

**ADVIES<sup>1</sup> 2019/04 VAN DE RAAD VAN HET INSTITUUT VAN DE  
BEDRIJFSREVISOREN**

Correspondent  
[sg@ibr-ire.be](mailto:sg@ibr-ire.be)

Onze referte  
SQ

Datum  
25.02.2019

Geachte Confrater,

**Betreft: ISQC 1 en wet van 7 december 2016: opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling en monitoring van het intern kwaliteitsbeheersingssysteem**

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.

Bij de inwerkingtreding van ISQC 1 in België op 8 augustus 2014<sup>2</sup> 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 met betrekking tot de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling en gevolgen voor de toepassing van ISA 220, gepubliceerd.

---

<sup>1</sup> 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.

<sup>2</sup> 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.

Sindsdien:

- is enerzijds de Europese auditverordening in werking getreden. Advies 2017/05 heeft de impact hiervan op de norm inzake de toepassing van ISQC 1 in België verduidelijkt<sup>3</sup>.  
In het bijzonder werd de verplichting tot het uitvoeren van een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling voor de controles en beoordelingen van financiële overzichten uitgebreid tot de opdrachten uitgevoerd bij alle organisaties van openbaar belang zoals bedoeld in artikel 4/1 van het Wetboek van vennootschappen, alsook bij vennootschappen genoteerd op een niet-gereguleerde markt (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<sup>4</sup>).

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

---

<sup>3</sup> [Advies 2017/05: Interpretatie van de Europese auditverordening in samenhang met de norm inzake de toepassing van ISQC 1 in België – opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang](#)

<sup>4</sup> IBR-Mededeling 2017/05 – Impact van de wet van 7 december 2016 en van de audithervorming op de organisatie van het bedrijfsrevisorenkantoor

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, 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 220<sup>5</sup>. Deze kwaliteitsbeoordeling bestaat uit een beoordeling

---

<sup>5</sup> 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.

“ex ante”<sup>6</sup> 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 zijn<sup>7</sup>. 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 opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling is verplicht:

- voor de controle- en beoordelingsopdrachten betreffende financiële overzichten van organisaties van openbaar belang zoals omschreven door artikel 4/1 van het Wetboek van vennootschappen, 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 beschouwd<sup>8</sup>.

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)”).

---

<sup>6</sup> 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”.

<sup>7</sup> 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.

<sup>8</sup> 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.

### 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 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 bedrijfsrevisor<sup>9</sup>.

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.

---

<sup>9</sup> 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 (...)*”.

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 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 ICCL (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 zal binnenkort worden verstrekt in een document als bijlage bij het “Handboek intern kwaliteitsbeheersingssysteem (ISQC 1 en wet van 7 december 2016)” op de website van het ICCL.

Op datum van dit advies vervangt dit omzendbrief 2014/02 van het IBR, dat wordt opgeheven.

Met confraternele groeten,



Thierry DUPONT  
Voorzitter