurende de opdracht veranderen door het verkrijgen van aanvullende assurance-informatie. In de omstandigheden waar de accountant assurance-informatie verkrijgt die niet consistent is met de assurance-informatie waarop de accountant aanvankelijk de inschatting van risico's op een afwijking van materieel belang heeft gebaseerd, dient de accountant de inschatting te herzien en de geplande werkzaamheden dienovereenkomstig aan te passen.

- 51 Bij het opzetten en uitvoeren van werkzaamheden dient de accountant de relevantie en betrouwbaarheid van de informatie die gebruikt zal worden als assurance-informatie in overweging te nemen. Het is mogelijk dat:
- a assurance-informatie die verkregen is uit één bron inconsistent is met de assurance-informatie verkregen uit een andere bron; of
  - b de accountant twijfels heeft over de betrouwbaarheid van informatie die als assurance-informatie wordt gebruikt.

In die gevallen dient de accountant te bepalen welke aanpassingen of toevoegingen aan de werkzaamheden nodig zijn om de aangelegenheid op te lossen en dient de accountant het eventuele effect van de aangelegenheid op andere aspecten van de opdracht in aanmerking te nemen.

- 52 De accountant dient niet-gecorrigeerde afwijkingen die tijdens de opdracht zijn geïdentificeerd te accumuleren, met uitzondering van afwijkingen die duidelijk triviaal zijn.

*Werkzaamheden die zijn uitgevoerd door een door de accountant ingeschakelde deskundige*

- 53 Wanneer er van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige gebruik wordt gemaakt, dient de accountant ook:
- a te evalueren of de door de accountant ingeschakelde deskundige beschikt over de competentie, capaciteiten en objectiviteit die noodzakelijk zijn voor de doeleinden van de accountant. In het geval van een door de accountant ingeschakelde externe deskundige dient de evaluatie van objectiviteit onder meer in te houden dat verzocht wordt om inlichtingen met betrekking tot de belangen en relaties die een bedreiging kunnen vormen voor de objectiviteit van die deskundige;
  - b voldoende inzicht te verwerven in het deskundigheidsgebied van een door de accountant ingeschakelde deskundige;
  - c met de door de accountant ingeschakelde deskundige de aard, reikwijdte en doelstelling van de werkzaamheden van die deskundige overeen te stemmen; en
  - d de accountant dient het adequaat zijn van de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde deskundige voor de doeleinden van de accountant te evalueren.

*Werkzaamheden die zijn uitgevoerd door een andere accountant, een door de verantwoordelijke partij of de evalueerder ingeschakelde deskundige, of door een interne auditor*

- 54 Wanneer er van de werkzaamheden van een andere accountant gebruik wordt gemaakt dient de accountant te evalueren of die werkzaamheden adequaat zijn voor de doeleinden van de accountant. ([Zie Par. A39 – A40](#))
- 55 Een opdrachtgever kan een serviceorganisatie vragen om een digitaal verantwoordingsdocument op te stellen. De accountant kan daarbij willen steunen op de interne beheersing van de opdrachtgever en de service organisatie. Als de service organisatie daarvoor een type 1 of type 2 rapport zoals bedoeld in Standaard 3402, ter beschikking stelt dient de accountant na te gaan: ([Zie Par. A41 – A42](#))
- wat de reikwijdte is van het onderzoek (type 1 of 2);
  - op welke interne beheersingsmaatregelen de accountant wil steunen;

- in geval van een type 2 onderzoek, welke interne beheersingsmaatregelen geacht worden bij de opdrachtgever te zijn geïmplementeerd ter ondersteuning van die beheersingsmaatregelen en de implementatie daarvan vast te stellen;
- welke bevindingen in het rapport staan met betrekking tot de interne beheersingsmaatregelen bij de service organisatie;
- welke bevindingen de accountant heeft met betrekking tot het testen van de ondersteunende beheersingsmaatregelen; en
- of aanvullende gegevensgerichte werkzaamheden gepland en uitgevoerd moeten worden om voldoende en geschikte assurance-informatie te krijgen.

56 Indien informatie die als assurance-informatie wordt gebruikt is opgesteld door gebruik te maken van een door de verantwoordelijke partij of de evalueerder ingeschakelde deskundige, dient de accountant, voor zover dat nodig is gelet op de significantie van de werkzaamheden van die deskundige voor de doeleinden van de accountant, het volgende te doen:

- a de competentie, capaciteiten en objectiviteit van die deskundige te evalueren;
- b inzicht te verwerven in de werkzaamheden van die deskundige; en
- c de geschiktheid van het werk van die deskundige als assurance-informatie te evalueren.

57 Indien de accountant van plan is om gebruik te maken van de werkzaamheden van de interne auditfunctie dient de accountant het volgende te evalueren:

- a de mate waarin de organisatorische positie en relevante beleidslijnen en procedures van de interne auditfunctie de objectiviteit van de interne auditors onderbouwen;
- b het competentieniveau van de interne auditfunctie;
- c of de interne auditfunctie een systematische en gedisciplineerde benadering hanteert, met inbegrip van kwaliteitsbeheersing; en
- d of het werk van de interne auditfunctie adequaat is voor het doel van de opdracht.

De accountant dient geen gebruik te maken van directe ondersteuning door de interne auditfunctie. Indien de accountant het onderzoek naar het digitale verantwoordingsdocument combineert met een andere assurance-opdracht, bijvoorbeeld een jaarrekeningcontrole of een assurance-opdracht met betrekking tot duurzaamheidsverslaggeving, dan kan de accountant gebruikmaken van in het kader van die opdracht verkregen informatie over de in a, b en c genoemde onderwerpen. De accountant kan daarbij verwijzen naar documentatie opgenomen in het dossier van de andere opdracht. ([Zie Par. A43](#))

58 De accountant dient tevens te evalueren of, in zijn totaliteit, het gebruikmaken van de werkzaamheden van de interne auditfunctie in de geplande mate er nog steeds in zou resulteren dat de accountant voldoende bij de assurance-opdracht betrokken is, gezien de ongedeelde verantwoordelijkheid van de accountant voor de conclusie die tot uitdrukking wordt gebracht.

#### *Vergelijkende informatie*

59 De accountant dient wanneer vergelijkende informatie is gemarkeerd na te gaan of de vergelijkende informatie op dezelfde wijze is gemarkeerd als in de voorgaande rapportage periode. Indien de markering afwijkt dient de accountant vast te stellen dat de gewijzigde markering passend is en voldoet aan de van toepassing zijnde criteria.

De accountant evalueert of de gewijzigde markering een aanwijzing is dat de markering in het vorig jaar een materiële afwijking bevatte en gaat indien dit het geval is na of dit invloed moet hebben op de conclusie van dit jaar of moet leiden tot actie met betrekking van de verklaring in het vorig jaar.

#### *Schriftelijke bevestigingen*

60 De accountant dient bij de verantwoordelijke partij(en) te verzoeken om een schriftelijke bevestiging dat zij aan de accountant alle informatie hebben verschaft: ([Zie Par. A44](#))

- a waarvan de geschikte partij(en) weten dat deze voor de opdracht relevant is; ([Zie Par. A45](#))
- b met betrekking tot de meting of evaluatie van het digitale verantwoordingsdocument ten opzichte van de van toepassing zijnde criteria, en dat zij alle relevante aangelegenheden in de informatie over het voldoen aan de van toepassing zijnde criteria van een digitaal verantwoordingsdocument hebben weergegeven.

