Auditing-standaarden: in principe heldere regels

Marcel Pheijffer

SAMENVATTING De *International Standards on Auditing* (ISAs) vormen een stevige bundel. Te stevig volgens vele beroepsbeoefenaren. Zij hebben moeite het overzicht te houden in het regelwoud 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), allerhande 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.

In deze bijdrage geef ik inzicht in het hoe en waarom van het *Clarity Project*. Dit mede in het perspectief van het permanente debat over principes en regels. Ik betoog dat de IAASB weliswaar een *principle based*-benadering nastreeft, maar door het *Clarity Project* juist komt tot meer op regels gebaseerde auditingstandaarden. Voorts laat ik zien dat internationale overname van de ISAs, onder meer in de Verenigde Staten en binnen de Europese Unie, nog geen gelopen race is.

Prof. dr. mr. Marcel Pheijffer RA is directeur van de Stichting NIVRA-Nyenrode. Hij is tevens hoogleraar forensische accountancy aan Nyenrode Business Universiteit en Universiteit Leiden. Voor de zuiverheid van oordeelsvorming is het van belang om in het licht van de thematiek van deze bijdrage te noemen dat hij lid is van de International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) van de International Federation of Accountants (IFAC). Voor die functie is hij voorgedragen door het Koninklijk NIVRA.

1 Clarity Project IAASB

Het *Clarity Project* is niet alleen gestart om het aantal regels in de International Standards on Auditing (ISAs) te verminderen. De belangrijkste reden voor het project was mijns inziens 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 herziening 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 herziening 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*). Daarnaast past dit label beter bij de manier waarop de standaarden door de *Public Interest Oversight Board* (PIOB) worden beoordeeld. Deze toezichthouder op de werkzaamheden van de IAASB kijkt immers naar meer aspecten dan louter de helderheid van de standaarden. Ik kom daar later in deze bijdrage nog op terug.

De belangrijkste verhelderingen van de standaarden die het project beoogt zijn:

- het duiden van een overkoepelende doelstelling (*objective*) voor controleopdrachten 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 *present tense*

(tegenwoordige tijd) in de oude standaarden. De present tense is vervangen door de opname van het gebiedende *shall* in iedere verplichting (*requirement*) in de standaarden;
- het verbeteren van de leesbaarheid en begrijpelijkheid van de ISAs door het herstructureren van de teksten. Dit heeft geleid tot een nadrukkelijk onderscheid in verplichtingen (*requirements*, dus met een *shall*-bepaling) en het daarbijbehorende 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 manier van werken is dat de teksten van de bestaande standaarden als uitgangspunt worden genomen, waarna daarin vorenstaande verhelderingen worden aangebracht. Daardoor veranderen de standaarden niet qua inhoud, wel qua structuur.
Oorspronkelijk zouden de 32 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 herziening krijgen. Echter, onder druk van met name de Europese Commissie die de ISAs voor recht wil overnemen, heeft de IAASB besloten het tijdpad danig in te korten en het project al in 2008 af te ronden. In mijn beleving is dat jammer. Ik begrijp de keuze om de Europese Commissie tegemoet te komen – met name de Europese betrokkenen (en daarmee ook de wereldwijd opererende accountantskantoren, hun cliënten en andere belanghebbenden) lopen anders het risico te worden geconfronteerd met een tweede set auditing-standaarden (een door de Europese Commissie zelf opgestelde set) – maar betreur deze keuze op inhoudelijke gronden. Juist omdat ik het label kwaliteit, of wellicht nog beter, kwaliteitsverbetering, op het project plak, is het jammer dat de afronding in 2008 gepaard gaat met het laten vallen van een inhoudelijke herziening van een groot deel van de standaarden. Een herziening die vooral een actualisering en modernisering van de standaarden zou moeten inhouden. Een aantal werkzaamheden en tools leent zich daarvoor. Bijvoorbeeld: accountants spelen heden ten dage een belangrijke rol bij het uitbrengen van prospectussen, een rol die in de standaarden onderbelicht is. Automatiseringstools zijn heden ten dage anders dan tien jaar geleden, hetgeen in de standaarden (nog) niet tot uitdrukking komt. XBRL lijkt een niet te stuiten ontwikkeling, een ontwikkeling die naar mijn mening in de toekomst impact op de controlestandaarden zal hebben.
Dergelijke aspecten komen echter niet of nauwelijks in het kader van het *Clarity Project* aan de orde. Zoals gezegd betreurenswaardig maar ook begrijpelijk. Dat laatste niet alleen vanwege de druk vanuit de Europese Commissie, maar ook vanwege de (vergader)-tijd die het van de IAASB en haar leden zou vergen. Leden die als het ware onbezoldigde vrijwilligers zijn van wie nauwelijks meer tijd kan worden gevraagd dan zij nu reeds aan de IAASB-werkzaamheden besteden. Maar uiteraard kan tijdsgebrek wel als verklaring maar niet als excuus voor de noodzakelijke inhoudelijke herziening worden aanvaard.

