

# IAASB: gewijzigde controlestandaarden en strategie 2009-2011

Marcel Pheijffer

**SAMENVATTING** De International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) heeft in december 2008 het zogeheten *Clarity-project* afgerond. Dit project betreft vooral een aantal technische aanpassingen van de controlestandaarden, die door de auteur worden geduid. Naar zijn mening krijgen de standaarden door de aanpassingen een meer *rules based* karakter.

De afronding van het project schept ruimte voor nieuwe initiatieven van de IAASB. Deze zijn opgenomen in de strategie van de IAASB voor de jaren 2009-2011 en worden in deze bijdrage besproken.

**RELEVANTIE VOOR DE PRAKTIJK** De implementatie van de aangepaste standaarden noodzaakt tot aanpassingen van controlehandboeken, werkprogramma's en controledossiers. Bovendien zal er een aanzienlijke opleidingsinspanning nodig zijn om alle medewerkers in te wijden in de herziene standaarden.

Kennis van de IAASB-strategie voor de komende jaren maakt dat de lezer bekend raakt met hetgeen er op het gebied van controlestandaarden in de nabije toekomst zal plaatsvinden.

## 1 Inleiding

Eerder schonk ik in MAB aandacht aan het zogeheten *Clarity-project* dat ziet op de controlestandaarden (Pheijffer, 2007b). Dit is een project van de International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) van de International Federation of Accountants (IFAC).<sup>1</sup> Afgelopen december is dit project afgerond. Reden om nog eens te kijken naar (1) hetgeen met het project werd beoogd, (2) wat het project precies omvatte, (3) of de doelstellingen zijn gehaald en (4) wat er de komende jaren op het terrein van de controle- en assurancestandaarden op ons af gaat komen (strategisch paper IAASB 2009-2011).

Kern van deze bijdrage is allereerst dat de controlestandaarden qua vorm grote veranderingen ondergaan die nopen tot het bijstellen van de controlehandboeken in de accountantspraktijk. Qua inhoud hebben er echter geen majeure wijzigingen – omdat het *Clarity-project* niet de volledige herziening en actualisering van de standaarden

tot doel had – plaatsgevonden. In zekere zin is dat onbevredigend en een gemiste kans. De IAASB zal de komende jaren echter een aantal controlestandaarden alsnog herzien en heeft een strategie voor de komende jaren uitgezet met daarin nieuwe initiatieven. Bijvoorbeeld op het terrein van XBRL en de controle van CO<sub>2</sub>-uitstoot. Dit wordt in deze bijdrage eveneens toegelicht.

Achtereenvolgens komen aan de orde: de redenen en doelstellingen van het *Clarity-project* (paragraaf 2), de concretisering van het project (paragraaf 3), de vraag of de doelstellingen van het project zijn gehaald (paragraaf 4) en de strategie over 2009-2011 van de IAASB (paragraaf 5). Ik sluit af met een conclusie (paragraaf 6).

## 2 Redenen en doelstellingen *Clarity-project*

Voor wat de redenen en doelstellingen – (1) minder regels; (2) kwalitatief betere regels; (3) heldere regels – van het *Clarity-project* betreft, verwijs ik naar Pheijffer (2007b). Een samenvatting daarvan volgt hieronder.

De International Standards on Auditing (ISAs) vormen een stevige bundel. Te stevig volgens vele beroepsbeoefenaren<sup>2</sup>. Zij hebben moeite het overzicht te houden in het oerwoud van regels dat de accountancy omgeeft. Want naast de ISAs – hier te lande Controle- en Overige Standaarden (COS) geheten – hebben zij in Nederland nog te maken met de Wet Toezicht Accountantsorganisaties (WTA), het Besluit Toezicht Accountantsorganisaties (BTA), de Verordening Gedragscode (VGC), allerlei nadere voorschriften, een gedragsrichtlijn en diverse andere regelgeving. Maar ook internationaal komt de vraag op of we niet met minder in plaats van meer regels toe kunnen. Het is een belangrijke reden geweest voor de International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) om het zogeheten *Clarity Project* te starten.