- 61 Indien de accountant, ter aanvulling op vereiste bevestigingen, bepaalt dat het noodzakelijk is om één of meerdere schriftelijke bevestigingen te verkrijgen ter onderbouwing van overige assurance-informatie die voor het geven van zekerheid over het voldoen aan de criteria in het digitale verantwoordingsdocument relevant is, dient de accountant om dergelijke andere schriftelijke bevestigingen te verzoeken. ([Zie Par. A46](#))
- 62 Wanneer de schriftelijke bevestigingen betrekking hebben op aangelegenheden die voor het geven van zekerheid over het voldoen aan de criteria in het digitale verantwoordingsdocument van materieel belang zijn dient de accountant:
- de redelijkheid ervan en consistentie met andere verkregen assurance-informatie te evalueren, met inbegrip van overige bevestigingen (mondelinge of schriftelijke); en
  - te overwegen of er van degenen die bevestigingen maken kan worden verwacht of zij over specifieke aangelegenheden goed zijn geïnformeerd.
- 63 De datum van de schriftelijke bevestigingen dient zo dicht als praktisch uitvoerbaar is bij, maar niet na, de datum van het assurance-rapport te liggen.

*Gevraagde schriftelijke bevestigingen die niet verstrekt zijn of niet betrouwbaar zijn*

- 64 Indien een of meer van de gevraagde schriftelijke bevestigingen niet zijn verstrekt of indien de accountant concludeert dat er gereede twijfel bestaat over de competentie, integriteit, ethische waarden of zorgvuldigheid van degenen die de schriftelijke bevestigingen verschaffen, of dat de schriftelijke bevestigingen anderszins niet betrouwbaar zijn, dient de accountant:
- de aangelegenheid met de geschikte partij(en) te bespreken;
  - de integriteit van degenen bij wie om de bevestigingen is verzocht of van wie deze zijn verkregen te herevalueren, alsmede het effect dat dit kan hebben op de betrouwbaarheid van de (mondelinge of schriftelijke) bevestigingen en op de assurance-informatie in het algemeen; en
  - gepaste maatregelen te nemen, met inbegrip van het bepalen van het mogelijke effect op de conclusie in het assurance-rapport.

*Opvolging en evaluatie van geconstateerde afwijkingen*

- 65 Als de accountant afwijkingen constateert bij de uitvoering van de opdracht dan dient de accountant er bij het management op het passende niveau op aan te dringen om deze te laten corrigeren.
- 66 Mocht het management afwijkingen niet willen corrigeren, dan dient de accountant na te gaan wat de reden hiervoor kan zijn en of dit in algemene zin iets zegt over de integriteit van het management.
- 67 De accountant dient de niet-gecorrigeerde afwijkingen waar passend te communiceren met de met governance belaste personen.
- 68 Van afwijkingen die niet zijn gecorrigeerd dient de accountant na te gaan of deze tot materiële afwijkingen leiden. De accountant zal hierbij een evaluatie maken per aspect van de materialiteit zoals genoemd in paragraaf 43. Daarnaast dient de accountant ook na te gaan of afwijkingen op de verschillende aspecten die los van elkaar niet materieel zijn, gezamenlijk misschien wel materieel zijn. Daarbij neemt de accountant ook mee dat een verschil tussen de voor de mens leesbare en machine leesbare versie de betrouwbaarheid van de verslaggeving aantast en daarmee het vertrouwen in de controle. Deze afweging zal vooral op professionele oordeelsvorming van de accountant gebaseerd zijn. ([Zie Par. A47](#))

**Beschrijving van de van toepassing zijnde criteria**

- 69 Tenzij de van toepassing zijnde criteria voor het digitale verantwoordingsdocument door wet- en regelgeving zijn voorschreven, dient de accountant te evalueren of de informatie over het digitaal verantwoordingsdocument op adequate wijze verwijst naar de van toepassing zijnde criteria of deze beschrijft.

**Het vormen van de assurance-conclusie**

- 70 De accountant dient het voldoende en geschikt zijn van de assurance-informatie te evalueren en, indien nodig in de omstandigheden, trachten verdere assurance-informatie te verkrijgen. Daarbij dient de accountant alle relevante assurance-informatie in aanmerking te nemen, ongeacht of het lijkt dat

deze de meting of evaluatie van het voldoen aan de van toepassing zijnde criteria van een digitaal verantwoordingsdocument ten opzichte van de van toepassing zijnde criteria bekrachtigt of tegensprekt. Indien de accountant niet in staat is om de benodigde verdere assurance-informatie te verkrijgen dient de accountant de implicaties voor de conclusie in paragraaf 71 in aanmerking te nemen. ([Zie Par. A48 – A49](#))

- 71 De accountant dient een conclusie te vormen over de vraag of het digitale verantwoordingsdocument vrij is van een afwijking van materieel belang. Bij het vormen van die conclusie dient de accountant het volgende in overweging te nemen:
- de conclusie met betrekking tot het voldoende en geschikt zijn van de verkregen assurance-informatie; en
  - een evaluatie of niet-gecorrigeerde afwijkingen, afzonderlijk of gezamenlijk, van materieel belang zijn.
- 72 Indien de accountant niet in staat is om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen is er sprake van een beperking in de reikwijdte en dient de accountant, naar gelang passend:
- een conclusie met beperking of een onthouding van een conclusie te formuleren; of
  - de opdracht terug te geven indien teruggave onder van toepassing zijnde wet- of regelgeving mogelijk is.

### Het opstellen van het assurance-rapport

- 73 Voorafgaand aan het dateren van het assurance-rapport, dient de opdrachtpartner het digitale verantwoordingsdocument en het assurance-rapport te beoordelen, om vast te stellen of het af te geven assurance-rapport onder de gegeven omstandigheden passend zal zijn.
- 74 Het assurance-rapport dient in schriftelijke vorm te zijn en een duidelijke formulering van de conclusie van de accountant te bevatten over het voldoen van het digitaal verantwoordingsdocument aan de van toepassing zijnde criteria. ([Zie Par. A50](#))
- 75 De conclusie van de accountant dient duidelijk te worden onderscheiden van informatie of uitleg waarvan het niet de bedoeling is dat deze de conclusie van de accountant beïnvloeden. Dit omvat tevens:
- eventuele paragrafen ter inzake overige aangelegenheden;
  - bevindingen die betrekking hebben op bepaalde aspecten van de opdrachten;
  - aanbevelingen; of
  - aanvullende informatie die in het assurance-rapport is opgenomen.

De bewoordingen waarvan gebruik wordt gemaakt dienen duidelijk te maken dat een paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden of inzake overige aangelegenheden, bevindingen, aanbevelingen of aanvullende informatie niet bedoeld is om afbreuk te doen aan de conclusie van de accountant. ([Zie Par. A51](#))

- 76 De accountant dient, tenzij dit praktisch niet mogelijk is, bij een samenvallende opdracht de conclusie over het voldoen van het digitale verantwoordingsdocument aan de van toepassing zijnde criteria op te nemen in de rapportage die wordt uitgebracht bij de andere opdracht. ([Zie Par. A52](#))

### *Inhoud van het assurance-rapport*

- 77 Het assurance-rapport indien uitgebracht als zelfstandige rapportage dient in ieder geval de volgende basiselementen te bevatten: ([Zie Par. A53](#))
- a een titel die duidelijk aangeeft dat het rapport een onafhankelijk assurance-rapport betreft;
  - b een geadresseerde;
  - c een identificatie of beschrijving van het niveau van zekerheid dat door de accountant is verkregen en een identificatie of beschrijving van het digitale verantwoordingsdocument. Wanneer de accountant in de conclusie of conclusies verwijst naar een vermelding die door de geschikte partij wordt gemaakt, dient die vermelding:
    - i bij het assurance-rapport te worden gevoegd; of
    - ii in het assurance-rapport te worden weergegeven; of
    - iii dient in het assurance-rapport een verwijzing te worden opgenomen naar een bron die voor de beoogde gebruikers beschikbaar is;

