

ONTWERP

OMZENDBRIEF ⁽¹⁾ 2012/xx VAN HET INSTITUUT VAN DE BEDRIJFSREVISOREN

De Voorzitter

Correspondent
sg@ibr-ire.be

Onze referte
DS/SQ/IVB

Uw referte

Datum

Geachte Confrater,

Betreft: Bijzonderheden verbonden aan de toepassing van ISQC 1 in België met betrekking tot de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling (quality review)

De internationale standaard inzake kwaliteitsbeheersing (hierna "ISQC 1") is internationaal in werking getreden op 15 juni 2005. Krachtens de norm inzake de toepassing van ... 2013, zal ISQC 1 in werking treden in België op ...

1. Voorafgaande beschouwingen

Huidige omzendbrief wil in de eerste plaats een overzicht geven van de beginselen van ISQC 1 betreffende de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling, de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar en de bijzonderheden die van toepassing zijn op de *Small and Medium Practitioners* (hierna "SMP"). Vervolgens zullen de bijzonderheden van de toepassing van ISQC 1 in België worden behandeld.

De Raad van het IBR legt de nadruk op het feit dat de door ISQC 1 beoogde opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling niet mag worden verward met de door het IBR uitgevoerde kwaliteitscontrole.

Vermeldenswaard is ook dat, om redenen eigen aan het opstellen van het handboek voor het intern kwaliteitsbeheersingssysteem dat kan worden geraadpleegd op de website van het ICCI (hierna "het handboek"), de in dit handboek gebruikte termen vergelijkbaar zijn maar vaak niet dezelfde zijn als de termen van ISQC 1. Aldus is "de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar" (ISQC 1) in het handboek "de vennoot (of andere bedrijfsrevisor)



Bld E. Jacqmainlaan 135/1
B-1000 Bruxelles/Brussel
TEL.: 02 512 51 36
FAX: 02 512 78 86
e-mail: info@ibr-ire.be
Bank/Banque:
IBAN: BE 11 0000 0392 3648
BIC: BPOTBEB1

⁽¹⁾ De omzendbrieven bevatten algemene deontologische aspecten en hebben geen bindend karakter in hoofde van de bedrijfsrevisoren zoals een norm of een aanbeveling. De omzendbrieven kunnen standpunten van de Raad van het Instituut of beschrijvingen van een wettelijke, reglementaire of normatieve verplichting inhouden op voorwaarde dat deze voortvloeien uit de deontologie van het beroep van bedrijfsrevisor.

verantwoordelijk voor het intern kwaliteits- beheersingsonderzoek van de opdracht”. En “de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling” is in het handboek “het intern kwaliteitsbeheersingsonderzoek van de opdracht”.

2. Beginselen van ISQC 1

2.1. Betreffende de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling

Krachtens ISQC 1 (§ 12 (d)), is de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling (*“Engagement quality control review”*) *“een proces opgezet om op of voorafgaand aan de datum van de rapportage, 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”*.

Krachtens ISQC 1 (§ 35) moeten alle controles van financiële overzichten van beursgenoteerde entiteiten aan een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling worden onderworpen. Het bedrijfsrevisorenkantoor moet criteria vastleggen om de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling in bepaalde gevallen verplicht te maken voor de andere opdrachten (meer bepaald de aard van de opdracht, de aanwezigheid van ongebruikelijke omstandigheden of risico's).

ISQC 1 (§ A44 en A45) bepaalt:

“A44. De omvang van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling is onder meer afhankelijk van de complexiteit van de opdracht, van de vraag of de entiteit een beursgenoteerde entiteit is en van het risico dat de rapportage in de gegeven omstandigheden niet passend is. Het uitvoeren van een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling doet niets af aan de verantwoordelijkheden van de opdrachtpartner.”

2.2. Betreffende de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar

De opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar wordt omschreven als zijnde *“een partner, een ander persoon binnen het kantoor, een toereikend gekwalificeerde externe persoon of een team samengesteld uit dergelijke personen, die niet tot het opdrachtteam behoren, met voldoende en geschikte ervaring en autoriteit om de significante oordeelsvormingen van het opdrachtteam en de conclusies die bij het formuleren van de rapportage zijn getrokken, objectief te evalueren”* (§ 12 (e) van ISQC 1).