Het *Clarity Project* is echter niet alleen gestart om het aantal regels in de ISAs te verminderen. De belangrijkste reden

voor het project was dat de kwaliteit van de ISAs diende te worden verbeterd. Dat kan onder meer door het aantal regels te verminderen, door het beter afstemmen van de in de loop der jaren gepubliceerde standaarden, maar bijvoorbeeld ook door het helderder formuleren van principes en regels. Dat laatste zie ik nadrukkelijk als een deelaspect van het Clarity Project. Ik hecht eraan dat op te merken omdat de aanpassing van de standaarden in het kader van dit project in de praktijk laat zien dat het om meer gaat dan het verschaffen van helderheid. De ISAs zijn door de aanpassing minder complex, minder uitgebreid en vooral concreter geworden. Daarom ben ik van mening dat het begrip kwaliteit een beter label voor het project is dan het begrip helderheid (Clarity).

De kern van de controlestandaarden is – uiteraard – over-eind gebleven: controleren is toetsen aan de norm en auditen is een proces waarbij de accountant op zoek gaat naar risico's op een materiële fout in de jaarrekening, dit teneinde voldoende en toereikende controle-informatie te verkrijgen om een deugdelijke grondslag voor de accountantsverklaring te verkrijgen. Dat was, is en blijft de rode draad in de standaarden.

### 3 Concretisering Clarity Project

De belangrijkste verhelderingen van de standaarden die het project concreet beoogt zijn<sup>3</sup>:

- het duiden van een overkoepelende doelstelling (*objective*) voor controles die conform de ISAs worden uitgevoerd;
- het duiden van een concrete doelstelling in iedere ISA;
- het duiden en verhelderen van de verplichtingen die de auditor dient na te leven teneinde vorenbedoelde doelstellingen te kunnen bereiken;
- het elimineren van dubbelzinnigheden en tegenstrijdigheden die in de ISAs bleken te zitten. Dit onder meer door het veelvuldig gebruik van de tegenwoordige tijd (*present tense*) in de oude standaarden. De *present tense* is vervangen door de opname van het gebiedende *shall* in iedere verplichting (*requirement*) in de standaarden;
- de twee voorgaande bullets hebben concreet geleid tot een nadrukkelijk onderscheid in verplichtingen (*requirements*, dus met een *shall*-bepaling) en het daarbij behorende toelichtende materiaal (*application material*, zonder *shall*-bepaling);
- het, voor zover nodig, aan het eind van de *clarified ISAs* opnemen van specifieke documentatiebepalingen; dit als aanvulling op de algemene documentatievereisten in ISA 230.

De IAASB heeft telkens de teksten van de bestaande standaarden als uitgangspunt genomen, waarna daarin vorenstaande verhelderingen worden aangebracht. Daardoor veranderen de standaarden die in het kader van het Clarity

Project onder handen zijn genomen niet qua inhoud, wel qua structuur.

Oorspronkelijk zouden alle ISAs in 2011 aan de beschreven verhelderingen van het Clarity Project dienen te voldoen. Binnen dit tijdpad zouden de ISAs niet alleen aangepast worden door het aanbrengen van de verhelderingen, die vooral op de structuur en andere kwaliteitsaspecten zien. Ze zouden ook een volledige inhoudelijke actualisering en herziening krijgen. Echter, onder druk van met name de Europese Commissie die de ISAs voor recht wil overnemen<sup>4</sup>, heeft de IAASB besloten het tijdpad aanzienlijk in te korten en het project al in 2008 af te ronden. Die 'versnelling' heeft ertoe geleid dat de ISA's – 16 in totaal – die bij aanvang van het Clarity Project al onder handen waren om inhoudelijk te worden herzien (1) eerst zijn herzien en door de IAASB zijn aangenomen<sup>5</sup>, en (2) pas daarna in het kader van het Clarity Project onder handen zijn genomen om vervolgens als 'clarified ISAs' te worden aangenomen. Deze staan in het navolgende schema onder de noemer 'Revised and Redrafted'.