- d een beschrijving van de van toepassing zijnde criteria;
- e een vermelding van de verantwoordelijke partij alsmede een omschrijving van hun verantwoordelijkheden en die van de accountant;
- f een vermelding dat de opdracht overeenkomstig deze Standaard is uitgevoerd;
- g een vermelding dat de accountantseenheid waarbij de accountant werkzaam is of aan verbonden is, de NVKS of een minimaal gelijkwaardig kwaliteitsmanagementsysteem toepast.
- h een vermelding dat de accountant de vereisten van de VGBA en de ViO of indien van toepassing de andere wettelijke of professionele vereisten, die ten minste gelijkwaardig zijn, heeft nageleefd;
- i een informatieve samenvatting van de uitgevoerde werkzaamheden als basis voor de conclusie van de accountant. In het geval van een opdracht met een beperkte mate van zekerheid, is een begrip van de aard, timing en omvang van de uitgevoerde werkzaamheden essentieel voor het inzicht in de conclusie van de accountant. Bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid dient de samenvatting van de uitgevoerde werkzaamheden het volgende te vermelden:
  - i dat de werkzaamheden die bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid zijn uitgevoerd verschillend zijn in aard en timing en geringer van omvang zijn dan voor opdrachten tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid; en
  - ii dat daardoor het niveau van zekerheid dat is verkregen bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid aanzienlijk lager ligt dan wanneer een opdracht met een redelijke mate van zekerheid was uitgevoerd;
- j de conclusie of conclusies van de accountant:
  - i wanneer dit passend is, dient een conclusie de beoogde gebruikers te informeren over de context waarin de conclusie van de accountant moet worden gelezen;
  - ii dienen, bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid, tot uitdrukking te worden gebracht in een vorm die, op basis van de uitgevoerde werkzaamheden en de verkregen assurance-informatie, uitdrukt of er een aangelegenheid onder de aandacht van de accountant is gekomen die ertoe leidt dat de accountant veronderstelt dat de informatie in het digitaal verantwoordingsdocument een afwijking van materieel belang bevat;
  - iii dienen, bij een opdracht met een redelijke mate van zekerheid, in bevestigende vorm te worden geformuleerd;
  - iv een conclusie dient te worden geformuleerd door gebruik te maken van de gepaste bewoordingen voor het voldoen aan de van toepassing zijnde criteria van een digitaal verantwoordingsdocument gezien de omstandigheden van de opdracht en dient te worden geformuleerd in termen van:
    - a het voldoen aan de van toepassing zijnde criteria van een digitaal verantwoordingsdocument;
    - b de informatie over het voldoen aan de van toepassing zijnde criteria van een digitaal verantwoordingsdocument; of
    - c een vermelding die door de geschikte partij is gemaakt;
  - v wanneer de accountant een aangepaste conclusie formuleert, dient het assurance-rapport het volgende te bevatten:
    - a een sectie die een beschrijving geeft van de aangelegenheid die tot de aanpassing heeft geleid; en
    - b een sectie die de aangepaste conclusie van de accountant bevat;
- k een vermelding welke werkzaamheden de accountant of een andere accountant heeft uitgevoerd met betrekking tot de verantwoordingsinformatie en een verwijzing naar een andere verklaring waar de accountant of een andere accountant rapporteert over deze werkzaamheden;
- l de handtekening van de opdrachtspartner;
- m de datum van het assurance-rapport. Het assurance-rapport dient niet te worden gedateerd vóór de datum waarop:
  - i de accountant de assurance-informatie heeft verkregen waarop de accountant de conclusie heeft gebaseerd. Hieronder valt ook de assurance-informatie waarover degenen met de erkende bevoegdheid hebben beweerd dat zij de verantwoordelijkheid hebben genomen voor het digitaal verantwoordingsdocument; en
  - ii indien een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling is vereist in overeenstemming met de NVKS of een minimaal gelijkwaardig kwaliteitsmanagementsysteem, de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling is voltooid; en
- n de locatie in het rechtsgebied waar de accountant werkzaam is.



- 78 De accountant dient het door de accountant onderzochte digitale verantwoordingsdocument op unieke wijze te identificeren zodat achteraf kan worden vastgesteld dat het assurance-rapport van de accountant betrekking heeft op het betreffende digitale verantwoordingsdocument. ([Zie Par. A54](#))
- 79 Het assurance-rapport betreffende het voldoen van het digitaal verantwoordingsdocument aan de van toepassing zijnde criteria kan van een latere datum zijn dan de datum van de accountantsverklaring bij de verantwoordingsinformatie die is opgenomen in het digitaal verantwoordingsdocument. In dergelijke gevallen dient de accountant in het assurance-rapport over het voldoen van het digitaal verantwoordingsdocument aan de van toepassing zijnde criteria te vermelden dat de verantwoordingsinformatie geen weergave bevat van gebeurtenissen die plaatsvonden na de datum van de accountantsverklaring bij de verantwoordingsinformatie.
- 80 Indien sprake is van een samenvallende opdracht waarbij de conclusie van de accountant over het voldoen van het digitale verantwoordingsdocument aan de relevante criteria opgenomen wordt in de accountantsverklaring bij de andere opdracht dan dient de accountant ten minste de elementen c, d, e, f, i en j uit paragraaf 77 aanvullend op te nemen in de gezamenlijke verklaring. ([Zie Par. A55](#))

#### *Assurance-rapport voorgeschreven door wet- of regelgeving*

- 81 Indien van de accountant op grond van wet- of regelgeving wordt vereist om in het assurance-rapport gebruik te maken van specifieke bewoordingen of lay-out dient het assurance-rapport alleen naar deze Standaard of andere Standaarden te verwijzen als dit assurance-rapport minstens elk van de in paragraaf 77 of 80 geïdentificeerde elementen bevat.

#### **Goedkeurende en aangepaste conclusies**

- 82 De accountant dient een goedkeurende conclusie tot uitdrukking te brengen wanneer de accountant concludeert:
- in het geval van een opdracht met een redelijke mate van zekerheid, dat de informatie in het digitaal verantwoordingsdocument, in alle van materieel belang zijnde aspecten is opgesteld in overeenstemming met de van toepassing zijnde criteria; of
  - in het geval van een opdracht met een beperkte mate van zekerheid, dat op basis van de uitgevoerde werkzaamheden en de verkregen assurance-informatie er geen aangelegenheid onder de aandacht van de accountant is gekomen die ertoe leidt dat de accountant veronderstelt dat de informatie in het digitaal verantwoordingsdocument niet, in alle van materieel belang zijnde aspecten, is opgesteld in overeenstemming met de van toepassing zijnde criteria.
- 83 Indien dit niet op grond van wet- of regelgeving is verboden kan de accountant het noodzakelijk achten om in een paragraaf inzake overige aangelegenheden een aangelegenheid te communiceren. Dit gebeurt als deze naar het oordeel van de accountant relevant is voor het begrip van de beoogde gebruikers van de opdracht, de verantwoordelijkheid van de accountant dan wel het assurance-rapport.
- De paragraaf heeft een passende titel die duidelijk aangeeft dat de conclusie van de accountant door de aangelegenheid niet is aangepast. In het geval van een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden dient een dergelijke paragraaf alleen te verwijzen naar informatie die over het digitaal verantwoordingsdocument wordt weergegeven of toegelicht.
- 84 De accountant dient een aangepaste conclusie tot uitdrukking te brengen wanneer:
- naar de professionele oordeelsvorming van de accountant, er sprake is van een beperking in de reikwijdte en het effect van de aangelegenheid van materieel belang zou kunnen zijn ([Zie Par. 72](#)). In dergelijke gevallen dient de accountant een conclusie met beperking of een onthouding van een conclusie te formuleren;
  - naar de professionele oordeelsvorming van de accountant, de informatie over het voldoen aan de van toepassing zijnde criteria van een digitaal verantwoordingsdocument een afwijking van materieel belang bevat. In dergelijke gevallen dient de accountant een conclusie met beperking of een afkeurende conclusie te formuleren.
- 85 De accountant dient een conclusie met beperking tot uitdrukking te brengen wanneer, naar de professionele oordeelsvorming van de accountant, de effecten, of mogelijke effecten, van een aangelegenheid niet van dergelijk materieel belang en diepgaande invloed zijn dat er een afkeurende

conclusie of een onthouding van een conclusie is vereist. Een conclusie met beperking dient tot uitdrukking te worden gebracht als 'uitgezonderd' de effecten, of mogelijke effecten van de aangelegenheid waarop de beperking betrekking heeft.

