

**ADVIES¹ 2022/01 VAN DE RAAD VAN HET INSTITUUT VAN DE
BEDRIJFSREVISOREN**

Correspondent
sg@ibr-ire.be

Onze referte
SQ

Datum
05.04.2022

Geachte Confrater,

Betreft: ISQC 1 en wet van 7 december 2016: opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling en monitoring van het intern kwaliteitsbeheersingssysteem – update van Advies 2021/02

In het kader van de implementatie van een intern kwaliteitsbeheersingssysteem (zie punt 1 hieronder) is dit advies bedoeld ter verduidelijking van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling (zie punt 2 hieronder) en de monitoring van het intern kwaliteitsbeheersingssysteem (zie punt 3 hieronder), zoals behandeld in de internationale standaard inzake kwaliteitsbeheersing 1 (hierna "ISQC 1") en in de wet van 7 december 2016 tot organisatie van het beroep van en het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren (hierna "wet van 7 december 2016"), in het licht van de recente ontwikkelingen terzake. Uiteindelijk zal ISQC 1 worden vervangen door ISQM 1 en 2 ("*International Quality Management Standards*").

Bij de inwerkingtreding van ISQC 1 in België op 8 augustus 2014² werd het Handboek intern kwaliteitsbeheersingssysteem (handboek ISQC 1) gepubliceerd op de website van het ICCI en heeft de Raad van het IBR omzendbrief 2014/02 betreffende de bijzonderheden verbonden aan de toepassing van ISQC 1 in België

¹ Via adviezen ontwikkelt het Instituut de rechtsleer inzake de audittechnieken en de goede toepassing door de bedrijfsrevisoren van het wettelijk, reglementair en normatief kader dat de uitoefening van hun beroep regelt (art. 31, § 7 van de wet van 7 december 2016 tot organisatie van het beroep van en het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren); enkel de normen en aanbevelingen zijn bindend.

² Norm inzake de toepassing van ISQC 1 in België, goedgekeurd op 11 maart 2014 door de Hoge Raad voor de Economische Beroepen en door het bericht van 29 juli 2014 van de Minister die bevoegd is voor Economie, gepubliceerd in het Belgisch Staatsblad van 8 augustus 2014.

met betrekking tot de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling en gevolgen voor de toepassing van ISA 220, gepubliceerd.

Sindsdien:

- is enerzijds de Europese auditverordening³ in werking getreden. Deze heeft de “opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling” voor de controles van financiële overzichten van alle organisaties van openbaar belang verplicht gesteld (artikel 8 de Europese auditverordening). Deze “opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling” is een procedure die identiek is aan deze vereist door paragraaf 35 van ISQC 1 en door paragraaf 19 van ISA 220, “Kwaliteitsbeheersing voor een controle van financiële overzichten”, die beide verplicht van toepassing zijn op de controles van financiële overzichten van beursgenoteerde vennootschappen.
In het bijzonder is de Raad van het IBR van oordeel dat de verplichting tot het uitvoeren van een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling voor de controles en beoordelingen van financiële overzichten werd uitgebreid tot deze opdrachten uitgevoerd bij alle organisaties van openbaar belang zoals bedoeld in artikel 1:12 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen⁴, alsook bij vennootschappen genoteerd op een niet-gereguleerde markt⁵ (cf. norm van 2014). En dit terwijl de (internationale) standaard ISQC 1 deze opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling enkel voorziet voor de genoteerde vennootschappen;
- heeft anderzijds de wet van 7 december 2016 de vereisten van de auditrichtlijn (Richtlijn 2014/56/EU) inzake interne kantoororganisatie omgezet in Belgisch recht. In dit verband heeft artikel 19 van deze wet de organisatorische vereisten van ISQC 1 aangescherpt (zie hieromtrent [Mededeling 2017/05](#)).