De overige standaarden – 19 in totaal – hebben dus slechts stap 2 doorlopen en staan in het schema opgenomen als 'Redrafted'.<sup>6</sup>

Ten tijde van het project is één nieuwe standaard ontwikkeld; deze is direct in het juiste Clarity format gegoten. Het gaat om ISA 265 die handelt over de communicatie van tekortkomingen in de maatregelen van interne beheersing.

Voorts dient te worden opgemerkt dat naast de in totaal 36 onderhanden genomen ISA's, ISQC1 eveneens aan het beschreven format is aangepast.

### 4 Zijn de doelstellingen van het Clarity Project gehaald?

De vraag of de doelstellingen van het Clarity Project zijn gehaald, dient positief te worden beantwoord. De standaarden:

- bevatten per saldo minder bepalingen, zeker indien het *application material* niet zou worden meegeteld, maar puur als toelichting wordt gezien voor diegenen die nadere toelichting nodig hebben. Het geheel is strakker en overzichtelijker geworden;
- zijn kwalitatief op een aantal belangrijke punten beter geworden. De structuur is duidelijk, het taalgebruik is eenduidig en gestroomlijnd en de gebruiker kan er gemakkelijker de weg in vinden. Het duiden van doelstellingen per standaard is een duidelijke verbetering;
- zijn inderdaad helderder – de centrale doelstelling van het project – geworden. Hier kunnen de argumenten van het vorige punt worden herhaald, maar zoals gescherst maak ik bewust het onderscheid tussen 'kwaliteit' en 'helderheid'.

## Schematisch weergegeven:

Standaard	'New', 'Revised and redrafted' of 'Redrafted' <sup>8</sup>
ISQC 1, Quality Control for Firms that Perform Audits and Reviews of Financial Statements, and Other Assurance and Related Services Engagements	Redrafted
ISA 200, Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing	Revised and redrafted
ISA 210, Agreeing the Terms of Audit Engagements	Redrafted
ISA 220, Quality Control for an Audit of Financial Statements	Redrafted
ISA 230, Audit Documentation	Redrafted
ISA 240, The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements	Redrafted
ISA 250, Consideration of Laws and Regulations in an Audit of Financial Statement	Redrafted
ISA 260, Communication with Those Charged with Governance	Revised and redrafted
ISA 265, Communicating Deficiencies in Internal Control	New
ISA 300, Planning an Audit of Financial Statements	Redrafted
ISA 315, Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement Through Understanding the Entity and Its Environment	Redrafted
ISA 320, Materiality in Planning and Performing an Audit	Revised and redrafted
ISA 330, The Auditor's Responses to Assessed Risks	Redrafted
ISA 402, Audit Considerations Relating to an Entity Using a Third-Party Service Organization	Revised and redrafted
ISA 450, Evaluation of Misstatements Identified during the Audit	Revised and redrafted
ISA 500, Audit Evidence	Redrafted
ISA 501, Audit Evidence – Specific Considerations for Selected Items	Redrafted
ISA 505, External Confirmations	Revised and redrafted
ISA 510, Initial Audit Engagements – Opening Balances	Redrafted
ISA 520, Analytical Procedures	Redrafted
ISA 530, Audit Sampling	Redrafted
ISA 540, Auditing Accounting Estimates, Including Fair Value Accounting Estimates, and Related Disclosures	Revised and redrafted
ISA 550, Related Parties	Revised and redrafted
ISA 560, Subsequent Events	Redrafted
ISA 570, Going Concern	Redrafted
ISA 580, Written Representations	Revised and redrafted
ISA 600, Special Considerations – Audits of Group Financial Statements (Including the Work of Component Auditors)	Revised and redrafted
ISA 610, Using the Work of Internal Auditors	Redrafted
ISA 620, Using the Work of an Auditor's Expert	Revised and redrafted
ISA 700, Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements	Redrafted
ISA 705, Modifications to the opinion in the Independent Auditor's Report	Revised and redrafted
ISA 706, Emphasis of Matter Paragraphs and Other Matter Paragraphs in the Independent Auditor's Report	Revised and redrafted
ISA 710, Comparative Information – Corresponding Figures and Comparative Financial Statements	Redrafted
ISA 720, The Auditor's Responsibility in Relation to Other Information in Documents Containing Audited Financial Statements	Redrafted
ISA 800, Special Considerations – Audits of Financial Statements Prepared in Accordance with Special Purpose Frameworks	Revised and redrafted
ISA 805, Special Considerations – Audits of Single Financial Statements and Specific Elements, Accounts or Items of a Financial Statement	Revised and redrafted
ISA 810, Engagements to Report on Summary Financial Statements	Revised and redrafted

