

**ONTWERP VAN NORM TOT WIJZIGING VAN DE NORM VAN 10 NOVEMBER 2009 INZAKE DE
TOEPASSING VAN DE ISA'S IN BELGIË**

**Analyse van de commentaren ontvangen op de openbare raadpleging die door het IBR
werd georganiseerd en standpunt van het IBR**

1. Context

- 1.1. De openbare raadpleging – overeenkomstig artikel 31 van de wet van 7 december tot organisatie van het beroep van en het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren – omtrent deze ontwerpnorm vond plaats van 21 december 2017 tot 25 januari 2018.
- 1.2. Het IBR heeft 3 reacties ontvangen: enerzijds van 2 stakeholders en anderzijds van een bedrijfsrevisorenkantoor die de vennoten en de medewerkers vertegenwoordigt. De integrale brieven zullen worden gepubliceerd op de website van het IBR, behoudens indien gevraagd werd dit niet te doen. Een van de 3 ontvangen reacties (CTIF-CFI) bestond uit een loutere ontvangstbevestiging. De 2 overige reacties betreffen enerzijds de definitie van “genoteerde entiteit” in de context van ISA 701 (Kernpunten van de controle) (reactie uitgebracht door EY) en anderzijds de toepassing van de ISA's op andere opdrachten dan de wettelijke controle (reactie uitgebracht door het Instituut van Accountants en Belastingconsulenten). Voorafgaand stelt de Raad van het IBR vast dat de toepassing van de ISA's op de wettelijke controle zoals gedefinieerd door artikel 16/1 W. Venn. wordt bevestigd door de commentatoren maar dat een aantal verduidelijkingen wordt gevraagd. Deze verduidelijkingen betreffen enerzijds de relatie tussen de ISA's en de Europese en Belgische wet- en regelgeving en anderzijds de toepassing van de ISA's op contractuele controleopdrachten bij KMO's¹ (dus niet de wettelijke controle), waarbij wordt benadrukt dat deze norm de toepassing van het ontwerp van gemeenschappelijke norm inzake de contractuele controle van KMO's en de gemeenschappelijke wettelijke opdrachten bij KMO's – dat samen met het IAB werd uitgewerkt en heden het voorwerp uitmaakt van een openbare raadpleging – elkaar niet tegenspreken.
- 1.3. In punt 3 van deze nota wordt een overzicht van de ontvangen commentaren verstrekt alsook de evaluatie en argumentatie van de Raad van het IBR, met in voorkomend geval een voorstel tot wijziging van de ontwerpnorm.
- 1.4. Het aangepast ontwerp van norm werd samen met deze nota goedgekeurd door de Raad van het IBR op 23 maart 2018. De Raad heeft vastgesteld dat de gepaste procedure werd gevolgd en dat het dan ook niet nodig is om een nieuwe openbare raadpleging te organiseren.

¹ Dezelfde vraag wordt gesteld inzake de gemeenschappelijke wettelijke opdrachten bij KMO's.

2. Het belang van de ISA's bij de controle van financiële overzichten, in het bijzonder van KMO's

- 2.1. De Raad van het IBR betreurt dat het IAB de procedure van de openbare raadpleging gebruikt als forum voor het bekritisieren van de ISA's. Het ontwerp van norm dat aan openbare raadpleging werd voorgelegd heeft niet als doelstelling het invoeren van een nieuw normatief kader maar beoogt enkel het actualiseren van een norm die intussen 9 jaar geleden werd aangenomen.
- 2.2. De Raad van het IBR wenst te benadrukken dat het in het openbaar belang is dat er voor alle controleopdrachten uitgevoerd door een bedrijfsrevisor, of deze nu wettelijk zijn of niet dan wel in een grote of kleine entiteit, een normatief kader bestaat. **Krachtens de norm van 10 november 2009 inzake de toepassing van de ISA's in België, passen de bedrijfsrevisoren reeds sinds 2014 de ISA's toe bij de uitvoering van alle controleopdrachten.** De ISA's worden sindsdien toegepast ongeacht de grootte van de gecontroleerde entiteit. Het is immers in het belang van de Belgische ondernemingen en, meer algemeen, van de Belgische economie dat blijvend kan ingespeeld worden op nationale én internationale verwachtingen. Het mag niet vergeten worden dat KMO's een belangrijke speler zijn op internationaal vlak en de controles dienen dan ook steeds vergelijkbaar te zijn met hun medespelers op de internationale markt.
- 2.3. De controle van financiële overzichten (audit), met inbegrip van deze in KMO's, is steeds een hoogstaande technische opdracht, die een diepgaande opleiding vergt, alsook de naleving van strenge deontologische bepalingen², het gebruik van een beroepsmethodologie en een controle van de naleving van deze bepalingen. Het argument dat de ISA's niet toegepast kunnen worden bij een controle van KMO's en een onevenredige last zou betekenen voor deze ondernemingen is fundamenteel onjuist. De kantoren hebben sinds 2014 hun methodologie aangepast aan de ISA's en de controles van alle entiteiten worden vandaag overeenkomstig deze internationale controlestandaarden uitgevoerd, zonder dat dit geleid heeft tot een verhoging van de kosten voor de entiteiten, in het bijzonder KMO's, die overigens nooit een dergelijke kritiek hebben geuit. Meerdere entiteiten hebben tevens hun interesse getoond in de methodologie gehanteerd op grond van de ISA's.
- 2.4. Voor beroepsbeoefenaars die voldoende kennis hebben van de ISA's en de te controleren vennootschap bestaan er talrijke mogelijkheden tot proportionaliteit of tot de correcte toepassing van bijzondere regels (bijvoorbeeld: impact van de resultaten van de risicoanalyse en van de interne controle, van materialiteit, of ook nog de regels voor het bepalen van steekproeven). Samen met het Informatiecentrum voor het Bedrijfsrevisoraat (ICCI) heeft het IBR dan ook diverse tools uitgewerkt die de bedrijfsrevisoren kunnen hanteren als leidraad voor de proportionele toepassing van de ISA's in functie van de omvang en de complexiteit van de gecontroleerde entiteit, gericht op een effectieve en