³ Verordening (EU) nr. 537/2014 van 16 april 2014 betreffende specifieke eisen voor de wettelijke controles van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang en tot intrekking van Besluit 2005/909/EG van de Commissie.

⁴ Zie paragraaf 3 van de [Norm van 2014 inzake de toepassing van ISQC 1 in België](#), gelezen in combinatie met de vereisten van artikel 8 van de Europese verordening.

⁵ De wet van 21 november 2017 over de infrastructuur voor de markten voor financiële instrumenten en houdende omzetting van Richtlijn 2014/65/EU, definieert de "gereguleerde markt" als volgt: *“een door een marktexploitant geëxploiteerd en/of beheerd multilateraal systeem dat meerdere koop- en verkoopintenties van derden met betrekking tot financiële instrumenten - binnen dit systeem en volgens de niet-discretionaire regels van dit systeem - samenbrengt of het samenbrengen daarvan vergemakkelijkt op zodanige wijze dat er een overeenkomst uit voortvloeit met betrekking tot financiële instrumenten die volgens de regels en de systemen van de markt tot de handel zijn toegelaten, en waaraan vergunning is verleend en die regelmatig werkt, overeenkomstig titel III van Richtlijn 2014/65/EU”*.

In het licht van deze ontwikkelingen:

- werd het handboek intern kwaliteitsbeheersingssysteem, zoals gepubliceerd op de website van het ICCI, bijgewerkt; en
- vereist omzendbrief 2014/02 ook aanpassingen, hetgeen het voorwerp uitmaakt van dit advies.

De Raad van het IBR wil de confraters erop wijzen dat de (door § 35 en volgende van ISQC 1 beoogde) opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling en de (door § 48 en volgende van ISQC 1 beoogde) monitoring van het intern kwaliteitsbeheersingssysteem niet mogen worden verward met de door het College van toezicht op de bedrijfsrevisoren uitgevoerde kwaliteitscontrole, zoals voorzien door de wet van 7 december 2016.

Zoals vermeld in de vierde overweging van de toepassingsnorm en zoals verduidelijkt in de wet van 7 december 2016 (artikel 3, 3°), beoogt de in dit advies bedoelde term “bedrijfsrevisor” zowel de bedrijfsrevisor natuurlijk persoon als het bedrijfsrevisorenkantoor. Indien enkel de natuurlijk persoon wordt beoogd, wordt dit verduidelijkt.

1. Implementatie van een intern kwaliteitsbeheersingssysteem

Met het oog op het waarborgen van de auditkwaliteit vereist ISQC 1 van het bedrijfsrevisorenkantoor dat het een intern kwaliteitsbeheersingssysteem opstelt en onderhoudt, meer bepaald voor de controle- en beoordelingsopdrachten. Deze procedures dienen de implementatie van een kwaliteitsbeoordeling van bepaalde opdrachten en van een monitoring van het intern kwaliteitsbeheersingssysteem te omvatten. Zoals hierboven vermeld, heeft de wet van 7 december 2016 de organisatorische vereisten van ISQC 1 aangescherpt.

De (in § 18 van ISQC 1 en in art. 19, § 1, 7° van de wet van 7 december 2016 bedoelde) uiteindelijke verantwoordelijkheid voor het intern kwaliteitsbeheersingssysteem is in handen van de bedrijfsrevisor zelf (bedrijfsrevisorenkantoor of natuurlijk persoon), die in het kader van de toepassing van ISQC 1 bepaalde functies kan delegeren, meer bepaald de verantwoordelijkheid voor de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling en de verantwoordelijkheid voor de monitoring van het interne kwaliteitsbeheersingssysteem.

De hierboven genoemde ISA 220 behandelt onder andere de verplichting van de opdrachtpartner om zich te vergewissen van de uitvoering van een

opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling voor bepaalde categorieën van opdrachten. Paragraaf 2 van ISA 220 verduidelijkt dat deze ISA als uitgangspunt hanteert dat het kantoor onderworpen is aan ISQC 1 of aan nationale vereisten die minstens even stringent zijn.

2. Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling

De opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling wordt gedetailleerd behandeld in paragrafen 35 tot 44 en A41 tot A53 van ISQC 1, alsook in paragrafen 19 tot 21 en A23 tot A31 van ISA 220⁶. Deze kwaliteitsbeoordeling bestaat uit een beoordeling “*ex ante*”⁷ van belangrijke items van het dossier en van het daaruit voortvloeiend verslag, door een persoon die door het bedrijfsrevisorenkantoor belast wordt met de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling (hierna “EQCR” - *Engagement Quality Control Reviewer*).

Krachtens de norm inzake de toepassing van ISQC 1 in België, moet deze persoon een bedrijfsrevisor zijn⁸. Deze bedrijfsrevisor belast met de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling dient een objectieve evaluatie te verschaffen van de significante oordeelsvormingen die het opdrachtteam heeft gemaakt en de conclusies die het bij het formuleren van de rapportage heeft getrokken.

De Raad is van mening dat de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling uitgevoerd door de bedrijfsrevisor die met deze opdracht belast is een contractuele opdracht is tussen het bedrijfsrevisorenkantoor en de bedrijfsrevisor die met deze opdracht is belast. Deze opdracht maakt deel uit van het interne kwaliteitsbeheer van het bedrijfsrevisorenkantoor. Overeenkomstig de wet moet de bedrijfsrevisor die met de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling belast is, een opdrachtbrief opstellen met het bedrijfsrevisorenkantoor. Aangezien het om een contractuele opdracht gaat, kan deze opdracht onderworpen zijn aan een aansprakelijkheidsbeperking,

⁶ Verder verduidelijkt de wet van 7 december 2016 (art. 19, § 1, 6° en 7°) dat het door het kantoor ingevoerd intern kwaliteitsbeheersingssysteem meer bepaald gedragslijnen en procedures voor de controle en de beoordeling van de werkzaamheden van de werknemers en medewerkers van het bedrijfsrevisorenkantoor bevat.

⁷ Zie §A43 van ISQC 1: “*Door in de loop van de opdracht tijdig en in de passende stadia een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling uit te voeren, is het mogelijk op of voor de datum van de rapportage significante aangelegenheden onmiddellijk naar tevredenheid van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar op te lossen*”.

⁸ De norm van 28 februari 2014 inzake de toepassing van ISQC 1 in België (§ 2) schrijft immers voor dat de EQCR een bedrijfsrevisor moet zijn, dat de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling intern moet worden georganiseerd voor de grotere bedrijfsrevisorenkantoren of extern wanneer de zelfstandig werkende bedrijfsrevisoren of kleine bedrijfsrevisorenkantoren door hun beperkte omvang de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling niet intern kunnen organiseren.

die in de opdrachtbrief moet worden vermeld. Het Handboek ISQC 1 (v4), en namelijk het voorbeeld van opdrachtbrief van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling in functie hiervan moeten worden aangepast.

De opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling is verplicht:

- voor de controle- en beoordelingsopdrachten betreffende financiële overzichten van organisaties van openbaar belang zoals omschreven door artikel 1:12 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, alsook van vennootschappen genoteerd op een niet-gereguleerde markt;
- voor de controle- en beoordelingsopdrachten betreffende financiële overzichten die, op basis van de door het bedrijfsrevisorenkantoor of de bedrijfsrevisor natuurlijk persoon vastgestelde criteria, ongebruikelijke omstandigheden weerspiegelen of als ongebruikelijke risico's worden beschouwd⁹.

