

Thierry Dupont
Voorzitter
Instituut van de Bedrijfsrevisoren
Emile Jacqmainlaan 135/1

1000 Brussel

Brussel, 2 maart 2018

Uw ref.: TD/MB/IVB/edw
Onze ref.: ISA/TK/ES
Contact: Eric Steghers / Algemeen Directeur
Tel.: 02/543.74.92
E-mail: e.steghers@iec-iab.be

Openbare raadpleging over het nieuw ontwerp van bijkomende norm (herzien in 2018) bij de in België van toepassing zijnde internationale auditstandaarden (ISA's) – Het commissarisverslag in het kader van een wettelijke controle van de (geconsolideerde) jaarrekening en andere aspecten met betrekking tot de opdracht van de commissaris

Waarde Voorzitter,

Het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten (IAB) heeft kennis genomen van het in het onderwerp van dit schrijven genoemd ontwerp van bijkomende norm. Het IAB wil zich niet bemoeien met de normen die het IBR wenst op te leggen aan zijn leden voor de uitoefening van hun activiteiten in de hoedanigheid van commissaris en alle activiteiten die exclusief aan de commissaris voorbehouden zijn.

Desalniettemin is het doel van de nota in bijlage in wezen om de aandacht te vestigen op het feit dat het ontwerp van bijkomende norm in de versie die nu voorligt onvoldoende genuanceerd is. Het IAB heeft getracht u zijn opmerkingen te bezorgen voor de laatste dag van de openbare raadpleging, ondanks de omvang van het ontwerp. M.b.t. dit ontwerp heeft het IAB enkele vragen en opmerkingen.

Deze vragen en opmerkingen hebben hoofdzakelijk betrekking op het toepassingsgebied van deze bijkomende norm, zowel op zichzelf als in relatie tot het ontwerp van de herziene norm van 10 november 2009 inzake de toepassing van de ISA's in België die tot en met 25 januari 2018 ter openbare raadpleging lag.

•••

Daarnaast wenst het IAB nog te wijzen op het feit dat het Instituut voor de Accountants en de Belastingconsulenten samen met het Instituut voor de Bedrijfsrevisoren een werkgroep opgericht heeft die tot doel heeft om een ontwerp van gemeenschappelijke controlenorm met betrekking tot de KMO's, kleine vzw's, ivzw's en stichtingen op te stellen. Dit ontwerp zou betrekking hebben op assurance-opdrachten, die als doel hebben een bepaalde mate van zekerheid te verschaffen over de betrouwbaarheid van historische financiële informatie. Tevens hebben IAB en IBR in het verleden reeds diverse gemeenschappelijke normen voor de zogenaamde bijzondere opdrachten uitgevaardigd.

Huidig ontwerp van bijkomende norm heeft een dermate ruim geformuleerd toepassingsgebied, waardoor minstens onduidelijkheid kan ontstaan over de begrenzing ervan en de relatie tussen dit ontwerp van bijkomende norm en andere normen, zoals het ontwerp van gemeenschappelijke norm met betrekking tot de KMO's, kleine vzw's, ivzw's en stichtingen alsook de gemeenschappelijke normen inzake bijzondere opdrachten.

Het IAB wenst dat het IBR het toepassingsgebied van dit ontwerp van bijkomende norm zou verduidelijken opdat de relatie van voorliggend ontwerp tot het ontwerp van gemeenschappelijke norm en de bestaande gemeenschappelijke normen inzake bijzondere opdrachten niet zou hypothekeren.

Het IAB betreurt dat t.o.v. de actuele versie dd. 14 december 2016 van de *"Bijkomende norm bij de in België van toepassing zijnde internationale auditstandaarden (ISA's) – Het commissarisverslag in het kader van een controle van financiële overzichten overeenkomstig de artikelen 144 en 148 van het Wetboek van vennootschappen en andere aspecten met betrekking tot de opdracht van de commissaris"* bepaalde paragrafen geschrapt worden.

Op bladzijde 6 van de bijkomende norm dd. 14/12/2016 staat m.b.t. het toepassingsgebied volgende overweging opgenomen:

"Overwegende dat de huidige norm niet de opdrachten beoogt die voortvloeien uit de normen betreffende de opdracht van de bedrijfsrevisor bij de ondernemingsraad, of de opdrachten die voortvloeien uit de normen inzake de controle van inbreng in natura en quasi-inbreng, noch de opdrachten die voortvloeien uit de normen die op heden gemeenschappelijk zijn met de accountants, zijnde de normen inzake het verslag, op te stellen bij de omzetting van een vennootschap, de normen inzake de controle van fusie- en splitsingsverrichtingen van handelsvennootschappen en de normen inzake de controle bij het voorstel tot ontbinding van vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid;"

In paragraaf 2 van de bijkomende norm dd. 14/12/2016 wordt hetgeen in bovenstaande overweging staat, nogmaals expliciet verduidelijkt:

"Deze norm is niet van toepassing indien een andere norm met betrekking tot de uitoefening van een specifieke opdracht van toepassing is. (Par. A3)"

Paragraaf A3 verduidelijkt paragraaf 2 op de volgende wijze:

"Deze norm is niet van toepassing indien andere normen van toepassing zijn op de bijzondere opdracht. Zo zijn bijvoorbeeld voor de opdrachten in het kader van een fusie, splitsing, omzetting, enz., enkel de normen inzake respectievelijk fusie, splitsing, omzetting, enz. van toepassing."