2 Een voorbeeld: ISA 240

Op het moment van schrijven van deze bijdrage (begin augustus 2007) heeft een viertal standaarden het volledige proces – van *exposure draft* tot *approval* – doorlopen. Een aantal standaarden staat uit voor commentaar. Aan de hand van ISA 240 – de fraudestandaard – zal ik enkele gevolgen van het *Clarity Project* concretiseren.

Het eerste dat opvalt is dat de titel van de ISA is aangepast. De titel van de oude ISA is *The auditor's responsibility to consider fraud in an audit of financial statements*. In de *clarified version* (hierna: de nieuwe ISA of nieuwe versie) luidt deze *The auditor's responsibilities relating to fraud in an audit of financial statements*. Mijns inziens gaat het hier om een nuanceverschil, niet om een majeure wijziging. Dit zien we vaker in de nieuwe ISAs: veel veranderingen betreffen dusdanige subtiliteiten dat je er gauw over heen leest. Ik heb een voorkeur voor de oude titel omdat ik het woord *consider* apprecieer. Het heeft een actievere, dynamischere klank dan bijvoorbeeld het woord *relating* in de nieuwe ISA. Maar uiteindelijk gaat het niet om de titel, maar om de inhoud.

Voordat we daarnaar overstappen, werp ik eerst een blik op het aantal bepalingen in de oude en de nieuwe ISA. De oude ISA bevat 112 paragrafen, de nieuwe qua hoofdtekst 'slechts' 47. Daarmee lijkt tegemoet te worden gekomen aan de wens tot minder regels. Maar schijn bedriegt, ik spreek niet voor niets over 'qua hoofdtekst'. Eerder gaf ik aan dat de structuur van de *clarified* ISAs zodanig is dat een onderscheid wordt gemaakt tussen enerzijds *objectives* en *requirements* (de hoofdtekst) en anderzijds *application material*. Naast de hoofdtekst van 47 bepalingen kent de nieuwe ISA 66 paragrafen in het *application material*. En daarmee

blijken we – indien we dit toelichtende materiaal meerekenen – voor wat betreft de fraudestandaard niet naar minder dan 112 maar juist naar meer, namelijk 113, paragrafen te zijn gegaan! Een marginale stijging, maar toch.
Wat is dan precies de status van het *application material*? De *Preface to International Standards on Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and related Services* (versie december 2006, paragraaf 19) is daarover duidelijk: *'The application and other explanatory material contained in an ISA is an integral part of the ISA as it provides further explanation of, and guidance for carrying out, the requirements of an ISA, along with background information on the matters addressed in the ISA. It may include examples of procedures, some of which the auditor may judge to be appropriate in the circumstances. Such guidance is, however, not intended to impose a requirement.'* Wel een integraal onderdeel van de ISA (en daarmee komen we dus toch op 113 paragrafen uit in de nieuwe versie), maar geen verplichtend karakter.
Voor sommigen schept dit een diffuse status van het toelichtende materiaal. Zo is het bijvoorbeeld nog maar de vraag of de Europese Commissie (en/of andere regelgevers) de *Preface* inclusief de zojuist geciteerde bepaling overneemt (overnemen). Voordeel van het niet overnemen van het *application material* is in ieder geval dat het aantal regels duidelijk minder wordt en meer ruimte geeft aan invulling in de praktijk. Maar dat laatste zal niet iedereen als een voordeel zien, omdat het volgens hen teveel ruimte geeft aan het beroep en rechtsprekende instanties.

