

Standaard 315 (herzien in 2019)  
*Risico's op een afwijking van materieel  
belang identificeren en inschatten*

Nederlandse  
vertaling 'IAASB  
Implementation  
Guide' Standaard  
315  
Februari 2023 / July 2022



## Standaard 315 (herzien 2019), *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten*

### Nederlandse vertaling 'IAASB Implementation Guide' Standaard 315

Deze "Implementation guide" is opgesteld door medewerkers van de IAASB. De doelstelling van deze 'implementation Guide' is om de wijzigingen in de internationale Standaard voor accountantscontrole (ISA) 315 (herzien in 2019) te begrijpen en toe te passen.

De inhoud van dit document is gericht op de meer substantiële wijzigingen die zijn doorgevoerd, hoewel niet elke wijziging wordt benadrukt of behandeld.

Deze publicatie betreft geen aanpassing of doet geen afbreuk aan Standaard 315 (herzien in 2019). Alleen de tekst van de Standaard is gezaghebbend. Het lezen van deze publicatie is geen vervanging voor het lezen en toepassen van Standaard 315 (herzien in 2019). Bij het uitvoeren van een controle in overeenstemming met de Standaarden wordt van accountants vereist alle vereisten na te leven die van toepassing zijn op de opdracht. In deze publicatie worden niet alle vereisten uit hoofde van Standaard 315 (herzien in 2019) behandeld, maar ligt de focus op die vereisten die substantieel zijn gewijzigd.

De [herziene Standaard](#) en de [basis voor de conclusies](#) (met een toelichting van de beweegredenen van de IAASB met betrekking tot de significante doorgevoerde wijzigingen) zijn gepubliceerd in december 2019.

### Waarop heeft Standaard 315 (herzien in 2019) betrekking?

- 1 Standaard 315 (herzien in 2019), net als Standaard 315 (herzien), "Afwijkingen van materieel belang identificeren en inschatten door het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving", omvat de procedures van de accountant ten aanzien van:
  - a het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving, het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en het interne beheersingssysteem van de entiteit om risico's op afwijkingen van materieel belang te identificeren en in te schatten.
  - b het identificeren van risico's op een afwijking van materieel belang; en
  - c het inschatten van risico's op een afwijking van materieel belang.

### Waarom is Standaard 315 (herzien) aangepast?

- 2 Het project om Standaard 315 (herzien)<sup>1</sup> te herzien is begin 2016 van start gegaan om in te spelen op de belangrijkste bevindingen van het project *ISA Implementation Monitoring Project* van de IAASB<sup>2</sup>. De evaluatie na implementatie was in 2013 afgerond en de belangrijkste en meest significante bevindingen die betrekking hadden op Standaard 315 (herzien) waren onder meer:
  - inconsistentie tussen de aard van en het aantal significante risico's die in de praktijk werden geïdentificeerd.
  - het verwerven van inzicht in het interne beheersingssysteem bleek in de praktijk moeilijk toepasbaar.
  - informatietechnologierisico's (IT-risico's) kwamen in de Standaard onvoldoende aan bod.

De evaluatie na de implementatie wees ook op de uitdagingen van de toepassing van Standaard 315 (herzien)

<sup>1</sup> Standaard 315 (herzien), *Afwijkingen van materieel belang identificeren en inschatten door het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving*

<sup>2</sup> *De Clarified International Standards on Auditing - bevindingen uit de evaluatie na de implementatie*

bij de controle van mkb-bedrijven.

### **Per wanneer is de Standaard 315 (herzien in 2019) van toepassing?**

- 3 Standaard 315 (herzien) is vervangen door de Standaard 315 (herzien in 2019) en is van toepassing voor controles van financiële overzichten die aanvangen op of na 15 december 2021.

### **Zijn andere verwante standaarden gewijzigd als gevolg van Standaard 315 (herzien in 2019)?**

- 4 Standaard 315 (herzien in 2019) is aangepast zodat de Standaard een sterkere basis vormt voor de controle. De verwachting is met name dat de identificatie en inschatting van de risico's in kwaliteit verbetert om hiermee de procedures te versterken die vereist zijn uit hoofde van andere Standaarden, zoals Standaard 330<sup>3</sup> en Standaard 540 (herzien)<sup>4</sup>. Als gevolg van de aanpassingen in Standaard 315 (herzien) zijn er ook wijzigingen doorgevoerd in een aantal andere Standaarden, waaronder Standaard 330, Standaard 240<sup>5</sup> en Standaard 540 (herzien). Deze wijzigingen zijn - waar relevant - in deze uitleg voor de eerste implementatie benadrukt wanneer het substantiële wijzigingen betreft (de meeste wijzigingen zijn gedaan om Standaarden meer met elkaar in lijn te brengen).
- 5 Standaard 240, *De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten* behandelt de verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot het identificeren en inschatten van risico's met betrekking tot fraude<sup>6</sup>. Standaard 330 behandelt de vereisten voor de manieren waarop de accountant inspeelt op de ingeschatte risico's van afwijkingen van materieel belang, op niveau van het financiële overzicht en op het niveau van beweringen. Met uitzondering van de daaruit voortvloeiende wijzigingen in het kader van de herziening van Standaard 315 (herzien), wijzigen de vereisten in deze Standaarden niet.

### **Wat zijn de algehele doelstellingen voor de controle die worden gebruikt in Standaard 315 (herzien in 2019)?**

- 6 Standaard 200, *Algehele doelstellingen van de onafhankelijke accountant, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Standaarden* gaat over de algehele doelstellingen van de accountant bij het uitvoeren van een controle van financiële overzichten. In Standaard 200 worden de algehele doelstellingen van de accountant uiteengezet en worden de aard en reikwijdte van de controle toegelicht. In Standaard 200 worden de bredere, fundamentele concepten voor een controle weergegeven, met inbegrip van het controle risicomodel.

<sup>3</sup> Standaard 330, *Inspelen door de accountant op ingeschatte risico's*

<sup>4</sup> Standaard 540 (herzien), *De controle van schattingen en toelichtingen daarop*

<sup>5</sup> Standaard 240, *De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten*

<sup>6</sup> In 2022 is de IAASB van start gegaan met een project om Standaard 240 uitgebreider te herzien met de focus op hoe de robuustere risico-identificatie- en inschattingprocedures van Standaard 315 (herzien in 2019) kunnen worden verwerkt in deze Standaard.

## Wat is er wel en niet gewijzigd – algehele doelstellingen in Standaard 200


Concept	Ongewijzigd	Gewijzigd
<b>Het verkrijgen van informatie</b>	Het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie om het controlerisico terug te brengen naar een aanvaardbaar laag niveau.	-
<b>Controle risicomodel</b>	Het controlerisico is een functie van de risico's op een afwijking van materieel belang en het ontdekkingsrisico <sup>7</sup> . Het algehele controle risicomodel is niet gewijzigd.	-
<b>Inherent risico, interne beheersingsrisico, ontdekkingsrisico</b>	De begrippen van inherent risico, interne beheersingsrisico en ontdekkingsrisico zoals beschreven in Standaard 200 zijn niet gewijzigd.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Nu is er een afzonderlijke inschatting van het inherente risico en het interne beheersingsrisico vereist</li> <li>• Er is een nieuw begrip toegevoegd, namelijk het <i>spectrum van inherent risico</i>, ter ondersteuning van de inschatting van het inherente risico. Het spectrum van inherent risico helpt de accountant bij de oordeelsvorming, gebaseerd op de mate van waarschijnlijkheid en de omvang van een mogelijke afwijking, binnen een interval van een lager naar een hoger risico, met als doel een inschatting te maken van het risico op een afwijking van materieel belang. Inherente risicofactoren zijn ingevoerd om accountants te helpen bij het overwegen van de risico's op een afwijking van materieel belang via het spectrum van inherente risico's.</li> </ul>

<sup>7</sup> Standaard 200, paragraaf 13(c)

Concept	Ongewijzigd	Gewijzigd
<p><b>Risico op een afwijking van materieel belang</b></p>	<p>De definitie van een risico op een afwijking van materieel belang<sup>8</sup> is niet gewijzigd:</p> <p><i>Het risico dat de financiële overzichten, voorafgaand aan een controle, een afwijking van materieel belang bevatten. Dit risico bestaat uit twee componenten, als volgt beschreven op het niveau van beweringen:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li><i>i Inherent risico...</i></li> <li><i>ii Intern beheersingsrisico..</i></li> </ul>	<p>Hoewel de definitie van het risico op een afwijking van materieel belang niet is gewijzigd, is de 'drempel' in de toepassingsgerichte teksten van Standaard 200 voor de identificatie van een mogelijke afwijking van belang verduidelijkt en toegelicht. Door deze verduidelijking op te nemen in Standaard 200 (in plaats van in Standaard 315 (herzien in 2019)) wordt de definitie van het risico op een afwijking van materieel belang in Standaard 200 ondersteund. De verduidelijking die wordt gegeven in de toepassingsgerichte teksten van Standaard 200 is dat een risico op een afwijking van materieel belang aanwezig is wanneer er een <u>redelijke mogelijkheid</u> is dat een afwijking van materieel belang zowel voorkomt (dus de mate van waarschijnlijkheid van de afwijking) als van materieel belang is als deze voorkomt (dat wil zeggen, de omvang van de afwijking) (zie de nieuwe paragraaf A15a<sup>9</sup> van Standaard 200 in het document met de wijzigingen van andere Standaarden). Op basis van deze verduidelijking in Standaard 200 wordt de term 'redelijke mogelijkheid' in Standaard 315 (herzien in 2019) gebruikt in relatie tot de drempel voor het identificeren van risico's op een afwijking van materieel belang.</p>

<sup>8</sup> Standaard 200, paragraaf 13(n)

<sup>9</sup> Deze paragraaf wordt voorzien van een nieuw nummer zodra de wijzigingen in andere Standaarden zijn verwerkt in de betreffende Standaarden in het handboek 2022 van de IAASB.

Concept	Ongewijzigd	Gewijzigd
<b>Professioneel-kritische instelling</b>	Van accountants wordt vereist dat zij een professioneel-kritische instelling hebben bij het opzetten en uitvoeren van controlewerkzaamheden.	Er zijn verbeterde procedures die gedragsverandering bij accountants stimuleren bij het uitvoeren van controlewerkzaamheden, alsmede procedures die de aangescherpte documentatievereisten stimuleren (zie de paragraaf over een professioneel kritische instelling in dit document). Wanneer aangelegenheden ten aanzien van een professioneel-kritische instelling worden benadrukt dan zijn deze voorzien van het volgende symbool: 
<b>Professionele oordeelsvorming</b>	Er wordt ook van accountants vereist dat zij professionele oordeelsvorming toepassen bij het plannen en uitvoeren van risico-inschattingwerkzaamheden. Dit overkoepelende concept is niet gewijzigd, maar er zijn wel diverse verbeteringen doorgevoerd om de accountant te helpen bij het vormen van een oordeel.	-

Concept	Niet gewijzigd	Gewijzigd
<b>Specifieke overwegingen voor kleinere entiteiten</b>	<p>Het concept van schaalbaarheid (dat wil zeggen, de mogelijkheid om de Standaarden toe te kunnen passen op entiteiten van verschillende omvang en complexiteit) is inherent aan de Standaarden van de IAASB, en de IAASB richt zich voortdurend op wat er nog meer kan worden gedaan om te zorgen dat iedere entiteit in staat is de Standaarden toe te passen. De IAASB maakt hierbij onderscheid tussen de overwegingen van de accountant met betrekking tot schaalbaarheid en de evenredigheid in verschillende paragrafen in de herziene Standaard (met de duidelijke titel: overwegingen betreffende "Schaalbaarheid").</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• De herziene Standaard is meer gericht op complexiteit dan op omvang (dus op 'minder complexe entiteiten' in plaats van 'kleinere entiteiten', in lijn met de benadering van de 'IAASB van dergelijke entiteiten).</li> <li>• De schaalbaarheid wordt hierbij aangetoond door contrasterende voorbeelden in de Standaard te gebruiken (bijvoorbeeld door voorbeelden te geven van de uiteinden van het complexiteitsspectrum), in plaats van alleen maar te spreken over 'kleinere entiteiten'.</li> </ul>
<b>Specifieke overwegingen voor entiteiten in de publieke sector</b>	<p>De overwegingen specifiek voor entiteiten in de publieke sector zijn gehandhaafd.</p>	<p>Deze paragrafen zijn herzien in voorkomend geval (om de unieke overwegingen weer te geven die van toepassing zijn op de publieke sector).</p>

