

Internationaal controlestandaard (ISA)

ISA 810 (herzien)
Opdrachten om te rapporteren
betreffende samengevatte
financiële overzichten

IAASB

International Auditing
and Assurance
Standards Board

Over de IAASB

Dit document werd ontwikkeld en goedgekeurd door de International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB).

Deze IAASB ontwikkelt controle- en assurance-standaarden en leidraden voor gebruik door alle auditors onder een gedeeld proces voor het vaststellen van standaarden waarbij de Public Interest Oversight Board en de IAASB Consultative Advisory Group betrokken zijn. De Public Interest Oversight Board houdt toezicht op de activiteiten van de IAASB. De IAASB Consultative Advisory Group geeft inbreng op de ontwikkeling van standaarden en leidraden vanuit het openbaar belang.

De doelstelling van de IAASB is om het openbaar belang te dienen door het vaststellen van controle- en overige standaarden van hoge kwaliteit en door het faciliteren van de convergentie van internationale en nationale controle- en assurance-standaarden. Daarmee verhoogt zij de kwaliteit en consistentie van de praktijk in de hele wereld en versterkt zij het publieke vertrouwen in het wereldwijde accountantsberoep.

Copyright IFAC

Deze Internationale controlestandaard (ISA) 800 (herzien) *Bijzondere overwegingen - controles van financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met stelsels voor bijzondere doeleinden*, werd in 2022 in de Engelse taal gepubliceerd door de *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) van de *International Federation of Accountants* (IFAC). Deze ISA 800 (herzien) werd in 2023 vertaald naar het Nederlands door de Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA), met medewerking van het Belgisch Instituut van de Bedrijfsrevisoren (IBR), en werd verspreid met toestemming van IFAC. Het proces voor het vertalen van de Internationale controlestandaard (ISA) 810 (herzien) is onderzocht door IFAC en de vertaling werd uitgevoerd in overeenstemming met de *Policy Statement de l'IFAC – Policy for Translating and Reproducing Standards published by IFAC*. De goedgekeurde Internationale controlestandaard (ISA) 800 (herzien) is gepubliceerd door IFAC in de Engelse taal. IFAC aanvaardt geen verantwoordelijkheid voor de juistheid en volledigheid van de vertaling, noch voor handelingen die daaruit kunnen voortvloeien.

Tekst in de Engelse taal van de Internationale controlestandaard (ISA) 810 (herzien) *Bijzondere overwegingen - controles van financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met stelsels voor bijzondere doeleinden* © 2024 van de *International Federation of Accountants* (IFAC). Alle rechten voorbehouden.

Tekst in de Nederlandse taal van de Internationale controlestandaard (ISA) 810 (herzien) *Bijzondere overwegingen - controles van financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met stelsels voor bijzondere doeleinden* © 2024 van de *International Federation of Accountants* (IFAC). Alle rechten voorbehouden.

Originele titel: *International Standard on Auditing (ISA) 810 (Revised), Special Considerations—Audits of Financial Statements Prepared in Accordance with Special Purpose Frameworks*.

Originele bron: *Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2023-2024 Edition Volume I* - ISBN number: 978-1-60815-573-6.

Neem contact op met permissions@ifac.org voor toestemming om dit document te reproduceren, op te slaan of door te geven, of voor ander soortgelijk gebruik van dit document.

INTERNATIONALE CONTROLESTANDAARD 810 (HERZIEN)

OPDRACHTEN OM TE RAPPORTEREN BETREFFENDE SAMENGEVATTE FINANCIËLE OVERZICHTEN

(Van toepassing op opdrachten met betrekking tot samengevatte jaarrekeningen voor perioden die op of na 15 december 2016 worden afgesloten)^(*)

^(*) De wijzigingen in de huidige Nederlandse versie van de ISA 810 ten opzichte van de vorige versie van 2009 hebben voornamelijk betrekking op de inhoud van het rapport dat op basis van de ISA 700 (herzien) is opgesteld, evenals bepaalde bepalingen uit de normen ISA 260 (herzien), 570 (herzien), 705 (herzien) en 706 (herzien).

INHOUDSOPGAVE

	Paragraaf
Inleiding	
Toepassingsgebied van deze ISA.....	1
Ingangsdatum.....	2
Doelstelling	3
Definities	4
Vereisten	
Aanvaarding van de opdracht.....	5-7
Aard van de werkzaamheden.....	8
Vorm van het oordeel.....	9-11
Timing van de werkzaamheden en gebeurtenissen die plaatsvinden na de datum van de controleverklaring betreffende de gecontroleerde financiële overzichten.....	12-13
Informatie in documenten die samengevatte financiële overzichten bevatten.....	14-15
De controleverklaring betreffende samengevatte financiële overzichten.....	16-21
Beperking van verspreiding of gebruik dan wel het attenderen van lezers op de verslaggevingsgrondslagen.....	22
Vergelijke cijfers.....	23-24
Niet gecontroleerde aanvullende informatie die wordt gepresenteerd samen met samengevatte financiële overzichten.....	25
Associëren van de auditor.....	26-27
Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten	
Aanvaarding van de opdracht.....	A1-A7
Het evalueren van de beschikbaarheid van de gecontroleerde financiële overzichten.....	A8
Vorm van het oordeel.....	A9
Timing van werkzaamheden en gebeurtenissen na de datum van de controleverklaring bij de gecontroleerde financiële overzichten.....	A10
Informatie in documenten die samengevatte financiële overzichten bevatten.....	A11-A16
De controleverklaring betreffende samengevatte financiële overzichten.....	A17-A23
Vergelijke cijfers.....	A24-A25
Niet gecontroleerde aanvullende informatie die wordt gepresenteerd samen met samengevatte financiële overzichten.....	A26
Associëren van de auditor.....	A27
Bijlage : Voorbeelden van verklaringen betreffende samengevatte financiële overzichten	

International Standard on Auditing (ISA) 810 (herzien), Opdrachten om te rapporteren betreffende samengevatte financiële overzichten, moet worden gelezen in samenhang met ISA 200, Algehele doelstellingen van de onafhankelijke auditor, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de International Standards on Auditing.

Inleiding

Toepassingsgebied van deze ISA

1. Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheden van de auditor die verband houden met een opdracht om te rapporteren betreffende samengevatte financiële overzichten die zijn afgeleid van de door diezelfde auditor overeenkomstig de ISA's gecontroleerde financiële overzichten.

Ingangsdatum

2. Deze ISA is van toepassing op opdrachten met betrekking tot de samengevatte jaarekeningen van afgesloten perioden vanaf 15 december 2016.

Doelstelling

3. De doelstellingen van de auditor zijn:
 - a) te bepalen of het passend is de opdracht om te rapporteren betreffende samengevatte financiële overzichten te aanvaarden; en
 - b) indien hij de opdracht heeft om te rapporteren over samengevatte financiële overzichten:
 - i) een oordeel te formuleren over de samengevatte financiële overzichten op basis van een evaluatie van de conclusies die zijn getrokken uit de verworven controle-informatie; en
 - ii) dit oordeel helder tot uitdrukking te brengen door middel van een schriftelijke rapportering die ook de onderbouwing voor dat oordeel beschrijft.

Definities

4. In het kader van deze ISA hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenissen:
 - a) *toegepaste criteria* – De criteria die door het management worden toegepast bij het opstellen van samengevatte financiële overzichten.
 - b) *gecontroleerde financiële overzichten*¹ – Financiële overzichten die gecontroleerd zijn door de auditor overeenkomstig de ISA's en waarvan de samengevatte financiële overzichten zijn afgeleid.
 - c) *samengevatte financiële overzichten* – Historische financiële informatie die is afgeleid van financiële overzichten, maar die minder details bevat dan de financiële overzichten, terwijl zij nog steeds in een gestructureerde weergave voorziet die consistent is met de weergave van de economische middelen of verplichtingen die verschaft worden door de financiële overzichten van de entiteit op een bepaald tijdstip dan wel van de veranderingen daarin over een bepaalde periode.² Verschillende rechtsgebieden kunnen verschillende terminologie gebruiken om dergelijke historische financiële informatie te beschrijven.

