

International Standard on Assurance Engagements

Prof. J.C.A. Gortemaker

Inleiding

Het heeft meerdere jaren geduurd alvorens de *International Standard on Assurance Engagements* (ISAE) in juni 2000 door het *International Auditing Practices Committee* (IAPC) kon worden uitgegeven. Vijf jaren van internationaal debat en twee conceptstandaarden (1997 en 1999) zijn hieraan voorafgegaan. De vragen die rijzen zijn: waarom heeft IAPC zoveel tijd nodig gehad, wat zijn de wijzigingen die de (concept)standaarden hebben ondergaan, wat zijn de probleempunten en zijn deze inmiddels opgelost?

Het is de doelstelling van deze bijdrage hierop een antwoord te geven. Het artikel beoogt geen internationale vergelijking van *assurance frameworks*, zoals deze in enkele landen voorkomen, te geven noch een literatuuranalyse te verschaffen. Teneinde de beantwoording te structureren wordt achtereenvolgens aandacht geschonken aan de redenen voor de totstandkoming van de standaard, een bespreking van de twee conceptstandaarden en vervolgens de definitieve standaard die in 2000 is uitgegeven. Zoals reeds vermeld wordt in deze paragrafen met name ingegaan op het totstandkomingsproces, de hierbij opgetreden wijzigingen en de wijze waarop met gerezen problemen is omgegaan. Op deze wijze wordt beoogd het inzicht in de standaard te bevorderen.

In een separate paragraaf worden beknopt de hoofdpunten van de standaard, die reeds eerder aan de orde zijn gesteld, in hun onderlinge samenhang getoond en wordt ook op deze wijze de bete-

kenis van de standaard voor de accountantspraktijk zichtbaar gemaakt. Het artikel besluit met een research-paragraaf en een slotevaluatie.

Achtergrond totstandkoming

Tot nu toe hebben accountants een belangrijke rol vervuld in het doen toenemen van de relevantie en betrouwbaarheid van informatie, teneinde de kwaliteit van beslissingen te bevorderen. Deze rol richt zich met name op de controle c.q. de beoordeling van financiële (veelal historisch-gerichte) informatie. Thans dienen zich andere behoeften aan. Er bestaat behoefte aan het toevoegen van geloofwaardigheid aan informatie (historisch, op het moment zelf, toekomstgericht), systemen en processen, alsmede de naleving van wet- en regelgeving en gedragscodes. Accountants beschikken over controlekennis en -kunde: methodologie, toepassen van middelen en technieken, alsmede de evaluatie hiervan. Naast de controlekennis en -kunde is de accountant onderworpen aan de Gedragscode van de *International Federation of Accountants* (IFAC), waar de beginselen integriteit, onpartijdigheid en onafhankelijkheid basisprincipes vormen. De kennis van controleleer, gekoppeld aan de basisbeginselen, brengt de accountant in een goede positie om eveneens de andere assurance-opdrachten te verrichten. In dit verband is het van belang dat accountants over standaarden beschikken die hun richting geven bij het uitvoeren van deze vormen van dienstverlening.

Op dit moment beschikken accountants over standaarden die zich met name richten op de controle en beoordeling van met name historisch-gerichte financiële informatie, alsmede standaarden voor zogenoemde overeengekomen werkzaamheden en samenstelling van informatie. Dit zijn de grijs gearceerde rechthoeken in het hierna opgenomen schema (figuur 1). Dit schema geeft, met als vertrekpunt de Gedragscode, de tweedeling tussen de assurance-opdrachten en de overige vormen

Prof. J.C.A. Gortemaker RA is hoogleraar Accountancy aan de Erasmus Universiteit Rotterdam en NIVRA Universiteit Nyenrode. Tevens is hij lid van het International Auditing Practices Committee (IAPC), het Committee on Auditing (Europese Commissie), en is hij beroepsgroepvoorzitter accountants PricewaterhouseCoopers.