## De aard en de omvang van de uit te voeren werkzaamheden

- 7 Standaard 315 (herzien in 2019) maakt duidelijk dat de aard en de omvang van de vereiste risico-inschattingswerkzaamheden zullen variëren op basis van de aard en de omstandigheden van de entiteit (bijvoorbeeld de mate waarin de beleidslijnen, de procedures, de processen en de systemen van de entiteit geformaliseerd zijn). Daarnaast wordt toegelicht dat de accountant professionele oordeelsvorming toepast om de aard en de omvang van de risico-inschattingswerkzaamheden die moeten worden uitgevoerd om te voldoen aan de vereisten van de Standaard vast te stellen.<sup>10</sup>

par. A16

## Iteratieve aard van de Standaard

- 8 Het risico-identificatie- en inschattingproces van de accountant is iteratief en dynamisch. Het inzicht van de accountant in de entiteit en haar omgeving, het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en het interne beheersingssysteem van de entiteit zijn onderling afhankelijk voor het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang. Bij het verwerven van het inzicht zoals vereist door deze Standaard kan sprake zijn van initiële verwachtingen van risico's, die verder kunnen worden verfijnd naarmate de accountant vordert met het risico-identificatie- en inschattingproces.
- 9 In het stroomschema wordt de iteratieve aard van de Standaard weergegeven. Daarnaast zijn er toepassingsgerichte teksten toegevoegd om de verbinding te maken tussen die gevallen waarin de uitvoering van bepaalde vereisten die eerder in de Standaard staan afhankelijk is van de uitvoering van andere vereisten die later in de Standaard terugkomen. Bijvoorbeeld:
- in paragraaf A49 van Standaard 315 (herzien in 2019) wordt toegelicht dat de accountant initiële verwachtingen kan hebben over de transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen die significante transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen kunnen zijn. Dit vormt weer de basis voor de reikwijdte van de werkzaamheden van de accountant bij het verwerven van inzicht in het informatiesysteem van de entiteit (zie paragraaf 25 van Standaard 315 (herzien in 2019)).
  - in paragraaf A127 van Standaard 315 (herzien in 2019) wordt verder toegelicht dat de werkzaamheden die worden uitgevoerd met betrekking tot het informatiesysteem (zowel bij het verwerven van inzicht als bij de evaluatie) de verwachtingen van de accountant over de significante transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen verder kan beïnvloeden.
  - in paragraaf A128 van Standaard 315 (herzien in 2019) wordt toegelicht dat inzicht in de informatiestroom in het informatiesysteem ook kan helpen bij het identificeren van die specifieke interne beheersingsmaatregelen waar verder inzicht voor vereist is (d.w.z. in de component 'interne beheersingsactiviteiten').
  - in paragraaf A129 van Standaard 315 (herzien in 2019) wordt verder toegelicht dat sommige interne beheersingsmaatregelen pas door de accountant te onderkennen zijn wanneer de mogelijke risico's op een afwijking van materieel belang zijn ingeschat (dus nadat de significante risico's zijn vastgesteld).
- 10 Hieronder volgt een overzicht van Standaard 315 (herzien in 2019):

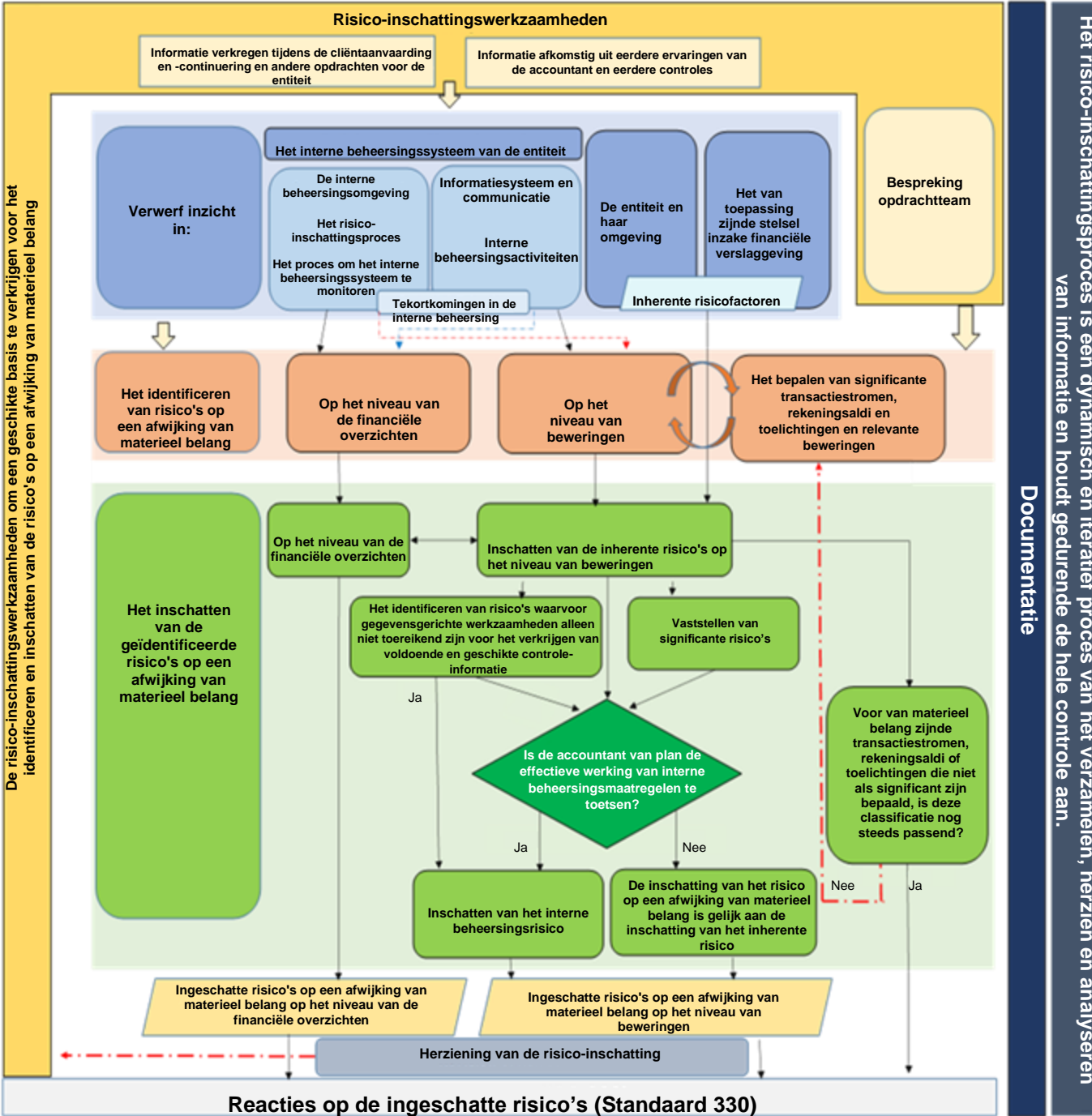
par. 7 &  
A48

<sup>10</sup> Standaard 315 (herzien in 2019), paragraaf A16



Standaard 315 (herzien in 2019), Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten

Professionele oordeelsvorming en professioneel-kritische instelling



## Toelichten 'waarom' een werkzaamheid is vereist

- 11 Standaard 315 (herzien in 2019) is gericht op het toelichten waarom bepaalde werkzaamheden moeten worden uitgevoerd (deze paragrafen over het 'waarom' zijn terug te vinden in de toepassingsgerichte teksten).
- 12 Deze toelichtingen zijn bedoeld om de beweegreden achter bepaalde vereisten toe te lichten voor die gevallen waarin misverstanden, verkeerde toepassingen of inconsistente toepassingen van die vereisten kunnen ontstaan. De IAASB is tot de conclusie gekomen dat door toe te lichten 'waarom' deze werkzaamheden moeten worden uitgevoerd de kans op een inconsistente toepassing van de bijbehorende vereisten kleiner wordt. Het 'waarom' is specifiek toegevoegd om uit te leggen waarom inzicht in de verschillende componenten van het interne beheersingssysteem van de entiteit wordt vereist, vooral wanneer het doel is om hoofdzakelijk een op gegevensgerichte benadering van de controle te hanteren.

## Geautomatiseerde hulpmiddelen en technieken

- 13 Standaard 315 (herzien in 2019) is gericht op het verkrijgen van controle-informatie als *basis* voor het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang.
- 14 De werkzaamheden voor het verkrijgen van controle-informatie, zoals beschreven in Standaard 500, *Controle-informatie*, zoals inspectie, waarneming, bevestiging door externe bronnen, herberekeningen, het opnieuw uitvoeren, cijferanalyses of verzoeken om inlichtingen, blijven van kracht, ongeacht of deze werkzaamheden handmatig of met behulp van technologie worden uitgevoerd. Standaard 315 (herzien in 2019) schrijft niet voor *hoe* deze procedures moeten worden uitgevoerd. Wel worden risico-inschattingswerkzaamheden die worden uitgevoerd met behulp van technologie in de toepassingsgerichte teksten beschreven als geautomatiseerde hulpmiddelen en technieken, waarbij geldt dat niet alle accountants in dezelfde mate over deze geautomatiseerde hulpmiddelen en technieken beschikken.
- 15 Waar van toepassing worden er in de toepassingsgerichte teksten specifieke overwegingen gegeven voor het gebruik van geautomatiseerde hulpmiddelen en technieken in de paragraaf 'Geautomatiseerde hulpmiddelen en technieken'.

Zie veelgestelde vragen: [Het gebruik van geautomatiseerde hulpmiddelen en technieken bij het identificeren en inschatten van risico's op een afwijking van materieel belang](#). Hierin staan vragen en antwoorden over het gebruik van geautomatiseerde hulpmiddelen en technieken bij de identificatie en inschatting van deze risico's.

## Bijlagen

- 16 Bijlagen hebben dezelfde status als de toepassingsgerichte en overige verklarende teksten (dit wil zeggen dat de bijlagen onderdeel zijn van de Standaard). Van iedere bijlage wordt het doel en het beoogde gebruik toegelicht in de titel van de bijlage of in een inleidende paragraaf. Iedere bijlage heeft als doel leidraden te verschaffen aan de accountant bij het opzetten en uitvoeren van de risico-inschattingswerkzaamheden.
- 17 In Standaard 315 (herzien in 2019) worden de bijlagen hoofdzakelijk gebruikt om aangelegenheden nader toe te lichten die meer betrekking hebben op de entiteit zelf en waarvan de overweging is dat deze de accountant helpen bij het uitvoeren van de door Standaard 315 (herzien in 2019) vereiste werkzaamheden. Aangelegenheden die daarentegen meer betrekking hebben op de handelingen van de accountant betreffende het toepassen van de vereisten zijn opgenomen in de toepassingsgerichte teksten.

- 18 Verschillende aangelegenheden die betrekking hebben op de entiteit zijn verplaatst van de toepassingsgerichte teksten van Standaard 315 (herzien) naar de bijlagen in Standaard 315 (herzien in 2019), waaronder:
- aangelegenheden met betrekking tot het verwerven van inzicht in de entiteit en haar bedrijfsmodel (bijlage 1);
  - inzicht in aspecten van het interne beheersingssysteem van de entiteit (bijlage 3); en
  - overwegingen voor het verwerven van inzicht in de interne auditfunctie van een entiteit (bijlage 4).
- 19 Daarnaast zijn verschillende nieuwe bijlagen ontwikkeld als hulpmiddel bij de uitvoering van de Standaard:

Bijlage-nummer	Onderwerp	Inhoud
<b>2</b>	<b>Inzicht verwerven in inherente risicofactoren</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Beschrijft hoe elk van de inherente risico's die in Standaard 315 (herzien in 2019) zijn opgenomen (d.w.z. de complexiteit, subjectiviteit, wijzigingen, onzekerheid en de vatbaarheid voor afwijkingen als gevolg van tendentie bij het management of andere frauderisicofactoren voor zover ze inherent risico beïnvloeden) ontstaat.</li> <li>Geeft voorbeelden van gebeurtenissen of omstandigheden die kunnen resulteren in het ontstaan van risico's op een afwijking van materieel belang.</li> </ul>
<b>5</b>	<b>Overwegingen voor het verwerven van inzicht in informatietechnologie (IT)</b>	<p>Biedt verdere aandachtspunten voor de accountant om inzicht in het gebruik van IT door de entiteit in haar interne beheersingssysteem, waaronder:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Aandachtspunten bij het verwerven van inzicht in het gebruik van IT in componenten van het interne beheersingssysteem van de entiteit.</li> <li>voorbeelden van typische kenmerken van informatiesystemen met verschillende complexiteit.</li> <li>overwegingen ten aanzien van de schaalbaarheid.</li> <li>ondersteunend materiaal voor het identificeren van IT-applicaties die onderhevig zijn aan risico's die voortkomen uit het gebruik van IT.</li> </ul>

