

INTERNATIONALE CONTROLESTANDAARD 810

OPDRACHTEN OM TE RAPPORTEREN OVER EEN SAMENVATTING VAN FINANCIËLE OVERZICHTEN

(Van toepassing op controles van financiële overzichten over
periodes beginnend op of na 15 december 2009)

INHOUD

	Paragraaf
Inleiding	
Reikwijdte van deze ISA	1
Ingangsdatum	2
Doelstellingen	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 bij de gecontroleerde financiële overzichten	12-13
De controleverklaring bij een samenvatting van financiële overzichten	14-19
Beperking in het verspreiden of de gebruikmaking dan wel het attenderen van de lezers op de verslaggevingsgrondslag	20
Ter vergelijking opgenomen gegevens	21-22
Niet gecontroleerde aanvullende informatie die wordt gepresenteerd tezamen met een samenvatting van financiële overzichten	23
Andere informatie in documenten die een samenvatting van financiële overzichten bevatten	24
Het in verband brengen van de auditor	25-26
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

INTERNATIONALE CONTROLESTANDAARD 810

Timing van de werkzaamheden en gebeurtenissen die plaatsvinden na de datum van de controleverklaring bij de gecontroleerde financiële overzichten	A10
De controleverklaring bij een samenvatting van financiële overzichten	A11-A15
Ter vergelijking opgenomen gegevens	A16-A17
Niet gecontroleerde aanvullende informatie die wordt gepresenteerd tezamen met een samenvatting van financiële overzichten	A18
Andere informatie in documenten die een samenvatting van financiële overzichten bevatten	A19
Het in verband brengen van de auditor	A20
Bijlage: Voorbeelden van verklaringen bij een samenvatting van financiële overzichten	

Internationale Controlestandaard (*International Standard on Auditing*, ISA) 810, “Opdrachten om te rapporteren over een samenvatting van financiële overzichten” dient te worden gelezen in samenhang met ISA 200, “Algemene doelstellingen van de onafhankelijke auditor, alsmede het uitvoeren van een controle volgens de Internationale Controlestandaarden.”

Inleiding

Reikwijdte van deze ISA

1. Deze Internationale Controlestandaard (*International Standard on Auditing, ISA*) handelt over de verantwoordelijkheden van de auditor die verband houden met een opdracht om te rapporteren over een samenvatting van financiële overzichten die is afgeleid van de door diezelfde auditor in overeenstemming met ISA's gecontroleerde financiële overzichten.

Ingangsdatum

2. Deze ISA is van toepassing voor controles van financiële overzichten over periodes beginnend op of na 15 december 2009.

Doelstelling

3. De doelstellingen van de auditor zijn:
 - (a) Te bepalen of het passend is de opdracht om te rapporteren over een samenvatting van financiële overzichten te aanvaarden; en
 - (b) Indien hij de opdracht heeft om te rapporteren over een samenvatting van financiële overzichten:
 - (i) Een oordeel te formuleren over de samenvatting van de financiële overzichten op basis van een evaluatie van de conclusies die zijn getrokken naar aanleiding van de verworven informatie; en
 - (ii) Dat oordeel helder tot uitdrukking te brengen door middel van een schriftelijk rapport dat ook de onderbouwing voor dat oordeel beschrijft.

Definities

4. In het kader van de ISA's hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenis:

- (a) Toegepaste criteria – De criteria die door het management worden toegepast bij het opstellen van een samenvatting van de financiële overzichten;
- (b) Gecontroleerde financiële overzichten – Financiële overzichten¹ die gecontroleerd zijn door de auditor in overeenstemming met ISA's en waarvan de samenvatting van de financiële overzichten is afgeleid;
- (c) Samenvatting van 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 wordt 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.