van dienstverlening weer. Deze laatste categorie opdrachten – waartoe overigens ook de adviesdiensten gerekend dienen te worden – onderscheidt zich van de assurance-opdrachten, aangezien bij deze opdrachten niet het verschaffen van zekerheid wordt beoogd. Het schema toont de plaats van de *International Standard on Assurance Engagements*. Duidelijk is dat deze standaard een ‘paraplu’-functie heeft. Deze omvat de huidige assurance-standaarden en biedt tevens de uitgangspunten voor de nog te ontwikkelen standaarden, die in het schema cijfermatig zijn aangeduid. Voorts is de betekenis van de onderhavige standaard gelegen in het feit dat zolang geen specifieke standaarden bestaan voor een vorm van dienstverlening, een beroep zal moeten worden gedaan op deze algemene standaard die, zoals later zal worden toegelicht, bestaat uit een raamwerkgedeelte voor alle assurance-opdrachten en een tweede gedeelte dat richting geeft aan het uitvoeren van opdrachten die een hoog niveau aan zekerheid verschaffen.

Conceptstandaard 1997

In augustus 1997 verscheen de eerste conceptstandaard: ‘Reporting on the Credibility of Information’. Het concept bestaat uit vier delen:

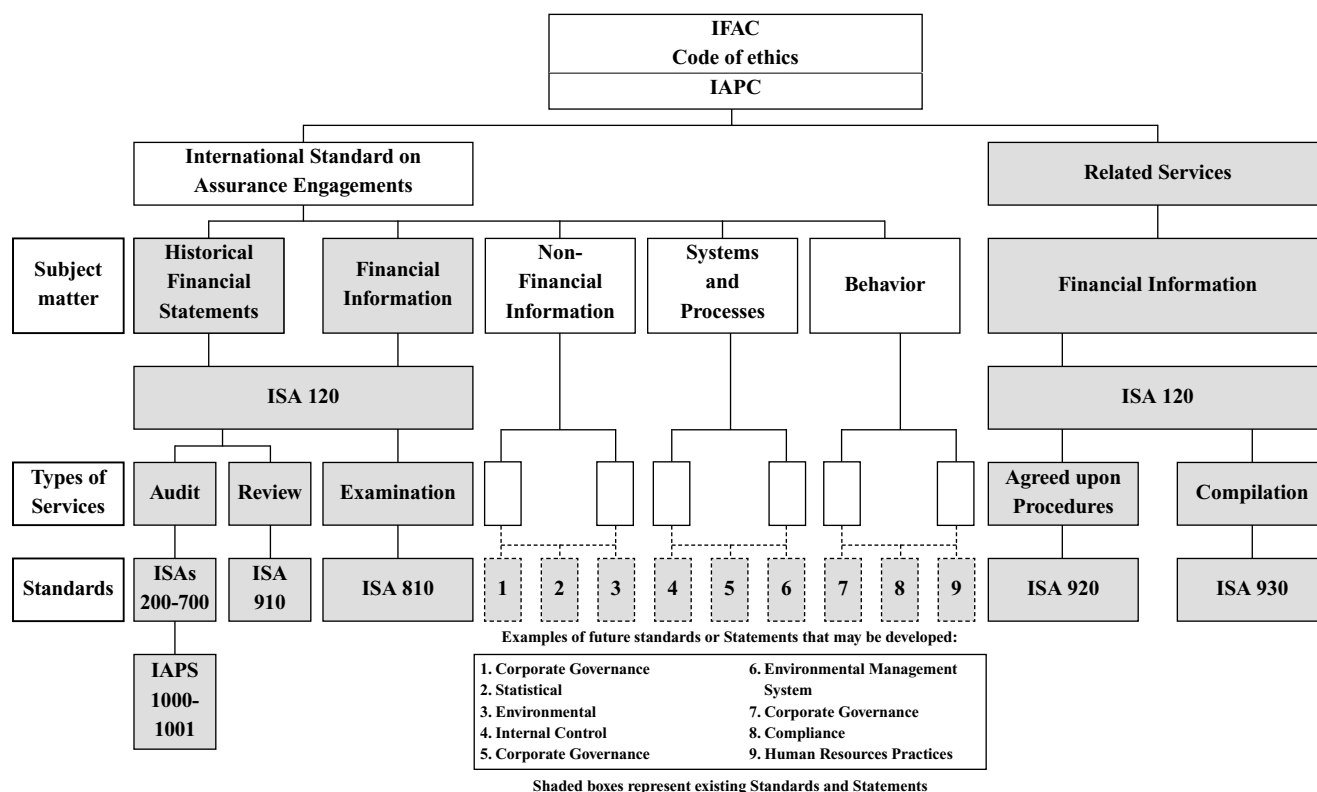
een toelichtende paragraaf waarin achtergronden worden geschetst, alsmede een raamwerkparagraaf, waarin de afzonderlijke componenten van het assurance-proces aan de orde komen. Vervolgens wordt onder het hoofd ‘Algemene beginselen’ ingegaan op de doelstelling van deze vorm van dienstverlening en komen de specifieke bepalingen aan de orde met betrekking tot het assurance-proces. Het concept wordt afgesloten met voorbeeldrapportages.