6	<b>Overwegingen voor het verwerven van inzicht in general IT controls</b>	<p>Ontwikkeld om aandachtspunten in overweging te nemen wanneer de accountant inzicht verwerft in general IT controls, waaronder:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• het beschrijven van de aard van de general IT controls.</li> <li>• voorbeelden van general IT controls die kunnen bestaan.</li> <li>• voorbeelden van de manier waarop general IT controls kunnen worden gebruikt om in te spelen op de risico's die voortkomen uit het gebruik van IT, waaronder voor verschillende IT-toepassingen op basis van de aard van deze toepassingen.</li> </ul>
---	---	--

## De doelstelling van de accountant

- 20 De algehele doelstelling van de accountant bij het uitvoeren van de werkzaamheden voor het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang blijft hetzelfde, namelijk om de risico's op een afwijking van materieel belang te identificeren en in te schatten als gevolg van fraude of fouten, op het niveau van de financiële overzichten en op het niveau van beweringen, waardoor een basis wordt verkregen voor het opzetten en implementeren van manieren om in te spelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang.

par. 11

## Nieuwe definities en begrippen in Standaard 315 (herzien in 2019)

- 21 Er zijn verschillende nieuwe definities geïntroduceerd om de vereisten te verduidelijken. Deze nieuwe definities zijn waar relevant in deze uitleg opgenomen (in de donkerblauwe vakken). Indien definities zijn herzien wordt dit ook toegelicht.
- 22 Er is ook een aantal andere nieuwe begrippen geïntroduceerd, zoals het *spectrum van inherente risico's*,<sup>11</sup> dat ook is ontworpen om bij te dragen aan het identificeren en inschatten van de risico's. Ook deze begrippen worden in deze publicatie toegelicht indien relevant (zie onderstaande paragraaf 84(b)).

par. 12

## Wijzigingen in de risico-inschattingswerkzaamheden en bijbehorende activiteiten

### *Risico-inschattingswerkzaamheden - de aard en de omvang*

- 23 Het wordt toegelicht dat het doel van het uitvoeren van risico-inschattingswerkzaamheden is om een *geschikte basis* te verkrijgen voor het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang en voor het vaststellen van manieren om hierop in te spelen (zie paragraaf 13 van Standaard 315 (herzien in 2019)).
- 24 In de herziene Standaard wordt daarnaast benadrukt dat de informatie die is verkregen tijdens het uitvoeren van de risico-inschattingswerkzaamheden wordt gezien als controle-informatie. Het doel van deze wijziging is om accountants te helpen inzicht te krijgen in de aard en de omvang van de werkzaamheden die moeten plaatsvinden, dat wil zeggen dat er voldoende informatie beschikbaar moet zijn om een geschikte basis te vormen voor de besluiten die de accountant daarna neemt om in te spelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang.

par. 13



<sup>11</sup> Standaard 315 (herzien in 2019), paragraaf 5

- 25 Ook is het belangrijke concept van een professioneel kritische instelling bekrachtigd in de vereiste om de risico-inschattingswerkzaamheden breder uit te voeren, door te benadrukken dat de risico-inschattingswerkzaamheden moeten worden opgezet op een manier die geen tendentie vertoont naar alleen het verkrijgen van controle-informatie die bevestigend kan zijn of juist naar het uitsluiten van controle-informatie die mogelijk tegenstrijdig is.

*Informatie uit andere bronnen*

- 26 Hoewel opnieuw vormgegeven, zijn de vereisten die betrekking hebben op het overwegen van informatie die is verkregen tijdens de aanvaarding of continuering van activiteiten en tijdens andere opdrachten die door de opdrachtpartner voor de cliënt zijn uitgevoerd, in grote lijnen niet gewijzigd.
- 27 De accountant moet ook nog steeds informatie overwegen die is verkregen uit eerdere ervaringen met de entiteit en uit eerdere controles, waarbij de accountant niet alleen de *relevantie* van deze informatie in overweging moet nemen, maar ook de *betrouwbaarheid* van deze informatie.

par. 15 & 16

*Bespreking opdrachtteam*

- 28 De aangelegenheden die moeten worden besproken tijdens de bespreking van het opdrachtteam blijven over het algemeen genomen gelijk, evenals de noodzaak om de teamleden die niet betrokken zijn bij de besprekingen te informeren.

par. 17 & 18

## Wijzigingen in de vereiste inzichten

Nieuwe relevante definitie	Omschrijving	Overige verklarende teksten
<b>Inherente risico-factoren</b>	Kenmerken van gebeurtenissen of omstandigheden die de vatbaarheid voor afwijkingen beïnvloeden als gevolg van fraude of fouten, van een bewering over transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen, voordat de interne beheersingsmaatregelen worden toegepast. Deze factoren kunnen kwantitatief of kwalitatief zijn en omvatten de complexiteit, subjectiviteit, wijzigingen, onzekerheid en de vatbaarheid voor afwijkingen als gevolg van tendentie bij het management of andere frauderisicofactoren <sup>12</sup> voor zover ze het inherente risico beïnvloeden.	<p>Inherente risicofactoren kunnen kwalitatief of kwantitatief zijn en de vatbaarheid van beweringen voor afwijkingen beïnvloeden. Kwalitatieve inherente risicofactoren met betrekking tot het opstellen van informatie, vereist door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, omvatten:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• complexiteit;</li> <li>• subjectiviteit;</li> <li>• wijzigingen;</li> <li>• onzekerheid; of</li> <li>• vatbaarheid voor afwijkingen als gevolg van tendentie bij het management of andere frauderisico-factoren voor zover ze het inherente risico beïnvloeden. (par. A7)</li> </ul> <p>Andere inherente risicofactoren die van invloed zijn op de vatbaarheid van een bewering met betrekking tot een transactiestroom, rekeningsaldo of toelichting voor een afwijking kunnen het volgende omvatten:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• de kwantitatieve of kwalitatieve significantie van de transactiestroom, het rekeningsaldo of de toelichting; of</li> <li>• de hoeveelheid of een gebrek aan uniformiteit in de samenstelling van de elementen die moeten worden verwerkt via de transactiestroom of het rekeningsaldo, of weergegeven in de toelichting. (par. A8)</li> </ul>

29 In Standaard 315 (herzien in 2019) zijn over het geheel genomen drie gebieden te onderscheiden voor het inzicht van de accountant:

- de entiteit en haar omgeving.
- het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.
- het interne beheersingssysteem van de entiteit.

In de vorige versie van de Standaard, Standaard 315 (herzien), werd het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving niet separaat behandeld (dit was opgenomen als onderdeel van het inzicht in de entiteit en haar omgeving). Het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving wordt nu apart behandeld.

<sup>12</sup> Standaard 240, paragrafen A24–A27

*Wijzigingen in het inzicht in de entiteit en haar omgeving*

- 30 Om de ontwikkeling en de steeds complexere aard van de omgeving waarin entiteiten opereren te onderkennen wordt bij het inzicht in de entiteit en haar omgeving nu de nadruk gelegd op de relevante aspecten van het bedrijfsmodel van de entiteit (zie paragrafen A62-A67 van Standaard 315 (herzien in 2019)). Deze focus wordt uitgebreid met het inzicht van de accountant in de wijze waarop de entiteit haar prestaties meet. De intentie van deze wijziging is dat de accountant daadwerkelijk inzicht heeft in de wijze waarop de entiteit opereert en haar prestaties meet vanuit de visie van het management, omdat dit de accountant kan helpen om inzicht te krijgen waar risico's op afwijkingen van materieel belang kunnen ontstaan. par. 19
- 31 De overweging door de accountant van de inherente risicofactoren begint bij het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving (zie onderstaande paragraaf 34).

*Wijzigingen in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.*

- 32 De risico's op afwijkingen van materieel belang worden duidelijk wanneer het management de vereisten van de financiële verslaggeving toepast op de specifieke omstandigheden van de entiteit. Daarom is dit een steeds belangrijker aandachtsgebied voor de accountant geworden in Standaard 315 (herzien in 2019), omdat er risico's op afwijkingen van materieel belang kunnen ontstaan door de manier waarop het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving wordt toegepast op de omstandigheden van de entiteit. par. 20
- 33 De manier waarop het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving wordt toegepast, kan worden beïnvloed door vele factoren, waaronder de inherente risicofactoren (zie hieronder), de competentie van de personen die de vereisten interpreteren en toepassen en de mate waarin interpretatie benodigd is om de vereisten toe te passen. Sommige, of al deze factoren kunnen resulteren in risico's op afwijkingen van materieel belang bij de toepassing van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

*Inherente risicofactoren*

- 34 De inherente risicofactoren zijn bedoeld om accountants te ondersteunen bij het verwerven van inzicht in de inherente risico's en ze helpen de accountant zich te concentreren op die aspecten van gebeurtenissen of omstandigheden die de vatbaarheid van een bewering voor afwijkingen beïnvloeden. par. 19(c) & 31(a)  
In bijlage 2 van Standaard 315 (herzien in 2019) worden alle inherente risicofactoren beschreven en staan voorbeelden van gebeurtenissen en omstandigheden die een aanwijzing kunnen vormen voor het bestaan van risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten. Er zijn toepassingsgerichte teksten toegevoegd om de accountant verdere leidraden te geven om rekening te houden met de inherente factoren, waaronder een toelichting waarom deze factoren zijn geïntroduceerd (zie paragrafen A85-A89 van de Standaard 315 (herzien in 2019)).
- 35 Door ergens 'rekening mee te houden' denkt de accountant bewust over iets na bij de beoordeling van een situatie. Dit betekent dat een accountant bij het verwerven van het vereiste inzicht actief nadenkt over de manier waarop de inherente risicofactoren de financiële verslaggeving van een entiteit mogelijk kunnen beïnvloeden, maar alleen maatregelen neemt wanneer de inherente risicofactor van toepassing is. De accountant is niet verplicht om iedere inherente risicofactor te documenteren waarmee rekening is gehouden bij het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen (zie paragraaf A241 van Standaard 315 (herzien in 2019)).
- 36 Het rekening houden met de inherente risicofactoren bij het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving en het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, is bedoeld om een gerichtere en robuustere risico-identificatie te faciliteren. Hierbij geldt ook dat wanneer de accountant inzicht heeft in de entiteit en haar omgeving, de inherente risicofactoren mogelijk ook helpen bij het identificeren waar er risico's zijn op mogelijke afwijkingen.

- 37 Wanneer de accountant inzicht verwerft in de aangelegenheden waarin inzicht vereist is met betrekking tot de entiteit en haar omgeving, kunnen de inherente risicofactoren de accountant helpen om een verband te leggen tussen de verkregen informatie en die gebieden waar een risico op een materiële afwijking van materieel belang in de financiële verslaggeving zou kunnen bestaan.
- 38 Om de accountant te ondersteunen/helpen bij het identificeren waar mogelijke afwijkingen zouden kunnen ontstaan door de toepassing van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, moet de accountant ook rekening houden met de inherente risicofactoren bij het overwegen of er aspecten zijn binnen het stelsel inzake financiële verslaggeving die zouden kunnen leiden tot een mogelijk risico op materiële afwijkingen. Zo kunnen bijvoorbeeld de vereisten die volgen uit het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving met betrekking tot schattingen vereisen dat het management een oordeel vormt bij het opstellen van de schatting op basis van veronderstellingen over de toekomst. In sommige gevallen kunnen deze schattingen significante onzekerheden met zich meebrengen en kunnen de berekeningen complex zijn. In dit geval zijn de inherente risicofactoren complexiteit, subjectiviteit en onzekerheid met betrekking tot de schattingen in de financiële verslaggeving relevant. Dit kan weer resulteren in de identificatie van risico's op afwijkingen van materieel belang binnen de schatting.
- 39 De accountant houdt ook rekening met de inherente risicofactoren bij het inschatten van het inherente risico. Door rekening te houden met inherente risicofactoren bij het inschatten van inherente risico's overweegt de accountant de mate waarin de inherente risicofactoren de vatbaarheid van relevante beweringen voor afwijkingen van materieel belang beïnvloeden (en daarmee de overweging van de accountant ondersteunen of de inschatting van het inherente risico voor het geïdentificeerde risico of de geïdentificeerde risico's op een afwijking van materieel belang op niveau van beweringen hoger of lager ligt op het spectrum van inherente risico's).