² Wet van 7 december 2016 tot organisatie van het beroep van en het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren.

relevante controle tegen een beheerste kostprijs. Zo heeft de Raad van het IBR recent nog een technische nota gepubliceerd, getiteld “Samenvatting van de controleaanpak in niet-complexe entiteiten”³.

- 2.5. De proportionele toepassing van de normen is overigens vastgelegd in de Europese auditrichtlijn en in de wet zelf, met name in artikel 31, §5 van de wet van 7 december 2016 dat niet beperkt is tot de wettelijke controle maar tot elke revisorale opdracht.
- 2.6. In het belang van de gecontroleerde entiteiten en van het economisch verkeer, heeft de Raad van het IBR, rekening houdend met de injunctie van de minister van Economie inzake het ontwerp van norm inzake de toepassing van de ISA's én met het verzoek van voormelde minister tot het uitwerken samen met het IAB van een gemeenschappelijke norm inzake de contractuele controle van KMO's en de gemeenschappelijke wettelijke opdrachten bij KMO's, het toepassingsgebied van beide normatieve ontwerpen op elkaar doen aansluiten.
- 2.7. De Raad van het IBR herinnert aan diens bevoegdheid krachtens artikel 31 van de wet van 7 december 2016 om als enige de normen te formuleren die de bedrijfsrevisoren viseren. De goedkeuring door de HREB en de minister van Economie volgen op de beslissing van de Raad van het IBR om al dan niet een norm aan te nemen. De Raad van het IBR zal steeds in het openbaar belang en inspelend op het wijzigend internationaal kader normen formuleren, waarbij kwaliteit van de normen voorop blijft staan. Teneinde eenieder toe te laten hierop te reageren, wordt de wettelijk voorziene openbare raadpleging georganiseerd.
- 2.8. In punt 3 hieronder beantwoordt de Raad van het IBR elk van de ontvangen commentaren.
- 2.9. De Raad van het IBR meent overigens dat het duidelijker is om in de titel van de norm niet langer te stellen “(herzien in 2017)” maar wel “(herzien in 2018)”.

³ IBR-Mededeling 2017/13, <https://www.ibr-ire.be/nl/regelgeving/rechtsleer/mededelingen/Pages/Mededeling-2017-13.aspx>.

3. Ten gronde: analyse van de ontvangen commentaren en standpunt van de Raad van het IBR hieromtrent

3.1. Commentaar van het IAB: verduidelijkingen omtrent de toepassing van de ISA's in België

- 3.1.1. In een eerste schrijven van 25 januari 2018 heeft het IAB een aantal opmerkingen en vragen geformuleerd die hieronder een voor een worden behandeld. Een verduidelijking van dit eerste schrijven kwam in een tweede brief die op dezelfde datum werd ontvangen.
- 3.1.2. Hierna volgen de opmerkingen geuit door het IAB en het standpunt van de Raad van het IBR.

Opmerking van het IAB op overweging 4: De ISA's beoogd door het ontwerp van norm en deze beoogd door de auditrichtlijn zijn niet dezelfde

Standpunt van de Raad van het IBR:

- 3.1.3. De Europese Verordening 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, alsook de omzetting van de Richtlijn 2014/56/EU van 16 april 2014 tot wijziging van Richtlijn 2006/43/EG betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen, verwijzen naar de door de IAASB aangenomen ISA's en hebben aan de Europese Commissie de bevoegdheid toegekend om gedelegeerde handelingen vast te stellen houdende de ISA's op het gebied van de controlepraktijk, onafhankelijkheid en interne kwaliteitscontroles van wettelijke auditors en auditkantoren ten behoeve van de toepassing van die standaarden in de Europese Unie. Derhalve, en zoals in overweging 4 van het ontwerp van norm wordt gesteld zijn deze ISA's, voor zover de Europese Commissie de ISA's nog niet op EU-niveau heeft aangenomen (en er dus op Europees niveau geen afwijkingen bestaan van de ISA's), dezelfde. De ISA's die door de Europese audithervorming worden beoogd en deze beoogd door het ontwerp van norm zijn inderdaad in overeenstemming met elkaar.
- 3.1.4. Derhalve gaat de Raad van het IBR niet akkoord met de argumentatie van het IAB en beslist dan ook om overweging 4 niet aan te passen.