Vereisten

Aanvaarding van de opdracht

5. De auditor dient een opdracht om te rapporteren betreffende samengevatte financiële overzichten overeenkomstig deze ISA alleen te aanvaarden wanneer de auditor de opdracht

¹ ISA 200, *Algehele doelstellingen van de onafhankelijke auditor, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de International Standards on Auditing*, paragraaf 13(f), definieert de term 'financiële overzichten'

² ISA 200, paragraaf 13(f)

heeft gekregen tot het uitvoeren van een controle overeenkomstig de ISA's van de financiële overzichten waarvan de samengevatte financiële overzichten zijn afgeleid. (Zie Par. A1)

6. Voordat de auditor een opdracht aanvaardt om te rapporteren betreffende samengevatte financiële overzichten, dient hij: (Zie Par. A2)
 - a) te bepalen of de toegepaste criteria aanvaardbaar zijn; (Zie Par. A3, A4, A5, A6 en A7)
 - b) de instemming van het management te verkrijgen dat deze zijn verantwoordelijkheid erkent en begrijpt:
 - i) bij het opstellen van de samengevatte financiële overzichten in overeenstemming met de toegepaste criteria;
 - ii) om de gecontroleerde financiële overzichten zonder onnodige problemen beschikbaar te stellen voor de beoogde gebruikers van de samengevatte financiële overzichten (of, indien wet- of regelgeving bepaalt dat de gecontroleerde financiële overzichten niet beschikbaar hoeven te worden gesteld voor de beoogde gebruikers van de samengevatte financiële overzichten en de criteria vaststelt voor het opstellen van de samengevatte financiële overzichten, om die wet- of regelgeving in de samengevatte financiële overzichten te beschrijven); alsmede
 - iii) om de controleverklaring bij de samengevatte financiële overzichten op te nemen in elk document dat de samengevatte financiële overzichten bevat en dat aangeeft dat de auditor daarover heeft gerapporteerd.
 - c) overeenstemming te bereiken met het management over de vorm van het oordeel dat tot uitdrukking moet worden gebracht bij de samengevatte financiële overzichten (Zie Par. 9, 10 en 11).
7. Indien de auditor concludeert dat de toegepaste criteria niet aanvaardbaar zijn of indien hij niet in staat is om het akkoord van het management te verkrijgen zoals beschreven in paragraaf 6(b), dient de auditor de opdracht om te rapporteren betreffende de samengevatte financiële overzichten niet te aanvaarden, tenzij wet- of regelgeving vereisen dit wel te doen. Een opdracht die wordt uitgevoerd in overeenstemming met dergelijke wet- of regelgeving voldoet niet aan deze ISA. Daarom dient de controleverklaring bij de samengevatte financiële overzichten niet te vermelden dat de opdracht is uitgevoerd in overeenstemming met deze ISA. De auditor dient een passende verwijzing naar dit feit op te nemen in de opdrachtvoorwaarden. De auditor dient eveneens het effect te bepalen dat dit mogelijk heeft op de opdracht om de financiële overzichten te controleren waarvan de samengevatte financiële overzichten zijn afgeleid.

Aard van de werkzaamheden

8. De auditor dient de volgende werkzaamheden uit te voeren, alsmede alle overige werkzaamheden die de auditor noodzakelijk acht, ter onderbouwing van zijn oordeel over de samengevatte financiële overzichten:
 - a) evalueren of de samengevatte financiële overzichten op adequate wijze het samengevatte karakter daarvan uiteenzetten en de gecontroleerde financiële overzichten identificeren;
 - b) wanneer samengevatte financiële overzichten niet vergezeld gaan van de gecontroleerde financiële overzichten, evalueren of zij duidelijk beschrijven:
 - i) bij wie of waar de gecontroleerde financiële overzichten beschikbaar zijn; of
 - ii) de wet- of regelgeving die specificereert dat de gecontroleerde financiële overzichten niet beschikbaar hoeven te worden gesteld voor de beoogde gebruikers van de samengevatte financiële overzichten en die de criteria vaststelt voor het opstellen van de samengevatte financiële overzichten.
 - c) evalueren of de samengevatte financiële overzichten op adequate wijze de toegepaste criteria uiteenzetten;

- d) de samengevatte financiële overzichten vergelijken met de gerelateerde informatie in de gecontroleerde financiële overzichten, teneinde te bepalen of de samengevatte financiële overzichten overeenkomen met of herberekend kunnen worden vanuit de gerelateerde informatie in de gecontroleerde financiële overzichten;
- e) evalueren of de samengevatte financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met de toegepaste criteria;
- f) evalueren, in het licht van het doel van de samengevatte financiële overzichten, of de samengevatte financiële overzichten de noodzakelijke informatie bevatten, alsmede of deze zich op een geschikt aggregatieniveau bevinden zodat zij onder de omstandigheden niet misleidend zijn;
- g) evalueren of de gecontroleerde financiële overzichten zonder onnodige problemen beschikbaar zijn voor de beoogde gebruikers van de samengevatte financiële overzichten, tenzij wet- of regelgeving bepaalt dat deze niet beschikbaar hoeven te worden gesteld en de criteria vaststelt voor het opstellen van de samengevatte financiële overzichten. (Zie Par. A8)

Vorm van het oordeel

9. Wanneer de auditor heeft geconcludeerd dat een goedkeurend oordeel over de samengevatte financiële overzichten passend is, dient het oordeel van de auditor, tenzij wet- of regelgeving anders vereist, gebruik te maken van één van de volgende bewoordingen: (Zie Par. A9)
 - a) de **bijgevoegde** samengevatte financiële overzichten zijn in alle van materieel belang zijnde opzichten consistent met de gecontroleerde financiële overzichten, in overeenstemming met [de toegepaste criteria]; of
 - b) de **bijgevoegde** samengevatte financiële overzichten zijn een getrouwe samenvatting van de gecontroleerde financiële overzichten, in overeenstemming met [de toegepaste criteria].
10. Indien wet- of regelgeving de bewoording van het oordeel over de samengevatte financiële overzichten voorschrijft in termen die anders zijn dan die welke beschreven zijn in paragraaf 9, dient de auditor:
 - a) de werkzaamheden die beschreven zijn in paragraaf 8 en alle verdere werkzaamheden toe te passen die noodzakelijk zijn om de auditor in staat te stellen om het voorgeschreven oordeel tot uitdrukking te brengen; alsmede
 - b) te evalueren of de gebruikers van de samengevatte financiële overzichten het oordeel van de auditor over de samengevatte financiële overzichten verkeerd zouden kunnen begrijpen en, indien dat zo is, of aanvullende toelichting in de controleverklaring betreffende de samengevatte financiële overzichten mogelijke misverstanden kan wegnemen.
11. Indien, in het geval van paragraaf 10(b), de auditor concludeert dat aanvullende uitleg in de controleverklaring betreffende de samengevatte financiële overzichten mogelijke misverstanden niet kan wegnemen, dient de auditor de opdracht niet te aanvaarden, tenzij wet- of regelgeving vereist dat hij dit wel doet. Een opdracht die wordt uitgevoerd in overeenstemming met dergelijke wet- of regelgeving voldoet niet aan deze ISA. Daarom dient de controleverklaring bij de samengevatte financiële overzichten niet te vermelden dat de opdracht is uitgevoerd overeenkomstig deze ISA.

Timing van de werkzaamheden en gebeurtenissen die plaatsvinden na de datum van de controleverklaring betreffende de gecontroleerde financiële overzichten

12. De controleverklaring betreffende de samengevatte financiële overzichten kan van een latere datum zijn dan de datum van de controleverklaring bij de gecontroleerde financiële overzichten. In dergelijke gevallen dient de controleverklaring bij de samengevatte financiële overzichten te vermelden dat de samengevatte financiële overzichten en de gecontroleerde financiële

overzichten geen weergave zijn van de invloed van gebeurtenissen die plaatsvonden na de datum van de controleverklaring bij de gecontroleerde financiële overzichten. (Zie Par. A10)

13. De auditor kan bewust worden van feiten die al bestonden op de datum van de controleverklaring betreffende de gecontroleerde financiële overzichten, maar waarvan de auditor voordien niet bewust was. In dergelijke gevallen dient de auditor de controleverklaring bij de samengevatte financiële overzichten niet uit brengen voordat de overwegingen van de auditor omtrent dergelijke feiten met betrekking tot de gecontroleerde financiële overzichten, overeenkomstig ISA 560³ is afgerond.

Informatie in documenten die samengevatte financiële overzichten bevatten

14. De auditor dient de informatie te lezen die is opgenomen in een document dat de samengevatte financiële overzichten en de daarbij horende controleverklaring bevat ter overweging of er alle van materieel belang zijnde inconsistenties zijn tussen die informatie en de samengevatte financiële overzichten.
15. Indien de auditor een van materieel belang zijnde inconsistentie identificeert, dient de auditor de aangelegenheid met het management te bespreken en te bepalen of de samengevatte financiële overzichten of de informatie opgenomen in het document dat de samengevatte financiële overzichten bevat en de daarbij horende controleverklaring moeten worden herzien. Indien de auditor bepaalt dat de informatie moet worden herzien en het management weigert om de informatie te herzien zoals noodzakelijk, dient de auditor passende actie te ondernemen in de gegeven omstandigheden inclusief het overwegen van de implicaties voor de controleverklaring over de samengevatte financiële overzichten. (Zie Par. A11, A12, A13, A14, A15 en A16)