Toelichtende paragraaf

In de toelichtende paragraaf worden achtergronden geschetst en wordt ingegaan op rapporteringsaspecten. De doelstellingen van het raamwerk en de standaard zijn:

- de accountant te ondersteunen bij het uitvoeren van assurance-opdrachten;
- het *International Auditing Practices Committee* (IAPC) te ondersteunen bij het ontwikkelen van standaarden voor toekomstige producten.

Het nieuwe raamwerk zal van invloed zijn op het reeds bestaande controleraamwerk. Zolang evenwel geen nieuwe standaarden voor specifieke diensten zijn vervaardigd, gelden de bestaande



Figuur 1: Relationship with existing ISA's

richtlijnen. Dit geldt bijvoorbeeld voor de controle en de beoordeling van jaarrekeningen. Uit het vorenstaande kan worden afgeleid dat na het van kracht worden van het nieuwe raamwerk, een revisietraject voor de bestaande *International Standards on Auditing* (ISA's) zal worden geëffectueerd. Het nieuwe raamwerk maakt een duidelijk onderscheid tussen diensten die een oordeel inhouden met betrekking tot de geloofwaardigheid van informatie en andere vormen van dienstverlening door accountants. Op grond hiervan worden overeengekomen werkzaamheden ('agreed-upon procedures'), samenstellingsopdrachten ('compilation'), alsmede de adviesdiensten buiten beschouwing gelaten. Dit blijkt uit het eerder opgenomen schema. Wel wordt aangegeven dat bij sommige vorengenoemde diensten het onderscheid soms moeilijk te onderkennen valt. Dit geldt met name voor bepaalde vormen van overeengekomen werkzaamheden. Daarnaast geldt dat ook aan samenstellingsopdrachten veelal door de gebruikers een bepaalde mate van zekerheid wordt ontleend, zonder dat het de (expliciete) bedoeling van de accountant is zekerheid te verschaffen.

Raamwerk

Het raamwerk beschrijft de afzonderlijke componenten van het proces. Deze elementen zijn:

- de accountant, die de opdracht uitvoert;
- het object van de dienstverlening;
- de verantwoordelijke partij, die de verantwoordelijkheid voor het object draagt;
- de gebruiker, die veelal degene is aan wie de rapportage is gericht;
- criteria: de normen waaraan wordt getoetst;
- het assurance-proces: van opdrachtaanvaarding, via uitvoering tot rapportage;
- de rapportage, die veelal uitgebreid zal zijn.

Hierna zal beknopt op de afzonderlijke componenten worden ingegaan. Op de accountant is de Gedragscode van IFAC van toepassing. Deze omvat de basisbeginselen integriteit, onpartijdigheid, vakmanschap, geheimhouding, professionele habitus en het naleven van de standaarden. Voor accountants die in de openbare praktijk werkzaam zijn, geldt tevens de eis van onafhankelijkheid.

Het object van de dienstverlening kan zijn:

- informatie (historisch, op het moment zelf, toekomstgericht);
- systemen en processen (bijvoorbeeld intern beheersingssysteem);
- gedrag (bijvoorbeeld corporate governance, naleving wet- en regelgeving).