Opmerking van het IAB: Zijn de ISA's proportioneel wanneer ze toegepast moeten worden op kleine entiteiten?

Standpunt van de Raad van het IBR:

- 3.1.5. De vraag of een audit moet worden verplicht voor kleine entiteiten maakte niet het voorwerp uit van de openbare raadpleging. Toch wil de Raad van het IBR reageren op de door het IAB geuite kritiek.
- 3.1.6. De Raad van het IBR merkt op dat de mededeling van de Europese Commissie uit 2007, waarnaar het IAB verwijst, de toen bestaande verplichtingen inzake boekhouding betreft. Op geen enkel moment wordt in deze mededeling verwezen naar de regels tot uitvoering van de controle noch naar de ISA's. Overigens wordt het "*think small first*"-principe door IAASB gerespecteerd door telkens tijdens de periode van de "*Exposure Draft*" specifieke vragen daaromtrent te stellen. Daaruit afleiden dat de mededeling van de Europese Commissie uit 2007 slaat op de ISA's van vandaag is derhalve een misvatting.

Hetzelfde geldt voor de Boekhoudrichtlijn van 26 juni 2013, waarin wordt gesteld dat de wettelijke controle zware administratieve lasten kan meebrengen, en de Resolutie van 2008, waarnaar het IAB verwijst. Ook hier gaat het telkens over de vraag of de KMO's aan een wettelijke controle moeten onderworpen worden doch niet over de normen die van toepassing zijn op deze (wettelijke) controle.

Nergens kan uit afgeleid worden dat de Europese wetgever overtuigd is dat een wettelijke controle die gepaard gaat met de toepassing van de ISA-normen disproportionele lasten met zich meebrengt voor kleine ondernemingen en excessief zijn voor micro-ondernemingen. Deze link wordt in de door het IAB aangehaalde Europese teksten nergens gelegd. Bovendien merkt de Raad van het IBR op dat meer en meer landen vaststellen dat ook kleine entiteiten onderworpen moeten zijn (blijven) aan een audit (cf. Zweden en Italië, waar de auditdrempels gevoelig verlaagd zijn om zo het risico op faillissementen te reduceren).

Overigens worden de ISA's in België reeds sinds 2014 toegepast op de controles van duizenden kleine entiteiten, dus met inbegrip van de KMO's, de vzw's/stichtingen/publieke sector, het verslag aan de ondernemingsraad, en bij inbreng in natura. De toepassing van de ISA's, ter vervanging van de algemene controlenormen, heeft absoluut niet geleid tot enige verhoging van de administratie en economische lasten en de honoraria voor de ondernemingen, die hierover geen klachten hebben geuit, en geen enkele studie hierover heeft dit bevestigd.

- 3.1.7. Derhalve gaat de Raad van het IBR niet akkoord met de stelling van het IAB dat de ISA's niet proportioneel kunnen toegepast worden.

<i>Opmerking van het IAB: Worden de ISA's internationaal aanvaard in de zin van artikel 26, 3, a) van de auditrichtlijn?</i>

Standpunt van de Raad van het IBR:

- 3.1.8. De Raad van het IBR wenst er in eerste instantie aan te herinneren dat de vraag of de ISA's voldoen aan artikel 26, 3, a) van de auditrichtlijn een bevoegdheid is die toekomt aan de Europese Commissie. Deze vraag maakte derhalve niet het voorwerp uit van de openbare raadpleging. Toch wenst de Raad als volgt te reageren.
- 3.1.9. Vooreerst verwijst de Raad van het IBR naar het door de Europese Commissie gepubliceerde Groenboek "Beleid inzake controle van financiële overzichten: lessen uit de crisis" van 2010, waar in de sectie 2.2. "International Standards on Auditing (ISA's)" het volgende te lezen valt: *"De Commissie neemt, op basis van haar raadpleging in 2009, nota van de algemene steun van de belanghebbenden in de EU voor de aanneming van de ISA's op EU-niveau. De respondenten waren van mening dat gemeenschappelijke normen in de vorm van de 'verduidelijkte ISA's' en de ISQC's zouden bijdragen aan geharmoniseerde en hoogwaardige controles die op hun beurt de kwaliteit en geloofwaardigheid van de financiële overzichten zouden ondersteunen. Sommige respondenten vonden dat er meer moest worden gedaan om de ISA's af te stemmen op de behoeften van het MKB en SMP's."*

Het IAB stelt dat er internationale betwisting bestaat over de universele toepasbaarheid van de ISA's. Hiervoor wordt onder meer verwezen naar het ontwerp dat werd gelanceerd door de Nordic Federation of Public Accountants, de Nordic SASE.

De Raad van het IBR is zich inderdaad bewust van de debatten die wereldwijd plaatsvinden over de vraag hoe de ISA's zich nog meer kunnen richten tot de minder complexe kleine entiteiten. De Raad van het IBR hecht veel belang aan de problematiek rond de minder complexe kleine entiteiten en heeft daarom ook al in het verleden diverse tools ontwikkeld. Zo werd recent nog de technische nota getiteld "Samenvatting van de controleaanpak bij niet-complexe entiteiten" ontwikkeld door het IBR⁴.