De controleverklaring betreffende samengevatte financiële overzichten

Elementen van de controleverklaring

16. De controleverklaring betreffende samengevatte financiële overzichten dient de volgende elementen te bevatten:⁴ (Zie Par. A23)
- a) een titel die duidelijk aangeeft dat het de verklaring van een onafhankelijke auditor is; (Zie Par. A17)
 - b) een geadresseerde; (Zie Par. A18)
 - c) identificatie van de samengevatte financiële overzichten waarover de auditor rapporteert, met inbegrip van de titel van elk overzicht dat is opgenomen in de samengevatte financiële overzichten; (Zie Par. A19)
 - d) identificatie van de gecontroleerde financiële overzichten;
 - e) met toepassing van paragraaf 20, een paragraaf waarin op duidelijke wijze een oordeel tot uitdrukking wordt gebracht; (Zie Par. 9, 10 en 11)
 - f) een vermelding die aangeeft dat de samengevatte financiële overzichten niet alle toelichtingen bevatten die vereist zijn op grond van het stelsel inzake financiële verslaggeving dat is toegepast bij het opstellen van de gecontroleerde financiële overzichten, alsmede dat het lezen van de samengevatte financiële overzichten en de daarbij horende controleverklaring het lezen van de gecontroleerde financiële overzichten en de daarbij behorende controleverklaring niet kan vervangen;
 - g) waar van toepassing, de vermelding zoals vereist op grond van paragraaf 12;
 - h) verwijzing naar de controleverklaring bij de gecontroleerde financiële overzichten, de datum van die verklaring alsmede, met toepassing van paragraaf 19 en 20, het feit dat een

³ ISA 560, *Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode*

⁴ Paragraaf 19–20, die betrekking hebben op situaties waarin het verslag van de auditor over de gecontroleerde financiële overzichten is aangepast, vereisen aanvullende elementen naast in deze paragraaf vermelde.

goedkeurend oordeel tot uitdrukking is gebracht bij de gecontroleerde financiële overzichten;

- i) een beschrijving van de verantwoordelijkheid⁵ van het management voor de samengevatte financiële overzichten waarin wordt uitgelegd dat het management⁶ verantwoordelijk is voor het opstellen van de samengevatte financiële overzichten in overeenstemming met de toegepaste criteria;
 - j) een vermelding dat de auditor verantwoordelijk is voor het tot uitdrukking brengen van een oordeel op basis van de werkzaamheden van de auditor uitgevoerd in overeenstemming met deze ISA, aangevend of de samengevatte financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten consistent zijn met [of een getrouwe samenvatting zijn van] de gecontroleerde financiële overzichten;
 - k) de ondertekening door de auditor;
 - l) het adres van de auditor;
 - m) de datum van de controleverklaring. (Zie Par. A20)
17. Indien de geadresseerde van de samengevatte financiële overzichten niet dezelfde is als de geadresseerde van de controleverklaring betreffende de gecontroleerde financiële overzichten, dient de auditor de geschiktheid van het hanteren van een andere geadresseerde te evalueren. (Zie Par. A18)
18. De auditor zal de controleverklaring betreffende de samengevatte financiële overzichten niet eerder te dateren dan: (Zie Par. A20)
- a) de datum waarop de auditor voldoende en geschikte controle-informatie heeft verworven om daarop het oordeel te baseren, met inbegrip van informatie waaruit blijkt dat de samengevatte financiële overzichten zijn opgesteld en dat degenen met de erkende bevoegdheid hebben verklaard dat zij de verantwoordelijkheid hiervoor op zich hebben genomen; alsmede
 - b) de datum van de controleverklaring bij de gecontroleerde financiële overzichten.

Verwijzing naar de controleverklaring betreffende de gecontroleerde financiële overzichten (Zie Par. A23)

19. Wanneer de controleverklaring bij de gecontroleerde financiële overzichten het volgende omvat:
- a) een oordeel met beperking in overeenstemming met ISA 705 (Herzien);⁷
 - b) een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden of een paragraaf inzake overige aangelegenheden in overeenstemming met ISA 706 (Herzien);⁸
 - c) een sectie Materiële onzekerheid omtrent de continuïteit in overeenstemming met ISA 570 (Herzien);⁹
 - d) communicatie van kernpunten van de controle in overeenstemming met ISA 700 (Herzien) en 701;¹⁰ of

⁵ Of een andere term die geschikt is in de context van het juridische kader in de betreffende jurisdictie.

⁶ Of een andere term die geschikt is in de context van het juridische kader in de betreffende jurisdictie.

⁷ ISA 705 (Herzien), *Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke auditor*

⁸ ISA 706 (Herzien), *Paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden en paragrafen inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring van de onafhankelijke auditor*

⁹ ISA 570 (Herzien), *Continuïteit*, paragraaf 22

¹⁰ ISA 701, *Het communiceren van kernpunten van de controle in de controleverklaring van de onafhankelijke auditor*

- e) een vermelding die een niet gecorrigeerde afwijking van materieel belang betreffende de andere informatie in overeenstemming met ISA 720 (Herzien) beschrijft;¹¹

en de auditor ervan overtuigd is dat de samengevatte financiële overzichten, in alle van materieel belang zijnde opzichten, consistent zijn met of een getrouwe samenvatting zijn van de gecontroleerde financiële overzichten, in overeenstemming met de toegepaste criteria, dient de controleverklaring bij de samengevatte financiële overzichten, in bijkomend aan de elementen in paragraaf 16:

- i) te vermelden dat de controleverklaring bij de gecontroleerde financiële overzichten een oordeel met beperking omvat, een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden, een paragraaf inzake overige aangelegenheden, een sectie Materiële onzekerheid omtrent de continuïteit, communicatie van materialiteit, reikwijdte van de groepscontrole en de kernpunten van de controle, of een vermelding die een niet gecorrigeerde afwijking van materieel belang betreffende de andere informatie beschrijft; en (Zie Par. A21)
- ii) te beschrijven: (Zie Par. A22)
 - a. de basis voor het oordeel met beperking bij de gecontroleerde financiële overzichten en het eventuele effect daarvan op de samengevatte financiële overzichten; of
 - b. de aangelegenheid waarnaar wordt verwezen in de paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden, de paragraaf inzake overige aangelegenheden of de Materiële onzekerheid omtrent de continuïteit in de controleverklaring betreffende de gecontroleerde financiële overzichten en het(de) eventuele effect(en) daarvan op de samengevatte financiële overzichten; of
 - c. de niet gecorrigeerde afwijkingen van materieel belang betreffende de andere informatie en het(de) eventuele effect(en) daarvan op de informatie opgenomen in een document dat de samengevatte financiële overzichten bevat en de daarbij horende controleverklaring. (Zie Par. A15)

20. Wanneer de controleverklaring betreffende de gecontroleerde financiële overzichten een afkeurend oordeel of een oordeelonthouding bevat, dient de controleverklaring bij de samengevatte financiële overzichten naast de in paragraaf 16 genoemde elementen:

- a) te vermelden dat de controleverklaring bij de gecontroleerde financiële overzichten een afkeurend oordeel of een oordeelonthouding bevat;
- b) de onderbouwing van dat afkeurende oordeel of die oordeelonthouding te beschrijven; alsmede
- c) te vermelden dat, als gevolg van het afkeurende oordeel of de oordeelonthouding, het niet passend is om een oordeel over de samengevatte financiële overzichten tot uitdrukking te brengen. (Zie Par. A23)

Aangepast oordeel over de samengevatte financiële overzichten

21. Indien de samengevatte financiële overzichten niet in alle van materieel belang zijnde opzichten consistent zijn met, dan wel geen getrouwe samenvatting zijn van de gecontroleerde financiële overzichten, in overeenstemming met de toegepaste criteria, en het management niet instemt met het maken van de noodzakelijke aanpassingen, dient de auditor een afkeurend oordeel tot uitdrukking te brengen over de samengevatte financiële overzichten. (Zie Par. A23)

Beperking van verspreiding of gebruik dan wel het attenderen van lezers op de verslaggevingsgrondslagen

22. Wanneer het verspreiden of het gebruik van de controleverklaring betreffende de

¹¹ ISA 720 (Herzien), *De verantwoordelijkheden van de auditor met betrekking tot andere informatie*

gecontroleerde financiële overzichten beperkt wordt, of de controleverklaring bij de gecontroleerde financiële overzichten lezers erop attendeert dat de gecontroleerde financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met een stelsel voor bijzondere doeleinden, dient de auditor een vergelijkbare beperking of attentiepunt op te nemen in de controleverklaring bij de samengevatte financiële overzichten.