Indien het IBR het voorliggend ontwerp van bijkomende norm zou aanpassen door bovenstaande paragrafen uit de actuele versie van de bijkomende norm opnieuw op te nemen, zodat de gemeenschappelijke bijzondere opdrachten expliciet uitgesloten worden van het toepassingsgebied van huidig ontwerp, zou reeds een grote stap gezet worden naar een duidelijke afbakening.

Daarnaast zou nog verduidelijkt kunnen worden dat voorliggend ontwerp enkel van toepassing is op de bedrijfsrevisor in zijn hoedanigheid van commissaris, met uitzondering van de situatie waarin de wet weliswaar niet voorziet in de aanwijzing van een commissaris doch wel verwijst naar het commissarisverslag in de zin van artikelen 144 en/of 148 W.Venn. Het huidig ontwerp zou aldus expliciet voorzien dat, in de gevallen waarin noch in de aanwijzing van een commissaris wordt voorzien, noch een expliciete verwijzing naar het commissarisverslag in de zin van artikelen 144 en/of 148 W.Venn. wordt gemaakt, de bedrijfsrevisor niet onder het toepassingsgebied van deze norm valt.

Indien het ontwerp van bijkomende norm in bovenstaande zin aangepast wordt, hoeft het IBR geen gedetailleerd antwoord meer te formuleren op de nota in bijlage, doch kan een algemene repliek hierop volstaan, in de mate dat zulks nog noodzakelijk zou zijn gelet op de gedane aanpassingen.

Met de meeste hoogachting,



Bart Van Cotte
Ondervoorzitter



Benoît Vanderstichelen
Voorzitter

Brussel, 2 maart 2018

Uw ref.: TD/MB/IVB/edw
Onze ref.: ISA/TK/ES
Contact: Eric Steghers / Algemeen Directeur
Tel.: 02/543.74.92
E-mail: e.steghers@iec-iab.be

Openbare raadpleging over het nieuw ontwerp van bijkomende norm (herzien in 2018) bij de in België van toepassing zijnde internationale auditstandaarden (ISA's) – Het commissarisverslag in het kader van een wettelijke controle van de (geconsolideerde) jaarrekening en andere aspecten met betrekking tot de opdracht van de commissaris

Waarde Voorzitter,

Het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten (IAB) heeft kennis genomen van het in het onderwerp van dit schrijven genoemd ontwerp van bijkomende norm. Het IAB wil zich niet bemoeien met de normen die het IBR wenst op te leggen aan zijn leden voor de uitoefening van hun activiteiten in de hoedanigheid van commissaris en alle activiteiten die exclusief aan de commissaris voorbehouden zijn.

Desalniettemin is het doel van deze nota in wezen om de aandacht te vestigen op het feit dat het ontwerp van bijkomende norm in de versie die nu voorligt onvoldoende genuanceerd is. M.b.t. dit ontwerp heeft het IAB volgende vragen en opmerkingen.

1. Voorafgaande bemerking

1. Voorliggend ontwerp van bijkomende norm is accessoir bij het ontwerp van norm tot wijziging van de norm van 10 november 2009 inzake de toepassing van de ISA's in België. Dit laatste ontwerp, lag ter openbare raadpleging tot en met 25 januari 2018 en is op heden nog niet in werking getreden. Het IAB heeft op 25 januari 2018 zijn vragen en opmerkingen m.b.t. dit laatste ontwerp laten geworden.

Voor zover het ontwerp van bijkomende norm steunt op het ontwerp van ISA-norm, dienen de vragen en opmerkingen die het IAB in het kader van de toenmalige openbare raadpleging heeft geuit thans impliciet integraal als onderdeel van deze nota beschouwd te worden.

Indien nuttig, zullen bepaalde vragen en opmerkingen tevens expliciet hernomen worden.

2. Vaststellingen m.b.t. het toepassingsgebied van het ontwerp van bijkomende norm (herzien in 2018) bij de in België van toepassing zijnde internationale auditstandaarden (ISA's) – Het commissarisverslag in het kader van een wettelijke

controle van de (geconsolideerde) jaarrekening en andere aspecten met betrekking tot de opdracht van de commissaris

2. Naast de toepassing van deze bijkomende norm op de wettelijke controle van de jaarrekening door de commissaris in de zin van artikel 16/1 W.Venn., wordt in overweging 8 voorzien:

"Naar analogie, zijn de ISA's van overeenkomstige toepassing op de controle van financiële overzichten (audit) die door of krachtens een van toepassing zijnde wet of regelgeving aan de commissaris of uitsluitend aan een bedrijfsrevisor wordt toevertrouwd of op de controle die gepaard gaat met de bekendmaking, voor entiteiten die niet specifiek door het Wetboek van vennootschappen worden beoogd, van het verslag bedoeld in artikelen 144 en 148 van het Wetboek van vennootschappen."

In paragraaf 2 van het ontwerp van bijkomende norm wordt zulks bevestigd:

"De paragrafen 7, 8, 16, 19, 20, 21, 22 en 23 van onderhavige norm zijn, naar analogie, van overeenkomstige toepassing op de controle van financiële overzichten (audit) die door of krachtens een in België van toepassing zijnde wet of regelgeving uitsluitend aan een bedrijfsrevisor wordt toevertrouwd of op de controle die gepaard gaat met de bekendmaking, voor entiteiten die niet door het Wetboek van vennootschappen worden beoogd, van het verslag bedoeld in artikelen 144 en 148 van het Wetboek van vennootschappen."