- 86 Als de accountant een aangepaste conclusie tot uitdrukking brengt vanwege een beperking in de reikwijdte, maar tevens op de hoogte is van een aangelegenheid die ertoe leidt dat de informatie over het voldoen aan de van toepassing zijnde criteria van een digitaal verantwoordingsdocument een afwijking van materieel belang bevat, dient de accountant in het assurance-rapport een duidelijke beschrijving op te nemen van zowel de beperking in de reikwijdte als de aangelegenheid die de oorzaak ervan is dat de informatie over het voldoen aan de van toepassing zijnde criteria van een digitaal verantwoordingsdocument een afwijking van materieel belang bevat.

### **Digitaal ondertekenen**

- 87 Als de opdrachtpartner het assurance-rapport digitaal ondertekent dan dient de opdrachtpartner dat te doen met een elektronische gekwalificeerde handtekening zoals bedoeld in artikel 15a van Boek 3 van het Burgerlijk Wetboek en artikel 3, onderdeel 12, van Verordening (EU) nr. 910/2014.

### **Overige communicatieverantwoordelijkheden**

- 88 De accountant dient te overwegen of, conform de voorwaarden en overige omstandigheden van de opdracht, er een aangelegenheid onder de aandacht van de accountant is gekomen die aan de verantwoordelijke partij, de evalueerder, de opdrachtgever, de met governance belaste personen of anderen moet worden gecommuniceerd.

### **Opname van verklaring bij digitaal verantwoordingsdocument in afschrift dat digitale informatie niet bevat**

- 89 De accountant mag toestaan dat een bij een samenvallende opdracht afgegeven verklaring met een conclusie over het voldoen aan de criteria van een digitaal verantwoordingsdocument wordt opgenomen in een afschrift van het verantwoordingsdocument in een ander formaat.

De accountant dient in dat geval van de opdrachtgever te eisen dat de opdrachtgever op een voor de gebruikers duidelijke plek in een afschrift van het verantwoordingsdocument aangeeft waar het digitale verantwoordingsdocument kan worden geraadpleegd. ([Zie Par. A56 – A57](#))

### **Documentatie**

- 90 De accountant dient tijdig opdrachtdocumentatie op te stellen die een vastlegging van de basis voor het assurance-rapport verschaft die voldoende en geschikt is om een ervaren accountant die niet eerder bij de opdracht betrokken was in staat te stellen inzicht te verwerven in:
- de aard, timing en omvang van de werkzaamheden die zijn uitgevoerd overeenkomstig de relevante Standaarden en de van toepassing zijnde door wet- en regelgeving gestelde vereisten;
  - de uitkomsten van de uitgevoerde werkzaamheden alsmede de verkregen assurance-informatie; en ([Zie Par. A58](#))
  - significante aangelegenheden die tijdens de opdracht aan de orde zijn gekomen, de daaruit getrokken conclusies, en significante professionele oordeelsvormingen die tot die conclusies hebben geleid.
- 91 Indien de accountant informatie heeft geïdentificeerd die inconsistent is met de eigen eindconclusie met betrekking tot een significante aangelegenheid dient de accountant te documenteren op welke wijze de accountant met deze inconsistentie is omgegaan.
- 92 De accountant dient de opdrachtdocumentatie samen te voegen in een opdracht dossier en het administratieve proces van het samenstellen van het definitieve opdracht dossier tijdig na de datum van het assurance-rapport te voltooien. ([Zie Par. A59](#))
- 93 Nadat het samenstellen van de definitieve opdracht dossier is voltooid, dient de accountant geen enkele opdrachtdocumentatie, van welke aard ook, te vernietigen of te verwijderen, voordat de bewaartermijn is afgelopen.

- 94 Als de accountant het noodzakelijk acht om veranderingen aan te brengen in de bestaande opdrachtdocumentatie dan wel om nieuwe opdrachtdocumentatie toe te voegen nadat de samenstelling van het definitieve opdrachtdossier is voltooid, dient de accountant, ongeacht de aard van de veranderingen of toevoegingen, het volgende te documenteren:
- de specifieke redenen voor het aanbrengen daarvan; en
  - wanneer, en door wie zij werden aangebracht en beoordeeld.

## Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

### Inleiding

- A1 Als er bij een digitaal verantwoordingsdocument geen assurance van de accountant wordt vereist inzake het voldoen aan de van toepassing zijnde criteria inzake het digitale formaat, maar wel met betrekking tot de verantwoordingsinformatie, dan is deze Standaard niet van toepassing. ([Zie Par. 1](#))
- A2 Voorbeelden van verantwoordingsinformatie opgenomen in een digitaal verantwoordingsdocument zijn: ([Zie Par. 1](#))
- Jaarverslagen en duurzaamheidsrapporteringen in het European Single Electronic Format (ESEF);
  - publicatie-jaarrekeningen in SBR.
- A3 Voorbeelden van digitale verantwoordingsdocumenten zijn: ([Zie Par. 1](#))
- een document in XHTML-formaat met of zonder markeringen met behulp van de markeertaal XBRL (ook wel (XBRL-)tagging genoemd);
  - een XBRL-instance-document;
  - een (interactief) HTML-bestand;
  - een rapportageset in de vorm van een .zip-bestand met daarin een Inline XBRL-instancedocument (iXBRL)
  - XBRL-extensietaxonomiebestanden;
  - een Excel-bestand;
  - een PDF-bestand.

De van toepassing zijnde criteria voor een digitaal verantwoordingsdocument kunnen verschillen.

- A4 Bijvoorbeeld:
- voor XHTML-bestanden zonder XBRL-tagging kan enkel voldaan moeten worden aan de XML-specificaties. Een dergelijk document kan dan technische XHTML-fouten bevatten zonder dat dat als een afwijking wordt gezien.
  - het niet volgens de XHTML-specificatie aanduiden van het bestandsformaat van afbeeldingen hoeft dan niet als een afwijking te worden beoordeeld, als wel aan de XML specificatie wordt voldaan. ([Zie Par. 1](#))
- A5 De van toepassing zijnde criteria zullen in het geval van een assurance-opdracht met betrekking tot een digitaal verantwoordingsdocument deels technisch en deels inhoudelijk ([Zie ook Par. A10](#)) van aard zijn. Vaak zal hierbij aansluiting gezocht worden bij generieke technische Standaarden zoals PDF-A, XBRL of XML of meer specifiek zoals de RTS voor ESEF. ([Zie Par. 1](#))
- A6 Data-level assurance met betrekking tot de verantwoordingsinformatie is voornamelijk geen specifiek onderwerp van deze Standaard als het gaat om samenvallende opdrachten. ([Zie Par. 2](#))

### Toepassingsgebied

- A7 Als een accountant gevraagd wordt of diens assurance-rapport bij verantwoordingsinformatie, bijvoorbeeld een jaarrekening, mag worden opgenomen in een digitaal document dan leidt het voldoen daaraan op zich nog niet tot een assurance-opdracht die onder deze Standaard valt. ([Zie Par. 3](#))
- A8 Een voorbeeld van een veel voorkomende samenvallende opdracht bij uitgevende instellingen is:
- de controle van de jaarrekening die onderdeel is van het jaarverslag; en/of
  - een assurance-opdracht inzake duurzaamheidsverslaggeving; en

- assurance omtrent de vraag of het jaarverslag en de duurzaamheidsverslaggeving is opgemaakt in ESEF.