Vergelijkende cijfers

23. Indien de gecontroleerde financiële overzichten **vergelijkende cijfers** bevatten maar de samengevatte financiële overzichten dat niet doen, dient de auditor te bepalen of een dergelijke weglating redelijk is in de omstandigheden van de opdracht. De auditor dient de invloed te bepalen van een onredelijke weglating op de controleverklaring betreffende de samengevatte financiële overzichten. (Zie Par. A24)
24. Indien de samengevatte financiële overzichten **vergelijkende cijfers** bevatten waarover gerapporteerd werd door een andere auditor, dient de controleverklaring betreffende de samengevatte financiële overzichten ook de aangelegenheden te bevatten die ISA 710 van de auditor vereist om op te nemen in de controleverklaring bij de gecontroleerde financiële overzichten.¹² (Zie Par. A25)

Niet gecontroleerde aanvullende informatie die wordt gepresenteerd samen met samengevatte financiële overzichten

25. De auditor dient te evalueren of alle niet gecontroleerde aanvullende informatie die wordt gepresenteerd samen met de samengevatte financiële overzichten, duidelijk wordt onderscheiden ten opzichte van de samengevatte financiële overzichten. Indien de auditor concludeert dat de presentatie van de niet gecontroleerde aanvullende informatie, door de entiteit niet duidelijk wordt onderscheiden ten opzichte van de samengevatte financiële overzichten, dient de auditor het management te verzoeken om de presentatie van de niet gecontroleerde aanvullende informatie te wijzigen. Indien het management weigert dit te doen, dient de auditor in de controleverklaring betreffende de samengevatte financiële overzichten uit te leggen dat dergelijke informatie niet is opgenomen in die verklaring. (Zie Par. A26)

Associëren van de auditor

26. Indien de auditor zich ervan bewust wordt dat de entiteit van plan is te vermelden dat de auditor gerapporteerd heeft over samengevatte financiële overzichten in een document dat de samengevatte financiële overzichten bevat, maar niet van plan is om de daarop betrekking hebbende controleverklaring toe te voegen, dient de auditor het management te verzoeken de controleverklaring aan het document toe te voegen. Indien het management dat niet doet dient de auditor andere passende acties te bepalen en uit te voeren die zijn opgezet om te voorkomen dat het management de auditor op ongepaste wijze in verband brengt met de samengevatte financiële overzichten in dat document. (Zie Par. A27)
27. Het is mogelijk dat de auditor de opdracht heeft te rapporteren betreffende de financiële overzichten van een entiteit, maar niet de opdracht heeft om te rapporteren over de samengevatte financiële overzichten. Indien in dit geval de auditor zich ervan bewust wordt dat de entiteit van plan is om een vermelding op te nemen in een document dat verwijst naar de auditor en naar het feit dat de samengevatte financiële overzichten zijn afgeleid van de door de auditor gecontroleerde financiële overzichten, dient de auditor zich ervan te vergewissen dat:
- a) de verwijzing naar de auditor wordt gemaakt in de context van de controleverklaring bij de gecontroleerde financiële overzichten; en
 - b) de vermelding niet de indruk wekt dat de auditor heeft gerapporteerd over de samengevatte financiële overzichten.

¹² ISA 710, *Ter vergelijking opgenomen informatie – Overeenkomstige cijfers en vergelijkende financiële overzichten*

Indien noch aan (a) noch aan (b) wordt voldaan, dient de auditor het management te verzoeken de vermelding zodanig te wijzigen dat die daaraan wel voldoet, dan wel in het document niet naar de auditor te verwijzen. Anderzijds kan de entiteit de auditor de opdracht geven om te rapporteren over de samengevatte financiële overzichten en om de daarop betrekking hebbende controleverklaring aan het document toe te voegen. Indien het management de vermelding niet wijzigt, de verwijzing naar de auditor niet schrapt, dan wel een controleverklaring over de samengevatte financiële overzichten niet toevoegt aan het document dat de samengevatte financiële overzichten bevat, dient de auditor het management te informeren dat de auditor het niet eens is met de verwijzing naar de auditor en dient de auditor andere passende acties te bepalen en uit te voeren die zijn opgezet om te voorkomen dat het management op ongepaste wijze naar de auditor verwijst. (Zie Par. A27)

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Aanvaarding van de opdracht (Zie Par. 5 en 6)

- A1. De controle van de financiële overzichten waarvan de samengevatte financiële overzichten zijn afgeleid verschaft de auditor de noodzakelijke kennis om zich te kwijten van zijn verantwoordelijkheden met betrekking tot de samengevatte financiële overzichten in overeenstemming met deze ISA. Het toepassen van deze ISA zal geen voldoende en geschikte informatie verschaffen om daarop het oordeel over de samengevatte financiële overzichten te baseren indien de auditor niet ook de financiële overzichten heeft gecontroleerd waarvan de samengevatte financiële overzichten zijn afgeleid.
- A2. De instemming van het management betreffende de aangelegenheden die beschreven zijn in paragraaf 6 kan blijken uit de schriftelijke aanvaarding van de opdrachtvoorwaarden door het management.

Criteria (Zie Par. 6(a))

- A3. Het opstellen van samengevatte financiële overzichten vereist van het management om de informatie vast te stellen die dient te worden weergegeven in de samengevatte financiële overzichten zodat deze in alle van materieel belang zijnde opzichten consistent zijn met dan wel een getrouwe samenvatting zijn van de gecontroleerde financiële overzichten. Omdat samengevatte financiële overzichten naar hun aard geaggregeerde informatie en beperkte toelichting bevatten, bestaat er een verhoogd risico dat zij niet de noodzakelijke informatie bevatten om onder de omstandigheden niet misleidend te zijn. Dit risico neemt toe wanneer er geen vastgestelde criteria bestaan voor het opstellen van samengevatte financiële overzichten.
- A4. Tot factoren die van invloed kunnen zijn op het bepalen door de auditor van de aanvaardbaarheid van de toegepaste criteria behoren:
- de aard van de entiteit;
 - het doel van de samengevatte financiële overzichten;
 - de informatiebehoefte van de beoogde gebruikers van de samengevatte financiële overzichten; en
 - de vraag of de toegepaste criteria zullen resulteren in samengevatte financiële overzichten die onder de gegeven omstandigheden niet misleidend zullen zijn.
- A5. De criteria voor het opstellen van samengevatte financiële overzichten kunnen worden vastgesteld door een geautoriseerde of erkende instantie die ISA's vaststelt (standards setting organization) of bij wet- of regelgeving. Zoals dit het geval is voor financiële overzichten, zoals

uiteengezet in ISA 210,¹³ kan de auditor in veel van dergelijke gevallen ervan uitgaan dat dergelijke criteria aanvaardbaar zijn.

- A6. Wanneer er geen vastgestelde criteria bestaan voor het opstellen van samengevatte financiële overzichten kunnen criteria door het management ontwikkeld worden, bijvoorbeeld op basis van gebruik in een bepaalde sector. Criteria die onder de omstandigheden aanvaardbaar zijn, zullen resulteren in samengevatte financiële overzichten die:
- a) op adequate wijze hun samengevatte karakter toelichten en de gecontroleerde financiële overzichten identificeren;
 - b) op duidelijke wijze beschrijven bij wie of waar de gecontroleerde financiële overzichten beschikbaar zijn dan wel, indien wet- of regelgeving erin voorziet dat de gecontroleerde financiële overzichten niet beschikbaar gesteld hoeven te worden voor de beoogde gebruikers van de samengevatte financiële overzichten en de criteria vaststelt voor het opstellen van samengevatte financiële overzichten, die wet- of regelgeving beschrijven;
 - c) de toegepaste criteria op adequate wijze uiteenzetten;
 - d) overeenkomen met of kunnen worden herrekend vanuit de daaraan gerelateerde informatie in de gecontroleerde financiële overzichten; alsmede
 - e) in het licht van het doel van de samengevatte financiële overzichten, de noodzakelijke informatie bevatten alsmede zich op een geschikt aggregatieniveau bevinden zodat zij onder de gegeven omstandigheden niet misleidend zijn.
- A7. Adequate uiteenzetting van het samengevatte karakter van de samengevatte financiële overzichten en de aanduiding van de gecontroleerde financiële overzichten, waarnaar wordt verwezen in paragraaf A6(a), kan worden verschaft door bijvoorbeeld een titel als Samengevatte financiële overzichten opgesteld vanuit de gecontroleerde financiële overzichten van het jaar geëindigd op 31 december 20XX.

Het evalueren van de beschikbaarheid van de gecontroleerde financiële overzichten (Zie Par. 8(g))

- A8. De evaluatie van de auditor of de gecontroleerde financiële overzichten zonder onnodige problemen beschikbaar zijn voor de beoogde gebruikers van de samengevatte financiële overzichten, wordt beïnvloed door factoren zoals:
- de vraag of de samengevatte financiële overzichten op duidelijke wijze beschrijven bij wie of waar de gecontroleerde financiële overzichten beschikbaar zijn;
 - de vraag of de gecontroleerde financiële overzichten openbaar zijn gemaakt; of
 - de vraag of het management een proces heeft vastgesteld waardoor de beoogde gebruikers van de samengevatte financiële overzichten rechtstreekse toegang kunnen verkrijgen tot de gecontroleerde financiële overzichten.

Vorm van het oordeel (Zie Par. 9)

- A9. Een conclusie gebaseerd op een evaluatie van de controle-informatie die is verkregen door het uitvoeren van de in paragraaf 8 genoemde werkzaamheden, dat een goedkeurend oordeel over de samengevatte financiële overzichten passend is, stelt de auditor in staat om een oordeel tot uitdrukking te brengen dat één van de bewoordingen uit paragraaf 9 bevat. De beslissing van de auditor over de vraag welke bewoordingen hij zal gebruiken, kan worden beïnvloed door

¹³ ISA 210, *Overeenkomen van de voorwaarden van controleopdrachten*, paragraaf A3 en A8–A9

algemeen aanvaard gebruik in het desbetreffende rechtsgebied.