Echter, er bestaan wel kritiek- en verbeterpunten:

- het grootste aantal standaarden (19 in totaal) is niet geactualiseerd en herzien alvorens over te gaan tot het in *Clarity format* gieten daarvan. Zoals in paragraaf 2 aangegeven is dat mijns inziens een gemiste kans. Het impliceert dat deze standaarden in de toekomst nogmaals onderhanden dienen te worden genomen. Dat kan niet worden gezien als een doelmatige manier van werken, temeer daar de samenstelling van de IAASB inmiddels ook weer is gewijzigd – waardoor oude *Clarity* discussies weer kunnen opblazen – en dit legt bovendien een extra tijds-

beslag op diegenen die bij de ontwikkelingen van de standaarden en het *due process* zijn betrokken. Bovendien valt het aan veel belanghebbenden nauwelijks uit te leggen dat actualisering en herziening van de standaarden niet in een adem is gegaan. Dat brengt extra kosten voor de accountantspraktijken met zich mee, die nu tweemaal een implementatieslag dienen te maken. Namelijk bij het invoeren van de standaarden die nu in *Clarity format* zijn gezet en ten tweede male zodra deze standaarden in de toekomst alsnog geactualiseerd worden;

- de IAASB dient zich te bekommeren om standaarden op

het gebied van *auditing én assurance*. Het Clarity Project zag in de eerste fase echter niet op de assurance-standaarden. Die dienen nog te worden aangepast. Het ware logischer en doelmatiger geweest het project in een keer voor alle standaarden uit te rollen. Echter om dezelfde reden als waarom actualisering en herziening van de meerderheid van de standaarden achterwege is gebleven, namelijk tijdsdruk vanuit de Europese Commissie, zijn de assurance-standaarden niet meegenomen. Europa bekommert zich vooralsnog louter om (die onderdelen van) de standaarden die zien op de wettelijke controleopdrachten en dus niet om de assurance-standaarden;