De verplichting om het jaarverslag in ESEF te publiceren is in de optiek van de Europese Commissie een wettelijke vereiste ('statutory requirement'). Accountants moeten bij de controle van de financiële overzichten ook nagaan of de financiële overzichten voldoen aan de wettelijke vereisten. De Europese Commissie is daarom van mening dat de werkzaamheden inzake de opmaak in ESEF onderdeel zijn van de wettelijke controle.

[\(Zie Par. 4\)](#)

## Doelstellingen

- A9 Het uitvoeren van een assurance-opdracht omvat het verrichten van werkzaamheden gericht op het komen tot een conclusie over de vraag of het digitaal verantwoordingsdocument voldoet aan de van toepassing zijnde criteria. Voorbeelden van beweringen die in dit kader doorgaans worden onderzocht zijn:
- voldoet het digitale verantwoordingsdocument aan de criteria zoals deze zijn voorgeschreven?
  - is de daarvoor in aanmerking komende informatie in het digitale verantwoordingsdocument gemarkeerd (getagd), zoals dat is voorgeschreven volgens de van toepassing zijnde criteria; en
  - is de gemarkeerde informatie gemarkeerd (getagd) volgens de van toepassing zijnde criteria? Onderdeel hiervan kan zijn het vaststellen of al dan niet terecht gebruik is gemaakt van aanpassingen / uitbreidingen van de voorgeschreven taxonomie. [\(Zie Par. 6\)](#)

- A10 Als in deze standaard gesproken wordt van: 'van toepassing zijnde criteria' dan gaat het deels om technische criteria, bijv. wordt voldaan aan de technische eisen die gesteld worden aan een XBRL-bestand. Maar het gaat ook om meer inhoudelijke criteria, is de juiste tag gebruikt gegeven de betekenis van de informatie waar deze voor is gebruikt.

Waar het niet om gaat is of de waarde van de informatie die getagd is juist is. Stel dat er in een document staat dat er 10 ton CO<sub>2</sub> is uitgestoten. Dan wordt dus wel vastgesteld of de tag die gebruikt is betrekking heeft op CO<sub>2</sub> uitstoot. Maar er wordt in het kader van deze opdracht niet vastgesteld of het 10 ton zijn of misschien maar 9.

Het vaststellen of het om 10 of 9 ton gaat hoort bij de opdracht om te controleren dan wel assurance te verstrekken over de vraag of de verantwoordingsinformatie voldoet. [\(Zie Par. 6\)](#)

## Definities

- A11 Ook een PDF-document of een Word-document met daarin opgenomen verantwoordingsinformatie kwalificeren als een digitaal verantwoordingsdocument. Op een dergelijke document kan deze Standaard worden toegepast wanneer vastgesteld moet worden dat voldaan is aan bepaalde criteria. Bijvoorbeeld om vast te stellen of het document voldoet aan PDF/A-vereisten. [\(Zie Par. 8\)](#)

- A12 In deze Standaard spreken we van een samenvallende opdracht als er zekerheid wordt gegeven over de verantwoordingsinformatie en zekerheid over het voldoen aan de van toepassing zijnde criteria van het digitaal verantwoordingsdocument.

Het kan ook zo zijn dat bij verantwoordingsinformatie die de accountant heeft samengesteld ook een opdracht met betrekking tot het digitaal verantwoordingsdocument wordt uitgevoerd. Dat zou het samenstellen van het digitaal verantwoordingsdocument kunnen zijn of het geven van zekerheid over het voldoen aan de van toepassing zijnde criteria in het digitaal verantwoordingsdocument (met de daarbij behorende waarborgen voor onafhankelijkheid). Hoewel deze Standaard dan van toepassing kan zijn, wordt dit in het kader van deze Standaard niet aangeduid met een samenvallende opdracht. [\(Zie Par. 8\)](#)

- A13 Het moeten geven van verantwoording over een bepaald object van onderzoek is veelal de reden om een (digitaal) verantwoordingsdocument op te stellen. Dit is veelal aan te merken als een 'inhoudelijke verantwoording'. Denk aan een jaarrekening die in de balans en winst- en verliesrekening en de toelichtingen daarop inzicht geeft in het vermogen en resultaat. De verantwoordingsinformatie geeft in dat kader weer wat de gebruiker wil weten.

Het voldoen aan van toepassing zijnde criteria voor een digitaal verantwoordingsdocument stelt, met een beperkte dan wel redelijke mate van zekerheid zeker dat de voor een machine interpreteerbare informatie in het verantwoordingsdocument zodanig is opgesteld dat de gebruiker er zeker van kan zijn dat de voor de machine leesbare informatie de inhoud weergeeft en benaderbaar is op de voorgeschreven manier. ([Zie Par. 8](#))

## Vereisten

### Het uitvoeren van een assurance-opdracht met betrekking tot het voldoen aan de criteria van een digitaal verantwoordingsdocument overeenkomstig deze Standaard

#### *Het naleven van deze Standaard*

- A14 Zie paragraaf 14 voor het toepassen van de vereisten bij een samenvallende opdracht. ([Zie Par. 10](#))

#### *Het naleven van relevante vereisten*

- A15 De vereisten in deze Standaard richten zich op een ander object van onderzoek dan de vereisten die gelden voor het onderzoeken van de verantwoordingsinformatie. Zij zullen elkaar dan ook meestal aanvullen en niet tegenstrijdig zijn.

Dat neemt niet weg dat het vaak mogelijk is om werkzaamheden gecombineerd uit te voeren. Waar er sprake is van strijdige vereisten in de Standaarden, bijvoorbeeld bij het afgeven van de verklaring, geeft deze Standaard in aanvullende vereisten aan hoe hier mee kan worden omgegaan. ([Zie Par. 14](#))

## Ethische voorschriften

- A16 Wanneer in het kader van deze Standaard onderzoek gedaan wordt naar een digitaal verantwoordingsdocument terwijl tegelijkertijd een assurance-opdracht uitgevoerd wordt met betrekking tot de verantwoordingsinformatie en er is sprake van afwijkende ethische regels die van toepassing zijn voor de verschillende opdrachten dan zal dit in de praktijk betekenen dat voor beide opdrachten aan de regels van de individuele opdrachten moet worden voldaan. ([Zie Par. 16](#))

## Aanvaarding en continuering

- A17 Als in het geval van een XBRL digitaal verantwoordingsdocument een organisatie ervoor zou kiezen om informatie die zij op grond van wet- en regelgeving moet block taggen in detail te taggen en de block tags laat vervallen dan leidt dit tot strijdigheid met de vereisten uit wet en regelgeving. In een dergelijk geval kan een assurance-opdracht niet worden geaccepteerd. Als daarentegen de gedetailleerde tagging aanvullend is aan de block-tagging dan is er geen bezwaar tegen het accepteren van de assurance-opdracht. ([Zie Par. 20](#))
- A18 Indien er geen vereisten zijn bepaald voor het toepassen van verdergaande criteria voor het digitaal verantwoordingsdocument zal de accountant nagaan of het eventueel gedeeltelijk of selectief toepassen van verdergaande criteria als zodanig in een paragraaf omtrent overige aangelegenheden in de verklaring moet worden aangeduid om de gebruiker hierover adequaat te informeren. ([Zie Par. 20](#))

#### *Randvoorwaarden voor de assurance-opdracht*

- A19 De gedefinieerde criteria voldoen aan de volgende kenmerken: ([Zie Par. 21](#))
- a relevantie;
  - b volledigheid;
  - c betrouwbaarheid;
  - d neutraliteit;
  - e begrijpelijkheid.
- A20 De criteria kunnen gebaseerd zijn op generieke voorschriften zoals die van XBRL International of kunnen specifiek gemaakt zijn door een regelgever.