Het ontwerp van bijkomende norm definieert het toepassingsgebied dus ruimer dan enkel de wettelijke controle van de jaarrekening door de commissaris van de vennootschap zoals bepaald in artikel 16/1 W.Venn. Volgens het ontwerp, is deze bijkomende norm ook van toepassing op andere controles van financiële overzichten. Dit betreft dus de zogenaamd bijzondere opdrachten die de bedrijfsrevisoren met de accountants delen.

Volgens het ontwerp van bijkomende norm dient een bedrijfsrevisor, wanneer hij commissaris is in een vennootschap, in het kader van een opdracht inzake het verslag, op te stellen bij de omzetting van een vennootschap, of inzake de controle van fusie- en splitsingsverrichtingen van handelsvennootschappen of inzake de controle bij het voorstel tot ontbinding van vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid, deze bijkomende norm (en dus de Internationale controlestandaarden zoals de ISA's) toe te passen.

Hetzelfde geldt ook in het kader van de opdrachten inzake de controle van inbreng in natura en quasi-inbreng, zowel wanneer een bedrijfsrevisor commissaris is in een vennootschap, als wanneer een bedrijfsrevisor niet tot commissaris benoemd is in de vennootschap waarvoor deze de controle van inbreng in natura en quasi-inbreng dient uit te voeren.

3. Minstens even belangrijk als wat het huidig ontwerp bepaalt, is wat er t.o.v. de actuele versie dd. 14 december 2016 van de *"Bijkomende norm bij de in België van toepassing zijnde internationale auditstandaarden (ISA's) – Het commissarisverslag in het kader van een controle van financiële overzichten overeenkomstig de artikelen 144 en*

148 van het Wetboek van vennootschappen en andere aspecten met betrekking tot de opdracht van de commissaris" geschrapt wordt.

Op bladzijde 6 van de bijkomende norm dd. 14/12/2016 staat m.b.t. het toepassingsgebied volgende overweging opgenomen:

"Overwegende dat de huidige norm niet de opdrachten beoogt die voortvloeien uit de normen betreffende de opdracht van de bedrijfsrevisor bij de ondernemingsraad, of de opdrachten die voortvloeien uit de normen inzake de controle van inbreng in natura en quasi-inbreng, noch de opdrachten die voortvloeien uit de normen die op heden gemeenschappelijk zijn met de accountants, zijnde de normen inzake het verslag, op te stellen bij de omzetting van een vennootschap, de normen inzake de controle van fusie- en splitsingsverrichtingen van handelsvennootschappen en de normen inzake de controle bij het voorstel tot ontbinding van vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid;"

In paragraaf 2 van de bijkomende norm dd. 14/12/2016 wordt hetgeen in bovenstaande overweging staat, nogmaals expliciet verduidelijkt:

"Deze norm is niet van toepassing indien een andere norm met betrekking tot de uitoefening van een specifieke opdracht van toepassing is. (Par. A3)"

Paragraaf A3 verduidelijkt paragraaf 2 op de volgende wijze:

"Deze norm is niet van toepassing indien andere normen van toepassing zijn op de bijzondere opdracht. Zo zijn bijvoorbeeld voor de opdrachten in het kader van een fusie, splitsing, omzetting, enz., enkel de normen inzake respectievelijk fusie, splitsing, omzetting, enz. van toepassing."

4. De schrapping van bovenstaande overweging en de daarbij horende paragrafen uit de actuele versie dd. 14/12/2016, bevestigt dat het toepassingsgebied van het huidig ontwerp van bijkomende norm wordt uitgebreid naar opdrachten die in de actuele versie expliciet uitgesloten zijn van het toepassingsgebied (fusie, splitsing, omzetting, ontbinding, inbreng in natura, quasi-inbreng, ...).

Dit is in het bijzonder het geval doordat in paragraaf A3 uitdrukkelijk verwezen wordt naar paragraaf 7 van "het ontwerp van norm tot wijziging van de norm van 10 november 2009 inzake de toepassing van de ISA's in België". Bij paragraaf A3 wordt in voetnoot 13 de tekst van paragraaf 7 van "de herziene norm van 10 november 2009 inzake de toepassing van de ISA's in België" geciteerd:

"Onverminderd paragrafen 1 tot 3 van onderhavige norm, zullen de bedrijfsrevisoren, in de mate dat de toepassing van de ISA's of van de ISRE's of van verdere wijzigingen in de Belgische context niet het voorwerp van een Belgische norm uitmaakt, hun beste vakkundig oordeel toepassen om deze aanpassing zeker te stellen."

In titels 6 en 7 van de nota van het IAB, die op 25 januari 2018 in het kader van een openbare raadpleging m.b.t. "het ontwerp van norm tot wijziging van de norm van 10 november 2009 inzake de toepassing van de ISA's in België" aan IBR werd overgemaakt,

werden m.b.t. paragraaf 7 volgende vragen en opmerkingen geformuleerd, die in volgende twee titels (3 en 4) integraal hernomen worden.

3. Kunnen de latere wijzigingen van de ISA's of ISRE's automatisch van toepassing worden verklaard door middel van onderhavige norm, zonder goedkeuring van een nieuwe norm en/of zonder voorafgaande vertaling van deze wijzigingen?