Vereiste werkzaamheden

Aanvaarding van de opdracht

- 5. De auditor dient een opdracht om te rapporteren over een samenvatting van financiële overzichten in overeenstemming met deze ISA alleen te aanvaarden wanneer de auditor de opdracht heeft gekregen tot het uitvoeren van een controle in overeenstemming met ISA's van de financiële overzichten waarvan de samenvatting van de financiële overzichten is afgeleid. (Zie: par. A1)
- 6. Voordat de auditor een opdracht aanvaardt om te rapporteren over een samenvatting van financiële overzichten, dient hij: (Zie: par. A2)
 - (a) Te bepalen of de toegepaste criteria aanvaardbaar zijn; (Zie: par. A3-A7)

¹ ISA 200, "Algemene doelstellingen van de onafhankelijke auditor, alsmede het uitvoeren van een controle volgens de Internationale Controlestandaarden," paragraaf 13(f), geeft een definitie van de term "financiële overzichten".

² ISA 200, paragraaf 13 (f).

- (b) De goedkeuring van het management te verkrijgen waarin deze zijn verantwoordelijkheid erkent en begrijpt:
 - i. Voor het opstellen van de samenvatting van de financiële overzichten in overeenstemming met de toegepaste criteria;
 - ii. Om de gecontroleerde financiële overzichten zonder al te veel problemen beschikbaar te stellen voor de beoogde gebruikers van de samenvatting van de 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 samenvatting van de financiële overzichten en de criteria vaststelt voor het opstellen van de samenvatting van de financiële overzichten, die wet- of regelgeving in de samenvatting van de financiële overzichten te beschrijven); en
 - iii. Om de controleverklaring bij de samenvatting van de financiële overzichten op te nemen in elk document dat een samenvatting van de 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 samenvatting van de financiële overzichten (zie: par. 9-11).
7. Indien de auditor concludeert dat de toegepaste criteria niet aanvaardbaar zijn of niet in staat is om de goedkeuring van het management te verkrijgen zoals beschreven in paragraaf 6(b), dient de auditor de opdracht om te rapporteren over de samenvatting van de 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 een samenvatting van financiële overzichten niet te vermelden dat de opdracht is uitgevoerd in overeenstemming met deze ISA. Die 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 waarvan de samenvatting van de financiële overzichten is afgeleid te controleren.

De aard van de werkzaamheden

8. De auditor dient de volgende werkzaamheden uit te voeren, alsmede alle overige werkzaamheden die de auditor noodzakelijk acht, als onderbouwing voor het oordeel van de auditor over de samenvatting van de financiële overzichten:
 - (a) Evalueren of de samenvatting van de financiële overzichten op adequate wijze de samenvattende karakter daarvan uiteenzet en de gecontroleerde financiële overzichten identificeert.
 - (b) Wanneer een samenvatting van financiële overzichten niet vergezeld gaat met de gecontroleerde financiële overzichten, evalueren of zij duidelijk beschrijft:
 - (i) door wie of waar de gecontroleerde financiële overzichten beschikbaar worden gesteld; of
 - (ii) de wet- of regelgeving die specificeert dat de gecontroleerde financiële overzichten niet beschikbaar hoeven te worden gesteld voor de beoogde gebruikers van de samenvatting van de financiële overzichten en die de criteria vaststelt voor het opstellen van de samenvatting van de financiële overzichten.
 - (c) Evalueren of de samenvatting van de financiële overzichten op adequate wijze de toegepaste criteria uiteenzet.
 - (d) De samenvatting van de financiële overzichten vergelijken met de gerelateerde informatie in de gecontroleerde financiële overzichten, teneinde te bepalen of de samenvatting van de financiële overzichten overeenkomt met of opnieuw berekend kan worden vanuit de gerelateerde informatie in de gecontroleerde financiële overzichten.