## Veranderingen in het interne beheersingssysteem van de entiteit

Nieuwe relevante definitie	Omschrijving	Overige verklarende teksten
<b>Interne beheersingsmaatregelen</b>	<p>Beleidslijnen of procedures die een entiteit vaststelt om de beheersingsdoelstellingen van het management of de met governance belaste personen te bereiken. In deze context:</p> <p>(i) Beleidslijnen zijn uiteenzettingen over wat wel of niet binnen de entiteit dient te worden gedaan om de interne beheersing te bewerkstelligen. Dergelijke uiteenzettingen kunnen zijn gedocumenteerd, expliciet worden vermeld in mededelingen, of impliciet zijn door handelingen en beslissingen.</p> <p>(ii) Procedures zijn handelingen om beleidslijnen te implementeren.</p>	<p>Interne beheersingsmaatregelen zijn ingebed in de componenten van het interne beheersingssysteem van de entiteit. (par. A2)</p> <p>Beleidslijnen worden geïmplementeerd door de handelingen van het personeel binnen de entiteit, of door de terughoudendheid van het personeel om handelingen te ondernemen die in strijd zouden zijn met dergelijke beleidslijnen. (par. A3)</p> <p>Procedures kunnen verplicht worden gesteld door formele documentatie of andere communicatie door het management of de met governance belaste personen, of kunnen bepaald worden door de cultuur van de entiteit</p> <p>Zonder dat er sprake is van een verplichting. Procedures kunnen worden afgedwongen door de acties die worden toegestaan door de door de entiteit gebruikte IT-applicaties of andere aspecten van de IT-omgeving van de entiteit. (par. A4)</p> <p>Interne beheersingsmaatregelen kunnen direct of indirect zijn. Directe interne beheersingsmaatregelen zijn interne beheersingsmaatregelen die nauwkeurig genoeg zijn om in te spelen op risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen. Indirecte interne beheersingsmaatregelen zijn interne beheersingsmaatregelen die directe interne beheersingsmaatregelen ondersteunen. (par. A5)</p>

- 40 Hoewel de aanpak om inzicht te verwerven in het interne beheersingssysteem van de entiteit in grote lijnen dezelfde is als de aanpak van Standaard 315 (herzien) (d.w.z., inzicht in de vijf componenten van het interne beheersingssysteem), zijn er veel wijzigingen aangebracht over wat dit inzicht bij elk van de componenten inhoudt. In de toepassingsgerichte teksten van Standaard 315 (herzien in 2019) wordt toegelicht waarom het inzicht in de verschillende componenten van het interne beheersingssysteem van de entiteit vereist is (zie paragrafen A97-A98 en A124-A125).
- 41 De IAASB tracht onder meer te verduidelijken wat moet worden gedaan om 'inzicht te verwerven' door voor elk van componenten de vereisten op een consistente manier (in tabelvorm) te presenteren. De bedoeling van de tabellen is dat de vereisten per tabel gezamenlijk worden gelezen. De accountant voldoet aan de doelstelling van de vereiste die is opgenomen in de bovenste regel van de tabel door te voldoen aan de vereisten die aan de linker- en rechterkant van de tabel worden weergegeven. Deze manier van presenteren wordt gebruikt om accountants te ondersteunen bij het toepassen van deze vereisten op de aard en de omstandigheden van de entiteit waarop de controle plaatsvindt. De tabelvorm kan ook worden verwijderd, waarbij de vereisten op een meer lineaire manier dienen te worden gelezen. Dit zou hetzelfde beoogde resultaat hebben.
- 42 Het vereiste inzicht in de tabel voor elk van de componenten van het interne beheersingssysteem heeft als doel om de twee belangrijkste aspecten af te bakenen die moeten worden uitgevoerd om het vereiste inzicht te verwerven:
- a de aangelegenheden waarvan de accountant kennis moet hebben met betrekking tot die component; en
  - b een evaluatie van die aangelegenheden met betrekking tot die component en de aard en de omstandigheden van de entiteit. Voor de component 'interne beheersingsactiviteiten' is deze evaluatie iets afwijkend, dit wordt verder toegelicht in onderstaande paragraaf 59. Bij het uitvoeren van de evaluatie van de relevante component dient rekening te worden gehouden met schaalbaarheid zoals beschreven in paragraaf A92 van Standaard 315 (herzien in 2019), d.w.z. dat de manier waarop het interne beheersingssysteem van de entiteit is ontworpen, geïmplementeerd en onderhouden afhankelijk is van de omvang en de complexiteit van de entiteit. Minder complexe entiteiten kunnen bijvoorbeeld minder gestructureerde of eenvoudigere interne beheersingsmaatregelen gebruiken om hun doelstellingen te bereiken (en dat kan voor die entiteit passend zijn).
- 43 Voor specifieke begrippen of termen zijn verschillende verduidelijkingen gemaakt. De intentie is dat deze woorden consistent worden gebruikt, zodat er bij de toepassing geen verwarring ontstaat over de betekenis van het begrip of de term (ditzelfde beginsel is ook van toepassing op wijzigingen die zijn doorgevoerd):
- a **Het interne beheersingssysteem van de entiteit (in onderstaand schema: control environment)** - verwijst naar het gehele systeem dat is opgebouwd uit de vijf componenten die zijn beschreven in de definitie in paragraaf 12(m) van Standaard 315 (herzien in 2019).
  - b **Interne beheersingsmaatregelen (controls)** - zie hierboven de nieuwe definitie. Interne beheersingsmaatregelen zijn de *beleidslijnen en procedures* die zijn ingebed in de componenten van het interne beheersingssysteem van de entiteit. In Standaard 315 (herzien in 2019) wordt onderkend dat deze niet altijd geformaliseerd of gedocumenteerd hoeven te zijn om toch duidelijk te kunnen blijken uit mededelingen of impliciet uit handelingen en beslissingen. In paragrafen A156-A157 van Standaard 315 (herzien in 2019) staan overwegingen voor controles van minder complexe entiteiten waar de interne beheersmaatregelen kunnen functioneren op een minder formele wijze (bijvoorbeeld door een directe toepassing door de eigenaar-bestuurder). Hierbij geldt wel dat inzicht in deze beleidslijnen en procedures vereist is (voor zover nodig om aan de vereisten voor elk van de componenten van het interne beheersingssysteem van de entiteit te voldoen) omdat dit inzicht de basis is voor het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang en voor de manieren om op deze risico's in te spelen, ook al zijn

Van de accountant wordt nog steeds vereist om inzicht in elk van de vijf componenten van het interne beheersingssysteem van de entiteit te verwerven

de beleidslijnen en procedures in sommige entiteiten mogelijk minder geformaliseerd.<sup>13</sup>

- c **“Geïdentificeerde interne beheersingsmaatregelen” (controls identified)** - deze term wordt gebruikt om duidelijk te maken dat de interne beheersingsmaatregel die wordt bedoeld een interne beheersingsmaatregel is waarvan vereist wordt dat deze wordt geïdentificeerd in de component interne beheersingsactiviteiten. In onderstaand schema: 'geïdentificeerde ib').
- d **De component interne beheersingsactiviteiten (control activities component)** - deze term wordt alleen gebruikt voor de naam van het component van het interne beheersingsmaatregelen waarin de specifieke individuele beheersingsmaatregelen die moeten worden geïdentificeerd zijn opgenomen (d.w.z. dat de term 'interne beheersingsactiviteiten' naast deze definitie niet meer wordt gebruikt), en waarvoor het voor de accountant vereist is om te evalueren of de controle effectief is opgezet en om vast te stellen of de controle is geïmplementeerd (hierna ook wel genoemd 'O&I' (Opzet en Implementatie) (Design & Implementation, D&I).
- e **Indirecte interne beheersingsmaatregelen ('Indirect' controls**, in onderstaand schema in relatie met risico's op het niveau van het financiële overzicht, Risks at the Financial Statement Level) - interne beheersingsmaatregelen die niet voldoende nauwkeurig zijn om afwijkingen op het niveau van beweringen te voorkomen, detecteren of te corrigeren, maar die andere interne beheersingsmaatregelen ondersteunen en daarom een indirect effect hebben op de correcte werking van deze interne beheersingsmaatregelen (zie paragraaf A95 en A96 van Standaard 315 (herzien in 2019)).
- f **Directe interne beheersingsmaatregelen ('Direct' controls**, in onderstaand schema in relatie met risico's op het niveau van beweringen, Risks at the Assertion Level)- interne beheersingsmaatregelen die voldoende nauwkeurig zijn om afwijkingen op het niveau van beweringen te voorkomen, detecteren of te corrigeren (zie paragraaf A95 en A123 van Standaard 315 (herzien in 2019)).

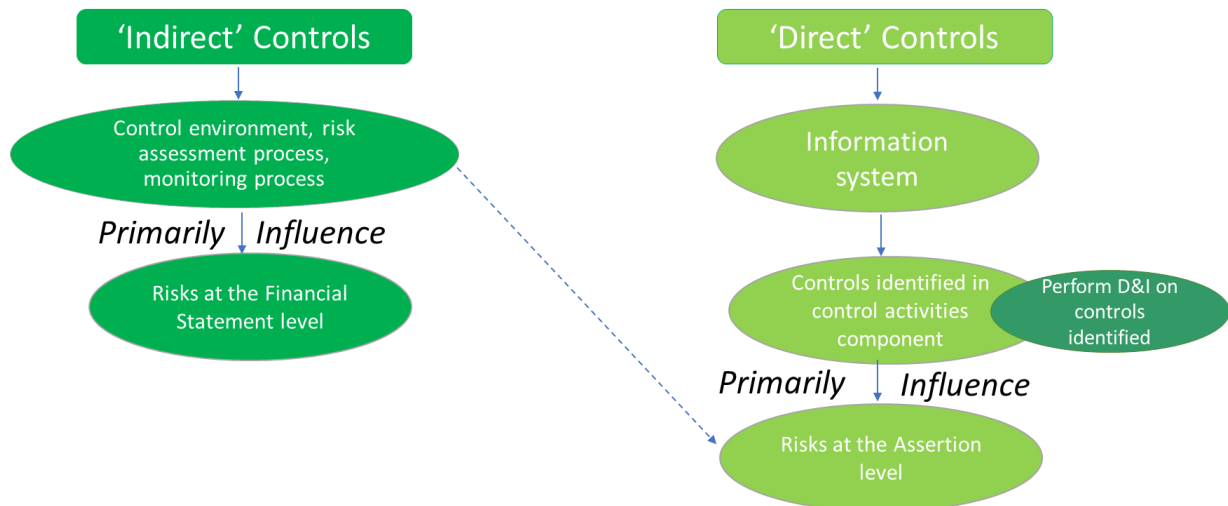
#### *Onderscheid tussen de indirecte en directe componenten van het interne beheersingssysteem*

- 44 De vijf componenten van het interne beheersingssysteem zijn opgesplitst in twee soorten, die afgestemd zijn op de aard van de interne beheersingsmaatregelen van elke component, en die invloed kunnen hebben op de identificatie en inschatting van risico's op een afwijking van materieel belang door de accountant en de manier waarop de accountant inspeelt op de ingeschatte risico's:

par. A95,  
A96 & A123

- a In de interne beheersingsomgeving, het risico-inschattingsproces van de entiteit (risk assessment process) en het proces van de entiteit om het systeem van interne beheersing te monitoren (monitoring process) zijn de interne beheersingsmaatregelen voornamelijk *indirecte interne beheersingsmaatregelen* (hoewel er wel een aantal directe interne beheersingsmaatregelen binnen deze componenten kan zijn, maar waarschijnlijk minder in aantal).
- b Binnen de componenten informatiesysteem en communicatie (Information system) en interne beheersingsactiviteiten zijn de interne beheersingsmaatregelen hoofdzakelijk *directe interne beheersingsmaatregelen*.

<sup>13</sup> Standaard 315 (herzien in 2019), paragraaf A17



- 45 De indirecte interne beheersingsmaatregelen beïnvloeden de effectiviteit van de directe interne beheersingsmaatregelen (zo is de interne beheersingsomgeving van fundamenteel belang voor het hele interne beheersingssysteem, en als deze niet naar verwachting functioneert, heeft dit gevolgen voor de effectiviteit van alle interne beheersingsmaatregelen binnen de entiteit). In de paragrafen A97–A98 en A124–A125 van Standaard 315 (herzien in 2019) wordt verder toegelicht waarom inzicht in alle componenten van het interne beheersingssysteem vereist is.
- 46 In de herziene Standaard wordt meer duidelijkheid gegeven over wat precies moet worden gedaan met betrekking tot de componenten van het interne beheersingssysteem die met name directe interne beheersingsmaatregelen bevatten (d.w.z. de componenten informatiesysteem en communicatie en interne beheersingsactiviteiten). Ook het inzicht in informatietechnologie (IT) in relatie tot het interne beheersingssysteem van de entiteit is verduidelijkt en verbeterd (zie onderstaande paragraaf over 'Overwegingen met betrekking tot informatietechnologie').