Voor de zelfstandig werkende beroepsbeoefenaren of de kleine bedrijfsrevisorenkantoren die de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling aan een "externe" bedrijfsrevisor moeten toevertrouwen krachtens de norm inzake de toepassing van ISQC 1 in België, of voor de kleine bedrijfsrevisorenkantoren die dit wensen, werd een model van opdrachtbrief online geplaatst op de website van het ICCI (rubriek "Publicaties", "Modeldocumenten", onder "Handboek intern kwaliteitsbeheersingssysteem (ISQC 1 en wet van 7 december 2016)"). Deze opdrachtbrief zal moeten worden aangepast om rekening te houden met de bovenvermelde mening van de Raad.

3. Consultatieprocedure

Naast de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling wordt ook de aandacht gevestigd op de consultatieprocedure zoals beoogd door paragraaf 34 (a) van ISQC 1, waarin wordt verduidelijkt dat het kantoor beleidslijnen en procedures dient vast te stellen op grond waarvan het een redelijke mate van zekerheid verkrijgt dat passende consultatie betreffende moeilijke of omstreden aangelegenheden plaatsvindt. Deze consultatieprocedure kan specifieke aspecten van een opdracht beogen (bijv. de consultatie van een vennoot zodra er een

⁹ Het College van toezicht op de bedrijfsrevisoren vestigt de aandacht op het feit dat een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling voor *assurance*- en aan *assurance* verwante opdrachten ook verplicht kan zijn indien deze opdrachten aan de door het kantoor vastgestelde criteria voldoen.

continuïteitsprobleem bestaat of telkens vóór het tot uitdrukking brengen van een aangepast oordeel) en omvat geen globale beoordeling zoals voorzien in het geval van een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling.

4. Monitoring van het intern kwaliteitsbeheersingssysteem

De monitoring beoogt de naleving van de van toepassing zijnde normen, wet- en regelgeving en van het geheel van de beleidslijnen en procedures inzake interne kwaliteitsbeheersing, zoals vastgelegd in de procedurehandleiding van de bedrijfsrevisor¹⁰.

De monitoring bestaat enerzijds uit de permanente evaluatie van het intern kwaliteitsbeheersingssysteem (dit wil zeggen de monitoring van de praktische toepassing van de door de bedrijfsrevisor vastgestelde beleidslijnen en procedures betreffende kwaliteitsbeheersing) en anderzijds uit de periodieke inspectie “*ex post*” van één voltooide opdracht per opdrachtpartner.

Bijgevolg is de verantwoordelijke voor het monitoringproces van het intern kwaliteitsbeheersingssysteem belast met deze dubbele rol om te waken over de conformiteit van het intern kwaliteitsbeheersingssysteem. Krachtens ISQC 1 (§ 48, b) moet deze verantwoordelijke een persoon zijn met zowel voldoende en geschikte ervaring als autoriteit binnen het bedrijfsrevisorenkantoor of bij de bedrijfsrevisor natuurlijk persoon om die verantwoordelijkheid te dragen.

Het is logisch dat, omwille van de onafhankelijkheid, de bedrijfsrevisor die verantwoordelijk is voor de monitoring van het intern kwaliteitsbeheersingssysteem niet betrokken kan zijn bij de inspectie “*ex post*” van individuele dossiers waarin hij is tussengekomen, hetzij als persoon met handtekeningsbevoegdheid (opdrachtpartner), hetzij in zijn hoedanigheid van EQCR.

Met betrekking tot de toepassing van ISQC 1 in België en gezien de overeenkomsten met de hiervoor vermelde functie van EQCR, is de Raad van mening dat de eindverantwoordelijkheid voor de monitoring van het intern kwaliteitsbeheersingssysteem ook aan een bedrijfsrevisor zou moeten worden

¹⁰ De monitoringopdracht wordt in ISQC 1 (§ 48-56) beschreven in de rubriek “Monitoring van de beleidslijnen en procedures betreffende kwaliteitsbeheersing van het kantoor”. De wet van 7 december 2016 (art. 19, § 1, 11°) omschrijft monitoring als volgt: “*toezien op en evalueren van de toereikendheid en doeltreffendheid van de systemen, interne kwaliteitscontrole-mechanismen*”, in het bijzonder via “*een jaarlijkse evaluatie van het intern kwaliteitsbeheersingssysteem (...)*”.

toevertrouwd, ongeacht de omvang van het bedrijfsrevisorenkantoor. Dit belet natuurlijk niet dat sommige taken intern kunnen worden toevertrouwd aan andere personen die niet de hoedanigheid van bedrijfsrevisor bezitten.