- (e) Evalueren of de samenvatting van de financiële overzichten is opgesteld in overeenstemming met de toegepaste criteria.
- (f) Evalueren, in het licht van het doel van de samenvatting van de financiële overzichten, of de samenvatting van de financiële overzichten de noodzakelijke informatie bevat, alsmede of deze zich op een geschikt aggregatieniveau bevindt zodat zij onder de omstandigheden niet misleidend zal zijn.
- (g) Evalueren of de gecontroleerde financiële overzichten zonder al te veel problemen beschikbaar zijn voor de beoogde gebruikers van de samenvatting van de financiële overzichten, tenzij wet- of regelgeving bepaalt dat deze niet beschikbaar hoeven te worden gesteld en de criteria vaststelt voor het opstellen van de samenvatting van de financiële overzichten. (Zie: par. A8)

Vorm van het oordeel

9. Wanneer de auditor heeft geconcludeerd dat een niet aangepast oordeel over de samenvatting van de financiële overzichten juist is, dient het oordeel van de auditor, tenzij wet- of regelgeving anders vereisen, gebruik te maken van één van de volgende bewoordingen: (Zie: par. A9)
 - (a) De samenvatting van de financiële overzichten is in alle van materieel belang zijnde opzichten consistent met de gecontroleerde financiële overzichten, in overeenstemming met [de toegepaste criteria]; of
 - (b) De samenvatting van de financiële overzichten is 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 een samenvatting van 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; en
 - (b) Te evalueren of de gebruikers van de samenvatting van de financiële overzichten het oordeel van de auditor over de samenvatting van de financiële overzichten verkeerd zouden kunnen begrijpen en, indien dat zo is, of aanvullende uitleg in de controleverklaring bij de samenvatting van de financiële overzichten mogelijke misverstanden weg kan nemen.
11. Indien, in het geval van paragraaf 10(b), de auditor concludeert dat aanvullende uitleg in de controleverklaring bij de samenvatting van de financiële overzichten mogelijke misverstanden niet kan wegnemen, dient de auditor de opdracht niet te aanvaarden, tenzij wet- of regelgeving vereisen 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 samenvatting van de financiële overzichten niet te vermelden dat de opdracht is uitgevoerd in overeenstemming met deze ISA.

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

12. De controleverklaring bij de samenvatting van de 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 samenvatting van de financiële overzichten te vermelden dat de samenvatting van de financiële overzichten en de gecontroleerde financiële overzichten geen weergave zijn van het effect van gebeurtenissen die plaatsvonden na de datum van de controleverklaring bij de gecontroleerde financiële overzichten die mogelijk een aanpassing van, dan wel een toelichting in de gecontroleerde financiële overzichten vereisen. (Zie: par. A10)
13. De auditor kan mogelijk bekend worden met feiten die al bestonden op de datum van de controleverklaring bij de gecontroleerde financiële overzichten, maar waarvan de auditor

voordien niet op de hoogte was. In dergelijke gevallen dient de auditor de controleverklaring bij een samenvatting van de financiële overzichten niet te verstrekken voordat de afweging van de auditor van dergelijke feiten met betrekking tot de gecontroleerde financiële overzichten in overeenstemming met ISA 560³ is afgerond.

De controleverklaring bij een samenvatting van financiële overzichten

Elementen van de controleverklaring

14. De controleverklaring bij een samenvatting van financiële overzichten dient de volgende elementen te bevatten:⁴ (Zie: par. A15)
 - (a) Een titel die duidelijk aangeeft dat het de verklaring van een onafhankelijke auditor is. (Zie: par. A11)
 - (b) Een geadresseerde. (Zie: par. A12)
 - (c) Een inleidende paragraaf die:
 - (i) De samenvatting van de financiële overzichten identificeert waarover de auditor rapporteert, met inbegrip van de titel van ieder overzicht dat is opgenomen in de samenvatting van de financiële overzichten; (Zie: par. A 13)
 - (ii) De gecontroleerde financiële overzichten identificeert ;
 - (iii) Verwijst naar de controleverklaring bij de gecontroleerde financiële overzichten, de datum van die verklaring alsmede, op grond van paragraaf 17-18, het feit dat een niet aangepast oordeel tot uitdrukking is gebracht bij de gecontroleerde financiële overzichten;
 - (iv) Aangeeft, indien de datum van de controleverklaring bij de samenvatting van de financiële overzichten later is dan het tijdstip van de controleverklaring bij de gecontroleerde financiële overzichten, dat de samenvatting van de

³ ISA 560, "Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode."