Krachtens ISQC 1 moet de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar beschikken over de technische kwalificaties die vereist zijn om die taak te vervullen (waaronder de noodzakelijke ervaring en autoriteit). Deze persoon dient ook te beschikken over de noodzakelijke objectiviteit, des te meer indien hij wordt geraadpleegd (tijdens de opdracht) (§ 39 van ISQC 1).

ISQC 1 (§ 12 (s)) omschrijft ook de toereikend gekwalificeerde externe persoon. Het betreft *“een persoon van buiten het kantoor met de competenties en capaciteiten om als opdrachtspartner op te treden, bijvoorbeeld een partner van een ander kantoor of een werknemer (met passende ervaring) die behoort tot een beroepsorganisatie waarvan de leden controle- en beoordelingsopdrachten betreffende historische financiële informatie of andere assurance- en aan assurance verwante opdrachten mogen uitvoeren, of tot een organisatie die relevante diensten op het gebied van kwaliteitsbeheersing verleent”*.

Het bedrijfsrevisorenkantoor dient te voorzien in de vervanging van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar als deze niet in staat zou zijn om een objectieve beoordeling uit te voeren (ISQC 1, § 41).

Voor wat de objectiviteit van deze persoon betreft, voorziet ISQC 1 (§ A49) in de volgende toepassingsmodaliteiten:

- indien praktisch uitvoerbaar, wordt de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar niet door de opdrachtspartner geselecteerd;
- de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar neemt tijdens de beoordelingsperiode niet deel aan de opdracht;
- de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar neemt geen beslissingen voor het opdrachtteam;
- de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar mag zijn objectiviteit niet door andere overwegingen laten bedreigen.

Daarenboven wordt verduidelijkt dat de rapportage betreffende de opdracht pas wordt gedateerd als de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling voltooid is (ISQC 1, § 36).

2.3. Bijzonderheden van de toepassing van ISQC 1 op SMP (kwaliteitsbeoordeling, consultatie en monitoring)

Voor de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling zullen de zelfstandig werkende bedrijfsrevisoren of de SMP zich kunnen richten tot een confrater van een ander kantoor (ISQC 1, § A50). ISQC 1 voorziet tevens de mogelijkheid om zich te richten tot een gekwalificeerde externe persoon. De norm houdende toepassing van ISQC 1 in België sluit deze mogelijkheid evenwel uit.

Soms is het praktisch niet te vermijden dat de opdrachtspartner bij de selectie van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar is betrokken. De gekozen persoon zal in ieder geval dienen te voldoen aan de in § 39 tot 41 van ISQC 1 bepaalde geschiktheidscriteria, met name de vereiste technische kwalificaties en de noodzakelijke objectiviteit (§ A50). Deze beoordeling vindt plaats vóór de datum van de rapportage (zelfs indien de documentatie die hiermee verband houdt, achteraf kan worden verstrekt).

Voor wat de consultatie betreft, kan de SMP zijn voordeel doen met adviesdiensten die worden verleend door andere kantoren. Hij dient in ieder geval rekening te houden met de competentie en capaciteiten van de externe

dienstverleners (ISQC 1, § A40). De consultatie vindt plaats tijdens de opdracht.

Ten slotte, voor wat de monitoring van de beleidslijnen en procedures inzake kwaliteitsbeheersing van het kantoor betreft (onafhankelijk van een opdracht en met als doel het inspecteren van vooraf geselecteerde individuele opdrachten), kunnen de SMP deze opdracht toevertrouwen aan de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar of de persoon die verantwoordelijk is voor het ontwikkelen en implementeren van de beleidslijnen en procedures inzake kwaliteitsbeheersing van het kantoor (ISQC 1, § A68).

3. Bijzonderheden van de toepassing van ISQC 1 in België

3.1. Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar

3.1.1. “Kantoor of gekwalificeerde externe persoon”

Krachtens de norm houdende de toepassing van ISQC 1 in België kan de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar een lid van het kantoor of een partner van een ander kantoor zijn.

De Raad is derhalve van mening dat de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar hetzij een bedrijfsrevisor (natuurlijke persoon) van het bedrijfsrevisorenkantoor of van een ander bedrijfsrevisorenkantoor kan zijn, hetzij een wettelijke controleur van jaarrekeningen die door de Lidstaten gemachtigd is om een wettelijke controle van jaarrekeningen uit te voeren overeenkomstig Richtlijn 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad⁽²⁾.