- hoewel de IFAC en de IAASB belijden dat de standaarden *principle-based* zijn, ben ik van mening dat ze in ons huidige toezichtklimaat toch meer als *rules-based* worden bestempeld. Waar de gedachte is dat de opname van te realiseren doelstellingen per standaard invulling zou geven aan het handelen vanuit principes, schept het taalgebruik – met name ‘requirements’ en ‘shall-bepalingen’ – de opmaat om de standaarden om te zetten naar afvinklijstjes waaraan moet worden voldaan. De praktijk zal leren of individuele accountants, de (afdelingen vaktechniek van de) accountantspraktijken en met name de toezichthouders zoals de AFM, ruimte nemen en laten om op andere wijze dan in de requirements is voorschreven te komen tot het realiseren van de doelstellingen van een standaard;
- de praktijk zal eveneens moeten uitwijzen of het onderscheid tussen requirements en application material waarde heeft. Het risico is dat degenen die zoeken naar houvast het toelichtende materiaal ook als verplicht gaan ervaren. Ook indien er alternatieven die minstens zo goed zijn, voorhanden zijn;
- ISA 200 – aangaande de doelstelling en algemene uitgangspunten van de controle van financiële overzichten – zou de meest fundamentele standaard dienen te zijn, maar is qua inhoud te mager en geeft te weinig inhoud en richting aan begrippen zoals ‘professional judgement’, ‘professional skepticism’, ‘inherent limitations’ en ‘reasonable assurance’. Het is juist deze standaard waar de verbrokkeling in requirements en application material de structuur breekt in plaats van dat het verhelderend werkt. Het is zelfs de vraag of de inhoud van deze standaard niet had moeten leiden tot een goed *conceptual framework* in plaats van het vasthouden aan de spelregels van het Clarity Project. Naar mijn mening is de thematiek die in ISA 200 aan de orde komt zodanig dat deze niet in een standaard dient te worden gevat.<sup>9</sup> Met name omdat de onderwerpen een overkoepelend karakter dragen en zich bovendien niet lenen voor opname in het Clarity format. De gedachte om te komen tot een zodanig *framework* was voor een grote meerderheid binnen de IAASB helaas nog een brug te ver.<sup>10</sup>

De meeste van de hiervoor genoemde punten zijn reparaarbaar en zullen zich op termijn mogelijk oplossen. Wellicht ontstaat op langere termijn wel de behoefte en de wil alsnog te komen tot een aangepast en verbeterd *conceptual framework*. De genoemde kritiek- en verbeterpunten vloeien mede voort uit het feit dat de IAASB onder tijdsdruk is gezet door de Europese Commissie om snel tot afronding van het Clarity Project te komen, opdat de Europese Commissie de standaarden kan overnemen. De IAASB heeft ervoor gekozen daarin mee te gaan en het belang van harmonisering zwaarder te laten wegen dan het belang van op iets langere termijn met nog betere standaarden te komen. Die keuze is begrijpelijk, maar bovenal in het belang van zowel het accountantsberoep als het maatschappelijk verkeer. Het alternatief, door de Europese Commissie op te stellen eigen en dus afwijkende standaarden, zou de doodsteek voor harmonisatie zijn en zal bovendien met hoge kosten gepaard gaan. Niet in de laatste plaats voor internationaal opererende cliënten en de door hen ingeschakelde accountantskantoren, die dan te maken zouden krijgen met twee stelsels van controlestandaarden.

## 5 Strategisch paper IAASB 2009-2011

Alvorens over te gaan tot een bespreking van de initiatieven die de komende jaren van de IAASB mogen worden verwacht, richt ik eerst de blik op de nieuwe voorzitter van de IAASB: Arnold Schilder.

### Nieuwe voorzitter IAASB

Arnold Schilder, voormalig topman van De Nederlandsche Bank, is per 1 januari 2009 aangetreden als voorzitter van de IAASB. Hij zal tenminste drie jaar deze functie bekleden. Belangrijk in zijn profiel is dat hij geen recente achtergrond heeft bij een van de grote accountantskantoren. De IAASB opereert in een omgeving waarin de public interest centraal staat en belanghebbenden per definitie kritisch staan tegenover activiteiten van regelgevers waarin het accountantsberoep zelf een rol speelt. Schilder komt voor wat betreft zijn recente werkkring uit onverdachte hoek en heeft om die reden – vanuit de perceptie van het maatschappelijk verkeer en de public interest bezien – een streepje voor op een voorzitter die van een accountantskantoor afkomstig is.

Dat geldt zeker ook indien de discussies over de rol van accountants voor en ten tijde van de kredietcrisis heftiger gaan worden, er claims en aansprakelijkstellingen jegens accountants(kantoren) komen en de Pavlov-reactie van nieuwe en steviger wet- en regelgeving volgt. Vanuit zijn achtergrond als toezichthouder kan Schilder het veld goed overzien en zal hij de belangen van het accountantsberoep goed kunnen behartigen. Tevens mét een scherp oog voor de belangen van het maatschappelijk verkeer.