⁴ Paragrafen 17-18, die handelen over de omstandigheden waarin de controleverklaring bij de gecontroleerde financiële overzichten is aangepast, vereisen aanvullende elementen naast die welke in deze paragraaf worden opgenoemd.

financiële overzichten en de gecontroleerde financiële overzichten geen weergave zijn van het effect van gebeurtenissen die hebben plaatsgevonden na de datum van de controleverklaring bij de gecontroleerde financiële overzichten; en

- (v) Een vermelding bevat die aangeeft dat de samenvatting van de financiële overzichten niet alle toelichtingen bevat die vereist zijn door het stelsel inzake financiële verslaggeving dat is toegepast bij het opstellen van de gecontroleerde financiële overzichten, alsmede dat het lezen van de samenvatting van de financiële overzichten geen vervanging is voor het lezen van de gecontroleerde financiële overzichten.
 - (d) Een omschrijving van de verantwoordelijkheid van het management⁵ voor de samenvatting van de financiële overzichten waarin wordt uitgelegd dat het management⁶ verantwoordelijk is voor het opstellen van de samenvatting van de financiële overzichten in overeenstemming met de toegepaste criteria.
 - (e) Een vermelding dat de auditor verantwoordelijk is voor het tot uitdrukking brengen van een oordeel over de samenvatting van de financiële overzichten op basis van de door deze ISA vereiste werkzaamheden.
 - (f) Een paragraaf waarin op duidelijke wijze een oordeel tot uitdrukking wordt gebracht (Zie: par. 9-11).
 - (g) De ondertekening van de auditor.
 - (h) De datum van de controleverklaring. (Zie: par. A 14)
 - (i) Het adres van de auditor.
15. Indien de geadresseerde van de samenvatting van de financiële overzichten niet dezelfde is als de geadresseerde van de controleverklaring bij de gecontroleerde financiële

⁵ Of een andere term die geschikt is in de context van het juridische stelsel in het specifieke rechtsgebied.

⁶ Of een andere term die geschikt is in de context van het juridische stelsel in het specifieke rechtsgebied.

overzichten, dient de auditor de juistheid van het hanteren van een andere geadresseerde te evalueren. (Zie: par. A12)

16. De auditor dient de controleverklaring bij de samenvatting van de financiële overzichten niet eerder te dateren dan: (Zie: par. A 14)
 - (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 samenvatting van de financiële overzichten is opgesteld en dat degenen met de toegekende bevoegdheid hebben verklaard dat zij de verantwoordelijkheid hiervoor op zich hebben genomen; en
 - (b) De datum van de controleverklaring bij de gecontroleerde financiële overzichten.

Aanpassingen aan het oordeel, de toelichtende paragraaf of de paragraaf inzake overige aangelegenheden toegevoegd in de controleverklaring bij de gecontroleerde financiële overzichten (Zie: par. A15)

17. Wanneer de controleverklaring bij de gecontroleerde financiële overzichten een oordeel met beperking, een toelichtende paragraaf of een paragraaf inzake overige aangelegenheden bevat, maar de auditor er zeker van is dat de samenvatting van de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten consistent is met of een getrouwe samenvatting is van de gecontroleerde financiële overzichten, in overeenstemming met de toegepaste criteria, dient de controleverklaring bij de samenvatting van de financiële overzichten naast de in paragraaf 14 genoemde elementen:
 - (a) Te vermelden dat de controleverklaring bij de gecontroleerde financiële overzichten een oordeel met beperking, een toelichtende paragraaf of een paragraaf inzake overige aangelegenheden bevat; en
 - (b) Een beschrijving te geven van:

- (i) De onderbouwing van het oordeel met beperking over de gecontroleerde financiële overzichten, alsmede dat oordeel met beperking; dan wel de toelichtende paragraaf of de paragraaf inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring bij de gecontroleerde financiële overzichten; en
 - (ii) Het eventuele effect daarvan op de samenvatting van de financiële overzichten.
- 18. Wanneer de controleverklaring bij de gecontroleerde financiële overzichten een afkeurend oordeel of een oordeelonthouding bevat, dient de controleverklaring bij de samenvatting van de financiële overzichten naast de in paragraaf 14 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; en
 - (c) Te vermelden dat, als gevolg van het afkeurende oordeel of de oordeelonthouding, het niet juist is om een oordeel over de samenvatting van de financiële overzichten tot uitdrukking te brengen.

Aangepast oordeel over de samenvatting van de financiële overzichten

- 19. Indien de samenvatting van de financiële overzichten niet in alle van materieel belang zijnde opzichten consistent is met, dan wel geen getrouwe samenvatting is 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 samenvatting van de financiële overzichten. (Zie: par. A15)

Beperking in het verspreiden of de gebruikmaking dan wel het attenderen van de lezers op de verslaggevingsgrondslag

20. Wanneer het verspreiden of de gebruikmaking van de controleverklaring bij de gecontroleerde financiële overzichten beperkt wordt, of de controleverklaring bij de gecontroleerde financiële overzichten de lezers erop attendeert dat de gecontroleerde financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met een stelsel gericht op een bijzonder doel, dient de auditor een gelijksoortige beperking of attentiepunt op te nemen in de controleverklaring bij de samenvatting van de financiële overzichten.

Ter vergelijking opgenomen gegevens

21. Indien de gecontroleerde financiële overzichten ter vergelijking opgenomen gegevens bevatten maar de samenvatting van de financiële overzichten dat niet doet, dient de auditor te bepalen of een dergelijke weglating redelijk is in de omstandigheden van de opdracht. De auditor dient het effect te bepalen van een onredelijke weglating op de controleverklaring bij de samenvatting van de financiële overzichten. (Zie: par. A16)
22. Indien de samenvatting van de financiële overzichten ter vergelijking opgenomen gegevens bevatten waarover gerapporteerd werd door een andere auditor, dient de controleverklaring bij de samenvatting van de financiële overzichten ook de aangelegenheden te bevatten die ISA 710 van de auditor vereist op te nemen in de controleverklaring bij de gecontroleerde financiële overzichten.⁷ (Zie: par. A17)

Niet gecontroleerde aanvullende informatie die wordt gepresenteerd tezamen met een samenvatting van financiële overzichten

23. De auditor dient te evalueren of niet gecontroleerde aanvullende informatie die wordt gepresenteerd tezamen met de samenvatting van de financiële overzichten, duidelijk wordt onderscheiden ten opzichte van de samenvatting van de financiële overzichten. Indien de auditor concludeert dat de presentatie door de entiteit van de niet

⁷ ISA 710, “Ter vergelijking opgenomen gegevens – Vergelijkende cijfers en vergelijkende financiële overzichten.”

gecontroleerde aanvullende informatie niet duidelijk wordt onderscheiden ten opzichte van de samenvatting van de financiële overzichten, dient de auditor het management te verzoeken om de presentatie van de niet gecontroleerde aanvullende informatie te veranderen. Indien het management weigert dit te doen, dient de auditor in de controleverklaring bij de samenvatting van de financiële overzichten uit te leggen dat dergelijke informatie niet onder die verklaring valt. (Zie: par. A18)

Andere informatie in documenten die een samenvatting van financiële overzichten bevatten

24. De auditor dient de andere informatie te lezen die is opgenomen in een document dat de samenvatting van de financiële overzichten en de daarop betrekking hebbende controleverklaring bevat om alle van materieel belang zijnde inconsistenties ten opzichte van de samenvatting van de financiële overzichten te onderkennen. Indien de auditor bij het lezen van de andere informatie een van materieel belang zijnde inconsistentie onderkent, dient de auditor te bepalen of het noodzakelijk is dat de samenvatting van de financiële overzichten dan wel de andere informatie herzien moet worden. Indien de auditor bij het lezen van de andere informatie bekend wordt met een duidelijke van materieel belang zijnde afwijking in de voorstelling van zaken, dient de auditor de aangelegenheid met het management te bespreken. (Zie: par. A19)