*Individuele wijzingen binnen elk van de componenten van het interne beheersingssysteem*

- 47 Elke component is herzien om duidelijk te maken "welk" inzicht vereist (d.w.z. de linkerzijde van de tabel voor de vereisten voor elke component van het interne beheersingssysteem), samen met de vereiste evaluatie aan de rechterkant van de tabel, om het relevante inzicht te hebben 'verworven'.
- 48 Het doel van de evaluatie, indien vereist, van elk van de componenten van het interne beheersingssysteem van de entiteit is om vast te stellen of er één of meerdere tekortkomingen zijn binnen die component (in de context van de aard en omstandigheden van de entiteit) die van invloed kunnen zijn op de identificatie en inschatting van de accountant van de risico's op een afwijking van materieel belang (en op het ontwerp van verdere controlewerkzaamheden in overeenstemming met Standaard 330). Het vereiste om vast te stellen of er tekortkomingen zijn geïdentificeerd heeft nu betrekking op alle werkzaamheden die worden uitgevoerd bij het verwerven van inzicht in het interne beheersingssysteem van de entiteit (zie paragraaf 27 van Standaard 315 (herzien in 2019)).

## De beheersingsomgeving

- 49 Het vereiste inzicht in specifieke aangelegenheden met betrekking tot de beheersingsomgeving is nu opgenomen in de vereisten (paragraaf 21(a) van Standaard 315 (herzien in 2019)), terwijl voorheen een aantal van deze aangelegenheden alleen werd genoemd in de toepassingsgerichte teksten. De evaluatie van de component is nu ook specifiek over die aangelegenheden die moeten worden geëvalueerd en in paragraaf A103 van Standaard 315 (herzien in 2019) wordt toegelicht waarom deze evaluatie is vereist (met de nadruk op de basis die wordt gelegd door de component interne beheersingsomgeving).

par. 21

## Het risico-inschattingsproces van de entiteit

- 50 Het vereiste inzicht in specifieke aangelegenheden met betrekking tot het risico-inschattingsproces van de entiteit is vergelijkbaar met wat vereist was onder Standaard 315 (herzien), maar nu is ook een evaluatie verplicht van het proces dat is opgezet binnen de entiteit bij het overwegen van de aard en omstandigheden van de entiteit (zoals toegelicht in paragraaf 42(b) hierboven). In paragraaf A111 van Standaard 315 (herzien in 2019) wordt toegelicht waarom de accountant een evaluatie uitvoert van de geschiktheid van het risico-inschattingsproces van de entiteit, waaronder of het proces bijdraagt aan het verwerven van inzicht in de manier waarop de entiteit risico's die zich kunnen voordoen heeft geïdentificeerd, en hoe deze risico's worden ingeschat en hoe er op deze risico's wordt ingespeeld.

par. 22

## Het proces van de entiteit om het interne beheersingssysteem te monitoren

- 51 De focus ligt op het proces van de entiteit om het interne beheersingssysteem te monitoren - voorheen lag deze focus op het verwerven van inzicht in de belangrijkste activiteiten die de entiteit ontplooiden om de interne beheersing te monitoren. Net als bij de andere componenten van interne beheersing in Standaard 315 (herzien in 2019) is nu ook een evaluatie verplicht van het proces dat is opgezet binnen de entiteit bij het overwegen van de aard en omstandigheden van de entiteit (zoals toegelicht in paragraaf 42(b) hierboven). In paragraaf A120 van Standaard 315 (herzien in 2019) wordt toegelicht dat het overwegen van de informatiebronnen die de entiteit gebruikt om de interne beheersing te monitoren bijdraagt aan het verwerven van inzicht in de geschiktheid van het proces zelf voor deze entiteit.

par. 24

## Het informatiesysteem en de communicatie

- 52 Om de reikwijdte van het begrip van Standaard 315 te helpen verduidelijken vereist Standaard 315 (herzien in 2019) inzicht in de informatieverwerkingsactiviteiten voor iedere significante transactiestroom, ieder significant rekeningsaldo en iedere significante toelichting. Hoewel de vereiste vaststelling van significante transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen pas later in de Standaard aan de orde komt, kan de accountant een voorlopige verwachting hebben van de significante transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen op basis van de risico-inschattingswerkzaamheden die zijn uitgevoerd om inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving en het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. Indien de vaststelling in een latere fase tot gevolg heeft dat er aanvullende (of andere) significante transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen naar voren komen, dient de accountant op dat moment relevant inzicht in dat deel van het informatiesysteem te verwerven.

par. 25

- 53 Naast inzicht in de gegevens en de informatie vereist Standaard 315 (herzien in 2019) nu ook dat elke bron binnen het informatiesysteem wordt opgenomen (paragraaf A133 van Standaard 315 (herzien in 2019) heeft betrekking op aspecten van personele bronnen die relevant kunnen zijn (bijvoorbeeld de competentie van de personen die het werk uitvoeren, of er voldoende middelen zijn en of er sprake is van een passende functiescheiding)). IT-middelen en aanverwante aangelegenheden worden hieronder separaat besproken.
- 54 In de toepassingsgerichte teksten wordt toegelicht dat de accountant inzicht kan verwerven door verzoeken om inlichtingen, inspecties, waarnemingen en het selecteren en traceren van transacties via het van toepassing zijnde proces in het informatiesysteem (d.w.z. een lijncontrole uitvoeren) (zie paragraaf A136 van Standaard 315 (herzien in 2019)).
- 55 De focus op informatie verkregen buiten het grootboek en de subgrootboeken (met name met betrekking tot de toelichtingen) is gehandhaafd (zie paragrafen A138-A139 van Standaard 315 (herzien in 2019)).
- 56 Deze component van het interne beheersingssysteem vereist ook een evaluatie van de geschiktheid van het informatiesysteem en de communicatie voor het opstellen van de financiële overzichten van de entiteit (zoals hierboven toegelicht in paragraaf 42(b)).

#### Interne beheersingsactiviteiten

- 57 In de component interne beheersingsactiviteiten staan nu de specifieke interne beheersingsmaatregelen die de accountant dient te identificeren en waarvan de accountant O&I dient te onderzoeken. Voorheen vormden de interne beheersingsmaatregelen waar uit hoofde van deze component inzicht in moet worden verkregen meer een overkoepelende vereiste op basis van het inzicht in het interne beheersingssysteem van de entiteit als geheel. Er wordt nu duidelijkheid gegeven over voor welke interne beheersingsmaatregelen inzicht vereist is (en dat O&I ALLEEN vereist is voor deze interne beheersingsmaatregelen). par. 26
- 58 Hieronder volgen de interne beheersingsmaatregelen waarvoor identificatie vereist is op basis van paragraaf 26(a)(i)-(iv) van Standaard 315 (herzien in 2019):
- a interne beheersingsmaatregelen die inspelen op significante risico's (zie paragrafen 86–89 hieronder);
  - b interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot journaalboekingen (zie paragrafen 60–63 hieronder);
  - c interne beheersingsmaatregelen waarvoor de accountant van plan is de effectieve werking te toetsen omdat de accountant heeft besloten dat dit de meeste efficiënte controle-aanpak is of omdat gegevensgerichte werkzaamheden alleen niet toereikend zijn voor het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie (voorbeelden van dit soort interne beheersingsmaatregelen worden gegeven in paragraaf A163 van Standaard 315 (herzien in 2019)); en
  - d andere interne beheersingsmaatregelen waarvan de accountant overweegt dat deze geschikt zijn op basis van de professionele oordeelsvorming van de accountant (zie paragraaf 64 hieronder).
- 59 In paragrafen A175–A179 van Standaard 315 (herzien in 2019) worden de werkzaamheden van de accountant voor het onderzoeken van O&I nader toegelicht. Van de accountant wordt vereist om specifieke interne beheersingsmaatregelen (in de component 'interne beheersingsactiviteiten') te identificeren en O&I te onderzoeken op deze interne beheersingsmaatregelen aangezien dit de accountant helpt inzicht te verwerven in de benadering van het management om in te spelen op bepaalde risico's. Dit biedt een basis voor de opzet en de uitvoering van verdere controlewerkzaamheden die inspelen op deze risico's, zoals vereist door Standaard 330. In paragraaf A180 wordt toegelicht onder welke omstandigheden O&I volstaat voor het toetsen van de effectieve werking (bijvoorbeeld voor geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen).

## Interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot journaalboekingen

- 60 Paragraaf 26(a)(ii) van Standaard 315 (herzien in 2019) in de component 'interne beheersingsactiviteiten' vereist van de accountant 'interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot journaalboekingen met inbegrip van de niet-standaard journaalboekingen die worden gebruikt om niet-terugkerende, ongebruikelijke transacties of aanpassingen vast te leggen' te identificeren.
- 61 Voor het vaststellen van journaalboekingen die relevant zijn voor het doel om de interne beheersmaatregelen te identificeren die worden genoemd in paragraaf 26(a)(ii)<sup>14</sup> van Standaard 315 (herzien in 2019) past de accountant professionele oordeelsvorming toe. Met het oog op de significante geautomatiseerde processen van tegenwoordig moet de accountant hierbij de interne beheersmaatregelen onderscheiden betreffende die journaalposten waarop de focus moet worden gelegd uit hoofde van paragraaf 26(a)(ii) van Standaard 315 (herzien in 2019).
- 62 Paragraaf 25 van Standaard 315 (herzien in 2019) vereist van de accountant om “inzicht te verwerven in het informatiesysteem en de communicatie van de entiteit die relevant zijn voor het opstellen van de financiële overzichten..” voor significante transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen, waaronder “hoe transacties worden geïnitieerd, en hoe informatie daarover wordt vastgelegd, verwerkt, gecorrigeerd indien nodig, opgenomen in het grootboek en gerapporteerd in de financiële overzichten..”<sup>15</sup> Bij het verwerven van het vereiste inzicht zal de accountant kennis verwerven over de manier waarop transacties worden verwerkt en daarmee in staat zijn journaalposten en de interne beheersingsmaatregelen die horen bij deze journaalposten te identificeren, en of de journaalposten standaard of niet-standaard zijn, dan wel geautomatiseerd of handmatig zijn geboekt. Het identificeren van de journaalposten en hun bijbehorende interne beheersmaatregelen betreft daarom een oordeelsvorming op basis van de aard en omstandigheden van de entiteit, met inbegrip van het informatiesysteem van die entiteit.
- 63 De focus van paragraaf 26(a)(ii) ligt op interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot journaalboekingen die betrekking hebben op risico's op een afwijking van materieel belang op niveau van beweringen, en die vatbaar kunnen zijn voor ongeautoriseerde of ongepaste interventies of manipulatie. Deze interne beheersingsmaatregelen omvatten:
- a interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot niet-standaard journaalboekingen - in die gevallen waarin journaalposten geautomatiseerd of handmatig plaatsvinden om niet-terugkerende, ongebruikelijke transacties of aanpassingen vast te leggen.
  - b interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot standaard journaalboekingen - in die gevallen waarin journaalposten geautomatiseerd of handmatig plaatsvinden en die vatbaar zijn voor ongeautoriseerde of ongepaste interventies of manipulatie. In het geval van geautomatiseerde journaalposten kan dit ontstaan door bijvoorbeeld personen die zonder de juiste bevoegdheid toegang hebben tot de broncode of die in staat zijn om ongepaste wijzigingen aan te brengen in de configuraties (d.w.z. dat de journaalpost kan worden gemanipuleerd, ondanks dat de journaalpost geautomatiseerd is). Interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot standaard journaalboekingen die zijn geautomatiseerd, bijvoorbeeld interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot door het systeem gegenereerde journaalposten die direct en routinematig worden verwerkt in het grootboek, vallen niet binnen de scope van paragraaf 26(a)(ii) indien het oordeel is dat er weinig of geen vatbaarheid is voor ongeautoriseerde of ongepaste interventies of manipulatie waardoor er geen risico's ontstaan op afwijkingen van materieel belang op niveau van beweringen.

par. 26(a)(ii)

<sup>14</sup> Paragraaf 26(a)(ii) van Standaard 315 (herzien in 2019) betreft de *interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot journaalboekingen* waarvoor inzicht vereist is uit hoofde van het inzicht in het interne beheersingssysteem van de entiteit. Paragraaf 26(a)(ii) van Standaard 315 (herzien in 2019) heeft zowel betrekking op fraude als op fouten en is gericht op interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot journaalboekingen die gaan over de risico's op afwijkingen van materieel belang op het niveau van beweringen. Paragraaf 33(a) van Standaard 240 vereist dat de accountant de geschiktheid van journaalposten toetst en is specifiek gericht op het risico op afwijkingen van materieel belang als gevolg van fraude. De vereiste die volgt uit Standaard 240 is gericht op het *toetsen van journaalposten* en speelt in op het risico dat het management de interne beheersingsmaatregelen doorbreekt.

<sup>15</sup> Standaard 315 (herzien in 2019), paragraaf 25(a)(i)

Andere interne beheersingsmaatregelen die de accountant geschikt acht

- 64 In paragraaf A165 van Standaard 315 (herzien in 2019) worden 'andere interne beheersingsmaatregelen die de accountant geschikt acht' besproken en deze kunnen het volgende omvatten:

par. 26(a)(iv)

- a interne beheersingsmaatregelen die inspelen op risico's die als hoger worden ingeschat in het spectrum van inherent risico (maar die niet als significant risico zijn aangemerkt);
- b interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot het aansluiten van gedetailleerde vastleggingen met het grootboek; of
- c aanvullende interne beheersingsmaatregelen van de gebruikersorganisatie bij gebruik van een serviceorganisatie.