De verantwoordelijke partij neemt de verantwoor-

delijkheid voor het object, vaak is dit het management. De verantwoordelijke partij is niet noodzakelijkerwijs de opdrachtgever. De gebruiker is veelal degene aan wie de rapportage is gericht. Dit hoeft echter niet het geval te zijn. In de Nederlandse situatie wordt de verklaring bij de jaarrekening meestal niet geadresseerd.

Een zeer belangrijke component vormen de criteria. Controle is immers toetsen aan normen. Criteria kunnen 'hard' zijn of zich nog in een ontwikkelingsfase bevinden. Teneinde een rol te kunnen vervullen binnen dit raamwerk dienen zij van een bepaald kwaliteitsniveau te zijn, hetgeen bepaald wordt door de karakteristieken: relevantie, betrouwbaarheid, onbevangenheid, duidelijkheid en volledigheid.

Het assurance-proces omvat de volgende fases:

- opdrachtaanvaarding;
- kwaliteitsbeheersing;
- planning en uitvoering;
- bewijsvoering;
- documentatie;
- gebeurtenissen na rapporteringsdatum;
- gebruikmaken van experts;
- rapportering.

De concepten risicobenadering en materialiteit nemen – evenals bij de controle van de jaarrekening – een belangrijke plaats in. Op dit punt zijn geen nieuwe gezichtspunten gehanteerd. Opgemerkt dient te worden dat het begrip risicobenadering aan vernieuwing onderhevig is. Recent is IAPC een nieuw project gestart waarbij wordt nagegaan op welke wijze het bestaande risicomodel moet worden aangepast. Op deze plaats wordt beklemtoond dat sprake is van aanpassingen van het model. Onderzoek naar de theoretische uitgangspunten, alsmede naar de toepassing van de risicobenadering in de praktijk hebben aangetoond dat het model nog steeds het uitgangspunt vormt voor de huidige controlepraktijk.

De laatste fase betreft de rapportering.

Rapportering kan verschillende vormen aannemen: mondeling, schriftelijk, een symbool. Het niveau van zekerheid, dat in de rapportering tot uitdrukking komt, varieert van zeer laag tot een absoluut niveau van zekerheid. Het niveau van zekerheid wordt beïnvloed door de volgende factoren: de aard van het object van dienstverlening, de criteria waaraan getoetst wordt, de aard en omvang van het proces en de kwaliteit van het bewijsmateriaal.

Met name dit laatste punt, de invloed van de vier factoren op het niveau van zekerheid, zal later een belangrijk struikelblok blijken te zijn. In het vervolg van dit artikel zal hierop nader worden

ingegaan. Ofschoon in deze eerste conceptfase voorbeeldrapportages zijn bijgevoegd, wordt beklemtoond dat specifieke vormen van dienstverlening eigen rapporteringsvormen vereisen. Een uitgebreide rapportage met adequate toelichting zal veelal noodzakelijk zijn.

Algemene beginselen

Bij de bespreking van de algemene beginselen valt niet te ontkomen aan een bepaalde mate van redundantie. De doelstelling van deze vorm van dienstverlening is de accountant in staat te stellen te rapporteren omtrent de geloofwaardigheid van informatie, gerelateerd aan een object, waarvan de verantwoordelijkheid bij een andere partij berust, door de informatie te toetsen aan criteria en daarbij een oordeel uit te spreken omtrent dat object. De accountant dient zich hierbij te houden aan het gestelde in de Gedragscode (IFAC). Vervolgens komen specifieke bepalingen aan de orde met betrekking tot opdrachtaanvaarding, kwaliteitsbeheersing, planning en uitvoering, bewijsmateriaal, documentatie, gebeurtenissen na de rapporteringsdatum, gebruikmaken van experts en rapportering.

Het gebruikmaken van experts wordt traditioneel behandeld. Naar de mening van onder meer de Nederlandse delegatie dient bij nieuwe vormen van dienstverlening meer aandacht te worden geschonken aan een meer gelijkwaardige behandeling van de expert. In de bestaande regelgeving mag – normaliter – de accountant niet eens melding maken van de inschakeling van experts.

Uitvoerig wordt ingegaan op rapporteringsvereisten. De (bekende) structuur van rapportering wordt gegeven. De uitdrukking van het niveau van zekerheid, afhankelijk van de vier variabelen, is hierbij relevant. Naast de ‘goedkeurende verklaring’ komen ook de overige bekende rapporteringsvarianten voor.