De Raad is van mening dat wanneer een SMP of een zelfstandig werkende bedrijfsrevisor een beroep doet op een andere bedrijfsrevisorenkantoor, deze laatste dient te beschikken over de competenties en capaciteiten om als opdrachtspartner op te treden en dient te voldoen aan de door ISQC 1 (§ 39 tot 41) bepaalde criteria, met name de vereiste technische kwalificaties en de noodzakelijke objectiviteit.

3.1.2. Benoeming en opdracht

De benoeming van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar dient te gebeuren op een tijdstip dat toelaat om alle wettelijke termijnen na te leven. De bedrijfsrevisorenkantoren moeten de naam van deze persoon en, in voorkomend geval, van zijn vervanger, in de planning van de opdracht vermelden.

Met het oog op het vaststellen van de omvang van de opdracht van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar, raadt de Raad de IBR de bedrijfsrevisorenkantoren aan om een opdrachtbrief (zie bijgevoegd model) of een schriftelijke overeenkomst op te stellen.

⁽²⁾ PB. L. 157, 9 juni 2006, p. 87.

Het gecontroleerd bedrijfsrevisorenkantoor aanvaardt meteen het recht van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar om te allen tijde contact op te nemen met zijn voorganger.

Voor wat de uitvoering van de opdracht van de kwaliteitsbeoordelaar betreft, wordt aangeraden om gebruik te maken van het handboek dat hieromtrent *checklists* verstrekt (cf. het hoofdstuk "Verantwoordelijke voor het intern kwaliteitsbeheersingsonderzoek van de opdracht" en meer bepaald de *checklists* "Planning- en controleschema van reviews van het intern kwaliteitsbeheersingsonderzoek van een opdracht" en "Intern kwaliteitsbeheersingsonderzoek van de opdracht").

3.1.3. Omstandigheden waarin een extern bedrijfsrevisorenkantoor dient te worden gecontacteerd

Een SMP of een zelfstandig werkende bedrijfsrevisor dient een beroep te doen op een persoon van buiten het bedrijfsrevisorenkantoor, die belast zal zijn met het uitvoeren van de kwaliteitsbeoordeling van zijn opdrachten, wanneer hij negatief antwoordt op minstens één van de twee volgende vragen:

1. Kan de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling van mijn dossiers worden uitgevoerd door een persoon die tijdens de beoordelingsperiode niet aan de opdracht deelneemt?
2. Kan de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling van mijn dossiers worden uitgevoerd door een persoon met voldoende en geschikte ervaring en autoriteit?

Conform paragraaf 2 van de norm houdende de toepassing van ISQC 1 in België, dient onder "geschikte ervaring" te worden verstaan een persoon met voldoende ervaring in de sector, de boekhoudkundige regels, enz. van het te beoordelen dossier.

Onder "geschikte ervaring" dient te worden verstaan een persoon met voldoende ervaring in de sector, de boekhoudkundige regels, enz. van het te beoordelen dossier.

In verband met het laten inkijken door een bedrijfsrevisor van een ander bedrijfsrevisorenkantoor van de eigen documentatie van een auditdossier in het kader van een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling of van een consultatie, zoals vereist door ISQC 1, wenst de Raad de volgende punten te verduidelijken:

- Is er sprake van schending van het beroepsgeheim?
- Wat is de verantwoordelijkheid van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar?
- Wat is het statuut van deze persoon (onafhankelijkheid)?

3.2. Beroepsgeheim

De Raad van het IBR is van mening dat ⁽³⁾:

- a. De interne kwaliteitscontrole (review van de dossiers) van een bedrijfsrevisorenkantoor door een vennoot van dit kantoor of van een ander bedrijfsrevisorenkantoor geen schending vormt van het beroepsgeheim, ongeacht of het kantoor dan wel een andere vennoot van het kantoor benoemd is voor de controleopdracht.
- b. In de huidige stand van de wetgeving verhindert het beroepsgeheim van de bedrijfsrevisor niet de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling door buitenlandse auditors ⁽⁴⁾ die daartoe op grond van artikel 139 van het Wetboek van vennootschappen een opdracht zouden hebben ontvangen van de Belgische bedrijfsrevisor.