Timing van werkzaamheden en gebeurtenissen na de datum van de controleverklaring bij de gecontroleerde financiële overzichten (Zie Par. 12)

A10. De werkzaamheden die beschreven zijn in paragraaf 8 worden dikwijls uitgevoerd tijdens of direct na de controle van de financiële overzichten. Wanneer de auditor rapporteert betreffende de samengevatte financiële overzichten na het afronden van de controle van de financiële overzichten, wordt van de auditor niet vereist om aanvullende controle-informatie te verkrijgen over de gecontroleerde financiële overzichten, noch dat hij rapporteert betreffende de invloed van gebeurtenissen die plaatsvonden na de datum van de controleverklaring bij de gecontroleerde financiële overzichten, aangezien de samengevatte financiële overzichten zijn afgeleid van de gecontroleerde financiële overzichten en deze niet actualiseren.

Informatie in documenten die samengevatte financiële overzichten bevatten (Zie Par. 14 en 15)

A11. ISA 720 (Herzien) behandelt de verantwoordelijkheden van de auditor met betrekking tot andere informatie in een controle van financiële overzichten. In de context van ISA 720 (Herzien) is andere informatie financiële of niet financiële informatie (anders dan de financiële overzichten en de daarbij horende controleverklaring) opgenomen in het jaarverslag van een entiteit. Een jaarverslag bevat of gaat samen met de financiële overzichten en de daarbij horende controleverklaring.

A12. Daarentegen behandelen paragrafen 14 en 15 de verantwoordelijkheid van de auditor met betrekking tot informatie opgenomen in een document dat ook de samengevatte financiële overzichten en de daarbij horende controleverklaring bevat. Deze informatie kan omvatten:

- een deel van of alle aangelegenheden die ook behandeld zijn in de andere informatie die is opgenomen in het jaarverslag (bijv. wanneer de samengevatte financiële overzichten en de daarbij horende controleverklaring zijn opgenomen in een samengevat jaarverslag); of
- aangelegenheden die niet behandeld zijn in de andere informatie opgenomen in het jaarverslag.

A13. Bij het lezen van de informatie opgenomen in een document dat de samengevatte financiële overzichten en de daarbij horende controleverklaring bevat, kan de auditor zich ervan bewust worden dat dergelijke informatie misleidend is en kan het nodig zijn om passende actie te ondernemen. Relevante ethische voorschriften¹⁴ vereisen dat de auditor niet betrokken is bij of in verband gebracht wordt met informatie die materieel onjuist, onvolledig of misleidend is.

Informatie in een document dat de samengevatte financiële overzichten omvat die een deel van of alle zelfde aangelegenheden als de andere informatie in het jaarverslag behandelt

A14. Wanneer informatie opgenomen is in een document dat de samengevatte financiële overzichten en de daarbij horende controleverklaring omvat en die informatie behandelt een deel van of geheel dezelfde aangelegenheden als de andere informatie opgenomen in het jaarverslag, kan het werk dat is uitgevoerd op die andere informatie in overeenstemming met ISA 720 (Herzien) adequaat zijn voor de doelstellingen van paragrafen 14 en 15 van deze ISA.

A15. Wanneer een niet gecorrigeerde afwijking van materieel belang van de andere informatie geïdentificeerd is in de controleverklaring bij de gecontroleerde financiële overzichten en die niet gecorrigeerde afwijking van materieel belang betrekking heeft op een aangelegenheid die behandeld is in de informatie in een document dat de samengevatte financiële overzichten en

¹⁴ International Ethics Standards Board for Accountants' International Code of Ethics for Professional Accountants (IESBA Code), paragraaf R111.2

de daarbij horende controleverklaring omvat, kan er een materiële inconsistentie tussen de samengevatte financiële overzichten en die informatie bestaan of kan de informatie misleidend zijn.

Informatie in een document dat de samengevatte financiële overzichten omvat die aangelegenheden behandelt die niet zijn behandeld in de andere informatie in het jaarverslag

A16. ISA 720 (Herzien), aangepast waar nodig in de omstandigheden, kan nuttig zijn voor de auditor bij het bepalen van de passende actie om te reageren op de weigering van het management om de nodige wijzigingen aan te brengen in de informatie, inclusief het overwegen van de implicaties voor de controleverklaring betreffende de samengevatte financiële overzichten.

De controleverklaring betreffende samengevatte financiële overzichten

Elementen van de controleverklaring

Titel (Zie Par. 16(a))

A17. Een titel die aangeeft dat de verklaring de verklaring is van een onafhankelijke auditor, bijvoorbeeld, Verklaring van de onafhankelijke auditor, bevestigt dat de auditor heeft voldaan aan alle relevante ethische voorschriften met betrekking tot onafhankelijkheid. Dit onderscheidt de verklaring van de onafhankelijke auditor van door anderen uitgebrachte rapportages.

Geadresseerde (Zie: Par. 16(b), 17)

A18. Tot factoren, die van invloed kunnen zijn op de evaluatie door de auditor van de juistheid van de geschiktheid van de samengevatte financiële overzichten, behoren de opdrachtvoorwaarden, de aard van de entiteit, alsmede het doel van de samengevatte financiële overzichten.

Identificatie van de samengevatte financiële overzichten (Zie Par. 16(c))

A19. Wanneer de auditor zich ervan bewust is dat de samengevatte financiële overzichten zullen worden opgenomen in een document dat informatie anders dan de samengevatte financiële overzichten en de daarbij horende controleverklaring bevat, kan de auditor overwegen, indien de presentatievorm dit toelaat, om de paginanummers te identificeren waarop de samengevatte financiële overzichten worden weergegeven. Dit ondersteunt lezers bij het identificeren van de samengevatte financiële overzichten waarop de controleverklaring betrekking heeft.

Datum van de controleverklaring (Zie Par. 16(m) en 18)

A20. De persoon of personen met erkende bevoegdheid om te concluderen dat de samengevatte financiële overzichten zijn opgesteld en daarvoor verantwoordelijkheid te nemen, hangt/hangen af van de opdrachtvoorwaarden, de aard van de entiteit en het doel van de samengevatte financiële overzichten.

Verwijzing naar de controleverklaring betreffende de financiële overzichten (Zie Par. 19)

A21. Paragraaf 19(i) van deze ISA vereist van de auditor om een vermelding in de controleverklaring betreffende de samengevatte financiële overzichten op te nemen wanneer de controleverklaring betreffende de gecontroleerde financiële overzichten communicatie van kernpunten van de

controle in overeenstemming met ISA 701 bevat.¹⁵ Van de auditor is echter niet vereist om de individuele kernpunten van de controle te beschrijven in de controleverklaring betreffende de samengevatte financiële overzichten.

A22. De vermelding(en) en beschrijving(en) zoals vereist op grond van paragraaf 19 zijn bedoeld om de aandacht te vestigen op die aangelegenheden en zijn geen vervanging voor het lezen van de controleverklaring betreffende de gecontroleerde financiële overzichten. De vereiste beschrijvingen zijn bedoeld om de aard van de aangelegene(i)d(en) duidelijk te maken en hoeven niet de overeenstemmende tekst in de controleverklaring betreffende de gecontroleerde financiële overzichten te herhalen.

Voorbeelden (Zie Par. 16, 19, 20 en 21)

A23. De bijlage bij deze ISA bevat gevarieerde voorbeelden van controleverklaringen betreffende samengevatte financiële overzichten die:

- a) goedkeurende oordelen bevatten;
- b) zijn afgeleid van gecontroleerde financiële overzichten waarbij de auditor aangepaste oordelen heeft uitgebracht; alsmede
- c) een aangepast oordeel bevatten.
- d) zijn afgeleid van gecontroleerde financiële overzichten waarbij de bijbehorende controleverklaring een vermelding bevat die een niet gecorrigeerde afwijking van materieel belang van de andere informatie in overeenstemming met ISA 720 (Herzien) beschrijft; en
- e) zijn afgeleid van gecontroleerde financiële overzichten waarbij de bijbehorende controleverklaring een sectie Onzekerheid van materieel belang omtrent de continuïteit en communicatie van andere kernpunten van de controle bevat.

Vergelijkende cijfers (Zie Par. 23 en 24)

A24. Indien de gecontroleerde financiële overzichten **vergelijkende cijfers** bevatten, wordt er verondersteld dat de samengevatte financiële overzichten eveneens vergelijkende cijfers zouden bevatten. **Vergelijkende cijfers** in de gecontroleerde financiële overzichten kunnen worden beschouwd als vergelijkende cijfers dan wel als ter vergelijking opgenomen financiële informatie. ISA 710 beschrijft hoe dit verschil van invloed is op de controleverklaring betreffende de financiële overzichten, met inbegrip van met name verwijzing naar andere auditors die de financiële overzichten over de voorgaande periode hebben gecontroleerd.