Voorbeeldrapportages

De bij de conceptstandaard gevoegde voorbeelden drukken achtereenvolgens een laag, een hoog en een beperkt niveau aan zekerheid uit. Deze voorbeelden hebben in de conceptfase te veel aandacht gekregen. In latere versies komen deze niet meer voor.

Conceptstandaard 1999

Op de eerste conceptstandaard (1997) zijn veel reacties gekomen. Hierna worden de onderwerpen besproken die tot een aanpassing in het tweede concept (1999) hebben geleid. Allereerst dient opgemerkt te worden dat IAPC veel bijval ontving

voor het nieuwe raamwerk. Er bestaat veel behoefte aan richting bij de uitvoering van nieuwe vormen van dienstverlening.

De eerste wijziging betreft de aanhef. De oorspronkelijke titel ‘Reporting on the Credibility of Information’ werd te beperkt bevonden. Hiervoor in de plaats komt het opschrift ‘Assurance Engagements’.

Voorts is besloten een separate toelichtende paragraaf achterwege te laten, zij het dat bepaalde elementen in het hoofdwerk zijn opgenomen. Ook de scheiding tussen het raamwerk en de algemene beginselen is opgeheven, onder meer vanwege de voorkomende redundantie en de voor sommigen onduidelijke status van de afzonderlijke delen. Het oorspronkelijke gedachtegoed is evenwel in de nieuwe structuur bewaard gebleven. Veel bijval ontving de gedachte aan een continuüm aan zekerheid. Hierbij werd echter veelal opgemerkt dat de communicatie omtrent een continuüm veel praktische problemen met zich zou meebrengen.

In dit verband behoeft de communicatiekloof met betrekking tot het niveau van zekerheid bij de controle van de jaarrekening slechts in herinnering geroepen te worden, om een idee te krijgen van wat een continuüm impliceert. Daarom is in het tweede concept gekozen voor drie niveaus: absoluut, hoog en beperkt. Helaas zijn voor de niveaus ‘hoog’ en ‘beperkt’ bestaande termen gekozen: ‘controle’ respectievelijk ‘beoordeling’.

Er is nog sprake geweest om voorshands slechts één niveau (hoog) te kiezen. Dit werd – gelukkig – als te beknellend van de hand gewezen. Tijdens de totstandkoming van de concepten diende zich reeds een belangrijk discussiepunt aan. De meerderheid van de IAPC-leden is van mening dat het niveau van zekerheid afhangt van vier variabelen: de aard van het object, de criteria, de aard en de omvang van het proces en de kwaliteit van het bewijsmateriaal. Een minderheid is van mening dat alleen de omvang van de werkzaamheden de bepalende factor is. Onder het hoofd ‘Research’ zal nog nader op deze problematiek worden ingegaan. Het tweede concept gaat nog steeds uit van de invloed van de vier variabelen op het niveau van zekerheid. Met betrekking tot de wijze van communicatie van een beperkt niveau aan zekerheid (beoordeling) wordt aangegeven dat de zogenoemde ‘negative assurance’ nog passend is. Daarnaast wordt vermeld dat research verricht zal worden naar een meer geëigende vorm van communicatie. Intussen zijn alternatieven toegeestaan, mits het onderscheid tussen hoog (controle) en beperkt (beoordeling) maar duidelijk blijft. Op grond van verkregen commentaar wordt aangegeven dat sommige overeengekomen werkzaam-

heden – onder voorwaarden – te rangschikken zijn onder assurance-opdrachten. De hoofdregel blijft dat overeengekomen werkzaamheden – evenals samenstellingsopdrachten – niet binnen het bereik van het raamwerk vallen. Ten slotte benadrukt IAPC dat de nieuwe vormen van dienstverlening niet belast moeten worden met dwingende rapporteringsvoorschriften, in de vorm van standaard-rapportages. Dientengevolge ontbreken bij het tweede concept voorbeeldteksten. IAPC behoudt zich uitdrukkelijk het recht voor bij specifieke standaarden nadere regels voor de rapportering te stellen.