*Tekortkomingen in de interne beheersing*

- 65 Er kunnen tekortkomingen in de interne beheersing worden geïdentificeerd bij het verwerven van inzicht in elk van de componenten van het interne beheersingssysteem van de entiteit (met name tijdens de verschillende vereiste evaluaties kan worden bevonden dat de beleidslijnen of de procedures van de entiteit niet geschikt zijn voor de aard en de omstandigheden van de entiteit). In de toepassingsgerichte teksten in paragraaf A182 van Standaard 315 (herzien in 2019) wordt toegelicht dat de accountant het effect van de geïdentificeerde tekortkomingen kan overwegen bij het opzetten van verdere controlewerkzaamheden in overeenstemming met Standaard 330 (d.w.z. welke impact de tekortkoming kan hebben op de controlebenadering).
- 66 Daarnaast vereist Standaard 265<sup>16</sup> dat de accountant vaststelt of de tekortkomingen, afzonderlijk of in combinatie, een significante tekortkoming vormen (dit wordt verder toegelicht in Standaard 265).

par. 27

<sup>16</sup> Standaard 265, Meedelen van tekortkomingen in de interne beheersing aan de met governance belaste personen en het management



## Overwegingen ten aanzien van nieuwe technologie

Nieuwe relevante definities	Omschrijving	Overige verklarende teksten
<b>General IT controls</b>	Interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de informatietechnologie (IT)-processen van de entiteit die de voortdurende goede werking van de IT-omgeving ondersteunen, met inbegrip van de voortdurende effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot informatieverwerking en de integriteit van informatie (d.w.z. de volledigheid, nauwkeurigheid en geldigheid van informatie) in het informatiesysteem van de entiteit. Zie ook de definitie van <i>IT-omgeving</i> .	N.v.t.
<b>Interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot informatieverwerking</b>	Interne beheersingsmaatregelen in verband met de verwerking van informatie in IT-applicaties of handmatige informatieprocessen in het informatiesysteem van de entiteit die rechtstreeks inspelen op risico's voor de integriteit van informatie (d.w.z. de volledigheid, nauwkeurigheid en geldigheid van transacties en andere informatie).	Risico's voor de integriteit van informatie zijn het gevolg van vatbaarheid voor een ineffektieve implementatie van de informatiebeleidslijnen van de entiteit; dit zijn beleidslijnen die de informatiestromen, vastleggingen en processen inzake financiële verslaggeving in het informatiesysteem van de entiteit definiëren. Interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot informatieverwerking zijn procedures die effectieve implementatie van de informatiebeleidslijnen van de entiteit ondersteunen. Interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot informatieverwerking kunnen geautomatiseerd zijn (d.w.z. ingebed in IT-applicaties) of handmatig (bijvoorbeeld interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot in- of uitvoer) en kunnen steunen op andere

Nieuwe relevante definities	Omschrijving	Overige verklarende teksten
		interne beheersingsmaatregelen, waaronder andere interne beheersmaatregelen met betrekking tot informatieverwerking of general IT controls. (par. A6)
<b>IT-omgeving</b>	<p>De IT-applicaties en ondersteunende IT-infrastructuur, evenals de IT-processen en personeel betrokken bij die processen, die een entiteit gebruikt om bedrijfsactiviteiten te ondersteunen en bedrijfsstrategieën te bereiken. Voor de toepassing van deze Standaard geldt het volgende:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) Een IT-applicatie is een programma of een reeks programma's die worden gebruikt bij het initiëren, verwerken, vastleggen en rapporteren van transacties of informatie. IT-applicaties omvatten ook datawarehouses en rapportgenerators.</li> <li>(ii) De IT-infrastructuur omvat het netwerk, besturingssystemen en databases en hun gerelateerde hardware en software.</li> <li>(iii) De IT-processen zijn de processen van de entiteit om de toegang tot de IT-omgeving, programmawijzigingen of wijzigingen in de IT-omgeving en IT-activiteiten te beheren.</li> </ul>	N.v.t.
<b>Risico's die voortkomen uit het gebruik van IT</b>	<p>Vatbaarheid van interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot informatieverwerking voor ineffectieve opzet of werking, of risico's voor de integriteit van informatie (d.w.z. de volledigheid, nauwkeurigheid en geldigheid van transacties en andere informatie) in het informatiesysteem van de entiteit als gevolg van ineffectieve opzet of werking van interne beheersingsmaatregelen in de IT-processen van de entiteit (zie IT-omgeving).</p>	N.v.t.

- 67 In Standaard 315 (herzien in 2019) zijn de vereisten en de toepassingsgerichte teksten ten aanzien van de overwegingen van de accountant met betrekking tot IT aanzienlijk gewijzigd en verbeterd. Hierbij is rekening gehouden met het toenemende gebruik en de toenemende complexiteit van IT voor veel entiteiten. In paragraaf A170 van Standaard 315 (herzien in 2019) wordt toegelicht dat de mate van inzicht van de accountant in de IT-processen, met inbegrip van de mate waarin de entiteit beschikt over general IT controls, zal variëren met de aard en de omstandigheden van de entiteit en haar IT-omgeving, evenals op basis van de aard en omvang van de interne beheersingsmaatregelen die door de accountant zijn geïdentificeerd. Ook wordt vermeld dat naarmate de IT-omgeving en IT-systemen van de entiteit complexer worden, de uit te voeren werkzaamheden waarschijnlijk de betrokkenheid van teamleden met gespecialiseerde IT-vaardigheden vereisen<sup>17</sup>. Ook is er aandacht voor schaalbaarheid, met name wanneer de IT-systemen minder complex zijn - zie de nadere toelichting in paragraaf 73 hieronder.
- 68 De belangrijkste wijzigingen met betrekking tot IT zijn te vinden in het vereiste inzicht door de accountant in de componenten informatiesysteem en interne beheersingsactiviteiten.
- 69 In grote lijnen dient inzicht te zijn in de volgende IT-aspecten om inzicht te hebben in het informatiesysteem:
- a de IT-omgeving die relevant is voor het informatiesysteem (conform de nieuwe definitie, zie hierboven). In paragrafen A140-A141 van Standaard 315 (herzien in 2019) wordt het 'waarom' dit inzicht is vereist toegelicht, en
  - b het gebruik van IT door de entiteit (d.w.z. de IT-applicaties die relevant zijn voor de transactiestromen en informatieverwerking in het informatiesysteem). In paragrafen A142-A143 van Standaard 315 (herzien in 2019) wordt verder ingegaan op het inzicht van de accountant in het gebruik van IT bij het verkrijgen van inzicht in het informatiesysteem.
- 70 Van de accountant wordt alleen vereist om de IT-applicaties en andere aspecten van de IT-omgeving te identificeren die onderhevig zijn aan risico's die voortkomen uit het gebruik van IT<sup>18</sup> (zie hierboven de nieuwe definitie van *risico's die voortkomen uit het gebruik van IT*) voor de geïdentificeerde interne beheersingsmaatregelen in de component 'interne beheersingsactiviteiten' (d.w.z. de interne beheersingsmaatregelen zoals uiteengezet in paragraaf 58 hierboven). Deze geïdentificeerde interne beheersingsmaatregelen zijn gericht op interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot informatieverwerking (nieuwe definitie - zie nieuwe definitie hierboven) die rechtstreeks inspelen op de integriteit van de informatie (d.w.z. de volledigheid, nauwkeurigheid en geldigheid van transacties en andere informatie)<sup>19,20</sup>. Op basis hiervan is de accountant vervolgens vereist de bijbehorende risico's te identificeren die voortkomen uit het gebruik van IT en de general IT controls van de entiteit die inspelen op deze risico's<sup>21</sup> (*general IT controls* zijn opnieuw gedefinieerd, zie nieuwe definitie hierboven). Voor deze 'geïdentificeerde' general IT controls is O&I-onderzoek vereist.
- 71 In de toepassingsgerichte teksten in paragrafen A166-A174 van Standaard 315 (herzien in 2019) wordt de identificatie van IT-toepassingen en andere aspecten van de IT-omgeving en de bijbehorende risico's die voortkomen uit het gebruik van IT verder toegelicht. In bijlage 5 van Standaard 315 (herzien in 2019) worden voorbeelden gegeven van kenmerken van IT-toepassingen en andere aspecten van de IT-omgeving, en leidraden ten aanzien van die kenmerken. Bijlage 6 licht verder de 'overwegingen voor het verwerven van inzicht in general IT controls' toe.

---

<sup>17</sup> Standaard 315 (herzien in 2019), paragraaf A171

<sup>18</sup> Standaard 315 (herzien in 2019), paragraaf 26(b)

<sup>19</sup> Standaard 315 (herzien in 2019), paragraaf A148

<sup>20</sup> Van de accountant wordt echter niet vereist om alle interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot informatieverwerking te identificeren en te evalueren die verband houden met de beleidslijnen van de entiteit die de transactiestromen en andere aspecten van de informatieverwerkingsactiviteiten van de entiteit definiëren voor de significante transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen (paragraaf A148 van Standaard 315 (herzien in 2019)).

<sup>21</sup> Standaard 315 (herzien in 2019), paragraaf 26(c)

- 72 Bij het identificeren van de general IT controls die onderhevig zijn aan O&I-onderzoek (bijvoorbeeld general IT controls die betrekking hebben op de interne beheersingsmaatregelen die zijn geïdentificeerd in paragraaf 26(a)(i)-(iv) van Standaard 315 (herzien in 2019) (zoals interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot journaalboekingen)) wordt in de ondersteunende toepassingsgerichte teksten:
- a toegelicht dat de door de accountant geïdentificeerde interne beheersingsmaatregelen afhankelijk kunnen zijn van door het systeem gegenereerde rapporten, in welk geval de IT-applicaties die deze rapporten genereren onderhevig kunnen zijn aan risico's die voortkomen uit het gebruik van IT. Een andere mogelijkheid is dat de accountant niet van plan is om te steunen op interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de door het systeem gegenereerde rapporten maar van plan is om direct de invoer en uitvoer van dergelijke rapporten te toetsen, in welk geval de accountant de gerelateerde IT-applicaties niet identificeert als onderhevig aan risico's die voortkomen uit het gebruik van IT (zie paragraaf A169 in Standaard 315 (herzien in 2019)). Afhankelijk van de aard van de interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot journaalboekingen kan de accountant een combinatie van interne beheersingsmaatregelen direct toetsen of kan de accountant van plan zijn de general IT controls te toetsen die zorgen voor de consistente werking van een geautomatiseerde controle in plaats van de geautomatiseerde controle direct te toetsen.
  - b duidelijk gemaakt dat de mate van inzicht in de IT-processen zal variëren met de aard en de omstandigheden van de entiteit en haar IT-omgeving (zie paragraaf A170 in Standaard 315 (herzien in 2019) en de voorbeelden die daarna worden gegeven).
  - c toegelicht wanneer andere aspecten van de IT-omgeving die onderhevig zijn aan risico's die voortkomen uit het gebruik van IT relevant kunnen zijn (zie paragraaf A172 in Standaard 315 (herzien in 2019)).
  - d toegelicht dat het identificeren van risico's die voortkomen uit het gebruik van IT alleen betrekking heeft op de geïdentificeerde interne beheersingsmaatregelen in de component 'interne beheersingsactiviteiten' (zoals geïdentificeerd in paragraaf 26(b) van Standaard 315 (herzien in 2019)), en dat wanneer general IT controls worden overwogen, deze breder mogen worden overwogen (d.w.z. niet noodzakelijk per iedere geïdentificeerde interne beheersingsmaatregel uit hoofde van paragraaf 26(a)) (zie voorbeelden in de toepassingsgerichte teksten in paragraaf A173-A174 in Standaard 315 (herzien in 2019)).

Daarom hoeft bijvoorbeeld in het geval van interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot journaalboekingen niet iedere interne beheersingsmaatregel over een door het systeem gegenereerde journaalboeking die is geïdentificeerd uit hoofde van paragraaf 26(a)(ii) van Standaard 315 (herzien in 2019) een bijbehorende general IT control te hebben waarvoor O&I-onderzoek wordt vereist. Wel worden general IT controls overwogen in de zin van de manier waarop zij betrekking hebben op de relevante risico's die voortkomen uit het gebruik van IT voor de IT-toepassingen voor de geïdentificeerde beheersingsmaatregelen uit hoofde van paragraaf 26(a)(i)-(iv) van Standaard 315 (herzien in 2019). Het identificeren van de general IT controls die onderhevig zijn aan O&I-onderzoek betreft daarom een oordeelsvorming op basis van de aard en omstandigheden van de entiteit, met inbegrip van het informatiesysteem van die entiteit.