De nieuwe ISA 240 bevat een relatief lange introductie: 9 van de in totaal 47 paragrafen van de hoofdtekst. In de introductie wordt met name de reikwijdte van deze ISA geduid en worden de karakteristieken van fraude alsmede de verantwoordelijkheden van het management en die van de auditor op het gebied van de preventie en detectie van fraude geduid. Zoals gezegd een lange introductie, die best korter had gekund door enkele paragrafen op te nemen in het *application material*. Maar juist omdat de accountant en diens verantwoordelijkheden ten aanzien van het fraudeonderwerp zo'n gevoelig punt betreft, is ervoor gekozen de verantwoordelijkheden van zowel het management als die van de auditor in de hoofdtekst op te nemen.
Wat mij betreft is een significante verbetering in de nieuwe ISA 240 (en in de ISAs in het algemeen) het concreet duiden – *outcome* gericht – van de doelstellingen van de ISA, in casu (ISA 240, versie december 2006, paragraaf 10):

'The objectives of the auditor are:
a *to identify and assess the risks of material misstatement of the financial statement due to fraud;*
b *to obtain sufficient and appropriate audit evidence about the assessed risks of material misstatement due to fraud, through designing and implementing appropriate responses; and*
c *to respond appropriately to identified or suspected fraud.'*

Op welke wijze deze doelstellingen dienen te worden verwezenlijkt geven de *requirements* (in casu paragraaf 12 tot en met 47 van ISA 240) aan. Eerder wees ik erop dat deze in de vorm van een *shall*-bepaling zijn gegoten en dat de leesbaarheid en begrijpelijkheid van de ISAs daardoor zijn verbeterd. Een voorbeeld. In de oude ISA staat in paragraaf 25: *'As discussed in ISA 315, the auditor's previous experience with the entity contributes to an understanding of the entity. However, although the auditor cannot be expected to fully disregard past experience with the entity about the honesty and integrity of management and those charged with governance, the maintenance of an attitude of professional skepticism is important because there may have been changes in circumstances. When making inquiries and performing other audit procedures, the auditor excercises professional skepticism and is not satisfied with less-than-persuasive audit evidence based on a belief that management and those charged with governance are honest and have integrity. With respect to those charged with governance, maintaining an attitude of professional skepticism means that the auditor carefully considers the reasonableness of responses to inquiries of those charged with governance, and other information obtained from them, in light of all other evidence obtained during the audit.'*
In de nieuwe ISA (paragraaf 14) staat kort en krachtig: *'Where responses to inquiries of management and those charged with governance are inconsistent, the auditor shall investigate the inconsistencies.'* En om direct de werking van het *application material* te duiden, in paragraaf 7 van de toelichting op de ISA is de frase opgenomen over ervaringen in het verleden voorzover het gaat om de eerlijkheid en integriteit van het management en haar toezichthouders.

Het zou in het kader van deze bijdrage te ver voeren om nog meer voorbeelden van *requirements* uit te werken.[1] Wel wil ik nog wijzen op de specifieke documentatieverplichtingen die aan het einde van de *requirements*-sectie zijn opgenomen. Dit zijn, zoals eerder genoemd, verplichtingen die aanvullend werken op de algemene documentatievereisten die in ISA 230 zijn opgenomen. Gegeven de reeds eerder genoemde

gevoeligheid van het fraudeonderwerp voor accountants zal het geen verbazing wekken dat de documentatievereisten stevig zijn. De documenten die de accountant op dit punt verplicht in zijn dossier dient op te nemen zullen zeker de belangstelling van de toezichthouder, de Autoriteit Financiële Markten (AFM), opwekken. Zeker indien een fraude aan het licht komt door anderen dan de accountant. De geijkte vraag is dan: *'Where were the auditors?'* Een vraag die de AFM in voorkomende gevallen zeker zal stellen en die mede beantwoord kan worden aan de hand van het accountantsdossier.