Standaard 2000

Ook op het tweede concept kwamen vele, het document ondersteunende, reacties binnen. Binnen het IAPC kwamen echter steeds duidelijker diverse geschilpunten aan het licht. Het werd duidelijk dat het vereiste quorum voor aanvaarding (75% voor) niet kon worden behaald.

De geschilpunten betreffen:

- Wordt het niveau van zekerheid bepaald door de reeds eerdergenoemde vier variabelen of alleen door de hoeveelheid werkzaamheden?
- De wijze van communiceren van het beperkte niveau aan zekerheid.
- De werkingskring: alle accountants of alleen openbare accountants?
- Is er sprake van een standaard of van een raamwerk?
- Er dient sprake te zijn van drie betrokken partijen (verantwoordelijke partij, gebruiker, accountant). Hier tegenover staat de visie dat verantwoordelijke partij en gebruiker dezelfde kunnen zijn, derhalve twee betrokken partijen.

Hierna wordt aangegeven op welke wijze een compromis is gevonden, zodat uiteindelijk de standaard met unanieme stemmen is aangenomen.

Gezien de brede steun van derden bij de twee concepten en het feit dat overeenstemming binnen IAPC bestaat omtrent een hoog niveau aan zekerheid, bestaat de standaard uit twee delen. Het eerste deel geeft een raamwerk voor alle assurance-opdrachten gericht op het verschaffen van zowel een hoog als beperkt niveau van zekerheid, terwijl het tweede gedeelte de standaard zet voor het uitvoeren van opdrachten die een hoog niveau aan zekerheid verschaffen. Aangezien geen overeenstemming bestaat met betrekking tot de variabelen die van invloed zijn op een beperkt niveau aan zekerheid, is ter zake nog geen standaard ontwikkeld. Dit laat onverlet dat IAPC de mogelijkheid heeft – op basis van het raamwerk – voor een specifieke toepassing richtlijnen voor een beperkt

niveau aan zekerheid te geven. Tijdens de debatten is in dit verband onder andere verwezen naar het onderhanden project Milieurapportering. Teneinde uit de impasse te geraken zal een researchopdracht worden verstrekt, gericht op de vraag welke variabelen van invloed zijn op het niveau aan zekerheid en op welke wijze een beperkt niveau aan zekerheid het meest effectief kan worden gecommuniceerd. De standaard is alleen voor openbare accountants van kracht. Andere accountants mogen de standaard toepassen, maar zijn dit niet verplicht.

De standaard kiest als uitgangspunt dat steeds sprake moet zijn van drie betrokken partijen, maar erkent dat de verantwoordelijke partij en de gebruiker tot dezelfde organisatorische eenheid kunnen behoren.

Samenvatting Standaard 2000

In de inleiding van dit artikel is gesteld dat met name aandacht zal worden geschonken aan het totstandkomingsproces, teneinde op deze wijze het inzicht in de definitieve standaard te bevorderen. In deze paragraaf zullen de reeds eerder besproken hoofdpunten in hun samenhang worden getoond en zal ook op deze wijze de betekenis van de standaard voor de accountantspraktijk worden aangegeven. Redundantie in de toelichting zal zoveel mogelijk worden vermeden.

De International Standard on Assurance Engagements (ISAE) omvat een voorwoord, een introductieparagraaf, een raamwerk voor assurance-opdrachten, gericht op het verschaffen van een hoog of beperkt niveau aan zekerheid, een standaard die de grondslagen en procedures beschrijft voor de uitvoering van opdrachten, die een hoog niveau aan zekerheid verschaffen, alsmede een appendix (het schema dat in dit artikel is opgenomen). Bij de publicatie is een begeleidend schrijven opgenomen, waarin in chronologische volgorde wijzigingen in concepten en probleempunten worden besproken en waarin nader research wordt aangekondigd. In het voorwoord wordt nog onderstreept dat thans geen grondslagen en procedures worden verschaft, gericht op het verkrijgen van een beperkt niveau aan zekerheid. De redenen hiertoe zijn in dit artikel uitvoerig aan de orde gesteld.