- 73 De mate van inzicht van de accountant in de IT-processen, met inbegrip van de mate waarin de entiteit beschikt over general IT controls, zal variëren met de aard en de omstandigheden van de entiteit en haar IT-omgeving, en de aard en omvang van de interne beheersingsmaatregelen die door de accountant zijn geïdentificeerd. Voorbeelden van de schaalbaarheid (bijvoorbeeld van een entiteit die gebruik maakt van commerciële software en van een entiteit die meerdere complexe IT-toepassingen en IT-processen gebruikt) worden gegeven (zie paragrafen A170-A171 van Standaard 315 (herzien in 2019)). Ook in bijlage 5 (paragraaf 15) wordt ingegaan op de schaalbaarheid van IT-applicaties en de risico's die voortkomen uit het gebruik van IT.

## Wijzigingen in het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang.

Nieuwe relevante definities	Omschrijving	Overige verklarende teksten
<b>Relevante bewering</b>	Een bewering met betrekking tot een transactiestroom, rekeningsaldo of toelichting is relevant indien voor die bewering een geïdentificeerd risico op een afwijking van materieel belang bestaat. De bepaling of een bewering een relevante bewering is, wordt gemaakt voordat rekening wordt gehouden met de eventuele daarop betrekking hebbende interne beheersingsmaatregelen (d.w.z. het inherente risico).	Een risico op een afwijking van materieel belang kan betrekking hebben op meer dan één bewering, in welk geval alle beweringen waarop een dergelijk risico betrekking heeft, relevante beweringen zijn. Indien een bewering geen geïdentificeerd risico heeft op een afwijking van materieel belang, dan is het geen relevante bewering. (par. A9)
<b>Significante transactiestroom, rekeningsaldo of toelichting</b>	Een transactiestroom, rekeningsaldo of toelichting waarvoor er een of meer relevante beweringen zijn.	N.v.t.

- 74 In Standaard 315 (herzien in 2019) wordt onderscheid gemaakt tussen de vereisten voor het identificeren van risico's op een afwijking van materieel belang en de vereisten voor het inschatten van deze risico's. De wijzigingen in dit hoofdstuk hebben als doel om een kader te ontwikkelen voor accountants om op een robuuste manier risico's op een afwijking van materieel belang te identificeren en in te schatten.

### *Het identificeren van risico's op een afwijking van materieel belang*

- 75 Zoals hierboven vermeld is het controle risicomodel niet gewijzigd. Het wordt nog steeds van de accountant vereist om de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten en op het niveau van beweringen te identificeren. De identificatie van risico's op een afwijking van materieel belang wordt nog steeds uitgevoerd voordat rekening wordt gehouden met eventuele daarop betrekking hebbende interne beheersingsmaatregelen (d.w.z. het inherente risico) (zie paragraaf A186 van Standaard 315 (herzien in 2019)). De beweringen blijven hetzelfde, en de accountant kan nog steeds verschillende beweringen gebruiken zolang alle aspecten van de beweringen die zijn uiteengezet in de Standaard worden behandeld (zie paragrafen A189-A191 van Standaard 315 (herzien in 2019)).

par. 28

- 76 Risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten betreffen risico's die een diepgaande invloed hebben op de financiële overzichten als geheel en mogelijk invloed hebben op een groot aantal beweringen (als het management bijvoorbeeld niet competent is dan heeft dit een diepgaande invloed op de financiële overzichten). In Standaard 315 (herzien in 2019) wordt meer aandacht besteed aan de risico's op het niveau van de financiële overzichten en beter toegelicht wat de koppeling is tussen de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten en op het niveau van beweringen. Dit komt doordat de accountant moet vaststellen of de geïdentificeerde risico's een diepgaande invloed hebben op de financiële overzichten en daardoor een algehele manier vereisen om op risico's in te spelen in overeenstemming met Standaard 330<sup>22</sup>. Risico's op het niveau van de financiële overzichten kunnen ook invloed hebben op individuele beweringen en daardoor ook bijdragen aan het bepalen van de controleprocedures om in te spelen op deze geïdentificeerde risico's.
- 77 De identificatie van risico's op het niveau van de financiële overzichten wordt ook beïnvloed door:
- a het inzicht van de accountant in het interne beheersingssysteem van de entiteit, met name de evaluatie en identificatie van tekortkomingen in de indirecte componenten (zie bovenstaande paragrafen 42(b) en 49-51).
  - b vatbaarheid voor afwijkingen als gevolg van frauderisicofactoren die invloed hebben op het inherente risico (zie paragraaf A197 van Standaard 315 (herzien in 2019)).
- 78 Risico's op een afwijking van materieel belang die geen diepgaande invloed hebben op de financiële overzichten zijn risico's op het niveau van beweringen.
- 79 Bij het identificeren van de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen wordt nu ook van de accountant vereist om de relevante beweringen en de bijbehorende significante transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen vast te stellen. Voor beide concepten zijn nieuwe definities van toepassing, zie hierboven.
- 80 Relevante beweringen zijn bedoeld om de aandacht van de accountant te richten op die beweringen voor een transactiestroom, rekeningsaldo of toelichting waarvan de aard of omstandigheden dusdanig zijn dat er zowel een redelijke mogelijkheid is dat een afwijking zich voordoet en dat deze van materieel belang zal zijn indien deze zich voordoet. Zoals vermeld in paragraaf 6 hierboven zijn er toepassingsgerichte teksten toegevoegd aan de definitie van een 'risico op een afwijking van materieel belang' in Standaard 200 om deze drempel nader toe te lichten.
- 81 Per definitie is een transactiestroom, rekeningsaldo of toelichting significant indien er een of meer relevante beweringen zijn. Het vaststellen van significante transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen helpt om de werkzaamheden die door de accountant moeten worden uitgevoerd met betrekking tot het informatiesysteem te verduidelijken, maar ook voor de manier waarop de accountant inspeelt op de risico's, zoals vereist uit hoofde van Standaard 330. Met betrekking tot de toelichtingen, in toepassingsgerichte teksten in paragraaf A204 van Standaard 315 (herzien in 2019) worden aangelegenheden toegelicht die ertoe kunnen leiden dat toelichtingen significant zijn.

par. 29

<sup>22</sup> Standaard 300, Planning van een controle van financiële overzichten

*Inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten*

- 82 In Standaard 315 (herzien in 2019) wordt het doel toegelicht van het inschatten van de risico's op het niveau van de financiële overzichten, d.w.z. de vereiste om risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten is tweeledig: om vast te stellen of deze risico's invloed hebben op de inschatting van de risico's op het niveau van beweringen, en om de aard en de omvang van hun diepgaande invloed op de financiële overzichten te evalueren.

par. 30

*Inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen*

- 83 In de inleiding van Standaard 315 (herzien in 2019) wordt het *spectrum van inherent risico* beschreven als "de mate waarin het inherente risico varieert."<sup>23</sup> Het inschatten van inherente risico's op het niveau van beweringen betekent een oordeelsvorming binnen een interval van lager naar hoger op het spectrum van het inherente risico (zie paragrafen A208-209 van Standaard 315 (herzien in 2019)). De accountant kan risico's op een afwijking van materieel belang aanduiden binnen categorieën in het spectrum van inherent risico - deze categorieën kunnen op verschillende manieren worden beschreven, zolang de inschatting door de accountant van inherent risico maar passend is, in die mate dat de manier van inspelen door de accountant op deze ingeschatte risico's overeenkomt met de ingeschatte inherente risico's en de redenen voor die inschatting.
- 84 De aanpak voor het inschatten van de inherente risico's op het niveau van beweringen is verbeterd. Hoewel deze aanpak minder verfijnd is dan de vereisten in de eerdere versie van de Standaard (Standaard 315 (herzien)), is het doel om meer consistentie te bieden bij de inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang. Het volgende wordt van de accountant vereist:

par. 31

- a *Het inschatten van de waarschijnlijkheid en de omvang van de afwijking* - de relatieve mate van waarschijnlijkheid en omvang van de potentiële afwijking kunnen helpen bij het vaststellen waar op het spectrum van inherent risico het vastgestelde risico op een afwijking van materieel belang wordt ingeschat. De waarschijnlijkheid en omvang van een mogelijke afwijking worden beïnvloed door de inherente risicofactoren (ofwel afzonderlijk of in combinatie), maar houdt ook rekening met het feit dat het inherente risico voor sommige beweringen groter kan zijn dan voor andere. Bij het overwegen van de omvang van een afwijking, houdt de accountant rekening met de omvang, aard of omstandigheden van de mogelijke afwijking (d.w.z. zowel met de kwantitatieve als kwalitatieve aspecten worden rekening gehouden).
- b *Vaststellen waar op het spectrum van inherent risico de mogelijke afwijking wordt ingeschat* - hoe hoger de mate waarin een transactiestroom, rekeningsaldo of toelichting vatbaar is voor een afwijking van materieel belang, hoe hoger de inschatting van het inherente risico op het spectrum van inherent risico zal zijn, en vice versa. De accountant gebruikt professionele oordeelsvorming bij het vaststellen van de combinatie van de waarschijnlijkheid en de omvang van een afwijking.
- Wanneer een ingeschat risico hoger op het spectrum van inherent risico is ingeschat wil dit niet zeggen dat zowel de waarschijnlijkheid als de omvang worden ingeschat als hoog - juist de combinatie van de waarschijnlijkheid en de omvang bepaalt of het ingeschatte risico hoger of lager wordt ingeschat op het spectrum van inherent risico. Zo kan een inschatting van een hoger inherent risico het resultaat zijn van een lagere waarschijnlijkheid dat een risico zich voordoet maar met een zeer hoge omvang.<sup>24</sup>
  - In de Standaard worden geen categorieën gegeven voor het spectrum van inherent risico, maar er wordt wel vermeld dat accountants gebruik kunnen maken van categorieën.<sup>25</sup>

<sup>23</sup> Standaard 315 (herzien in 2019), paragraaf 7

<sup>24</sup> Standaard 315 (herzien in 2019), paragraaf A213

<sup>25</sup> Standaard 315 (herzien in 2019), paragraaf A214

- 85 Het op deze manier inschatten van inherente risico's helpt de accountant bij het opzetten van een juiste manier om in te spelen op de risico's op een afwijking van materieel belang. Hoe hoger het geïdentificeerde risico wordt ingeschat op het spectrum van inherente risico's, hoe overtuigender de controle-informatie moet zijn om in te spelen op het ingeschatte risico. Bovendien helpt deze manier van het inschatten van het inherente risico ook bij het vaststellen van de significante risico's (zie hieronder).

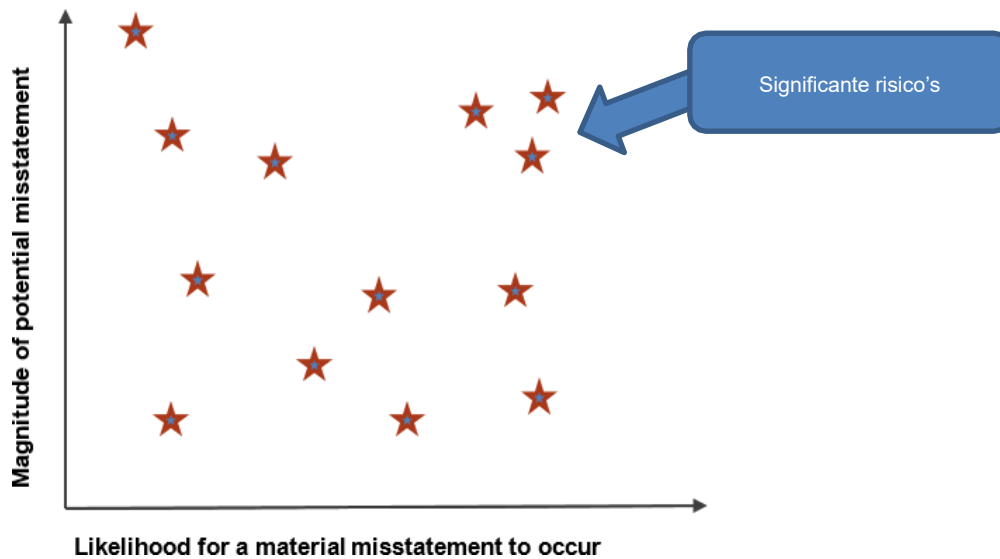
#### *Significante risico's*

- 86 In plaats van de aandacht te richten op manieren om in te spelen op de risico's (zoals het geval was bij de definitie in Standaard 315 (herzien)),<sup>26</sup> is de definitie van significant risico in Standaard 315 (herzien in 2019) herzien om de nadruk te leggen op de situatie waarbij de inschatting van het inherente risico dicht bij de bovengrens van het spectrum van inherent risico ligt. Dit kan betrekking hebben op een of op meerdere risico's, en kan van tijd tot tijd verschillen, afhankelijk van de aard en de omstandigheden van de entiteit. Daardoor is het mogelijk dat twee entiteiten binnen dezelfde sector niet noodzakelijk dezelfde significante risico's hebben.
- 87 De herziene definitie van een significant risico omvat twee elementen. Een risico wordt als significant gezien indien:
- a de inschatting van het inherente risico dicht bij de bovengrens van het spectrum van inherent risico ligt vanwege de mate waarin de inherente risicofactoren van invloed zijn op de combinatie van de waarschijnlijkheid dat een afwijking voorkomt (in onderstaande figuur: likelyhood for a material misstatement to occur) en de omvang van de mogelijke afwijking (magnitude of potential misstatement) als die afwijking voorkomt. De combinatie van waarschijnlijkheid en de omvang betekent dat een significant risico mogelijk een lage waarschijnlijkheid kan hebben maar dat de omvang zeer groot kan zijn als het risico zich voordoet. Hoewel deze risico's minder waarschijnlijk als een significant risico worden overwogen (in vergelijking met risico's waarvan zowel de waarschijnlijkheid als de omvang groot zijn), worden zij niet expliciet uitgesloten; of
  - b het risico moet worden behandeld als een significant risico uit hoofde van de vereisten van andere Standaarden (bijvoorbeeld frauderisico's).
- 88 Tenzij een andere Standaard vereist dat een risico als significant wordt aangemerkt, worden significante risico's bepaald door professionele oordeelsvorming. In paragraaf A221 van Standaard 315 (herzien in 2019) staat een aantal voorbeelden van aangelegenheden waarbij de kans op een significant risico groter is.