A25. Omstandigheden die van invloed kunnen zijn op de bepaling van de auditor of een weglating van **vergelijkende cijfers** redelijk is, omvatten de aard en het doel van de samengevatte financiële overzichten, de toegepaste criteria, alsmede de informatiebehoefte van de beoogde gebruikers van de samengevatte financiële overzichten.

Niet gecontroleerde aanvullende informatie die wordt gepresenteerd samen met samengevatte financiële overzichten (Zie Par. 25)

A26. ISA 700 (Herzien)¹⁶ bevat vereisten en leidraden die moeten worden toegepast wanneer niet gecontroleerde aanvullende informatie wordt gepresenteerd samen met gecontroleerde financiële overzichten die, aangepast voor zover noodzakelijk in de gegeven omstandigheden, van dienst kunnen zijn bij het toepassen van de vereiste in paragraaf 25.

¹⁵ ISA 701, paragraaf 13

¹⁶ ISA 700 (Herzien), *Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten*, paragraaf 53–54

Associëren van de auditor (Zie Par. 26 en 27)

- A27. Tot andere passende acties die de auditor kan ondernemen wanneer het management niet de actie onderneemt waartoe is verzocht, kunnen behoren het informeren van de beoogde gebruikers en overige bekende derde gebruikers over de ongepaste verwijzing naar de auditor. De handelwijze van de auditor hangt af van de wettelijke rechten en verplichtingen van de auditor. Derhalve kan de auditor het passend achten om juridisch advies in te winnen.

Bijlage: Voorbeelden van verklaringen betreffende samengevatte financiële overzichten

- Voorbeeld 1: een controleverklaring over de samengevatte financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met vastgestelde criteria. Over de gecontroleerde financiële overzichten werd een niet-aangepast oordeel tot uitdrukking gebracht. De controleverklaring over de samengevatte financiële overzichten is van een latere datum dan de datum van de controleverklaring over de financiële overzichten waarvan de samengevatte financiële overzichten zijn afgeleid. De controleverklaring over de gecontroleerde financiële overzichten bevat een sectie "Van materieel belang zijnde onzekerheid met betrekking tot continuïteit" en communicatie van andere kernpunten van de controle.
- Voorbeeld 2: een controleverklaring over de samengevatte financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met criteria die zijn ontwikkeld door het management en op adequate wijze in de samengevatte financiële overzichten zijn bekendgemaakt. De auditor heeft vastgesteld dat de toegepaste criteria aanvaardbaar zijn in de gegeven omstandigheden. Over de gecontroleerde financiële overzichten werd een niet-aangepast oordeel tot uitdrukking gebracht. De controleverklaring over de samengevatte financiële overzichten is van dezelfde datum als de datum van de controleverklaring over de financiële overzichten waarvan de samengevatte financiële overzichten zijn afgeleid. De controleverklaring over de gecontroleerde financiële overzichten bevat een vermelding die niet gecorrigeerde afwijking van materieel belang in de andere informatie beschrijft. De andere informatie waarop deze niet gecorrigeerde afwijking van materieel belang betrekking heeft, is ook informatie die is opgenomen in een document dat de samengevatte financiële overzichten en de controleverklaring daarover bevat.
- Voorbeeld 3: een controleverklaring over de samengevatte financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met criteria die zijn ontwikkeld door het management en op adequate wijze in de samengevatte financiële overzichten zijn bekendgemaakt. De auditor heeft vastgesteld dat de toegepaste criteria aanvaardbaar zijn in de gegeven omstandigheden. Over de gecontroleerde financiële overzichten werd een oordeel met beperking tot uitdrukking gebracht. De controleverklaring over de samengevatte financiële overzichten is van dezelfde datum als de datum van de controleverklaring over de financiële overzichten waarvan de samengevatte financiële overzichten zijn afgeleid.
- Voorbeeld 4: een controleverklaring over de samengevatte financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met criteria die zijn ontwikkeld door het management en op adequate wijze in de samengevatte financiële overzichten zijn bekendgemaakt. De auditor heeft vastgesteld dat de toegepaste criteria aanvaardbaar zijn in de gegeven omstandigheden. Over de gecontroleerde financiële overzichten werd een afkeurend oordeel tot uitdrukking gebracht. De controleverklaring over de samengevatte financiële overzichten is van dezelfde datum als de datum van de controleverklaring over de financiële overzichten waarvan de samengevatte financiële overzichten zijn afgeleid.
- Voorbeeld 5: een controleverklaring over de samengevatte financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met vastgestelde criteria. Over de gecontroleerde financiële overzichten werd een niet-aangepast oordeel tot uitdrukking gebracht. De auditor concludeert dat het niet mogelijk is om een niet-aangepast oordeel tot uitdrukking te brengen over de samengevatte financiële overzichten. De controleverklaring over de samengevatte financiële overzichten is van dezelfde datum als de datum van de controleverklaring over de financiële overzichten waarvan de samengevatte financiële overzichten zijn afgeleid.

Voorbeeld 1:

De omstandigheden omvatten het volgende:

- Een niet-aangepast oordeel over de gecontroleerde financiële overzichten van een beursgenoteerde entiteit werd tot uitdrukking gebracht.
- Er bestaan vastgestelde criteria voor het opstellen van de samengevatte financiële overzichten.
- De controleverklaring over de samengevatte financiële overzichten is van een latere datum dan de datum van de controleverklaring over de financiële overzichten waarvan de samengevatte financiële overzichten zijn afgeleid.
- De controleverklaring over de gecontroleerde financiële overzichten bevat een sectie “Van materieel belang zijnde onzekerheid met betrekking tot continuïteit”.
- In de controleverklaring over de gecontroleerde financiële overzichten worden andere kernpunten van de controle gecommuniceerd.¹⁷

VERKLARING VAN DE ONAFHANKELIJKE AUDITOR OVER DE SAMENGEVATTE FINANCIËLE OVERZICHTEN

[Passende geadresseerde]

Oordeel

De samengevatte financiële overzichten, die bestaan uit de samengevatte balans per 31 december 20X1, de samengevatte winst- en verliesrekening, het samengevatte mutatieoverzicht van het eigen vermogen en het samengevatte kasstroomoverzicht voor het boekjaar afgesloten op die datum, alsmede uit de daarop betrekking hebbende toelichtingen, zijn afgeleid van de gecontroleerde financiële overzichten van de vennootschap ABC voor het boekjaar afgesloten op 31 december 20X1.

Naar ons oordeel zijn de bijhorende samengevatte financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten consistent met (of een getrouwe samenvatting van) de gecontroleerde financiële overzichten, in overeenstemming met [omschrijf de vastgestelde criteria].

Samengevatte financiële overzichten

De samengevatte financiële overzichten bevatten niet alle op grond van [omschrijf het stelsel inzake financiële verslaggeving dat wordt toegepast bij het opstellen van de gecontroleerde financiële overzichten van de vennootschap ABC] vereiste toelichtingen. Daarom kan het lezen van de samengevatte financiële overzichten en de controleverklaring daarover, het lezen van de gecontroleerde financiële overzichten en de controleverklaring daarover niet vervangen. In de samengevatte financiële overzichten en in de gecontroleerde financiële overzichten worden de effecten van gebeurtenissen die plaatsvonden na de datum van onze verklaring over de gecontroleerde financiële overzichten niet weergegeven.

De gecontroleerde financiële overzichten en onze verklaring daarover

Wij hebben een niet-aangepast controleoordeel over de gecontroleerde financiële overzichten tot uitdrukking gebracht in onze verklaring d.d. 15 februari 20X2. Die verklaring bevat ook:

- Een sectie “Van materieel belang zijnde onzekerheid met betrekking tot continuïteit” die de aandacht vestigt op de in de gecontroleerde financiële overzichten opgenomen Toelichting 6. Toelichting 6 van de gecontroleerde financiële overzichten geeft aan dat de vennootschap ABC een nettoverlies heeft geleden ten belope van ZZZ gedurende het boekjaar afgesloten op 31 december 20X1, en

¹⁷ Zoals uiteengezet in paragraaf 15 van ISA 701, is een van materieel belang zijnde onzekerheid met betrekking tot continuïteit, door haar aard, een kernpunt van de controle, maar dient deze te worden gerapporteerd in een aparte sectie van de controleverklaring overeenkomstig paragraaf 22 van ISA 570 (herzien).

dat op die datum de kortlopende schulden, de totale activa van de vennootschap ABC overschreden met YYY. Deze gebeurtenissen of omstandigheden, stamen met overige aangelegenheden die in Toelichting 6 bij de gecontroleerde financiële overzichten zijn uiteengezet, vormen een aanwijzing dat een van materieel belang zijnde onzekerheid bestaat die significante twijfel kan doen rijzen over de mogelijkheid van de vennootschap ABC om haar continuïteit te handhaven. Deze aangelegenheden worden behandeld in Toelichting 5 van de samengevatte financiële overzichten.