Het in verband brengen van de auditor

25. Indien de auditor ermee bekend wordt dat de entiteit voornemens is er melding van te maken dat de auditor gerapporteerd heeft over een samenvatting van financiële overzichten in een document dat de samenvatting van de financiële overzichten bevat, maar niet voornemens 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 onterechte wijze in verband brengt met de samenvatting van de financiële overzichten in dat document. (Zie: par. A20)

26. Het is mogelijk dat de auditor de opdracht heeft te rapporteren over de financiële overzichten van een entiteit, maar niet de opdracht heeft om te rapporteren over de samenvatting van de financiële overzichten. Indien in dit geval de auditor ermee bekend wordt dat de entiteit voornemens is om een vermelding op te nemen in een document die verwijst naar de auditor en naar het feit dat een samenvatting van financiële overzichten is afgeleid van de door de auditor gecontroleerde financiële overzichten, dient de auditor er zeker van te zijn dat:

- (a) De verwijzing naar de auditor wordt gemaakt binnen 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 samenvatting van de 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 doet, 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 samenvatting van de financiële overzichten en de daarop betrekking hebbende controleverklaring aan het document toevoegen. Indien het management de vermelding niet wijzigt, de verwijzing naar de auditor niet schrapt, dan wel een controleverklaring over de samenvatting van de financiële overzichten niet toevoegt aan het document dat de samenvatting van de 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 onterechte wijze naar de auditor verwijst. (Zie: par. A20)

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Aanvaarding van de opdracht (Zie: par. 5-6)

- A1. De controle van de financiële overzichten waarvan de samenvatting van de financiële overzichten is afgeleid verschaft de auditor de noodzakelijke kennis om zich te kwijten van de verantwoordelijkheden met betrekking tot de samenvatting van de financiële overzichten in overeenstemming met deze ISA. Het toepassen van deze ISA zal niet voldoende of geschikte informatie verschaffen om daarop het oordeel over de samenvatting van de financiële overzichten te baseren indien de auditor niet ook de financiële overzichten heeft gecontroleerd waarvan de samenvatting van de financiële overzichten is afgeleid.
- A2. De goedkeuring van het management over 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 een samenvatting van financiële overzichten vereist dat het management de informatie bepaalt die dient te worden weergegeven in de samenvatting van de financiële overzichten zodat deze in alle van materieel belang zijnde opzichten consistent is met dan wel een getrouwe samenvatting is van de gecontroleerde financiële overzichten. Omdat een samenvatting van financiële overzichten naar haar aard geaggregeerde informatie en beperkte toelichting bevat, bestaat er een verhoogd risico dat zij niet de noodzakelijke informatie bevat om onder de omstandigheden niet misleidend te zijn. Dit risico wordt hoger wanneer er geen vastgestelde criteria bestaan voor het opstellen van een samenvatting van 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 samenvatting van de financiële overzichten;
 - De informatiebehoefte van de beoogde gebruikers van de samenvatting van de financiële overzichten; en
 - De vraag of de toegepaste criteria zullen resulteren in een samenvatting van financiële overzichten die onder de omstandigheden niet misleidend zal zijn.
- A5. De criteria voor het opstellen van een samenvatting van financiële overzichten kunnen worden vastgesteld door een bevoegde of erkende organisatie voor het vaststellen van standaarden of bij wet- of regelgeving. Evenals dit het geval is voor financiële overzichten, zoals uiteengezet in ISA 210,⁸ kan de auditor in veel van dergelijke gevallen ervan uitgaan dat dergelijke criteria aanvaardbaar zijn.
- A6. Wanneer er geen vastgestelde criteria voor het opstellen van een samenvatting van financiële overzichten bestaan 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 een samenvatting van financiële overzichten die:
- (a) Op adequate wijze het samenvattende karakter toelicht en de gecontroleerde financiële overzichten identificeert;
 - (b) Op duidelijke wijze beschrijft door wie of waar de gecontroleerde financiële overzichten beschikbaar worden gesteld dan wel, indien wet- of regelgeving erin voorziet dat de gecontroleerde financiële overzichten niet noodzakelijkerwijs beschikbaar gesteld hoeven te worden voor de beoogde gebruikers van de samenvatting van de financiële overzichten en de criteria vaststelt voor het opstellen van de samenvatting van de financiële overzichten, die wet- of regelgeving beschrijft;
 - (c) De toegepaste criteria op adequate wijze uiteenzet;