3.3. Verantwoordelijkheid van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar

De Raad van het IBR is van oordeel dat de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling een opdracht is voorbehouden aan de bedrijfsrevisoren krachtens de wet in de zin van art. 17 van de gecoördineerde wet van 1953, mits de inwerkingtreding van de ISQC 1 (*Clarified*) in België. ⁽⁵⁾ Bijgevolg kadert deze opdracht binnen de door het Instituut van de Bedrijfsrevisoren afgesloten verzekeringspolis burgerlijke aansprakelijkheid (beperkte aansprakelijkheid voor de opdrachten als een logisch voortvloeisel van het commissarismandaat). Derhalve zijn de maxima van 3 en 12 miljoen euro van toepassing op de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling uitgevoerd door een (partner van een) extern bedrijfsrevisorenkantoor.

De Raad van het IBR is daarenboven van oordeel dat, naar analogie met de maatregelen getroffen voor de kwaliteitscontroleurs in het kader van de door het IBR uitgevoerde kwaliteitscontrole, de verantwoordelijkheid van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar beperkt is, behalve wanneer deze een zware fout begaat.

De Raad van het IBR is van oordeel dat indien een gecontroleerd bedrijfsrevisorenkantoor een verzekeringspolis heeft afgesloten anders dan die van het IBR, dit kantoor dient na te gaan of deze polis wel degelijk de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling dekt.

⁽³⁾ Dit stemt overeen met het eerder geuit standpunt van de Raad in: IBR, *Jaarverslag*, 2007, p. 87-89.

⁽⁴⁾ Het zal hoofdzakelijk gaan om wettelijke controleurs van jaarrekeningen die door de Lidstaten gemachtigd zijn om een wettelijke controle van jaarrekeningen uit te voeren overeenkomstig Richtlijn 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad.

⁽⁵⁾ Cf. Cass. 24 mei 2007, Pas., I, 988; *J.L.M.B.*, 2008, 4, err. *J.L.M.B.*, 2008, *RW*, 2009-10, p. 1: De (algemene) controlenormen zoals goedgekeurd door het Instituut van de Bedrijfsrevisoren zijn wetten in de zin van artikel 608 van het Gerechtelijk Wetboek. Deze opdracht is evenwel niet noodzakelijkerwijze een revisorale opdracht in de zin van artikel 2 van de gecoördineerde wet van 1953.

Het extern bedrijfsrevisorenkantoor dat de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling voor een bedrijfsrevisorenkantoor uitvoert, is verzekerd via de verzekeringspolis van dit bedrijfsrevisorenkantoor. Het bedrijfsrevisorenkantoor is immers verantwoordelijk voor deze beoordelingsopdracht en bijgevolg wordt de bedrijfsrevisor gedekt door de verzekering van het mandaat.

Het gecontroleerd bedrijfsrevisorenkantoor zal aan zijn verzekeringsmaatschappij de namen moeten doorgeven van de bedrijfsrevisoren en (externe) medewerkers die gedekt zijn en deze vermelding dient te worden opgenomen in de bijlage bij de verzekeringspolis. Het bedrijfsrevisorenkantoor dient ook een vervanger te vermelden.

Het bedrijfsrevisorenkantoor dat de beoordeling uitvoert, is ook door zijn eigen verzekeringspolis gedekt voor wat betreft de contractuele band met het bedrijfsrevisorenkantoor bij wie hij de beoordeling uitvoert.

3.4. Onafhankelijkheid van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar

De Raad van het IBR is van oordeel dat – gelet op het feit dat het een revisorale opdracht betreft – de bijzondere regels inzake onafhankelijkheid bij het uitvoeren van een revisorale opdracht, namelijk op het vlak van gezinsbanden, financieel belang, de tewerkstelling en/of de uitoefening van een functie in het gecontroleerd kantoor en de opvolging van een confrater, van toepassing zijn op de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling die is uitgevoerd door een ander bedrijfsrevisorenkantoor (art. 8 tot 14 en 24 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren).

Voor wat de rotatie betreft, is de Raad van het IBR van oordeel dat de rotatie van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar plaats moet vinden om de zes jaar maar niet noodzakelijk samen met de rotatie van de opdrachtpartner.

Daarenboven is de Raad van het IBR van oordeel dat deze opdracht dient te worden vergoed wanneer het gaat om een externe beoordeling door een bedrijfsrevisorenkantoor.

Met confraternele groeten,

Michel DE WOLF

Bijlage: Voorbeeld van een opdrachtbrief