### Kernpunten strategisch paper IAASB 2009-2011

Voor een volledig overzicht van de activiteiten die de IAASB de komende drie jaar zal ontplooiën wordt verwezen naar de IFAC-website waarop de strategie en het werkprogramma van de IAASB zijn te vinden (IAASB 2008b). Op deze plaats volsta ik met het noemen van enige belangrijke aspecten. Die zien op een drietal terreinen, te weten:

- implementatie standaarden;
- verbeterde werking kapitaalmarkten;
- *small & medium entities* (hierna: SME-praktijk).

### Implementatie standaarden

De Clarity-standaarden zijn van toepassing op controles over boekjaren die aanvangen op of na 15 december 2009. Gegeven de hoeveelheid herziene standaarden – die deels nog vertaling behoeven – ligt er een majeure kluif voor hen die binnen de beroepsorganisaties en accountantspraktijken verantwoordelijk zijn voor de correcte implementatie van de standaarden. Naast het verzorgen van een Nederlandstalige versie<sup>11</sup>, dienen de controlehandboeken, werkprogramma's en controledossiers te worden aangepast. Bovendien zal er een aanzienlijke opleidingsinspanning nodig zijn om alle medewerkers in te wijden in de herziene standaarden. Veel werk aan de winkel dus. Het is dan ook om die reden dat is besloten om in beginsel twee jaar vanaf voornoemde datum geen nieuwe standaarden in werking te laten treden.

Voorts zal door de IAASB een proces op gang worden gebracht waarbij de effectiviteit van standaarden periodiek wordt getoetst. Op deze wijze kan worden gevolgd of de standaarden in de praktijk werkbaar zijn en het beoogde resultaat opleveren.

Zoals gezegd is het opstellen van een goed overkoepelend *conceptual framework* op dit moment nog een brug te ver. Maar een eerste stap zal – naar aanleiding van consultatie van het veld – worden gezet: *'The strategy review consultations indicated some degree of support for developing further certain key conceptual matters, such as materiality, audit evidence and professional judgement. The IAASB plans to determine the demand for and scope of any such projects.'* (IAASB 2008b, p. 10). Daarnaast wordt gekeken naar de verdere invulling van de kwaliteit van het controleproces (*audit quality*).

### Verbeterde werking kapitaalmarkten

De goede werking van de kapitaalmarkten is mede afhankelijk van de kwaliteit van de controlestandaarden. De IAASB onderkent in dat verband dat sommige – niet tijdens het Clarity Project herziene – standaarden actualisering en verbetering behoeven. In eerste instantie worden ISA 610 *'Using the work of internal auditors'* en ISA 720 *'The auditor's responsibility in relation to other information in documents containing audited financial statements'* aangepakt.

Een tweede punt betreft ontwikkelingen zoals XBRL en *continuous auditing*, goed passend in de steeds verder digitaliserende wereld. De IAASB gaat op zoek naar het antwoord op de vraag welke aanpassingen van de controlestandaarden in dit verband nodig zijn.

Daarnaast worden projecten opgestart gericht op (de herziening van) het verklaringenstelsel (ISA 700 e.v.), toekomstgerichte informatie en het prospectus<sup>12</sup>.

Op het gebied van duurzaamheid valt een Nederlands succes te noteren: *'Review Royal NIVRA's recently issued standard on sustainability reporting to determine whether it provides an appropriate basis for an international standard.'* Op dit punt zijn wij dus even het ijkpunt voor een wereldwijde standaard (Koninklijk NIVRA 2007).

Een tweede duurzaamheidsproject ziet op de ontwikkeling van een standaard gericht op *carbon emissions information*. Zonder te zeggen dat dit project op termijn geen nut heeft, zet ik er nu wel vraagtekens bij. Ten eerste is het de vraag of de accountant wel voldoende deskundig is als het gaat om milieutechnische zaken zoals de CO<sub>2</sub>-uitstoot. Het komt mij voor dat de accountant op dit terrein weliswaar toegevoegde waarde kan hebben vanuit zijn controledeskundigheid, maar desondanks voorlopig een bescheiden rol dient te spelen. De thematiek is nog onvoldoende uitgekristalliseerd, normen zijn beperkt voorhanden en de behoeften van het maatschappelijk verkeer zijn niet eenduidig gedefinieerd.