In de introductieparagraaf wordt de doelstelling van het document weergegeven: het beschrijven van doelstellingen en elementen van assurance-opdrachten. Dit is het zogenoemde raamwerk dat de paragrafen 4 tot en met 30 omvat. Daarna volgt de standaard, die geldt voor openbare accountants

(andere accountants mogen deze onder omstandigheden ook toepassen) en richting geeft bij het verschaffen van een hoog niveau aan zekerheid. Voorts dient het document als uitgangspunt voor IAPC bij het ontwerpen van specifieke standaarden. Aangegeven wordt dat in die gevallen dat specifieke standaarden voor assurance-opdrachten reeds bestaan, deze gehanteerd dienen te worden. Zolang deze niet voorhanden zijn geldt dit document. Volledigheidshalve wordt nog vermeld dat bijvoorbeeld de huidige ISA's met betrekking tot de controle en beoordelingen van jaarrekeningen nog steeds van kracht zijn.

Het raamwerkgedeelte (paragrafen 4 tot en met 30) omvat de doelstelling van een assurance-opdracht: het door een accountant evalueren of meten van een object waarvoor een ander verantwoordelijkheid heeft, afgezet tegen geïdentificeerde adequate criteria en vervolgens het geven van een conclusie, die de gebruiker een niveau aan zekerheid verschaft omtrent dat object. Onder het hoofd doelstelling wordt vermeld wat onder een assurance-opdracht begrepen wordt en welke diensten niet tot assurance-opdrachten worden gerekend. De reeds eerder geschetste problematiek van de zogenoemde overeengekomen werkzaamheden wordt op deze plaats besproken. Voorts wordt in het raamwerkgedeelte uitvoerig ingegaan op de afzonderlijke componenten van het proces. De drie betrokken partijen: de accountant, de verantwoordelijke partij en de gebruiker en vervolgens het object van de dienstverlening, de adequate criteria, het assurance-/engagement-proces en de rapportage. Deze elementen zijn in dit artikel reeds besproken in de subparagraaf raamwerk van de conceptstandaard 1997. Hierbij wordt opgemerkt dat in de definitieve standaard nog steeds het gedachtegoed van een continuüm aan zekerheid aanwezig is – zoals in 1997 eveneens het geval was – maar dat gewoonlijk sprake is van twee niveaus (hoog en beperkt), alsmede in uitzonderingssituaties een absoluut niveau aan zekerheid.

In de paragrafen 31 tot en met 74 zijn de grondslagen en procedures beschreven van de assurance-opdrachten die een hoog niveau aan zekerheid verschaffen. De onderdelen die aan de orde komen zijn achtereenvolgens de reikwijdte van de standaard (het verschaffen van een hoog niveau aan zekerheid), de eis van naleving van de Gedragscode van IFAC (inclusief de eis van onafhankelijkheid), het opdrachtaanvaardingsproces, kwaliteitsbeheersing, de planning en uitvoering van het assurance-proces. Hierbij wordt extra aandacht besteed aan de mate van toereikendheid van

de toegepaste criteria en uiteraard aan de onderliggende concepten van risicobenadering en materialiteit. Voorts komen aan de orde het verkrijgen van bewijsmateriaal, documentatie, de invloed van gebeurtenissen die nadien plaatshadden, het gebruikmaken van andere deskundigen, alsmede de rapportage. Een aantal onderdelen die hiervoor vermeld zijn, is reeds aan de orde gesteld. Afsluitend wordt nog in herinnering geroepen dat de behandeling van het gebruikmaken van andere deskundigen weinig vernieuwends in zich draagt. De rapportage beperkt zich in dit gedeelte van het document uiteraard uitsluitend tot het verschaffen van een hoog niveau aan zekerheid.

Research, gericht op de factoren van invloed op de mate van zekerheid

In de chronologische verantwoording, gevoegd bij de definitieve standaard van juni 2000, wordt een adequate weergave gegeven van de twee visies die binnen IAPC bestaan met betrekking tot de variabelen die van invloed zijn op een beperkt niveau aan zekerheid.

De eerste visie gaat uit van de gedachte dat het niveau aan zekerheid wordt beïnvloed door de interactie van de aard van het object, de toegepaste criteria, de aard en de omvang van het proces en de kwaliteit van het bewijsmateriaal.