⁸ ISA 210, "Overeenstemming over de voorwaarden van controleopdrachten," paragraaf A3 en A8-A9.

- (d) Overeenkomt met of kan worden herberekend vanuit de daaraan gerelateerde informatie in de gecontroleerde financiële overzichten; en
 - (e) In het licht van het doel van de samenvatting van de financiële overzichten, de noodzakelijke informatie bevat alsmede zich op een passend aggregatieniveau van samenvatting bevindt zodat zij onder de omstandigheden niet misleidend zijn.
- A7. In adequate uiteenzetting van het samenvattende karakter van de samenvatting van de financiële overzichten en in de aanduiding van de gecontroleerde financiële overzichten, waarnaar wordt verwezen in paragraaf A6(a), kan worden voorzien door bijvoorbeeld een titel als “Samenvatting van de financiële overzichten opgesteld vanuit de gecontroleerde financiële overzichten van het jaar dat geëindigd is op 31 december 20X1.”

Het evalueren van de beschikbaarheid van de financiële overzichten (Zie: par. 8(g))

- A8. De evaluatie van de auditor of de gecontroleerde financiële overzichten zonder al te veel problemen beschikbaar zijn voor de beoogde gebruikers van de samenvatting van de financiële overzichten, wordt beïnvloedt door factoren als:
- De vraag of de samenvatting van de financiële overzichten op duidelijke wijze beschrijft door wie of waar de gecontroleerde financiële overzichten beschikbaar worden gesteld;
 - De vraag of de gecontroleerde financiële overzichten openbaar toegankelijk zijn; of
 - De vraag of het management een proces heeft vastgesteld waardoor de beoogde gebruikers van de samenvatting van de 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 informatie die is verworven door het uitvoeren van de in paragraaf 8 genoemde werkzaamheden, dat een niet aangepast oordeel over de samenvatting van de financiële overzichten juist 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 algemeen aanvaard gebruik in het specifieke rechtsgebied.

Timing van de werkzaamheden en gebeurtenissen die plaatsvinden 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 over de samenvatting van de financiële overzichten na het afronden van de controle van de financiële overzichten, wordt van de auditor niet vereist dat hij aanvullende controle-informatie verwerft over de gecontroleerde financiële overzichten, noch dat hij rapporteert over de effecten van gebeurtenissen die plaatsvonden na de datum van de controleverklaring bij de gecontroleerde financiële overzichten, aangezien de samenvatting van de financiële overzichten is afgeleid van de gecontroleerde financiële overzichten en deze niet actualiseert.

De controleverklaring bij de samenvatting van de financiële overzichten

Elementen van de controleverklaring

Titel (Zie: par. 14(a))

A11. 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 verstrekte verklaringen.

Geadresseerde (Zie: par. 14(b), 15)

A12. Tot factoren die van invloed kunnen zijn op de evaluatie door de auditor van de juistheid van de geadresseerde van de samenvatting van de financiële overzichten kunnen behoren

de opdrachtvoorwaarden, de aard van de entiteit, alsmede het doel van de samenvatting van de financiële overzichten.