Zo zijn bijvoorbeeld voor ESEF de criteria opgenomen in de technische reguleringsnormen voor de specificatie van een uniform elektronisch verslagleggingsformaat (RTS voor ESEF). De taxonomie is door de European Securities and Markets Authority (ESMA) online beschikbaar gesteld waarbij de bedrijfsspecifieke extensies moeten worden meegeleverd in de rapportageset. ([Zie Par. 21](#))

- A21 Het vereiste om in de in paragraaf 22 beschreven situatie een paragraaf inzake overige aangelegenheden op te nemen is bedoeld omdat de kans groot wordt geacht dat zonder die toelichting de betrokkenheid van de accountant bij de verantwoordingsinformatie verkeerd wordt begrepen door gebruikers. ([Zie Par. 22](#))
- A22 De conclusie over (bijvoorbeeld het getrouwe beeld) van de verantwoordingsinformatie heeft in de meeste gevallen geen impact op de conclusie of het digitaal verantwoordingsdocument is opgesteld in overeenstemming met de voorschriften voor het specifieke digitale formaat. Ook het feit dat de accountant geen goedkeurende conclusie kan geven over de verantwoordingsinformatie hoeft nog geen reden te zijn om een assurance-opdracht met betrekking tot het digitaal verantwoordingsdocument te weigeren. ([Zie Par. 22](#))

#### *Het overeenkomen van de voorwaarden van de opdracht*

- A23 Bij het overeenkomen van een assurance-opdracht met betrekking tot een digitaal verantwoordingsdocument, bijvoorbeeld op basis van de ESEF-verplichtingen, zal de opdrachtgever deze opdracht en de opdracht met betrekking tot de verantwoordingsinformatie veelal als één opdracht, een samenvallende opdracht, willen verstrekken. De accountant kan in die situatie volstaan met één opdrachtbevestiging voor de opdracht met betrekking tot de verantwoordingsinformatie en de volgens deze Standaard beschreven zijn. ([Zie Par. 25](#))

#### *Aanvaarding van een wijziging in de voorwaarden van de opdracht*

- A24 Een wijziging in de voorwaarden van de opdracht waarvoor geen redelijke rechtvaardiging bestaat zou bijvoorbeeld kunnen ontstaan wanneer een opdrachtgever gevraagd heeft om te controleren of de iXBRL-rapportage voldoet aan de specifieke voorwaarden (bijvoorbeeld ESEF) en als dit niet blijkt te voldoen vraagt om te rapporteren op basis van meer generieke regels van de XML-vereisten. ([Zie Par. 27](#))

### **Kwaliteitsmanagement**

#### *Kenmerken van de opdrachtpartner*

- A25 Het is toegestaan om de opdracht onder hetzelfde kwaliteitsmanagementsysteem uit te voeren als van toepassing is op wettelijke controles (gebaseerd op de eisen uit de Wet en het Besluit toezicht accountantsorganisaties en de Verordening (EU) 537/2014). De accountant mag er van uit gaan dat een kwaliteitsmanagementsysteem voor wettelijke controles ten minste gelijkwaardig is aan een kwaliteitsmanagementsysteem onder de NVKS. ([Zie Par. 29](#))
- A26 De opdrachtpartner hoeft niet zelf de werkzaamheden te kunnen uitvoeren, maar moet wel kunnen beoordelen of de werkzaamheden van het team met voldoende competentie en diepgang zijn uitgevoerd. ([Zie Par. 29](#))

### **Het plannen en uitvoeren van de opdracht**

#### *Het plannen*

- A27 Een onderzoek naar een digitaal verantwoordingsdocument zal vaak uitgevoerd worden met behulp van software waarmee geautomatiseerd nagegaan kan worden of voldaan is aan de technische specificaties die gelden voor de specifieke rapportage. Daarnaast kan dergelijke software voor de mens leesbare rapportages opstellen die de accountant in staat stellen om, indien van toepassing, de volledigheid en juistheid van de tagging (inclusief meta-data) te onderzoeken en eventuele afwijkingen van de technische specificaties te beoordelen. ([Zie Par. 39](#))

Wanneer gebruik gemaakt wordt van een extensie taxonomie zal dergelijke software ook kunnen helpen om de technische aspecten en de semantiek hiervan te onderzoeken.

- A28 Een accountant die gebruik wil maken van de software bedoeld in A27 zal in het kader van de te plannen werkzaamheden zoals voorgeschreven in paragraaf 39 ook moeten plannen om na te gaan hoe betrouwbaar de software is.  
De accountant kan zich daarbij baseren op de evaluaties van de accountantseenheid namens wie de accountant de opdracht uitvoert. ([Zie Par. 39](#))

#### *Materialiteit*

- A29 Afwijkingen van materieel belang zijn die afwijkingen bij het voldoen aan de criteria waarvan wordt verwacht dat die de (economische en andere) beslissingen van gebruikers die worden genomen op basis (van de machine leesbare versie) van het digitale verantwoordingsdocument beïnvloeden. Van materieel belang is in dit verband ook als niet voldaan wordt aan de criteria waardoor gebruikers de machine-leesbare informatie niet kunnen verwerken.

Als voorbeeld, in het kader van ESEF kan het ontbreken van markeringen van één of meerdere getallen in een aangegeven valuta in de primaire geconsolideerde financiële overzichten als van materieel belang worden beschouwd. ([Zie Par. 43](#))

- A30 Met de stelling dat de materialiteit primair kwalitatief is wordt bedoeld dat hoewel het kan gaan om feitelijke of inschattingafwijkingen, de bepaling of een afwijking materieel is vaak niet afhankelijk is van de omvang.

Een voorbeeld van een feitelijke afwijking is een situatie waarbij het verboden is om code te gebruiken die maakt dat het document bepaalde eigenschappen krijgt (bijvoorbeeld code die de presentatie aanpast afhankelijk van scherm resolutie) en dergelijke code is wel opgenomen. Het enkele feit dat dergelijke code is opgenomen is dan relevant.

Een voorbeeld van een inschattingafwijking kan zijn als alleen een extensie mag worden gemaakt bij een taxonomie als er geen passend concept is. De vraag of er een passend concept is kan soms subjectief zijn. ([Zie Par. 43](#))

- A31 Paragraaf 43 geeft aan dat de materialiteit op de drie niveaus primair kwalitatief is. Dat neemt niet weg dat ook kwantitatieve aspecten een rol kunnen spelen bij het bepalen van de materialiteit. Hierbij zal de accountant veelal rekening houden met de materialiteit zoals bepaald voor de verantwoordingsinformatie. Bijvoorbeeld een afwijking als gevolg van het verkeerd markeren met betrekking tot een post die in het kader van de verantwoordingsinformatie niet materieel is zal anders kunnen worden beoordeeld dan een vergelijkbare afwijking in een voor de verantwoordingsinformatie materiële post. ([Zie Par. 43](#))

#### *Inzicht in het digitale verantwoordingsdocument en de overige omstandigheden van de opdracht*

- A32 Waar de opdracht om zekerheid te geven over het voldoen aan de technische voorschriften van het digitaal verantwoordingsdocument samenvalt met een opdracht om zekerheid te geven over de verantwoordingsinformatie kan de accountant de in paragraaf 45B en 45R en paragraaf 46B en 46R voorgeschreven werkzaamheden combineren met vergelijkbare werkzaamheden in het kader van de andere opdracht. ([Zie Par. 45B en 45R](#))
- A33 Bij bijvoorbeeld een opdracht om na te gaan of voldaan is aan de ESEF-verplichtingen zal een accountant kennis moeten hebben van de RTS. Deze kennis kan leidend zijn voor het inschatten van de risico's op een materiële afwijking respectievelijk de identificatie van gebieden waar een afwijking van materieel belang zich waarschijnlijk voordoet. Zie paragraaf A36 voor een overzicht met mogelijke risico's. ([Zie Par. 45B en 45R](#))
- A34 Een beursgenoteerde onderneming die ook duurzaamheidsrapportering uitbrengt zal veelal één digitaal verantwoordingsdocument uitbrengen. De accountant zal zowel bij de controle van de jaarrekening (met een redelijke mate van zekerheid) als bij de beoordeling van de duurzaamheidsrapportering (met beperkte mate van zekerheid) evalueren of het digitaal verantwoordingsdocument voldoet aan de van toepassing zijnde criteria en hierover een conclusie tot uitdrukking brengen. De werkzaamheden die de accountant uitvoert ten aanzien van het voldoen aan de technische specificaties van het digitaal verantwoordingsdocument, kunnen voor beide conclusies worden gecombineerd. De werkzaamheden ten aanzien van de markering en de

klant-specifieke aanpassingen zullen wel verschillend in aard en omvang zijn, vanwege het verschil in beoogd zekerheidsniveau.