Diverse voorstellen werden gedaan, onder meer tijdens de door het IAB aangehaalde IAASB/CNCC SMP Working Conference Paris van 26 en 27 januari 2017, waarop ook het IBR vertegenwoordigd was. De IAASB heeft dit punt sindsdien opgenomen in haar strategie en bestudeert op dit ogenblik de verschillende opties. Het IBR volgt de ontwikkelingen uiteraard van dichtbij op.

De Raad van het IBR merkt evenwel op dat het IAB enkel verwijst naar voorbeelden uit Scandinavië, Denemarken en Frankrijk. Echter, op het ontwerp van Nordic SASE kwam veel tegenreactie – ook vanuit de IAASB zelf – zodat deze standaard, na 3 jaar (!), nog steeds niet goedgekeurd is. De situatie in Frankrijk dient dan weer te worden genuanceerd. Het is opmerkelijk dat de *Conseil supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables* (CSOEC) de ISA's heeft opgelegd voor de uitvoering van een

⁴ IBR-Mededeling 2017/13, <https://www.ibr-ire.be/nl/regelgeving/rechtsleer/mededelingen/Pages/Mededeling-2017-13.aspx>.

controleopdracht door de *experts-comptables*.⁵ De CSOEC heeft overigens een norm ontwikkeld over de toepassing van de ISA's in kleine entiteiten. Deze gaat uit van het principe dat de ISA's moeten worden gekend en toegepast. Deze norm werd goedgekeurd bij ministerieel besluit van 13 maart 2017. De Franse *commissaires aux comptes* dienen van hun kant de ISA's officieel niet toe te passen, doch vastgesteld moet worden dat de Franse *normes d'exercice professionnel* (NEP) die van alle vereisten uit de ISA's overnemen. Zoals op de website van de *Conseil National des Commissaires aux Comptes* (CNCC) te lezen valt: "*Les normes d'audit sont aujourd'hui issues du référentiel international d'audit élaboré par l'International Federation of Accountants (IFAC), une association dont les membres sont des organisations professionnelles de comptables.*"⁶ Deze NEP werden gehomologeerd door de *Haut Conseil au Commissariat aux Comptes* (H3C) en gepubliceerd in het staatsblad, waardoor deze kracht van wet verkrijgen.

3.1.10. Derhalve gaat de Raad van het IBR gaat niet akkoord met de argumentatie van het IAB.

Opmerking van het IAB: Zijn de ISA's opgesteld volgens geijkte procedures, onder publiek toezicht en op transparante wijze in de zin van artikel 26, 3, a) van de auditrichtlijn?

Standpunt van de Raad van het IBR:

3.1.11. De Raad van het IBR wenst er in eerste instantie opnieuw aan te herinneren dat de vraag of de ISA's voldoen aan artikel 26, 3, a) van de auditrichtlijn een bevoegdheid is die toekomt aan de Europese Commissie. Deze vraag maakte derhalve niet het voorwerp uit van de openbare raadpleging. Toch wenst de Raad als volgt te reageren.

3.1.12. Elke standaard die door de IAASB wordt aangenomen wordt voorgelegd aan een openbare raadpleging (*exposure draft*). Iedereen kan hierop reageren, hetgeen het IBR tot hiertoe systematisch gedaan heeft. Elke vergadering van de IAASB wordt bovendien bijgewoond door een vertegenwoordiger van de *Public Interest Oversight Board* (PIOB), dat een orgaan is onafhankelijk van IFAC en het goedkeuringsproces opvolgt, waarbij telkens door de PIOB moet worden bevestigd of het openbaar belang (*public interest*) voldoende in aanmerking werd genomen. Er wordt inderdaad door de *Monitoring Group*⁷ nagegaan op welke manier de *governance* en het toezicht op de

⁵ Op de website van de CSOEC valt te lezen : « *Selon l'arrêté du 20 septembre 2011, l'ensemble des normes internationales d'audit, dites normes ISA, sont applicables en France par les experts-comptables, à compter du 1er juillet 2012. Un certain nombre de normes renvoie à des paragraphes de l'ISQC1 (norme internationale de maîtrise de la qualité). La NPMQ (Norme Professionnelle de Maîtrise de la Qualité) du référentiel de l'OEC a repris les dispositions de l'ISQC1 en respectant les numéros de paragraphe attribués.* ». <http://www.experts-comptables.fr/votre-expert-comptable-et-vous/normes/norme-professionnelle-applicable-la-mission-dauid-detats-financiers/norme-professionnelle-applicable-la-mission-dauid-detats-financiers---2572>.

⁶ <https://www.cncc.fr/la-reglementation.html>.

⁷ De *Monitoring Group* is opgericht in 2005 door de *International Organization of Securities Commissions* (IOSCO), de *Basel Committee on Banking Supervision* (BCBS), de Europese Commissie (EC), de *Financial Stability Board* (FSB), de *International Association of Insurance Supervisors* (IAIS), en de *World Bank Group* (WBG). De *International Forum of Independent Audit Regulators* (IFIAR) is later lid geworden. Deze *Monitoring*

ontwikkeling van standaarden kunnen worden versterkt, doch dit betekent niet dat er géén geijkte procedures bestaan, onderworpen aan een publiek toezicht. De goedkeuringsprocedure van internationale standaarden kan mogelijk efficiënter gebeuren, doch dit is een beslissing die op internationaal niveau moet worden genomen.