3 Public Interest en de PIOB

In het juni-nummer (2007) van het MAB schreef ik een artikel over de IAASB, de Public Interest Oversight Board (PIOB) en het *due process* bij de totstandkoming van auditing-standaarden. Schilder (2007) reageerde daar recentelijk op met zijn artikel '*Public Interest*: de visie van de Public Interest Oversight Board'. Schilder is lid van de PIOB en laat in zijn artikel met name zien hoe deze toezichthouder op de IAASB en dus op de totstandkoming van de ISAs, het begrip public interest duidt. Daarmee geeft hij een belangrijke aanvulling op mijn artikel. Hij wijst met name op het door de PIOB ontworpen *PIOB Public Interest Framework* en de vier invalshoeken die dat omvat: de gebruikers van de standaarden, de standaarden zelf, de geloofwaardigheid van het opstellen van de standaarden en de implementatie van de standaarden. Deze vier invalshoeken omvatten veel meer dan de *clarity* ofwel de helderheid van de standaarden. Dit wordt slechts als een deelaspect genoemd bij de tweede invalshoek: de standaarden zelf.
De PIOB beoordeelt de standaarden aan de hand van drie criteria: veelomvattendheid, kwaliteit en praktische toepasbaarheid. Het aspect helderheid wordt als een kwaliteitsaspect gezien. Alhoewel de PIOB helderheid van de standaarden slechts als een deelaspect ziet, heeft zij veel waardering voor het *Clarity Project*. Onder het kwaliteitsaspect vat de PIOB onder meer *'clear objectives and sound principles'*. En dat brengt mij bij het onderwerp van dit themanummer van het MAB: *principles versus rules*.

4 Principles versus rules: algemeen

Ik zal in deze bijdrage niet veel woorden wijden aan het abstracte debat dat vaak wordt gevoerd over de schijnbare tegenstelling tussen regels en principes. Hoewel ik wetenschapper ben en het debat graag voer, ben ik van mening dat het debat over dit onderwerp slechts van theoretisch belang (b)lijkt omdat de praktijk laat zien dat de zwart-wit benadering leidt tot een louter 'grijs beeld'. Met andere woorden: er is binnen de accountancy niet of nauwelijks sprake van stelsels die louter bestaan uit regels of louter uit principes. Vaak gaat het om het kijken naar of beoordelen van een 'glas' waarvan de een zegt dat het halfvol is, terwijl de ander van mening is dat het halfleeg is. Percepties, bijvoorbeeld over de Amerikaanse 'kookboekbenadering', lijken vaak de overhand te voeren in plaats van een analyse gebaseerd op feiten. In Nederland wordt bijvoorbeeld nogal eens gesteld dat de Verordening Gedragscode (VGC) een *principle based*-karakter heeft. Maar valt dat wel vol te houden nu er kennelijk 46 pagina's voor nodig zijn om invulling te geven aan de wijze van naleving van slechts vijf fundamentele beginselen of principes? Mijns inziens dient het antwoord ontkennend te luiden.