Inleidende paragraaf (Zie: par. 14(c)(i))

A13. Wanneer aan de auditor bekend wordt dat de samenvatting van de financiële overzichten zal worden opgenomen in een document dat andere informatie bevat, kan de auditor overwegen, indien de presentatievorm dit toestaat, om de paginanummers te noemen waarop de samenvatting van de financiële overzichten wordt weergegeven. Dit ondersteunt de lezers bij het identificeren van de samenvatting van de financiële overzichten waarop de controleverklaring betrekking heeft.

Datum van de controleverklaring (Zie: par. 14(h), 16)

A14. De persoon of personen met de erkende bevoegdheid om te concluderen dat de samenvatting van de financiële overzichten is opgesteld en daarvoor verantwoordelijkheid te nemen, hangt/hangen van de opdrachtvoorwaarden, de aard van de entiteit en het doel van de samenvatting van de financiële overzichten.

Voorbeelden (Zie: par. 14. 17-18,19)

A15. De bijlage bij deze ISA bevat voorbeelden van controleverklaringen bij samenvattingen van financiële overzichten die:

- (a) Niet aangepaste oordelen bevatten;
- (b) Zijn afgeleid van gecontroleerde financiële overzichten waarbij de auditor aangepaste oordelen heeft uitgebracht; en
- (c) Een aangepast oordeel bevatten.

Ter vergelijking opgenomen gegevens (Zie: par. 21-22)

A16. Indien de gecontroleerde financiële overzichten ter vergelijking opgenomen gegevens bevatten, is er sprake van een veronderstelling dat de samenvatting van de financiële overzichten eveneens ter vergelijking opgenomen gegevens zou bevatten. Ter

vergelijking opgenomen gegevens 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 bij de financiële overzichten, met inbegrip van met name verwijzing naar andere auditors die de financiële overzichten over de voorgaande periode hebben gecontroleerd.

A17. Tot omstandigheden die de bepaling van de auditor of een weglating van ter vergelijking opgenomen gegevens redelijk is, behoren de aard en het doel van de samenvatting van de financiële overzichten, de toegepaste criteria, alsmede de informatiebehoefte van de beoogde gebruikers van de samenvatting van de financiële overzichten.

Niet gecontroleerde aanvullende informatie die wordt gepresenteerd tezamen met de samenvatting van de financiële overzichten (Zie: par. 23)

A18. ISA 700⁹ bevat vereisten en richtlijnen die moeten worden toegepast wanneer niet gecontroleerde aanvullende informatie wordt gepresenteerd tezamen met gecontroleerde financiële overzichten die, aangepast wanneer dit onder de omstandigheden noodzakelijk is, van dienst kunnen zijn bij het toepassen van de vereiste uit paragraaf 23.

Andere informatie in documenten die een samenvatting van financiële overzichten bevatten

A19. ISA 720¹⁰ bevat vereisten en richtlijnen met betrekking tot het lezen van andere informatie die is opgenomen in een document dat de gecontroleerde financiële overzichten en de daarop betrekking hebbende controleverklaring bevat, alsmede vereisten en richtlijnen die inspelen op van materieel belang zijnde inconsistenties en van materieel belang zijnde afwijkingen in de voorstelling van zaken. Aangepast voor zover noodzakelijk onder de omstandigheden, kunnen deze van dienst zijn bij het toepassen van de vereisten uit paragraaf 24.

⁹ ISA 700, "Het vormen van een oordeel over de financiële overzichten," paragraaf 46-47.

¹⁰ ISA 720, "De verantwoordelijkheid van de auditor met betrekking tot andere gegevens in documenten waarin de gecontroleerde financiële overzichten zijn opgenomen."

Het in verband brengen van de auditor (Zie: par. 25-26)

A20. Tot andere passende acties die de auditor kan ondernemen wanneer het management niet de actie onderneemt waartoe is verzocht, behoort het informeren van de beoogde gebruikers en overige bekende derde gebruikers over de onterechte 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.

DRAFT