Het debat over de vraag of de ISA's kunnen aangenomen worden voor de hele EU is nog volop bezig. Opnieuw kan worden verwezen naar het Groenboek van de Europese Commissie uit 2010: *“De verduidelijkte ISA's zijn al aangenomen of worden op dit moment ingevoerd in een meerderheid van lidstaten en worden ook toegepast door de grote netwerken van auditkantoren. Ze zijn ook ingevoerd door veel derde landen, maar niet door enkele van onze voornaamste internationale partners, zoals de Verenigde Staten. De Commissie denkt na over hoe en wanneer de ISA's zouden moeten worden ingevoerd in de EU. De invoering kan plaatsvinden via bindende of niet-bindende EU-rechtsinstrumenten.”*⁸. Het IBR kan zich niet uitspreken in de plaats van de Europese Commissie (en bij uitbreiding IFAC).

Dat deze internationale controlestandaarden evenwel niet kunnen aangenomen worden in individuele lidstaten wordt tegengesproken door de auditrichtlijn. De Raad van het IBR verwijst naar overweging (12) van de auditrichtlijn: *“Het is van belang ervoor te zorgen dat wettelijke controles van financiële overzichten in de Unie van goede kwaliteit zijn. Deze controles dienen derhalve te worden uitgevoerd met inachtneming van de door de Commissie aangenomen internationale controlestandaarden. Aangezien internationale controlestandaarden ontworpen zijn om te kunnen worden gebruikt voor entiteiten van elk formaat en type, en in elk rechtsgebied, moeten de bevoegde autoriteiten in de lidstaten rekening houden met de schaal en complexiteit van de activiteit van kleine ondernemingen wanneer zij het toepassingsgebied van internationale controlestandaarden beoordelen. Lidstaten mogen geen bepalingen of maatregelen vaststellen die ertoe leiden dat wettelijke auditors of auditkantoren wettelijke controles niet overeenkomstig de internationale controlestandaarden kunnen uitvoeren. De lidstaten mogen aanvullende nationale controleprocedures of -vereisten uitsluitend verplicht stellen indien deze voortvloeien uit specifieke nationale wettelijke vereisten die met de reikwijdte van de wettelijke controle van financiële overzichten of de geconsolideerde financiële overzichten verband houden, dat wil zeggen dat die vereisten niet zijn vervat in de goedgekeurde internationale controlestandaarden, of indien zij bijdragen aan de geloofwaardigheid en kwaliteit van financiële overzichten en geconsolideerde financiële overzichten. De Commissie moet betrokken blijven bij de bewaking van de inhoud van de internationale controlestandaarden en het goedkeuringsproces ervan door de International Federation of Accountants (IFAC).”*. (eigen onderlijning) Zeker 26 lidstaten van de

Group is verantwoordelijk voor het globaal *standard-setting* proces en de beoordeling van haar implementatie, de effectiviteit en de wijze waarop deze inspeelt op het openbaar belang.

⁸ Groenboek van de Europese Commissie, “Beleid inzake controle van financiële overzichten: lessen uit de crisis”, p. 11.

Europese Unie hebben de ISA's aangenomen in hun nationale regelgeving of zijn hiermee in overeenstemming⁹.

3.1.13. Derhalve gaat de Raad van het IBR gaat niet akkoord met de argumentatie van het IAB.

Opmerking van het IAB: Kan het toepassingsgebied van de ISA's uitgebreid worden naar andere opdrachten dan de wettelijke controle en/of is dit opportuun?

Standpunt van de Raad van het IBR:

3.1.14. Deze vraag werd door het IAB verduidelijkt in het tweede schrijven van 25 januari 2018, waarbij het IAB stelt de zekerheid te willen hebben dat het toepassingsgebied van het ontwerp van norm (herzien in 2017) inzake de toepassing van de ISA's in België en dat van het ontwerp van gemeenschappelijke norm inzake de contractuele controle van KMO's en de gemeenschappelijke wettelijke opdrachten bij KMO's, dat door beide instituten werd uitgewerkt, elkaar niet tegenspreken.

3.1.15. De minister van Economie heeft zijn injunctierecht gebruikt door te stellen dat de toepassing van de ISA's moet gezien worden in het kader van de wettelijke controle. Zoals gesteld onder punten 2.4. en 2.5., meent de Raad van het IBR dat een coherent normatief kader moet bestaan voor alle controleopdrachten die een bedrijfsrevisor uitvoert. Derhalve moeten beide toepassingsgebieden inderdaad perfect op elkaar aansluiten.