Hoe het ook zij, ik ga op deze thematiek niet nader in. Wel wil ik nadrukkelijk wijzen op een artikel dat als satire kan worden gezien op Tolkien's *Lord of the Rings*. In hun artikel *The Lord of Global Standards: The Twin Towers*, gaan Hussey en Ong (2005) op humoristische wijze in op het debat waaraan ik refereer. Door het debat in een mythische maar ook familiaire setting te plaatsen, weten de auteurs de problematiek op verfrissende en lezenswaardige wijze te duiden. Hoofdpersoon is Gollum, die uitleg krijgt over het verschil tussen principes en regels. Een passage:
'Rules or Principles, which are better? Do I want Principles or Rules? If we do away with the Lord of the Rules, we only need to worry about Principles. If we do away with the Lord of the Principles, we only need to worry about Rules.'
'Master,' he said ruefully, 'what is the difference between Rules and Principles?'
'It is quite simple. A Principle will tell you generally what is the right thing to do and then you must judge what to do in specific circumstances. A Rule will tell you what to do in specific circumstances.'
'I see,' beamed Gollum, 'Principles are like a compass which show you the direction and Rules are like maps which show you exactly how to get there.' After a few moments of reflection, he added, 'I prefer maps'.
'It is not like that, Gollum. Maps can be wrong or if you are in uncharted territory or if you have no map, you will need a compass. Also, you cannot make precise maps for every part of Middle Earth.'

5 Principles versus rules: ISAs en het Clarity Project

De IAASB staat bij het opstellen van de ISAs een *principle based*-benadering voor. Indien de lezers en gebruikers van ISAs zich zouden (kunnen) beperken tot de hoofdtekst van de ISAs die naar aanleiding van het *Clarity Project* zijn opgesteld, kan bij hen op het eerste gezicht de indruk ontstaan dat deze ISAs afgezet tegen de oude ISAs korter en bondiger zijn. Zij lijken daardoor wellicht meer op principes dan op regels te zijn gebaseerd.

Maar volgens mij is dat laatste gezichtsbedrog. Reeds door het gebruik van woorden als *requirements* en *shall* zijn de nieuwe standaarden dwingender van toon geworden. De **verplichtingen** waaraan de auditor **dient** te **voldoen** zijn helderder, strakker geformuleerd. Ik ben daardoor van mening dat de *clarified* ISAs eerder meer dan minder op regels zijn gebaseerd. Ofwel juist minder *principle based* zijn geworden. In ieder geval worden toezichthouders op het accountantsberoep in de nieuwe ISAs duidelijkere handvatten en aangrijpingspunten geboden dan in de oude ISAs. Ik illustreerde dat met mijn opmerkingen over de documentatieverplichtingen die uit de nieuwe ISA 240 voortvloeien.

6 Internationale erkenning voor de (clarified) ISAs

Er breken spannende tijden aan voor de IAASB. Hoewel veel landen en beroepsorganisaties – waaronder vele Europese – door hun lidmaatschap van de International Federation of Accountants (IFAC) verplicht zijn de ISAs in eigen regelgeving te implementeren en te handhaven zijn de ISAs nog niet wereldwijd erkend. Zo kent de Verenigde Staten nog steeds eigen standaarden, namelijk die van de Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) voor *public company audits* en die van de Amerikaanse beroepsorganisatie, het American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), voor controles van niet-beursgenoteerde ondernemingen. Voor Nederland en andere Europese landen speelt de vraag of de Europese Commissie de ISAs zal aanvaarden en zal overnemen. En of zij het gehele stelsel van ISAs overneemt of alleen die delen die zien op wettelijke controleopdrachten; dit laatste conform de *Statutory Audit Directive*.

Zowel de PCAOB als de Europese Commissie zijn als toehoorder aanwezig bij de vergaderingen van de IAASB. Regelmatig stellen hun vertegenwoordigers vragen of geven een toelichting op de discussie die speelt binnen hun eigen organisatie over de onderwerpen die de IAASB bespreekt. Voorts reageren zij op ontwerp-ISAs tijdens de consultatieperiode. Meestal blijkt uit hun toonzetting of de context waarin zij hun bijdrage plaatsen wel of zij de richting waarin specifieke ISAs bewegen appreciëren.