Wanneer de zelfstandig werkende bedrijfsrevisoren of de kleine bedrijfsrevisorenkantoren vanwege hun beperkte omvang het monitoringproces van het intern kwaliteitsbeheersingssysteem niet intern kunnen organiseren, is de Raad van mening dat zij deze monitoringopdracht zouden moeten toevertrouwen aan bedrijfsrevisoren van andere structuren die beantwoorden aan de in paragraaf 48 van ISQC 1 vastgestelde criteria voor de geschiktheid van de persoon belast met de monitoring (dit wil zeggen met voldoende en geschikte ervaring en autoriteit om die functie uit te oefenen).

In dit laatste specifiek geval is de door de Raad aanbevolen hoedanigheid van bedrijfsrevisor als verantwoordelijke voor de beoordeling van het monitoringproces, naar de mening van de Raad, des te belangrijker vanwege het beroepsgeheim met betrekking tot de informatie waartoe hij toegang heeft (meer bepaald de controledossiers tijdens de inspectie of de procedures betreffende de cliëntaanvaarding in het kader van de permanente evaluatie van het intern kwaliteitsbeheersingssysteem). Wij herinneren eraan dat het beroepsgeheim een wettelijke verplichting is waarvan enkel kan worden afgeweken in de strikt in de wet bepaalde gevallen.

Verder is de Raad van mening dat in dit specifiek geval en om onafhankelijkheidsproblemen te voorkomen, erop zou dienen te worden toegezien dat de voor de uitvoering van de monitoringopdracht aangestelde “externe” bedrijfsrevisor – althans tijdens de gecontroleerde periode – niet als “externe” bedrijfsrevisor EQCR in dienst was bij hetzelfde bedrijfsrevisorenkantoor of dezelfde bedrijfsrevisor natuurlijk persoon.

Volgens de Raad zou dit in de praktijk betekenen dat wanneer de monitoringopdracht de selectie en/of inspectie “*ex post*” van individuele dossiers omvat, het in principe noodzakelijk zou zijn om, in voorkomend geval, twee externe bedrijfsrevisoren aan te stellen, de ene als verantwoordelijke voor de monitoringopdracht en de andere voor de kwaliteitsbeoordeling van bepaalde opdrachten.

In het kader van de aan een externe bedrijfsrevisor toevertrouwde opdracht kan gebruik worden gemaakt van het model van opdrachtbrief en van het voorbeeld van monitoringverslag zoals online geplaatst op de website van het ICCI (rubriek

“Publicaties”, “Modeldocumenten”, onder “Handboek intern kwaliteitsbeheersingssysteem (ISQC 1 en wet van 7 december 2016)”).

* *
*

Aanvullende informatie met betrekking tot de uitoefening van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling en monitoring van het intern kwaliteitsbeheersingssysteem wordt verstrekt in het “Handboek intern kwaliteitsbeheersingssysteem (ISQC 1 en wet van 7 december 2016)” (versie 4.0, gepubliceerd op de website van het ICCI in november 2019). Het hoofdstuk betreffende monitoring zal worden aangepast teneinde rekening te houden met de door dit advies aangebrachte wijzigingen.

Op datum van dit advies vervangt dit de advies 2021/02 van het IBR, die wordt opgeheven.

Voormeld (opgeheven) advies blijft raadpleegbaar op de website van het Instituut onder het tabblad Regelgeving en publicaties > Rechtsleer > Archieven.

Met confraternele groeten,



Tom MEULEMAN
Voorzitter