De Raad van het IBR herinnert eraan dat de toepassing van de ISA's voor alle controles van financiële overzichten reeds werd ingevoerd met de norm van 10 november 2009 inzake de toepassing van de ISA's. De opportuniteitsvraag werd bijgevolg toen reeds positief beantwoord. De aanpassing van het toepassingsgebied van de ISA's door het ontwerp van norm is dan ook geen uitbreiding maar wel een beperking ten opzichte van de situatie die al bestaat sinds de inwerkingtreding van de norm van 10 november 2009, aangezien voortaan het toepassingsgebied *expressis verbis* beperkt is tot de wettelijke controles zoals gedefinieerd in artikel 16/1 van het Wetboek van vennootschappen en tot de controles van financiële overzichten die uitsluitend aan de commissaris of een bedrijfsrevisore worden toevertrouwd..

3.1.16. Derhalve gaat de Raad van het IBR gaat niet akkoord met de argumentatie van het IAB.

Opmerking van het IAB: Is er onderzocht of de baten van de uitbreiding van het toepassingsgebied van de ISA's van de wettelijke controle van de jaarrekening naar andere opdrachten wel opwegen tegen de kosten?

⁹ https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/MA_ISA_in_Europe_overview_150908_update.pdf.

Standpunt van de Raad van het IBR:

- 3.1.17. Zoals hierboven onder punt 3.1.6. gesteld is de opportuniteitsvraag reeds in 2009 beantwoord door de goedkeuring door de HREB en de minister van Economie van de toepassing van de ISA's. Dit was bijgevolg niet het voorwerp van de openbare raadpleging. De Raad van het IBR herinnert eraan dat de algemene controlenormen en de controleaanbevelingen reeds grotendeels gebaseerd waren op de toenmalige ISA's. Andere nationale normen zouden derhalve, zoals gedaan in Frankrijk door CNCC, de bepalingen van de ISA's overnemen.

De Raad van het IBR herhaalt dat de voorgestelde aanpassing van de norm van 10 november 2009 *geen uitbreiding* van het toepassingsgebied tot gevolg heeft, maar wel een *beperking* ervan.

- 3.1.18. De Raad van het IBR gaat dan ook niet akkoord met de argumentatie van het IAB.

<i>Opmerking van het IAB: Kunnen de latere wijzigingen van de ISA's en ISRE's automatisch van toepassing worden verklaard (§7 van het ontwerp van gecoördineerde norm)?</i>
--

Standpunt van de Raad van het IBR:

- 3.1.19. De Raad van het IBR herinnert eraan dat dit principe niet nieuw is. De tekst herneemt hetgeen werd bepaald in de norm van 10 november 2009, zoals goedgekeurd door de HREB en de minister van Economie. Dit principe werd overigens bevestigd in 2014 door de norm van 28 februari 2014 inzake de toepassing van ISQC 1 in België, goedgekeurd door de HREB op 11 maart 2014 en door de minister van Economie op 29 juli 2014.

Dit principe werd ingevoerd teneinde te verzekeren dat de kantoren, die te maken hebben met de realiteit van de dagelijkse business, blijvend kunnen inspelen op de verwachtingen van de te controleren entiteiten, nationaal én internationaal. Ook KMO's zijn een belangrijke speler op internationaal vlak en de controles dienen dan ook steeds vergelijkbaar te zijn met hun medespelers op de internationale markt. Ook in het geval van entiteiten die onderworpen zijn aan subsidies is het van belang om de mogelijkheid te bieden de meest recente internationale controlestandaarden te hanteren teneinde te kunnen voldoen aan de vraag van de subsidiërende overheden.

Het feit dat de kantoren gevraagd wordt hun vakkundig oordeel te gebruiken zodat zij hierop kunnen inspelen betekent dat kantoren worden aangezet tot het opnemen van hun professionele verantwoordelijkheid, hetgeen uiteraard in het openbaar belang is.

Deze regel is bovendien van belang omdat deze aan de bedrijfsrevisoren toelaat om vandaag al op grond van een normatief kader de nieuwe verplichting tot het opnemen

in zijn verslag van “kernpunten van de controle” (*Key Audit Matters*), ingevoerd door de Auditverordening, na te leven, terwijl bij afwezigheid van dergelijke regel geen enkele norm van toepassing zou zijn.

De Raad van het IBR verwijst ook naar de verplichtingen van *elk* IFAC Member onder SMO 3, met name zorg dragen voor en/of het aanmoedigen van de implementatie van de internationale standaarden ontwikkeld door IAASB. In deze context heeft de Raad van het IBR beslist om jaarlijks een vertaalproject op te starten teneinde de vertalingen van alle wijzigingen aan de ISA's op te volgen en tijdig te publiceren op de website van het IBR, hetgeen overigens ook met de nieuwe en herziene ISA's is gebeurd vanaf 2016.

- 3.1.20. Derhalve beslist de Raad van het IBR dat §6 van het ontwerp van norm niet wordt gewijzigd.

Opmerking van het IAB: Kunnen de ISA's en/of de ISRE's tot aanvullende normen worden aangeduid ten opzichte van de algemene controlenormen (§6 van het ontwerp van gecoördineerde norm)?