Wat betreft de Verenigde Staten is van belang dat de Auditing Standards Board van de beroepsorganisatie AICPA heeft besloten *'to align its work program with the IAASB's in order to harmonize its standards'* (IAASB, Annual report 2006, p. 2). Een stap op weg naar verdere convergentie en harmonisatie van standaarden. Belangrijker is echter de vraag hoe de PCAOB tegenover convergentie en harmonisatie staat. Twee prioriteiten voor deze organisatie zijn de problematiek van de SOX-404 verklaring inzake *internal control* en het opstellen van regelgeving inzake frauduleuze financiële verslaggeving. In de woorden van Kellas, voorzitter van de IAASB: *'International convergence may not, therefore, be at the top of its agenda, but the PCAOB has demonstrated a strong interest in international developments. This includes consideration of related ISAs as a part of each of their standard-setting projects'* (IAASB, Annual report 2006, p. 5). Ondanks deze constatering is Kellas positief gestemd als het gaat om de richting waarheen de PCAOB beweegt.

Overname van de standaarden door de Europese Commissie noemt Kellas *'our foremost strategic priority'*. In het Jaarverslag van de IAASB (2006) benoemt hij de voorwaarden die de Europese Commissie ten aanzien van de standaarden stelt:

- *They have been developed under proper due process, subject to public oversight and with transparency;*
- *They are generally accepted internationally;*
- *They contribute a high level of credibility and quality to the financial statements; and*
- *They are conducive to European public good.*

Kellas ziet in deze algemene voorwaarden geen groot probleem als het gaat om het door de Europese Commissie overnemen van de standaarden. Maar eerst zien en dan geloven. Probleem is onder meer dat de Europese Commissie niet kijkt naar de totale set aan standaarden, maar deze individueel gaat beoordelen. Een tweede probleempunt is dat de standaarden voor wat betreft de Europese Commissie alleen zouden dienen te gaan over wettelijke controleopdrachten. Sommige ISAs kennen een breder perspectief, hetgeen dus een obstakel kan gaan vormen.

Voorts nog een enkel woord over de acceptatie van de ISAs door de International Organization of Securities Commissions (IOSCO). Inmiddels heeft IOSCO de internationale verslaggevingstandaarden tot de hare

gemaakt, zij het met enkele beperkingen. Het zou in het licht van harmonisatie en convergentie goed zijn indien IOSCO ook de internationale auditing-standaarden, de ISAs, gaat overnemen. Op dit punt lijken ook steeds meer lichten op groen te worden gezet. Een belangrijke indicatie dat het de goede kant op gaat betreft het feit dat de ISAs reeds zijn geïmplementeerd binnen de jurisdicties van veel IOSCO-leden. ■

7 Tot slot

In deze bijdrage ben ik vooral ingegaan op het *Clarity Project* van de IAASB. Dit project ziet op het verhelderen van de internationale auditing-standaarden, de ISAs. De IAASB staat een *principle based*-benadering voor en heeft in het kader van het project een aantal spelregels geformuleerd. Dit laatste leidt onder meer tot het opnemen van *requirements* in de ISAs, welke in de *shall*-vorm zijn opgesteld. Daardoor kom ik tot de conclusie dat de nieuwe of *clarified* ISAs meer regels dan principes bevatten. Voorts concludeer ik dat internationale harmonisatie en convergentie van auditing-standaarden weliswaar wordt nagestreefd, maar – helaas – nog geen gelopen race is.

Literatuurlijst

Hussey, R. en A. Ong (2005), *The Lord of Global Standards: the Twin Towers*, Financial Reporting, Regulation and Governance, zie: www.cbs.curtin.edu.au/files/V4N1Hussey_Ong.pdf .

International Auditing and Assurance Standards Board, *Annual report 2006*; zie: www.ifac.org/IAASB/Downloads/current_IAASB_Annual.pdf.

International Auditing and Assurance Standards Board, *Status of the IAASB's work to improve the clarity of its standards*, januari 2007; zie: www.ifac.org/IAASB/.

International Federation of Accountants, *Handbook of Auditing, Assurance, and Ethics pronouncements*, 2007; zie: www.ifac.org/.

Schilder, A., *Public Interest: de visie van de Public Interest Oversight Board, Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, jg. 81, nr. 9, september 2007, pp. 438-441.

Noten

1 Ik verwijs daarom kortheidshalve naar de IFAC-website (www.ifac.org) waarin het hele proces van oude naar nieuwe (clarified) ISA 240 is te volgen.