## Het verkrijgen van assurance-informatie

### *Het overwegen van risico's en hierop inspelen*

- A35 Omdat het bij een onderzoek naar een digitaal verantwoordingsdocument als bedoeld in deze Standaard veelal gaat over het juist toepassen van voorschriften is de verwachting dat de situatie zoals beschreven in paragraaf [47R\(b\)\(2\)](#) zich niet zo vaak zal voordoen en dat het in principe mogelijk zal zijn het onderzoek naar het digitaal verantwoordingsdocument volledig gegevensgericht uit te voeren. ([Zie Par. 47R](#))
- A36 Hieronder zijn als voorbeeld een aantal risico's op materiële afwijkingen beschreven gebaseerd op de RTS voor ESEF. ([Zie Par. 47R](#))

#### Volledigheid

- niet alle cijfers in de aangegeven valuta in de primaire financiële overzichten van de IFRS geconsolideerde jaarrekening zijn gemarkeerd;
- de gemarkeerde informatie voor de verplichte elementen zoals gespecificeerd in de RTS voor ESEF is niet volledig;
- er heeft geen koppeling, voor zover vereist, plaatsgevonden tussen een door de uitgevende instelling gedefinieerde extensietaxonomie-element en een element uit de basistaxonomie (ESEF-basistaxonomie uit de RTS).

#### Nauwkeurigheid

- de gemarkeerde informatie komt niet overeen of in andere presentatievolgorde met de voor mensen leesbare informatie in de primaire financiële overzichten;
- informatie die in de primaire financiële overzichten van de geconsolideerde IFRS-jaarrekening of in de duurzaamheidsrapportering zijn opgenomen, bevatten een onnauwkeurige markering (verkeerde presentatieschaal, precisie, valuta, datum of periode, transformatieregel of dimensionale context);
- onjuiste elementen uit de basistaxonomie zijn geselecteerd voor het markeren, wat een verkeerde voorstelling van de verslaggevingstechnische betekenis van het bedrag of de toelichting tot gevolg heeft;
- er is een extensie element gedefinieerd terwijl hier geen aanleiding voor is of dit niet is toegestaan;
- een door de uitgevende instelling gebruikte extensietaxonomie-element is niet, voor zover vereist, gekoppeld aan een basistaxonomie-element
  - waar het element verslaggevingstechnisch onderdeel van uitmaakt (het basistaxonomie-element met de dichtstbijzijnde ruimere boekhoudkundige betekenis); of
  - waarbij het element een reikwijdte heeft dat het dichtst bij dat extensietaxonomie-element ligt (het nauwst aansluit bij het desbetreffende extensietaxonomie-element);
- de uitgevende instelling heeft een extensietaxonomie-element dat een aantal basistaxonomie-elementen combineert niet gekoppeld aan elk van die basistaxonomie-elementen.

#### Technische specificaties

- het jaarverslag is niet opgesteld in XHTML-formaat;
- voor de markering is niet de markeertaal XBRL gebruikt;
- het Inline XBRL-instance document voldoet niet aan de Inline XBRL 1.1-specificatie of is niet in overeenstemming met de XBRL Units Registry opgesteld;
- de extensie taxonomie bestanden zijn niet opgesteld in overeenstemming met de XBRL 2.1 en de XBRL Dimensions 1.0 specificaties;
- de extensie taxonomie bestanden van de uitgevende instelling zijn niet opgenomen volgens de laatste geldende Taxonomy Packages specificatie;
- het Inline XBRL-instance document bevat niet uitsluitend de gegevens van een enkele uitgevende instelling;
- een onjuiste identificatie of identificatiemechanisme voor de uitgevende instelling is in het inline XBRL-instance document toegepast;



- de uitgevende instelling heeft geen of onvoldoende calculation linkbase opgesteld om de rekenkundige verhoudingen tussen taxonomie-elementen te documenteren; en
  - uitgevende instellingen hebben voor de identificatie van de jaarrekeningonderdelen niet de voorgeschreven basistaxonomie-elementen gebruikt zoals gespecificeerd in de RTS voor ESEF.
- A37 De op te zetten gegevensgerichte werkzaamheden zullen over het algemeen bestaan uit een combinatie van: ([Zie Par. 49B en 49R](#))
- het met behulp van software valideren dat de set files voldoen aan de technische specificaties;
  - het al dan niet met gebruik van software die de door de gebruiker gemarkeerde informatie kan onderkennen en mogelijk geprogrammeerde controles kan uitvoeren onderzoeken of regels voor markering goed zijn toegepast;
  - het bepalen hoe om te gaan (inclusief het uitvoeren van verdere werkzaamheden) met de uitkomsten van de validaties.
- A37A Een verschil tussen de voor de mens leesbare en machine leesbare versie kan de betrouwbaarheid van verslaggeving aantasten, en daarmee ook het vertrouwen in de uitgevoerde werkzaamheden van de accountant. De afweging wanneer een verschil leidt tot de conclusie dat de beide versies niet meer in voldoende mate met elkaar overeenstemmen, is een zaak van professionele oordeelsvorming.
- A38 Plausibiliteit betekent dat de accountant bij de beoordeling van de juistheid van de toegepaste markeringen een globale beoordeling uitvoert om de aannemelijkheid van een juiste markering vast te stellen, in plaats van het in detail de juistheid vaststelt (bijvoorbeeld dat binnen de volledige taxonomie geen markering beschikbaar is, die nog beter past op de gemarkeerde toelichting). Dit is vergelijkbaar met een cijferanalyse (als onderdeel van beoordelingswerkzaamheden zoals opgenomen in paragraaf 7 (en verder) van Standaard 2400) op financiële gegevens. Indien de accountant zich bewust wordt van een aangelegenheid die hem ertoe brengt te veronderstellen dat de juistheid van de markering van materiele afwijking kan bevatten, zet de accountant aanvullende werkzaamheden op en voert hij deze uit. Deze diepgang van werkzaamheden is passend bij een beperkte mate van zekerheid. ([Zie Par 49B](#))
- Werkzaamheden die zijn uitgevoerd door een andere accountant, een door de verantwoordelijke partij of de evalueerder ingeschakelde deskundige, of door een interne auditor*
- A39 De verwachting is dat de invloed van andere accountants vaak beperkt zal zijn, omdat de meeste digitale verantwoordingsdocumenten onder de verantwoordelijkheid van het groepsmanagement worden opgesteld. ([Zie Par. 54](#))
- A40 Standaard 600 is van toepassing op controleopdrachten en niet op deze opdrachten. Dat neemt niet weg dat Standaard 600 de accountant kan helpen om invulling te geven aan de vereiste. ([Zie Par. 54](#))
- A41 Organisaties kunnen gebruik maken van een serviceorganisatie om hun digitaal verantwoordingsdocument op te stellen. Deze serviceorganisaties kunnen een Standaard 3402 rapport laten opstellen over hun processen. Gezien het feit dat het bij het opstellen van een digitaal verantwoordingsdocument veelal niet om een gestructureerd proces gaat, de inbreng van de onderzochte organisatie groot is en het onderzoek van het digitale document veelal in belangrijke mate geautomatiseerd zal plaatsvinden zal de toegevoegde waarde van een Standaard 3402 rapportage veelal beperkt zijn. ([Zie Par. 55](#))
- A42 Standaard 402 is van toepassing op controleopdrachten en niet op deze opdrachten. Dat neemt niet weg dat Standaard 402 de accountant kan helpen om invulling te geven aan de vereiste. ([Zie Par. 55](#))
- A43 De mate waarin de organisatorische positie en relevante beleidslijnen en procedures van de interne auditfunctie de objectiviteit van de interne auditors onderbouwen, het competentieniveau van de interne auditfunctie en of de interne auditfunctie een systematische en gedisciplineerde benadering hanteert, met inbegrip van kwaliteitsbeheersing is niet opdracht afhankelijk. Op grond daarvan kan bij een samenvallende opdracht gebruik gemaakt worden van assurance-informatie verkregen uit de andere opdracht. ([Zie Par. 57](#))