Maar mijn tweede punt acht ik wezenlijker. Ik behandel hier wat de IAASB gaat doen aan de verbeterde werking van de kapitaalmarkten. De huidige turbulentie op de kapitaalmarkten laat zien dat deze niet goed werken, dat verbeteringen – ook in de accountantscontrole – noodzakelijk zijn. Het is dan ook opvallend dat de IAASB-strategie (opgesteld in 2007) niet voorziet in acties die daarop zijn gericht en dat de strategie in de loop van 2008 niet aan actuele ontwikkelingen is aangepast. Slechts één project raakt aan de turbulentie op de kapitaalmarkten en dat is het bezien of er meer richtsnoeren – geen standaarden – dienen te komen voor de *fair value audit*. Mijn perceptie is dat het maatschappelijk verkeer thans meer concrete initiatieven vanuit het accountantsberoep verwacht die gericht zijn op de genoemde turbulentie op de kapitaalmarkten (zie verder Pheijffer, 2009). Een duurzaamheidsproject gericht op CO<sub>2</sub>-uitstoot – hoe belangrijk ook voor de lange termijn – zal op korte termijn mijns inziens niet bovenaan het wensenlijstje van het maatschappelijk verkeer staan.

### SME-praktijk

De standaarden die zien op beoordelingsopdrachten (ISRE 2400) en samenstelopdrachten (ISRS 4410) zullen worden herzien. Verder wordt het volgende aangegeven: *'Monitor the*

developments of national standard setters and others with regard to an alternative assurance service for SMEs to determine whether a service other than compilation, review or audit is necessary.' (IAASB 2008B, p. 15). Gegeven de Nederlandse discussie over nut en reikwijdte van samenstelopdrachten verwacht ik niet dat er vanuit Nederland een krachtig pleidooi zal worden gehouden voor een alternatief product voor de SME-praktijk.

## 6 Conclusie

Ondanks kritiek- en verbeterpunten zie ik het Clarity Project als een succesvolle exercitie. De standaarden bevatten minder bepalingen dan voorheen, zijn kwalitatief beter geworden en bovendien helderder qua structuur en taalgebruik. Punt van zorg is wel dat de standaarden qua aard steeds meer een rules-based karakter krijgen. Het vergt dan ook gezond verstand bij beroepsbeoefenaren en toezichthouders om de standaarden zodanig uit te leggen en toe te passen dat niet in detail wordt gekeken of alle bepalingen

zijn nageleefd. Het gaat erom te bezien of de concrete doelstellingen die de standaarden beogen te behalen, in de praktijk ook daadwerkelijk worden gerealiseerd.

De strategie en het werkprogramma van de IAASB zijn opgesteld in 2007 waarna consultatie onder belanghebbenden heeft plaatsgevonden. De voorgenomen activiteiten van de IAASB in de komende jaren vormen dan ook een afspiegeling van de maatschappelijke behoeften. De turbulentie op de kapitaalmarkten had mijns inziens echter – kort na vaststelling – tot bijstelling van de strategie moeten leiden. Het accountantsberoep en de daarbij betrokken belanghebbenden laten hier een kans liggen om pro-actief op te treden. ■

Prof. dr. mr. M. Pheijffer RA is hoogleraar Accountancy (Nyenrode Business Universiteit) en hoogleraar Forensische Accountancy (Universiteit Leiden). In de periode 2006 tot en met 2008 was hij lid van de IAASB.