- De communicatie van andere¹⁸ kernpunten van de controle. [Kernpunten van onze controle betreffen die aangelegenheden die naar ons professioneel oordeel het meest significant waren bij de controle van de financiële overzichten van de huidige verslagperiode.]¹⁹

Verantwoordelijkheid van het management ²⁰ voor de samengevatte financiële overzichten

Het management is verantwoordelijk voor het opstellen van de samengevatte financiële overzichten in overeenstemming met [omschrijf de vastgestelde criteria].

Verantwoordelijkheid van de auditor

Het is onze verantwoordelijkheid een oordeel tot uitdrukking te brengen over de vraag of de samengevatte financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten consistent zijn met (of een getrouwe samenvatting zijn van) de gecontroleerde financiële overzichten op basis van onze werkzaamheden uitgevoerd overeenkomstig de Internationale controlestandaard (ISA) 810 (herzien), Odrachten om te rapporteren betreffende samengevatte financiële overzichten.

[Handtekening van de auditor]

[Adres van de auditor]

[Datum van de controleverklaring]

¹⁸ In de gevallen waarin er geen van materieel belang zijnde onzekerheid met betrekking tot continuïteit bestaat, zou het niet nodig zijn om het woord "andere" op te nemen in de vermelding met betrekking tot de communicatie van kernpunten van de controle.

¹⁹ De auditor kan aanvullende uitleg verstrekken over kernpunten van de controle die nuttig worden geacht voor gebruikers van de controleverklaring over de samengevatte financiële overzichten.

²⁰ Of een andere bewoording die passend is in de context van het wettelijke kader van het specifieke rechtsgebied.

Voorbeeld 2:

De omstandigheden omvatten het volgende:

- Een niet-aangepast oordeel over de gecontroleerde financiële overzichten werd tot uitdrukking gebracht.
- Criteria worden door het management ontwikkeld en op adequate wijze uiteengezet in Toelichting X. De auditor heeft vastgesteld dat de criteria in de gegeven omstandigheden aanvaardbaar zijn.
- De controleverklaring over de samengevatte financiële overzichten is van dezelfde datum als de datum van de controleverklaring over de financiële overzichten waarvan de samengevatte financiële overzichten zijn afgeleid.
- De controleverklaring over de gecontroleerde financiële overzichten bevat een vermelding die een niet gecorrigeerde afwijking van materieel belang in de andere informatie beschrijft. De andere informatie waarop deze niet gecorrigeerde afwijking van materieel belang betrekking heeft, is ook informatie die is opgenomen in een document dat de samengevatte financiële overzichten en de controleverklaring daarover bevat.

VERKLARING VAN DE ONAFHANKELIJKE AUDITOR OVER DE SAMENGEVATTE FINANCIËLE OVERZICHTEN

[Passende geadresseerde]

Oordeel

De samengevatte financiële overzichten, die bestaan uit de samengevatte balans per 31 december 20X1, de samengevatte winst- en verliesrekening, het samengevatte mutatieoverzicht van het eigen vermogen en het samengevatte kasstroomoverzicht voor het boekjaar afgesloten op die datum, alsmede uit de daarop betrekking hebbende toelichtingen, zijn afgeleid van de gecontroleerde financiële overzichten van de vennootschap ABC voor het boekjaar afgesloten op 31 december 20X1.

Naar ons oordeel zijn de bijhorende samengevatte financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten consistent met (of een getrouwe samenvatting van) de gecontroleerde financiële overzichten, in overeenstemming met de in Toelichting X beschreven grondslag inzake financiële verslaggeving.

Samengevatte financiële overzichten

De samengevatte financiële overzichten bevatten niet alle op grond van [omschrijf het stelsel inzake financiële verslaggeving dat wordt toegepast bij het opstellen van de gecontroleerde financiële overzichten van de vennootschap ABC] vereiste toelichtingen. Daarom kan het lezen van de samengevatte financiële overzichten en de controleverklaring daarover het lezen van de gecontroleerde financiële overzichten en de controleverklaring daarover niet vervangen.

De gecontroleerde financiële overzichten en onze verklaring daarover

Wij hebben een niet-aangepast controleoordeel over de gecontroleerde financiële overzichten tot uitdrukking gebracht in onze verklaring d.d. 15 februari 20X2. [De gecontroleerde financiële overzichten zijn opgenomen in het jaarrapport over 20X1. De controleverklaring over de gecontroleerde financiële overzichten bevat een vermelding die een niet gecorrigeerde afwijking van materieel belang in de andere informatie beschrijft in het kader van de bespreking en analyse door het management opgenomen in het jaarrapport over 20X1. De bespreking en analyse door het management, en de daarin opgenomen niet gecorrigeerde afwijking van materieel belang in de andere informatie, zijn ook opgenomen in het samengevatte jaarrapport over 20X1.] [Omschrijf de niet gecorrigeerde afwijking van materieel belang in de andere informatie].

Verantwoordelijkheid van het management²¹ voor de samengevatte financiële overzichten

Het management is verantwoordelijk voor het opstellen van de samengevatte financiële overzichten in overeenstemming met de in Toelichting X beschreven grondslag inzake financiële verslaggeving.

Verantwoordelijkheid van de auditor

Het is onze verantwoordelijkheid een oordeel tot uitdrukking te brengen over de vraag of de samengevatte financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten consistent zijn met (of een getrouwe samenvatting zijn van) de gecontroleerde financiële overzichten op basis van onze werkzaamheden uitgevoerd overeenkomstig de Internationale controlestandaard (ISA) 810 (herzien), Opdrachten om te rapporteren betreffende samengevatte financiële overzichten.

[Handtekening van de auditor]

[Adres van de auditor]

[Datum van de controleverklaring]

²¹ Of een andere bewoording die passend is in de context van het wettelijke kader van het specifieke rechtsgebied.

Voorbeeld 3:

De omstandigheden omvatten het volgende:

- Er werd over de gecontroleerde financiële overzichten een oordeel met beperking tot uitdrukking gebracht.
- Criteria worden door het management ontwikkeld en op adequate wijze uiteengezet in Toelichting X. De auditor heeft vastgesteld dat de criteria in de gegeven omstandigheden aanvaardbaar zijn.
- De controleverklaring over de samengevatte financiële overzichten is van dezelfde datum als de datum van de controleverklaring over de financiële overzichten waarvan de samengevatte financiële overzichten zijn afgeleid.

VERKLARING VAN DE ONAFHANKELIJKE AUDITOR OVER DE SAMENGEVATTE FINANCIËLE OVERZICHTEN

[Passende geadresseerde]

Oordeel

De samengevatte financiële overzichten, die bestaan uit het samengevatte overzicht van de financiële positie per 31 december 20X1, het samengevatte overzicht van gerealiseerde en niet-gerealiseerde resultaten, het samengevatte mutatieoverzicht van het eigen vermogen en het samengevatte kasstroomoverzicht voor het boekjaar afgesloten op die datum, alsmede uit de daarop betrekking hebbende toelichtingen, zijn afgeleid van de gecontroleerde financiële overzichten van de vennootschap ABC (de “vennootschap”) voor het boekjaar afgesloten op 31 december 20X1. Wij hebben een controleoordeel met beperking over die financiële overzichten tot uitdrukking gebracht in onze verklaring d.d. 15 februari 20X2.²²

Naar ons oordeel zijn de bijhorende samengevatte financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten consistent met (of een getrouwe samenvatting van) de gecontroleerde financiële overzichten, in overeenstemming met de in Toelichting X beschreven grondslag inzake financiële verslaggeving. De samengevatte financiële overzichten omvatten echter in dezelfde mate afwijkingen als de gecontroleerde financiële overzichten van de vennootschap ABC voor het boekjaar afgesloten op 31 december 20X1.

Samengevatte financiële overzichten

De samengevatte financiële overzichten bevatten niet alle op grond van [omschrijf het stelsel inzake financiële verslaggeving dat wordt toegepast bij het opstellen van de gecontroleerde financiële overzichten van de vennootschap ABC] vereiste toelichtingen. Daarom kan het lezen van de samengevatte financiële overzichten en de controleverklaring daarover het lezen van de gecontroleerde financiële overzichten en de controleverklaring daarover niet vervangen.