5. Door middel van § 12 van "het ontwerp van norm tot wijziging van de norm van 10 november 2009 inzake de toepassing van de ISA's in België" wordt een paragraaf 3 van de norm van 10 november 2009 vervangen door een nieuwe § 7 die zal luiden:

"§ 7. Onverminderd paragrafen 1 to 3 van onderhavige norm, zullen de bedrijfsrevisoren, in de mate dat de toepassing van de ISA's of van de ISRE's of van verdere wijzigingen in de Belgische context niet het voorwerp van een Belgische norm uitmaakt, hun beste vakkundig oordeel toepassen om deze toepassing zeker te stellen."

In de Franse versie van het ontwerp luidt dit:

"§ 7. Sans préjudice des paragraphes 1 à 3 de la présente norme, dans la mesure où l'application dans le contexte belge des normes ISA ou ISRE ou de leurs mises à jour éventuelles ne fait pas l'objet d'une norme belge, les réviseurs d'entreprises exerceront leur meilleur jugement professionnel en vue d'assurer cette application."

Dit betekent concreet dat bedrijfsrevisoren, wanneer er geen Belgische norm is die in de toepassing van de ISA's of de ISRE's voorziet voor een bepaalde opdracht, toch de ISA's of de ISRE's (of hun eventuele herziene versie, volgens de Franse tekst "*ou de leurs mises à jour éventuelles*") moeten toepassen. De ISA's en de ISRE's worden dus de aanvullende normen, ook al voorziet een Belgische norm niet in hun concrete toepassing (of *a fortiori* wanneer deze Belgische norm in de toepassing van een andere norm voorziet).

6. Een norm kan echter niet voorzien in de automatische toepassing van latere wijzigingen van de ISA's of ISRE's zonder de goedkeuring van een nieuwe norm, die deze gewijzigde versies in België van toepassing verklaart.

Reeds in 2009 heeft de Hoge Raad voor de Economische Beroepen (HREB) tijdens de goedkeuringsprocedure van de norm van 10 november 2009 gewezen op:

"de onmogelijkheid om voor elke latere wijziging van de internationale auditnormen een blanco volmacht te geven;" (Jaarverslag HREB 2009, 12)

Dit blijkt ook uit het feit dat het IBR ofwel een nieuwe norm ofwel een wijziging van de norm van 10 november 2009 dient aan te nemen om de herziene ISA's ("*revised ISA's*") van toepassing te verklaren in België in plaats van de "*clarified ISA's*".

Daarenboven dienen de eventuele toekomstige wijzigingen aan de ISA's of ISRE's ook vertaald te worden. De HREB heeft immers in hetzelfde jaarverslag van 2009 gesteld dat:

"het gebruik van een Engelstalige versie van de internationale auditnormen, (wat) strijdig is met de wetgeving inzake het gebruik van de landstalen" (Jaarverslag HREB 2009, 12)

Om deze redenen kunnen gewijzigde versies van de ISA's of ISRE's niet van toepassing verklaard worden voordat er een officiële Nederlandse en Franse vertaling van ter beschikking wordt gesteld. Er kan middels een norm niet worden opgelegd dat nog onvertaalde gewijzigde versies van de ISA's of ISRE's reeds toegepast moeten worden, in anticipatie van hun eventuele vertaling.

4. Kunnen de ISA's en/of de ISRE's tot aanvullende normen worden aangeduid, wanneer een Belgische norm niet in hun toepassing voorziet of zelfs wanneer een Belgische norm expliciet in de toepassing een andere norm voorziet?

7. De nieuw ingevoegde paragraaf 7 van de ontwerpnorm (zoals geciteerd in bovenstaand randnummer 5) is strijdig met paragraaf 6 van de – onder voorbehoud van goedkeuring na de op 25 januari 2018 afgesloten openbare raadpleging - gecoördineerde versie van de norm van 10 november 2009. Deze paragraaf 6 luidt:

"De volgende normen en aanbevelingen zijn opgeheven:

a) de volgende controlenormen:

– Algemene controlenormen (uitgezonderd voor de opdrachten die niet onder het toepassingsgebied van de ISA's vallen);"

Deze paragraaf bepaalt expliciet dat de algemene controlenormen van toepassing blijven voor de opdrachten die niet onder het toepassingsgebied van de ISA's vallen. Deze paragraaf is dus in tegenspraak met de interpretatie van paragraaf 7 dat de ISA's en de ISRE's de aanvullende normen worden, ook al voorziet een Belgische norm niet in hun concrete toepassing. In het bijzonder geldt dit voor de ISRE's, aangezien beoordelingsopdrachten niet onder het toepassingsgebied van de ISA's vallen en dus, volgens paragraaf 6 van de gecoördineerde norm van 10 november 2009, de Algemene controlenormen van toepassing blijven voor deze opdrachten.

Zelfs indien na openbare raadpleging paragraaf 6 van de gecoördineerde norm van 10 november 2009 in die zin aanpast zou worden dat deze passage geschrapt wordt, moet verwezen worden naar de norm dd. 19 september 2017 inzake de opheffing van bepaalde normen en aanbevelingen van het IBR. Paragraaf 3 van deze norm luidt:

"De volgende normen en aanbevelingen opgeheven door de norm inzake de toepassing van de ISA's in België, aangenomen door de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren op zijn zitting van 10 november 2009 (...) blijven opgeheven:

a) de volgende controlenormen:

– *Algemene controlenormen (uitgezonderd voor de opdrachten die niet onder het toepassingsgebied van de ISA's vallen);"*

Het dient nogmaals benadrukt te worden dat uit bovenstaand citaat blijkt dat de Algemene controlenormen niet opgeheven zijn voor beoordelingsopdrachten. Beoordelingsopdrachten dienen dus thans nog steeds conform de Algemene controlenormen, en niet conform de ISRE's, te worden uitgevoerd, aangezien de Algemene controlenormen enkel opgeheven zijn voor opdrachten die onder het toepassingsgebied van de ISA's vallen, doch niet voor de opdrachten die onder de ISRE's vallen.