Standpunt van de Raad van het IBR:

- 3.1.21. De Raad van het IBR begrijpt dat deze vraag bedoeld is om na te gaan of de algemene controlenormen, die vandaag gedeeltelijk zijn opgeheven, niet beter in hun geheel opgeheven worden.
- 3.1.22. De algemene controlenormen beoogden hoofdzakelijk de controleopdrachten (wettelijk dan wel contractueel – zie §3.16.4.). De algemene controlenormen dateren van 2006 en zijn niet meer aangepast aan het huidig wetgevend kader. Zij waren weliswaar gebaseerd op de toen vigerende ISA's, maar zijn niet meer aangepast aan de actuele ISA's. Een beperkt aantal paragrafen beoogde echter ook “andere controleopdrachten” of het “beperkt nazicht”. Intussen zijn evenwel ook de ISRE's (*International Standards on Review Engagements* of internationale standaarden voor beoordelingsopdrachten) van toepassing gemaakt in België. Derhalve is het logisch en coherent dat de algemene controlenormen ook op deze opdrachten niet meer van toepassing zouden zijn. Hieruit vloeit ook dat voor wat de aan de bedrijfsrevisoren voorbehouden wettelijke opdrachten betreft en, in voorkomend geval, indien de bijzondere normen die van toepassing zijn, op bepaalde punten stilzwijgend zijn, het toepasselijk referentiekader, naargelang van de opdracht, uit de ISA's respectievelijk de ISRE's bestaat.
- 3.1.23. Teneinde elke onduidelijkheid over de toepassingsgebieden van de normen ontwikkeld door het IBR te vermijden, gaat de Raad van het IBR dan ook akkoord dat de algemene controlenormen in hun geheel moeten worden opgeheven. De betrokken § in het ontwerp van norm wordt als volgt gewijzigd: “*Paragraaf 2 van de norm inzake de toepassing in België van de ISA's wordt paragraaf 6. In deze paragraaf worden de*

woorden “(uitgezonderd voor de opdrachten die niet onder het toepassingsgebied van de ISA’s vallen)” geschrapt.”.

Een nieuwe § wordt ingevoegd onder een nieuwe titel “Wijziging aan de norm inzake de opheffing van bepaalde normen en aanbevelingen van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren (IBR)” en luidende: “In paragraaf 3 van de norm inzake de opheffing van bepaalde normen en aanbevelingen van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren (IBR) worden de woorden “(uitgezonderd voor de opdrachten die niet onder het toepassingsgebied van de ISA’s vallen)” geschrapt.”.

3.2.Commentaar van EY: Definitie van “genoteerde entiteit” in de context van ISA 701 (Kernpunten van de controle)

3.2.1. Het ontwerp van norm definieert in paragraaf 5 de notie “genoteerde entiteit” in de context van ISA 701 als volgt: *“Overeenkomstig paragraaf 5 van ISA 701 is deze van toepassing op controles van volledige sets van financiële overzichten voor algemene doeleinden van genoteerde entiteiten. Het betreft de vennootschappen waarvan de effecten zijn toegelaten tot de verhandeling op een gereguleerde markt in de zin van artikel 4 van het Wetboek van vennootschappen, alsook de op een niet-gereguleerde markt genoteerde vennootschappen en de vennootschappen waarvan de effecten zijn toegelaten tot de verhandeling op een gereguleerde markt buiten de Europese Economische Ruimte (EER).”.*

3.2.2. EY trekt deze definitie in de context van ISQC 1 (en ISA 220) niet in twijfel doch werpt op dat het niet wenselijk is om dezelfde definitie te hanteren in het kader van de toepassing van ISA 701. Volgens EY dient de verplichte opname van kernpunten van de controle (Key Audit Matters of KAM) beperkt te blijven tot de genoteerde vennootschappen zoals deze door artikel 4 van het Wetboek van vennootschappen worden gedefinieerd en, in de context van de Auditverordening, tot de “organisaties van openbaar belang” zoals gedefinieerd door artikel 4/1 van het Wetboek van vennootschappen. EY stelt dat de uitbreiding tot de op een niet-gereguleerde markt genoteerde vennootschappen en de vennootschappen waarvan de effecten zijn toegelaten tot de verhandeling op een gereguleerde markt buiten de Europese Economische Ruimte (EER) in de context van ISA 701 derhalve moet geschrapt worden.

Standpunt van de Raad van het IBR:

3.2.3. Vooreerst herinnert de Raad eraan dat het opnemen van KAM in de verslagen over de wettelijke controle van de organisaties van openbaar belang steeds verplicht is en dit krachtens artikel 10 van de Auditverordening. Immers, de aldaar aangewezen notie van “de als meest significant ingeschatte risico’s op een afwijking van materieel belang, met inbegrip van fraude” stemt overeen met het concept van de “kernpunten van de controle” die het voorwerp uitmaakt van ISA 701.