par. 32

<sup>26</sup> Standaard 315 (herzien) definieert een 'significant risico' als een geïdentificeerd en ingeschat risico op een afwijking van materieel belang waaraan, op grond van de oordeelsvorming van de accountant, tijdens de controle speciale aandacht moet worden besteed.





- 89 Hoewel de manieren waarop wordt ingespeeld op risico's niet langer bepalend is voor de vaststelling door de accountant van wat een significant risico is, bevatten Standaard 315 (herzien in 2019) en andere Standaarden nog steeds specifieke manieren om in te spelen op die risico's die als significant zijn vastgesteld. Zo moeten interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot significante risico's worden geïdentificeerd en er moet O&I-onderzoek worden uitgevoerd, zoals toegelicht in paragraaf 58 hierboven (component 'interne beheersingsactiviteiten').

#### *Intern beheersingsrisico*

- 90 Standaard 315 (herzien in 2019) geeft niet langer de mogelijkheid om inherente risico's en intern beheersingsrisico gelijktijdig in te schatten, d.w.z. deze risico's moeten separaat worden ingeschat (hoewel het interne beheersingsrisico niet wordt geïdentificeerd, ondersteunt het inzicht dat de accountant verkrijgt in de componenten van het interne beheersingssysteem van de entiteit de accountant wel bij de inschatting van het interne beheersingsrisico).
- 91 Er is ook een sterker verband tussen de inschattingen van het interne beheersingsrisico en de werkzaamheden die worden uitgevoerd bij het verwerven van inzicht in de componenten van het interne beheersingssysteem van de entiteit. Het inzicht van de accountant in het interne beheersingssysteem van de entiteit geeft een basis voor de algemene verwachtingen van de accountant met betrekking tot de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen en of de accountant van plan is om de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen te toetsen bij het opzetten en uitvoeren van overige controlewerkzaamheden uit hoofde van Standaard 330.
- 92 De plannen van de accountant om de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen te toetsen zijn gebaseerd op de verwachting dat interne beheersingsmaatregelen effectief werken en dit vormt de basis voor de inschatting door de accountant van het interne beheersingsrisico. Indien de accountant op basis van de uitgevoerde werkzaamheden in het component interne beheersingsactiviteiten (zie paragraaf 58 hierboven) niet van plan is om de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen te toetsen, dan is de inschatting van het interne beheersingsrisico dusdanig dat de risico's op een afwijking van materieel belang gelijk is als de inschatting van het inherente risico (d.w.z. het interne beheersingsrisico is maximaal). Indien de accountant dan van plan is om hoofdzakelijk een gegevensgerichte benadering van de controle te hanteren is er geen noodzaak tot het verder toetsen van de interne beheersingsmaatregelen zodra het inzicht in de componenten van het interne beheersingssysteem is verkregen en de relevante werkzaamheden voor dat doel (zoals vereist uit hoofde van paragrafen 21 - 27 van Standaard 315 (herzien in 2019)) zijn uitgevoerd.

- 93 Standaard 315 (herzien in 2019) benadrukt ook dat indien de accountant van plan is om de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen te toetsen, en de interne beheersingsmaatregelen zijn geautomatiseerd, het mogelijk noodzakelijk is om de effectieve werking van de betrokken general IT controls te toetsen die de werking van die geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen ondersteunen (zie paragraaf A229 van Standaard 315 (herzien in 2019)).

*Het evalueren van controle-informatie verkregen tijdens de risico-inschattingswerkzaamheden*

- 94 Om de professioneel-kritische instelling binnen de Standaard te benadrukken, is een nieuwe vereiste toegevoegd voor de evaluatie of de controle-informatie verkregen uit de risico-inschattingswerkzaamheden een geschikte basis verschaft voor de identificatie en inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang (zie paragraaf 35 van Standaard 315 (herzien in 2019)).

par. 35



*Hernieuwde evaluatie - transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen die niet significant zijn, maar die wel van materieel belang zijn*

- 95 Om de volledigheid van het risico-identificatieproces te versterken en te verbeteren is er een hernieuwde evaluatie vereist op het moment dat de accountant het einde van het proces nadert (paragraaf 36 van Standaard 315 (herzien in 2019)).

par. 36

- 96 De accountant dient de volledigheid te evalueren van de significante transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen die zijn geïdentificeerd door de accountant. Dit gebeurt door zich te richten op die transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen (kwalitatief en kwantitatief) die van materieel belang zijn, maar niet zijn geïdentificeerd als significant (d.w.z. er zijn geen risico's op afwijkingen van materieel belang vastgesteld en daarmee ook niet van relevante beweringen).
- 97 Hierbij geldt dat paragraaf 18 van Standaard 330, ook gericht op 'materiële' transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen, nog steeds van kracht is (d.w.z. de vereiste van gegevensgerichte werkzaamheden voor alle materiële transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen). De interactie tussen de nieuwe evaluatie in Standaard 315 (herzien in 2019) en de vereiste in Standaard 330 wordt nader toegelicht in paragrafen A233 - A235 van Standaard 315 (herzien in 2019). Als onderdeel van het project om Standaard 315 (herzien in 2019) te herzien heeft de IAASB de interactie van de nieuwe vereiste in Standaard 315 (herzien in 2019) en paragraaf 18 van Standaard 330 opnieuw overwogen, en overwogen of laatstgenoemde nog nodig was aangezien deze paragrafen een gelijksoortig doel dienen, namelijk om bescherming te bieden tegen een imperfecte risico-identificatie en -inschatting. De IAASB is tot de conclusie gekomen om paragraaf 18 van Standaard 330 te behouden, maar heeft wel wijzigingen doorgevoerd teneinde:
- te verduidelijken dat paragraaf 18 van Standaard 330 betrekking heeft op transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen die '*kwantitatief of kwalitatief van materieel belang zijn*', om zo afstemming te bereiken met de reikwijdte van Standaard 315 (herzien in 2019).
  - in de toepassingsgerichte teksten<sup>27</sup> de interactie toe te lichten tussen de vereiste en het nieuwe concept van significante transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen.
  - te verduidelijken dat niet wordt vereist om alle beweringen met betrekking tot de transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen die worden beïnvloed door deze vereiste te toetsen. In paragraaf A42a van de Wijzigingen in andere Standaarden wordt met betrekking tot Standaard 330 toegelicht dat bij het opzetten van gegevensgerichte werkzaamheden die moeten worden uitgevoerd, de werkzaamheden worden gericht op die bewering(en) waarbij indien er zich een afwijking van materieel belang voordoet, er een redelijke mogelijkheid is dat deze van materieel belang zal zijn.

<sup>27</sup> Standaard 315 (herzien in 2019), paragraaf A233

*Documentatie*

- 98 Op basis van de verduidelijkingen en verbeteringen die zijn gedaan in Standaard 315 (herzien in 2019) is de IAASB tot de conclusie gekomen dat er meer moet worden gedocumenteerd (met betrekking tot de vereisten van Standaard 230<sup>28</sup>), met name de vereiste om de 'significante oordeelsvorming'<sup>29</sup> van de accountant die plaatsvindt bij het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang te documenteren. Bij het benadrukken van een aantal van de belangrijkste wijzigingen die zijn doorgevoerd, met name met betrekking tot interne beheersingsmaatregelen en significante risico's, wordt er nieuwe en betere documentatie vereist voor:
- a de belangrijkste elementen van het inzicht van de accountant in de entiteit en haar omgeving, het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en elk van de componenten van het interne beheersingssysteem van de entiteit (de specifieke paragrafen waarin de aspecten waarvan wordt vereist dat deze worden gedocumenteerd zijn vermeld). De documentatie dient de bron van de informatie te bevatten en de risico-inschattingswerkzaamheden die zijn uitgevoerd.
  - b O&I-onderzoek van interne beheersingsmaatregelen in de component interne beheersingsactiviteiten.
  - c de identificatie en inschatting van risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten en op het niveau van beweringen. Dit betreft ook significante risico's en risico's waarvoor gegevensgerichte werkzaamheden alleen niet toereikend zijn voor het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie. Ook de beweegredenen voor significante oordeelsvorming moeten worden gedocumenteerd.
  - d In paragraaf A238 van Standaard 315 (herzien in 2019) worden ook verschillende aangelegenheden genoemd die kunnen worden gedocumenteerd om aan te tonen dat de accountant een professioneel-kritische instelling heeft uitgeoefend.




---

<sup>28</sup> Standaard 230, *Controledocumentatie*

<sup>29</sup> Standaard 230, paragraaf 8(c)

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.

De IAASB ontwikkelt controle- en assurance-standaarden en leidraden voor gebruik door alle accountants 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 structuren en processen die de activiteiten van de IAASB ondersteunen worden gefaciliteerd door de International Federation of Accountants® of IFAC®.

De IAASB en IFAC aanvaarden geen aansprakelijkheid voor schade veroorzaakt door een persoon die handelt of naltaat te handelen vertrouwend op het materiaal in deze publicatie, ongeacht of een dergelijke schade wordt veroorzaakt door nalatigheid of anderszins.

De 'International Auditing and Assurance Standards Board', 'International Standards on Auditing', 'International Standards on Assurance Engagements', 'International Standards on Review Engagements', 'International Standards on Related Services', 'International Standards on Quality Control', 'International Auditing Practice Notes', 'International Federation of Accountants', 'IAASB', 'ISA', 'ISAE', 'ISRE', 'ISRS', 'ISQC', 'IAPN', 'IFAC', het IAASB-logo, en het IFAC-logo zijn handelsmerken van IFAC, of gedeponeerde handelsmerken en servicemerken van IFAC in de Verenigde Staten en andere landen.

Voor copyrights, handelsmerk en informatie over toestemming ga naar [toestemmingen](#) of neem contact op via [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org).

Deze "ISA 315 First-Time Implementation Guide" van de IAASB is gepubliceerd door de International Federation of Accountants (IFAC) in juli 2022 in de Engelse taal en is vertaald in het Nederlands door de Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) in januari 2023 en is gereproduceerd met toestemming van de IFAC. Het proces van vertalen van de "ISA 315 First-Time Implementation Guide" is beoordeeld door de IFAC en in overeenstemming bevonden met "Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants." De akkoord bevonden tekst van de gehele ISA 315 First-Time Implementation Guide is die welke door de IFAC in de Engelse taal is gepubliceerd. IFAC draagt geen verantwoordelijkheid voor de juistheid en volledigheid van de vertaling of voor handelingen die daarvan een gevolg zijn.

De Engelse tekst van ISA 315 First-Time Implementation Guide © 2022 door de IFAC. Alle rechten voorbehouden.  
De Nederlandse tekst van ISA 315 First-Time Implementation Guide © 2023 door de IFAC. Alle rechten voorbehouden.

Contact [Permissions@ifac.org](mailto:Permissions@ifac.org) voor toestemming om te reproduceren, op te slaan of te verzenden, of om soortgelijk gebruik te maken van dit document.



**International Auditing  
and Assurance  
Standards Board**

529 Fifth Avenue, New York, NY 10017  
T + 1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570  
[www.iaasb.org](http://www.iaasb.org)