Zolang de norm dd. 19 september 2017 niet gewijzigd wordt, kan voorliggend ontwerp van bijkomende norm door middel van verwijzing naar paragraaf 7 van de gecoördineerde versie van de norm van 10 november 2009 de ISA's en/of de ISRE's niet tot aanvullende normen aanduiden, aangezien deze verwijzing naar paragraaf 7 strijdig zou zijn met zowel paragraaf 6 van de – na goedkeuring – gecoördineerde versie van de norm van 10 november 2009, als met paragraaf 3 van de norm van 19 september 2017. De ISA's en ISRE's kunnen dus niet door middel van voorliggend ontwerp tot aanvullende normen worden aangewezen.

5. Kan het toepassingsgebied van de ISA's uitgebreid worden van de wettelijke controle van de jaarrekening naar andere opdrachten en/of is dit opportuun?

8. In overweging 8 van het ontwerp van bijkomende norm wordt verwezen naar artikel 16/1 van het Wetboek van vennootschappen. Artikel 16/1 W.Venn. verwijst specifiek naar de "wettelijke controle van de jaarrekening". Artikel 16/1 luidt:

"Onder "wettelijke controle van de jaarrekening" moet worden verstaan, een controle van de statutaire jaarrekening of van de geconsolideerde jaarrekening, voor zover deze controle:

1° door het recht van de Europese Unie wordt voorgeschreven;

2° door het Belgisch recht wordt voorgeschreven met betrekking tot kleine vennootschappen;

3° op vrijwillige basis op verzoek van kleine vennootschappen wordt uitgevoerd, wanneer deze opdracht gepaard gaat met de bekendmaking van het verslag bedoeld in artikel 144 of 148 van dit wetboek."

Dit artikel is een omzetting van artikel 2, 1 auditrichtlijn, dat luidt:

"„wettelijke controle van jaarrekeningen (financiële overzichten)": een controle van een jaarrekening (een jaarlijks financieel overzicht) of een geconsolideerde jaarrekening (een geconsolideerd financieel overzicht), voor zover deze:

a) door het recht van de Unie wordt voorgeschreven;

b) door nationaal recht wordt voorgeschreven met betrekking tot kleine ondernemingen;

c) op vrijwillige basis op verzoek van kleine ondernemingen wordt uitgevoerd en voldoet aan nationale wettelijke voorschriften die gelijkwaardig zijn aan die welke gelden voor de in punt b) bedoelde controle, voor zover die controle bij nationale wetgeving als wettelijke controle is voorgeschreven;"

Concreet betekent dit dus dat er sprake is van een "wettelijke controle van de jaarrekening" wanneer:

- deze is voorgeschreven door EU-recht, zijnde de auditrichtlijn of de auditverordening 537/2014 dd. 16 april 2014 voor Ondernemingen van Openbaar Belang (OOB), grote en middelgrote vennootschappen (a), ofwel
- deze is voorgeschreven door Belgisch recht voor kleine vennootschappen die deel uitmaken van een groep die gehouden is een geconsolideerde jaarrekening op te stellen en te publiceren (b), ofwel
- een kleine vennootschap die in de zin van artikel 141 W.Venn. geen deel uitmaakt van een groep toch vrijwillig besluit een commissaris te benoemen die een commissarisverslag in de zin van artikel 144 W.Venn. zal opstellen.

Hieruit volgt dat er geen sprake is van een wettelijke controle van de jaarrekening in volgende gevallen. Uit de parlementaire voorbereiding van artikel 16/1 W.Venn. blijkt duidelijk dat bijzondere controleopdrachten in de zin van artikelen 181, 436, 582, 596, 598, 695, 708, 731, 746, 772/9, 777, 783, 887, 892, 944, 962 en 1007 W. Venn., niet als wettelijke controles in de zin van Richtlijn 2006/43/EG worden beschouwd (Amendement nr. 4, *Parl. St. Kamer* 2016-2017, 2083/002, 7-8).

Tevens wordt in de toelichting bij datzelfde amendement bepaald dat enkel de opdrachten die op vrijwillige basis op verzoek van kleine vennootschappen worden uitgevoerd en die gepaard gaan met de bekendmaking van een verslag van de commissarissen te beschouwen zijn als een "wettelijke controle van de jaarrekening" in de zin van de auditrichtlijn en dus van het Wetboek van Vennootschappen (Amendement nr. 4, *Parl. St. Kamer* 2016-2017, 2083/002, 7-8).

Uit het bovenstaande moet dan ook geconcludeerd worden dat wanneer een vennootschap geen commissaris benoemd heeft en een controle van de jaarrekening plaatsvindt die uitgevoerd wordt door een bedrijfsrevisor, die niet tot commissaris van de vennootschap benoemd is, of door een accountant, dit geen wettelijke controle van de jaarrekening is in de zin van artikel 16/1 W.Venn. *juncto* artikel 2,1 van de auditrichtlijn.