Zo is het denkbaar dat naarmate er meer kwalitatieve factoren en subjectieve omstandigheden een rol spelen, een hoog niveau aan zekerheid, ondanks een grote hoeveelheid verricht werk, niet kan worden bereikt. De voorstanders van deze visie zien de inherente beperkingen niet opgelost door uitgebreide teksten op te nemen, maar laten een en ander tot uiting komen in een lager niveau aan zekerheid.

De tweede visie stelt strikte voorwaarden aan de aard van het object en de toegepaste criteria. Voldoen deze niet, dan wordt de opdracht niet aanvaard. Derhalve is alleen de hoeveelheid werk bepalend voor het te bereiken niveau aan zekerheid. Ook in deze visie wordt erkend dat er inherente beperkingen kunnen zijn, maar deze dienen dan in de uitgebreide tekst tot uitdrukking te worden gebracht, zonder dat er sprake is van een kwalificatie van het oordeel.

Aan researchers nu de taak na te gaan welke variabelen (een, vier, of een ander getal) van invloed zijn op het te bereiken niveau aan zekerheid. Tevens dienen zij na te gaan op welke wijze dit niveau het meest effectief kan worden gecommuniceerd.

De gedachten gaan uit de opdracht te verlenen aan een internationaal consortium van universiteiten. Inmiddels hebben de eerste verkennende

besprekingen ter zake plaatsgevonden. Het is niet ondenkbaar dat Nederland een rol zal spelen in dit proces.

Evaluatie

Het geheel overziend blijft de conclusie dat het te lang heeft geduurd alvorens deze eerste standaard tot stand is gekomen. In de tussenliggende periode zijn in een beperkt aantal landen assurance-standaarden ontstaan. Deze landen kunnen dan veelal niet gemakkelijk afstand nemen van in de eigen situatie toegepaste uitgangspunten. Dit bevordert het proces van het ontwerpen van standaarden niet. Wel kan uiteraard gebruik worden gemaakt van elders verworven inzichten. In de afgelopen jaren zijn reeds meerdere assurance-opdrachten uitgevoerd, zonder dat standaarden voorhanden waren. Een voorbeeld ligt op het gebied van assurance-verschaffing bij milieuverslagen. De consequentie van het gemis aan richting is een veelheid van rapporteringsvormen. Nu is al gesteld dat standaardrapportages veelal niet gewenst zijn. Dit neemt niet weg dat er duidelijkheid dient te zijn met betrekking tot zaken als toegepaste standaarden, criteria, niveau van zekerheid, ondertekening, et cetera.

Het ontbreken van een algemene standaard tot medio 2000 heeft een aantal projecten sterk vertraagd. Voorbeelden hiervan zijn toekomstgerichte informatie en milieuverslaggeving. Het is in dit verband van belang dat het researchproject met kracht ter hand wordt genomen, zodat ook nadere richtlijnen voor een lager niveau van zekerheid kunnen worden opgesteld. Parallel aan dit proces zal de invloed van het raamwerk voor assurance-opdrachten op de reeds bestaande ISA's moeten worden nagegaan. Door IAPC zal dus nog veel werk moeten worden verricht, teneinde aan de in de maatschappij levende behoefte aan assurance-opdrachten tegemoet te kunnen komen.

Naast de hiervoor genoemde werkzaamheden dient IAPC veel aandacht te besteden aan de acceptatie van haar standaarden. Ontwikkelingen binnen Europa en de Verenigde Staten geven vertrouwen in dit proces. Ook de besprekingen met de internationale beursorganisatie IOSCO worden thans geïntensiveerd. Het is verheugend dat de investeringsaanvragen – met name in menskracht – thans worden gehonoreerd. IFAC en accountant-firma's zien het belang van wereldwijde standaarden op controlegebied en zijn bereid hierin te investeren.

LITERATUUR

- Gortemaker, J.C.A., (1999), 'Wanneer het over assurance gaat, is het terecht dat de accountant snel in beeld komt', *De Accountant*, juni.
- International Auditing Practices Committee, (2000), *International Standard on Assurance Engagements*, International Federation of Accountants, New York.