## Literatuur<sup>13</sup>

- Fédération des Experts Comptables Européens (2007), *Selected issues relating to financial statement audits – inherent limitations, reasonable assurance, professional judgement and its documentation, and enforceability of auditing standards*, FEE, 7 december 2007; zie: [www.fee.be](http://www.fee.be).
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB 2008a), *Basis for conclusions: International Auditing and Assurance*

*Standards Board strategy and work program 2009-2011*, IFAC, juli 2008; zie: [www.ifac.org](http://www.ifac.org).

- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB 2008b), *Strategy and work program 2009-2011*, IFAC, juli 2008; zie [www.ifac.org](http://www.ifac.org).
- Koninklijk NIVRA (2007), *Assurance-standaard 3410N aangaande 'Assurance-opdrachten inzake maatschappelijke verslagen'*.
- Pheijffer, M. (2007a), De totstandkoming van

IFAC-standaarden; de beste stuurlij staan aan wal, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfs-economie*, jg. 81, no. 6 (juni), pp. 239-245.

- Pheijffer, M. (2007b), Auditing-standaarden: in principe heldere regels, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfs-economie*, jg. 81, no. 12 (december), pp. 594-599.
- Pheijffer, M. (2009), Accountants, neem nu je verantwoordelijkheid, *NRC Handelsblad*, 12 februari 2009.

## Noten

- <sup>1</sup> Zie Pheijffer (2007a) voor een uiteenzetting over de samenstelling van de IAASB, de wijze van totstandkoming van standaarden en het *due process*.
- <sup>2</sup> Het uitdijend oerwoud van regels was bijvoorbeeld een belangrijk punt tijdens de ledenvergadering van het Koninklijk NIVRA (2007), toen er werd gediscussieerd over de invoering van de Verordening Gedragscode.
- <sup>3</sup> Het begin van paragraaf 3 is eveneens ontleend aan mijn eerdere MAB-bijdrage (Pheijffer, 2007b).
- <sup>4</sup> Overigens heeft de Europese Commissie tot op heden (ultimo februari 2009) hierover nog geen definitief besluit genomen.
- <sup>5</sup> Voor alle duidelijkheid: deze herziening viel dus buiten het bereik van het *Clarity Project*. Overigens heeft de herziening ertoe geleid dat een

aantal standaarden (bijvoorbeeld ISA 540, 550 en 600) verzaagd zijn. Dit vooral tengevolge van toegenomen eisen van toezichhouders en wet- en regelgevers zoals de Europese Unie.

<sup>6</sup> Dat revisie wel nodig is moge onder meer blijken uit het feit dat de IAASB in het kader van de strategie over 2009-2011 alsnog enige van die 19 standaarden inhoudelijk onderhanden neemt. In eerste instantie worden ISA 610 'Using the work of internal auditors' en ISA 720 'The auditor's responsibility in relation to other information in documents containing audited financial statements' aangepakt.

<sup>7</sup> 16 'Revised and redrafted' en 19 'Redrafted' standaarden alsmede 1 nieuwe.

<sup>8</sup> Een beperkt aantal standaarden dient nog door de Public Interest Oversight Board (PIOB) te

worden goedgekeurd. Zie voor een actuele stand van zaken [www.ifac.org](http://www.ifac.org).

<sup>9</sup> Overigens is het wel verklaarbaar waarom de thematiek van ISA 200 in een controlestandaard is opgenomen. Hierop heeft de Europese Commissie aangedrongen omdat deze alleen standaarden kan overnemen en bijvoorbeeld niet een inleidende tekst op de standaarden (hetgeen een alternatief voor ISA 200 is).

<sup>10</sup> Zie voor een aanzet voor het raamwerk onder meer FEE (2007).

<sup>11</sup> Die versie wordt opgenomen als Nadere Voorschriften Controle- en Overige Standaarden van het Koninklijk NIVRA.

<sup>12</sup> Overigens komt het Koninklijk NIVRA binnenkort zelf met een standaard voor het prospectus.

<sup>13</sup> Voor de ISAs, kijk op [www.ifac.org](http://www.ifac.org).