De auditrichtlijn, en bijgevolg ook het Wetboek van vennootschappen, hanteert dus een zeer welomschreven en beperkte definitie van wat een wettelijke controle van de jaarrekening precies is ("*statutory audit of annual financial statements*").

Deze welomschreven en beperkte definitie van "wettelijke controle van de jaarrekening" uit de auditrichtlijn en het W.Venn. is geen synoniem van en dus niet gelijk aan de definitie van "controle van financiële overzichten" (audit), zoals bepaald in de ISA's.

In de Code of Ethics wordt een controleopdracht ("*audit engagement*") immers gedefinieerd als:

"een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid waarbij een beroepsbeoefenaar een conclusie tot uitdrukking brengt of de financiële overzichten, in alle van materieel belang zijnde opzichten, een waar en getrouw beeld geven, getrouw zijn voorgesteld, zijn opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, zoals een opdracht uitgevoerd in overeenstemming met de ISA's. Dit omvat ook de wettelijke controle van de jaarrekening, dit wil zeggen een controle van de jaarrekening die wettelijk of reglementair vereist is".

Uit bovenstaande definitie uit de Code of Ethics blijkt dan ook dat de definitie van audit, in de zin van "controle van financiële overzichten", die in de Code of Ethics van IESBA en in de ISA's van IAASB gehanteerd wordt, ruimer is dan deze van wettelijke controle van de jaarrekening" uit de auditrichtlijn. De definitie van controleopdracht uit de Code of Ethics omvat ook de wettelijke controle van de jaarrekening, zoals uit de laatste zin ervan blijkt, doch is veel ruimer.

In paragraaf 6 van de definities wordt in het ontwerp van bijkomende norm echter gesteld onder punt (ix) dat "wettelijke controle" betekent "de wettelijke controle zoals omschreven in artikel 16/1 van het Wetboek van vennootschappen en in de artikelen 142 en 146 van het Wetboek van vennootschappen". Onder punt (x) van dezelfde paragraaf wordt echter "controle" gedefinieerd als "de notie van controle (audit) zoals omschreven in de ISA's". Daarenboven wordt onder punt (xi) "(geconsolideerde) jaarrekening" gepreciseerd dat dit tevens de notie van "financiële overzichten" zoals omschreven door ISA 200, par. 13 (f) beoogt.

Uit bovenstaande blijkt echter dat, in tegenstelling tot wat in het ontwerp in paragraaf 6 gesteld wordt, "wettelijke controle van de jaarrekening" zoals gedefinieerd in artikel 2,1 van de auditrichtlijn niet hetzelfde betekent als "controle van financiële overzichten" (audit) zoals bepaald in de ISA's.

Voor zover de ISA's in België op dit ogenblik reeds van toepassing kunnen zijn, dient hun toepassingsgebied strikt beperkt te blijven tot de wettelijke controle van de jaarrekening in de zin van artikel 16/1 W.Venn. *juncto* artikel 2,1 van de auditrichtlijn.

Dit werd in het verleden ook in de eigen rechtsleer van het IBR zo bevestigd. Zo heeft Dries Schockaert in 2011 uiteengezet "In Belgium, the ISAs will be applied to all statutory audits for the years ending on or after 15 december 2014" ([D. SCHOCKAERT, "Vision on the European consultations on audit policy with regard to the ISAs", Tax, Audit & Accountancy nr. 31, november 2011, 14](#)).

Bovenstaand standpunt werd door dezelfde auteur bevestigd in een recenter artikel naar aanleiding van de laatste auditrichtlijn van 2014 (D. SCHOCKAERT, "Europese audithervorming – controlestandaarden en controleverklaring", *Tax, Audit & Accountancy* nr. 45, december 2014, 30).

Ook met betrekking tot de eerste versie van bijkomende norm dd. 29 maart 2013, werd in een artikel van diverse auteurs ondubbelzinnig gesteld dat de ISA's enkel betrekking

hebben op de wettelijke controle van (geconsolideerde jaarrekeningen) van andere entiteiten, *i.e.* andere vennootschappen dan OOB's, vzw's, entiteiten met andere rechtsvorm (I. VANBEVEREN, D. SCHOCKAERT, J. VANDERNOOT, "Het nieuw verslag van de commissaris over de jaarrekening", *Tax, Audit & Accountancy* nr. 41, december 2013, 8).

9. Bovenstaande gelijkstelling en vermenging van definities uit randnummer 8, leidt in overweging 8 van het ontwerp van bijkomende norm immers tot de verkeerde conclusie dat het geoorloofd zou zijn om, naar analogie, de ISA's niet enkel van toepassing te verklaren op de controle van de jaarrekening die uitgevoerd wordt door een commissaris, doch ook op:

- opdrachten die uitsluitend aan een bedrijfsrevisor kunnen worden toevertrouwd, zonder dat deze als commissaris van de vennootschap wordt benoemd, zoals het opstellen van een verslag bij inbreng in nature en/of quasi-inbreng, of
- controles van jaarrekeningen bij entiteiten die niet specifiek door het Wetboek van vennootschappen worden beoogd, zoals verenigingen zonder winstoogmerk, stichtingen, entiteiten in de publieke sector en entiteiten met ondernemingsraad, zelfs al gaan deze gepaard met een commissarisverslag in de zin van artikel 144 en 148 W.Venn.