3.2.4. Bij het ontwikkelen van het ontwerp van norm inzake de toepassing van ISQC 1 in België heeft de Raad van het IBR ervoor geopteerd om aan te sluiten bij de definitie van “genoteerde entiteit” zoals deze in de ISA’s wordt gehanteerd, met name: *“Een entiteit waarvan de aandelen, certificaten of schuldbewijzen aan een erkende effectenbeurs zijn genoteerd, of overeenkomstig de voorschriften van een erkende effectenbeurs of een andere gelijkwaardige instantie worden verhandeld.”* De Raad van het IBR heeft dezelfde definitie gehanteerd bij de toepassing van ISQC 1, krachtens de norm inzake de norm van 28 februari 2014 inzake de toepassing van ISQC 1 in België (goedgekeurd door de HREB op 11 maart 2014 en door de minister van Economie op 29 juli 2014), alsook bij de toepassing van ISA 220, conform de [Omzendbrief 2014/02 "Bijzonderheden verbonden aan de toepassing van ISQC 1 in België met betrekking tot de opdrachtsgerichte kwaliteitsbeoordeling en gevolgen voor de toepassing van ISA 220"](#).

In ISA-context worden dan ook de entiteiten beoogd die zijn genoteerd op zowel een gereguleerde als een niet-gereguleerde markt.

3.2.5. EY verwijst naar het document getiteld *“Auditor Reporting: Frequently Asked Questions”*, dat door de IAASB in november 2016 werd geschreven. Hierin wordt, voor wat de definitie van *“listed entity”* betreft, gesteld : *« The determination of which entities fall within that definition can only be established at a jurisdictional level. The National Standard Setter (NSS) or others with the appropriate authority in the jurisdiction typically would make that determination. The determination of whether a stock exchange is “recognized” may include consideration of matters such as the following:*

- (i) Whether the exchange is a public exchange.*
- (ii) Whether there is a generally accepted framework, criteria or standards that govern admission to listing on the exchange (e.g., “listing rules”).*
- (iii) Whether the exchange on which entities’ shares are traded sets forth trading related regulations, for example, those in respect of offering securities to the public, announcements etc.”*

3.2.6. Krachtens artikel 31 van de wet van 7 december 2016 heeft het IBR een gedeelde verantwoordelijkheid om de nationale normen aan te nemen die van toepassing zijn op de opdrachten uitgevoerd door bedrijfsrevisoren (het IBR formuleert de normen en de HREB en de minister van Economie keuren deze goed). Het komt dan ook in eerste instantie aan het IBR toe om de term “genoteerde entiteit” te definiëren in normatieve context.

Zoals reeds vermeld onder 3.2.4., werd deze definitie reeds gehanteerd in de norm van 28 februari 2014 inzake de toepassing van ISQC 1 in België en derhalve ook bij de toepassing van ISA 220 (cf. Omzendbrief 2014/02). De Raad van het IBR is voorstander van een coherent normatief kader en derhalve van coherentie in de definities. Het hanteren van 2 verschillende definities bij de toepassing van de ISA’s zou tot gevolg hebben dat, bij de aanvaarding en de uitvoering van eenzelfde opdracht, een bredere definitie zou gehanteerd worden in de context van ISA 220 maar een striktere definitie in de context van ISA 701.

3.2.7. De Raad van het IBR heeft overigens vastgesteld dat ook de Belgische wetgever er bij diverse gelegenheden voor geopteerd heeft om niet telkens de definitie uit artikel 4 van het Wetboek van vennootschappen te hanteren doch deze uit te breiden in functie van het belang dat de wetgever toekent aan bepaalde aangelegenheden. Zo werden bepaalde punten van artikel 96 van het Wetboek van vennootschappen uitgebreid tot de MTF. Hetzelfde geldt voor het koninklijk besluit van 21 augustus 2008 houdende nadere regels voor bepaalde multilaterale handelsfaciliteiten, waar de regelgever ook voor Euronext Growth bepaalde regels heeft uitgewerkt. Euronext Growth, als multilaterale handelsfaciliteit uitgebaut door de Belgische marktonderneming Euronext Brussels NV, is wel een georganiseerde markt doch geen gereguleerde.

De definitie van artikel 4 van het Wetboek van vennootschappen is derhalve ook in de ogen van de wetgever niet onveranderlijk.

3.2.8. Tot slot verwijst de Raad van het IBR ook naar de website van de FSMA waar onder de hoofding “lijst van genoteerde vennootschappen” (vennootschappen die onderworpen zijn aan de controle van de FSMA) verwezen wordt naar op een niet-gereguleerde markt genoteerde vennootschappen (bv. KKO International).

3.2.9. Derhalve is de Raad van het IBR van mening dat de definitie van paragraaf 5 van het ontwerp van norm (herzien in 2018) inzake de toepassing van de ISA's in België van toepassing is op alle ISA's en dat derhalve paragraaf 5, eerste lid als volgt moet worden aangepast: *“~~Overeenkomstig paragraaf 5 van ISA 701 is deze van toepassing op controles van volledige sets van financiële overzichten voor algemene doeleinden van genoteerde entiteiten. In het kader van de ISA's wordt de term “genoteerde entiteiten” gedefinieerd als Het betreft de vennootschappen waarvan de effecten zijn toegelaten tot de verhandeling op een gereguleerde markt in de zin van artikel 4 van het Wetboek van vennootschappen, alsook de op een niet-gereguleerde markt genoteerde vennootschappen en de vennootschappen waarvan de effecten zijn toegelaten tot de verhandeling op een gereguleerde markt buiten de Europese Economische Ruimte (EER).~~”*.

Paragraaf 5, tweede lid, wordt paragraaf 6.