De gecontroleerde financiële overzichten en onze verklaring daarover

Wij hebben een controleoordeel met beperking over de gecontroleerde financiële overzichten tot uitdrukking gebracht in onze verklaring d.d. 15 februari 20X2. De basis voor ons controleoordeel met beperking was het feit [dat het management de voorraden niet heeft gewaardeerd tegen de laagste waarde van kostprijs enerzijds en opbrengstwaarde anderzijds, maar deze heeft gewaardeerd tegen kostprijs, hetgeen een afwijking vormt van de International Financial Reporting Standards.] De vastleggingen van de vennootschap geven aan dat, indien het management de voorraden zou hebben gewaardeerd tegen de laagste waarde van kostprijs enerzijds en nettoyerkoopwaarde anderzijds, een

²² Het plaatsen van deze verwijzing naar het oordeel met beperking uitgedrukt in de controleverklaring over de gecontroleerde financiële overzichten in de sectie met betrekking tot het oordeel over de samengevatte financiële overzichten helpt gebruikers te begrijpen dat, hoewel de auditor een niet-aangepast oordeel tot uitdrukking heeft gebracht over de samengevatte financiële overzichten, deze laatste een weergave zijn van gecontroleerde financiële overzichten die een afwijking van materieel belang bevatten.

bedrag van xxx zou vereist zijn om de voorraden af te schrijven tot hun nettoyerkoopwaarde. Dienovereenkomstig zou de kostprijs van de omzet gestegen zijn met xxx, en de belastingen over de winst, de nettowinst en het eigen vermogen zouden gedaald zijn met respectievelijk xxx, xxx en xxx.

Verantwoordelijkheid van het management²³ voor de samengevatte financiële overzichten

Het management is verantwoordelijk voor het opstellen van de samengevatte financiële overzichten in overeenstemming met de in Toelichting X beschreven grondslag inzake financiële verslaggeving.

Verantwoordelijkheid van de auditor

Het is onze verantwoordelijkheid een oordeel tot uitdrukking te brengen over de vraag of de samengevatte financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten consistent zijn met (of een getrouwe samenvatting zijn van) de gecontroleerde financiële overzichten op basis van onze werkzaamheden uitgevoerd overeenkomstig de Internationale controlestandaard (ISA) 810 (herzien), *Opdrachten om te rapporteren betreffende samengevatte financiële overzichten*.

[Handtekening van de auditor]

[Adres van de auditor]

[Datum van de controleverklaring]

²³ Of een andere bewoording die passend is in de context van het wettelijke kader van het specifieke rechtsgebied.

Voorbeeld 4:

De omstandigheden omvatten het volgende:

- Een afkeurend oordeel werd tot uitdrukking gebracht over de gecontroleerde financiële overzichten.
- Criteria worden door het management ontwikkeld en op adequate wijze uiteengezet in Toelichting X. De auditor heeft vastgesteld dat de criteria in de gegeven omstandigheden aanvaardbaar zijn.
- De controleverklaring over de samengevatte financiële overzichten is van dezelfde datum als de datum van de controleverklaring over de financiële overzichten waarvan de samengevatte financiële overzichten zijn afgeleid.

VERKLARING VAN DE ONAFHANKELIJKE AUDITOR OVER DE SAMENGEVATTE FINANCIËLE OVERZICHTEN

[Passende geadresseerde]

Weigering om een oordeel tot uitdrukking te brengen

De samengevatte financiële overzichten, die bestaan uit de samengevatte balans per 31 december 20X1, de samengevatte winst- en verliesrekening, het samengevatte mutatieoverzicht van het eigen vermogen en het samengevatte kasstroomoverzicht voor het boekjaar afgesloten op die datum, alsmede uit de daarop betrekking hebbende toelichtingen, zijn afgeleid van de gecontroleerde financiële overzichten van de vennootschap ABC voor het boekjaar afgesloten op 31 december 20X1.

Als gevolg van het afkeurend oordeel over de gecontroleerde financiële overzichten opgenomen in de sectie van onze verklaring “De gecontroleerde financiële overzichten en onze verklaring daarover”, is het niet passend om een oordeel over de bijhorende samengevatte financiële overzichten tot uitdrukking te brengen.

Samengevatte financiële overzichten

De samengevatte financiële overzichten bevatten niet alle op grond van [omschrijf het stelsel inzake financiële verslaggeving dat wordt toegepast bij het opstellen van de gecontroleerde financiële overzichten van de vennootschap ABC] vereiste toelichtingen. Daarom kan het lezen van de samengevatte financiële overzichten en de controleverklaring daarover het lezen van de gecontroleerde financiële overzichten en de controleverklaring daarover niet vervangen.

De gecontroleerde financiële overzichten en onze verklaring daarover

In onze verklaring d.d. 15 februari 20X2 hebben wij een afkeurend controleoordeel tot uitdrukking gebracht over de gecontroleerde financiële overzichten van de vennootschap ABC voor het boekjaar afgesloten op 31 december 20X1. De basis voor ons afkeurend controleoordeel was [beschrijf de basis voor het afkeurend oordeel].

Verantwoordelijkheid van het management²⁴ voor de samengevatte financiële overzichten

Het management is verantwoordelijk voor het opstellen van de samengevatte financiële overzichten in overeenstemming met de in Toelichting X beschreven grondslag inzake financiële verslaggeving.

Verantwoordelijkheid van de auditor

Het is onze verantwoordelijkheid een oordeel tot uitdrukking te brengen over de vraag of de samengevatte financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten consistent zijn met

²⁴ Of een andere bewoording die passend is in de context van het wettelijke kader van het specifieke rechtsgebied.

(of een getrouwe samenvatting zijn van) de gecontroleerde financiële overzichten op basis van onze werkzaamheden uitgevoerd overeenkomstig de Internationale controlestandaard (ISA) 810 (herzien), Opdrachten om te rapporteren betreffende samengevatte financiële overzichten.

[Handtekening van de auditor]

[Adres van de auditor]

[Datum van de controleverklaring]

Voorbeeld 5:

De omstandigheden omvatten het volgende:

- Er werd een niet-aangepast oordeel tot uitdrukking gebracht over de gecontroleerde financiële overzichten.
- Er bestaan vastgestelde criteria voor het opstellen van de samengevatte financiële overzichten.
- De auditor concludeert dat het niet mogelijk is om een niet-aangepast oordeel tot uitdrukking te brengen over de samengevatte financiële overzichten.
- De controleverklaring over de samengevatte financiële overzichten is van dezelfde datum als de datum van de controleverklaring over de financiële overzichten waarvan de samengevatte financiële overzichten zijn afgeleid.

VERKLARING VAN DE ONAFHANKELIJKE AUDITOR OVER DE SAMENGEVATTE FINANCIËLE OVERZICHTEN

[Passende geadresseerde]

Afkeurend oordeel

De samengevatte financiële overzichten, die bestaan uit de samengevatte balans per 31 december 20X1, de samengevatte winst- en verliesrekening, het samengevatte mutatieoverzicht van het eigen vermogen en het samengevatte kasstroomoverzicht voor het boekjaar afgesloten op die datum, alsmede uit de daarop betrekking hebbende toelichtingen, zijn afgeleid van de gecontroleerde financiële overzichten van de vennootschap ABC voor het boekjaar afgesloten op 31 december 20X1.

Naar ons oordeel, gezien de significantie van de in de sectie “Basis voor ons afkeurend oordeel” beschreven aangelegenheid, zijn de bijhorende samengevatte financiële overzichten niet consistent met (of geen getrouwe samenvatting van) de gecontroleerde financiële overzichten van de vennootschap ABC voor het boekjaar afgesloten op 31 december 20X1, in overeenstemming met [beschrijf de vastgestelde criteria].

Basis voor ons afkeurend oordeel

[Beschrijf de aangelegenheid die ervoor gezorgd heeft dat de samengevatte financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten niet consistent zijn met (of geen getrouwe samenvatting zijn van) de gecontroleerde financiële overzichten, in overeenstemming met de toegepaste criteria.]

Samengevatte financiële overzichten

De samengevatte financiële overzichten bevatten niet alle op grond van [omschrijf het stelsel inzake financiële verslaggeving dat wordt toegepast bij het opstellen van de gecontroleerde financiële overzichten van de vennootschap ABC] vereiste toelichtingen. Daarom kan het lezen van de samengevatte financiële overzichten en de controleverklaring daarover het lezen van de gecontroleerde financiële overzichten en de controleverklaring daarover niet vervangen.

De gecontroleerde financiële overzichten en onze verklaring daarover

Wij hebben een niet-aangepast controleoordeel over de gecontroleerde financiële overzichten tot uitdrukking gebracht in onze verklaring d.d. 15 februari 20X2.

Verantwoordelijkheid van het management²⁵ voor de samengevatte financiële overzichten

Het management is verantwoordelijk voor het opstellen van de samengevatte financiële overzichten in overeenstemming met [omschrijf de vastgestelde criteria].

²⁵ Of een andere bewoording die passend is in de context van het wettelijke kader van het specifieke rechtsgebied.

Verantwoordelijkheid van de auditor

Het is onze verantwoordelijkheid een oordeel tot uitdrukking te brengen over de vraag of de samengevatte financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten consistent zijn met (of een getrouwe samenvatting zijn van) de gecontroleerde financiële overzichten op basis van onze werkzaamheden uitgevoerd overeenkomstig de Internationale controlestandaard (ISA) 810 (herzien), Opdrachten om te rapporteren betreffende samengevatte financiële overzichten.

[Handtekening van de auditor]

[Adres van de auditor]

[Datum van de controleverklaring]