Zulks wordt hernomen in paragraaf A3 van het ontwerp van bijzondere norm, die zowel in de tekst als d.m.v. voetnoot 13 verwijst naar paragraaf 7 van "*de herziene norm van 10 november 2009 inzake de toepassing van de ISA's in België*" (zie randnummer 4 e.v. van deze nota).

Het toepassingsgebied van de bijkomende norm mag door dit ontwerp niet uitgebreid worden, zodat het ook van toepassing zou worden op entiteiten of opdrachten die niet onder artikel 16/1 W.Venn. vallen. Dit is niet mogelijk en evenmin opportuun. De draagwijdte van de definitie van wettelijke controle in de zin van artikel 16/1 W.Venn. dient aldus limitatief geïnterpreteerd te worden.

6. Kunnen omzendbrieven 2015/04 en/of 2016/03 als wettelijke grondslag dienen voor de uitbreiding van het toepassingsgebied van de ISA's en/of ISRE's naar andere opdrachten dan de wettelijke controle van de jaarrekening?

10. Huidig ontwerp van bijkomende norm vervangt het ontwerp van bijkomende norm dat ter inzage lag van 30 januari 2017 tot 17 maart 2017. Tijdens deze openbare raadpleging heeft het IAB op 17 maart 2017 zijn opmerkingen laten geworden.

Naar aanleiding van de opmerkingen die in deze openbare raadpleging aan IBR bezorgd zijn, werd door het IBR op 12 mei 2017 overgegaan tot publicatie van deze opmerkingen, samen met een repliek en een aan deze opmerkingen aangepast ontwerp van norm, dat ter goedkeuring aan de HREB en aan de minister van economie zou worden voorgelegd.

11. Naar aanleiding van opmerkingen 9 en 11 van het IAB en 10 en 12 van KPMG, heeft IBR in zijn aangepast ontwerp dd. 12 mei 2017 een nieuwe overweging 7 ingevoegd,

zagezegd ter verduidelijking. In deze overweging wordt expliciet verwezen naar omzendbrieven 2015/04 en 2016/03. Ook in de commentaar van IBR, die door de Raad van het IBR dd. 5 april 2017 vastgesteld is, bij opmerkingen 11 en 12 werd naar deze omzendbrieven verwezen.

12. Daarnaast werden de opmerkingen van het IAB weliswaar op 12 mei 2017 gepubliceerd, doch werden deze voorafgegaan door een schrijven van de Voorzitter en de Ondervoorzitter van het IBR aan de Voorzitter en de Ondervoorzitter van het IAB dd. 28 maart 2017.

Op bladzijden 2 t.e.m. 4 van voornoemd schrijven, werd hoofdzakelijk verwezen naar deze beide omzendbrieven, om voor te houden alsof de uitbreiding van het toepassingsgebied van de ISA's en de ISRE's van de wettelijke controle van de jaarrekening naar de zogenaamd bijzondere opdrachten slechts een precisering is die niets nieuws zou inhouden ten opzichte van de bestaande situatie.

13. IAB stelt echter vast dat in het huidig ontwerp van bijkomende norm de verwijzingen naar beide omzendbrieven niet opnieuw hernomen zijn geworden. Voor zover IBR na de openbare raadpleging in het huidig ontwerp alsnog een verwijzing naar deze omzendbrieven zou wensen in te voegen, heeft IAB hierover volgende bemerkingen.

14. Zoals IBR op zijn website reeds aangeeft, is het IBR op grond van artikel 31 § 7 van de wet van 7 december 2016 sinds 1 januari 2017 niet langer bevoegd om nog omzendbrieven op te stellen. De nog bestaande omzendbrieven hebben door de opheffing van de gecoördineerde wet van 22 juli 1953 geen rechtsgrond meer en hebben aldus enkel nog rechtskracht voor het verleden (d.w.z. t.e.m. 31/12/2016), doch niet langer voor de toekomst.

15. Voor zover deze omzendbrieven alsnog van kracht zouden zijn, dienen zij volgens het IBR nog geanalyseerd te worden in het licht van de nieuwe wetgeving en, zo nodig, geactualiseerd.

16. In zoverre deze omzendbrieven geen actualisering meer nodig zouden hebben, bevatten zij daarenboven enkel algemene deontologische aspecten en hebben zij geen bindend karakter in hoofde van de bedrijfsrevisoren (Verslag aan de Koning – Art. 43 en 44 van het KB van 21 april 2007, B.S. 27 april 2007, p. 22890).

17. Ten slotte mogen deze omzendbrieven niet in strijd zijn met hogere rechtsnormen zoals aanbevelingen, normen, KB's of wetten.

18. Op bladzijde 2 van het schrijven van de Voorzitter en de Ondervoorzitter van het IBR dd. 28 maart 2017 wordt heel titel 2 van de omzendbrief 2015/04 geciteerd:

"Allereerst wenst de Raad van het IBR te benadrukken dat de wetteksten met betrekking tot de bijzondere opdrachten niet geschreven zijn in een internationale context, zodat deze de evolutie op internationaal niveau niet hebben gevolgd. Door dit tijdsverschil bestaan er dan ook mogelijks afwijkingen tussen de terminologie van de wettekst en de internationaal gehanteerde terminologie, in het bijzonder voor wat de draagwijdte van de opdracht en de verslaggeving van de commissaris en/of de bedrijfsrevisor betreft.

Het is de wet die de opdracht van de bedrijfsrevisor bepaalt en de elementen aangeeft waarover de bedrijfsrevisor verslag moet uitbrengen. De uit te voeren werkzaamheden om hiertoe te komen, worden evenwel niet door de wet omschreven.