### *Schriftelijke bevestigingen*

- A44 Bij een samenvallende opdracht kan de schriftelijke bevestiging gecombineerd worden met de bevestigingen in het kader van de andere opdracht. ([Zie Par. 60](#))
- A45 Geschikte partijen zijn het management en andere personen (bijv. technische specialisten) die het management geholpen hebben bij het vervaardigen van het digitale verantwoordingsdocument. ([Zie Par. 60](#))
- A46 Conditionele code in een document kan er bijvoorbeeld voor zorgen dat het digitale verantwoordingsdocument in bepaalde situaties (bijvoorbeeld het gebruik van een andere browser) de verantwoordingsinformatie anders representeert. Indien relevant zal de accountant zelf moeten zoeken naar dergelijke informatie, maar zal ook een bevestiging willen vragen dat geen gebruik gemaakt is van dergelijke code. ([Zie Par. 61](#))

### *Opvolging en evaluatie van geconstateerde afwijkingen*

- A47 Bij het beoordelen of een afwijking materieel is zal de accountant meewegen of de afwijking leidt tot weigering van de deponering van het jaarverslag door de AFM of de KvK dan wel een andere partij waar gedeponeerd moet worden. ([Zie Par. 68](#))

### **Het vormen van de assurance-conclusie**

- A48 Bij een opdracht waar het verstrekken van assurance over het digitale verantwoordingsdocument samenvalt met een opdracht om assurance te verstrekken bij verantwoordingsinformatie (bijvoorbeeld een jaarrekening of duurzaamheidsinformatie) hoeft de conclusie over het object van onderzoek geen impact te hebben op de conclusie over het voldoen aan de criteria in het digitaal verantwoordingsdocument. Het kan dus dat een accountant concludeert dat een jaarrekening of de duurzaamheidsinformatie een materiële afwijking bevat maar dat het digitale verantwoordingsdocument wel volgens de criteria is opgesteld.

Ook het omgekeerde kan voorkomen. In dat geval zal de accountant beoordelen of de Standaarden die betrekking hebben op de andere opdracht zich verzetten tegen het rapporteren van een goedkeurende conclusie bij de verantwoordingsinformatie en een niet goedkeurende conclusie bij het digitaal verantwoordingsdocument. ([Zie Par. 70](#))

- A49 Stel dat in een jaarrekening een materiële post is gekwalificeerd als materiële vaste activa, terwijl dit liquide middelen zou moeten zijn dan zal dat voor de jaarrekening leiden tot een verklaring met beperking of afkeurende verklaring.  
Als die post in een digitaal verantwoordingsdocument ook gemarkeerd is als materiële vaste activa, dan leidt dat feit niet tot een beperking of afkeuring met betrekking tot het voldoen aan de criteria van het digitaal document. Die post heeft immers in de voor de mens leesbare versie en in de voor de machine leesbare versie dezelfde informatiewaarde. ([Zie Par. 70](#))

### **Het opstellen van het assurance-rapport**

- A50 Het assurance-rapport omtrent het digitale verantwoordingsdocument kan worden geïntegreerd met de accountantsverklaring bij de verantwoordingsinformatie. ([Zie Par. 74](#))
- A51 Bij een samenvallende opdracht wordt informatie over de ene assurance-opdracht gescheiden van de informatie over de andere assurance-opdracht, zodat voorkomen wordt dat bij lezers van de informatie vragen kunnen ontstaan op welke assurance-opdracht bepaalde informatie betrekking heeft. ([Zie Par. 75](#))
- A52 Als een jaarrekeningcontrole is afgerond en het digitaal verantwoordingsdocument is niet binnen een redelijke termijn beschikbaar kan een accountant concluderen dat het praktisch niet mogelijk is de conclusie over het digitale verantwoordingsdocument op te nemen in één gezamenlijk rapport. ([Zie Par. 76](#))

### *Inhoud van het assurance-rapport*

- A53 De opname van de verklaring in het digitale verantwoordingsdocument kan, tenzij wet- en regelgeving daar specifieke eisen aan stelt, op de traditionele wijze gebeuren waarbij de

accountant de opdrachtgever toestemming geeft om de tekst van de verklaring in de overige gegevens op te nemen.

Dit kan bijvoorbeeld in het formaat dat de opdrachtgever gebruikt, al dan niet op grond van voorschriften. ([Zie Par. 77](#))

- A54 Uniek identificeren van de jaarrekening of het jaarverslag kan bijvoorbeeld door een hash te berekenen over het digitaal verantwoordingsdocument. De hash van het digitaal verantwoordingsdocument en de verklaring kunnen dan samen een basis vormen voor de digitale handtekening. Maar de identificatie kan bijvoorbeeld ook gedaan worden op de wijze waarop bij een jaarrekeningcontrole de betreffende jaarrekening wordt geïdentificeerd. ([Zie Par. 78](#))
- A55 Uitgangspunt bij de bepaling van de op te nemen elementen is dat de andere elementen reeds opgenomen zijn in de accountantsverklaring bij de andere opdracht. ([Zie Par. 80](#))

#### **Opname van verklaring bij digitaal verantwoordingsdocument in afschrift dat digitale informatie niet bevat**

- A56 Het kan bijvoorbeeld voorkomen dat de entiteit een versie van het jaarverslag naar buiten brengt die geen ESEF informatie bevat terwijl de accountant een versie gecontroleerd heeft die wel voldoet aan ESEF. In de accountantsverklaring die de accountant verstrekt heeft wordt dan gerapporteerd over het voldoen aan ESEF. Een dergelijke verklaring kan ook opgenomen worden in de versie van het jaarverslag die geen ESEF informatie bevat mits de entiteit in het jaarverslag vermeldt dat deze versie geen ESEF informatie bevat en wordt aangegeven waar de versie van het jaarverslag opgesteld volgens de ESEF-vereisten kan worden gevonden. ([Zie Par. 89](#))
- A57 Als de wetgever voor een in paragraaf 86 beschreven situatie in een digitaal verantwoordingsdocument een vaste formulering heeft voorgeschreven, dan zal de accountant vaststellen of de entiteit dit heeft nageleefd. ([Zie Par. 89](#))

#### **Documentatie**

- A58 Als onderdeel van de verkregen assurance-informatie kunnen ook standaard rapportages uit de software die de accountant gebruikt in het dossier worden opgenomen. ([Zie Par. 90](#))
- A59 Bij een samenvallende opdracht kan de accountant er voor kiezen de opdrachtdocumentatie van beide opdrachten in één dossier op te nemen. ([Zie Par. 92](#))

Koninklijke Nederlandse  
Beroepsorganisatie  
van Accountants



Mercuriusplein 3  
2132 HA Hoofddorp  
Postbus 242  
2130 AE Hoofddorp

T 088 4960 301  
E [nba@nba.nl](mailto:nba@nba.nl)  
I [www.nba.nl](http://www.nba.nl)