In dit kader heeft het IBR voor een aantal bijzondere opdrachten specifieke normen ontwikkeld. Deze blijven onverkort gelden, ongeacht de invoering van de ISA's en de ISRE's. In de mate dat de wet, dan wel de specifieke norm van het IBR, het uitvoeren van werkzaamheden met de aard van een audit of een beoordeling vergt, kan de bedrijfsrevisor bepaalde aspecten van deze internationale standaarden als nuttig ervaren voor de uitvoering van de bijzondere opdracht.

Dit geldt overigens ook voor de andere bijzondere opdrachten waarvoor geen specifieke normen werden ontwikkeld of voor opdrachten die door andere wet- en regelgeving aan de commissaris en/of bedrijfsrevisor worden toevertrouwd."

Op bladzijde 3 van dit schrijven wordt ook een passage van omzendbrief 2016/03 geciteerd:

"Voor een aantal bijzondere opdrachten werden specifieke normen ontwikkeld. Deze blijven onverkort gelden, ongeacht de invoering van de ISA's en de ISRE's. De Raad van het IBR wil de aandacht vestigen op het feit dat indien de uitvoering van de bijzondere opdracht een audit of een beoordeling ("beperkte controle") vergt, hetzij expliciet hetzij impliciet, dit zal dienen te gebeuren conform de ISA's of de ISRE's."

19. De niet-bindende standpunten die in deze omzendbrieven worden weergegeven, zijn kort samengevat de volgende. Er zou een verschil zijn tussen de terminologie van het W.Venn. en de internationale standaarden. Naast een louter terminologisch verschil, wordt echter ook erkend dat er een verschil is wat de draagwijdte en de verslaggeving betreft. In de omzendbrief wordt terecht benadrukt dat het de wet is die de opdracht bepaalt en de elementen aangeeft waarover verslag moet worden uitgebracht. Er wordt terecht gesteld dat de voor de bijzondere opdrachten bestaande specifieke normen onverkort blijven gelden, ongeacht de invoering van de ISA's en de ISRE's.

In omzendbrief 2015/04 is het niet-bindend standpunt nog dat in de mate dat de wet of een specifieke norm het uitvoeren van werkzaamheden met de aard van een audit of een beoordeling zou vergen, de bedrijfsrevisoren bepaalde aspecten van de internationale standaarden als nuttig zouden ervaren voor de uitvoering van de bijzondere opdracht. In omzendbrief 2016/03 klinkt het niet-bindende standpunt echter dwingender. Daarin stelt de Raad van het IBR dat indien de uitvoering van een bijzondere opdracht een audit of een beoordeling ("beperkte controle") vergt, hetzij expliciet hetzij impliciet, dit zal dienen te gebeuren conform de ISA's of de ISRE's.

20. Het is inderdaad zo dat er een verschil is tussen de terminologie van het W.Venn. en de internationale standaarden. Dit verschil is echter niet louter semantisch, doch heeft concrete gevolgen inzake de draagwijdte. Het toepassingsgebied van bepaalde opdrachten, zoals omschreven in het W.Venn., verschilt van het toepassingsgebied van de ISA's en de ISRE's. Zoals hierboven onder titel 5, randnummers 8 en 9, werd uiteengezet, is dit in het bijzonder het geval voor wat de wettelijke controle van de jaarrekening betreft (*statutory audit*) in vergelijking met de ISA's en de ISRE's.

Het is inderdaad zo dat de wet, *in casu* het W.Venn., de bijzondere opdracht bepaalt, in het bijzonder voor wat het toepassingsgebied betreft. Dit kan niet worden gewijzigd door middel van een omzendbrief. Daarbij dient benadrukt te worden dat het toevoegen van vereisten door middel van een verplicht gecombineerde toepassing van ISA's of ISRE's met nationale al dan niet specifieke normen, een minstens impliciete wijziging van deze nationale normen betekent. In ieder geval wordt afbreuk gedaan aan de draagwijdte van deze nationale normen. Dergelijke wijziging door een verplichte supplementaire toepassing van ISA's of ISRE's, kan in ieder geval niet verplicht worden door een loutere omzendbrief, of door een advies of mededeling. Een dergelijke wijziging of aanvulling kan enkel gebeuren door ofwel de specifieke norm zelf te wijzigen, op te heffen of aan te vullen door middel van een andere norm.

7. Is 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?

21. Er is op EU-niveau nog niet onderzocht wat de gevolgen zouden zijn van een uitbreiding van het toepassingsgebied van de ISA's tot andere vormen van controleopdrachten dan de wettelijke controle van de jaarrekening in de zin van artikel 16/1 W.Venn. *juncto* artikel 2, 1 van de auditrichtlijn.

Integendeel, in het finale rapport van Prof. Dr. Annette G. Köhler van de Universiteit van Duisburg-Essen dd. 12 juni 2009 "*Evaluation of the possible adoption of international standards on auditing (ISA's) in the EU*" wordt in de conclusie op bladzijde 175 deze problematiek als volgt samengevat:

"Whether the benefits are worth the costs for the many audits not required by the EU, but that are required by EU member states, is not an issue within the scope of the Study, but remains an issue that may need to be addressed by the EU member states that require such audits."

Zonder een dergelijke grondige studie over de gevolgen van de toepassing van de ISA's die op Belgisch niveau, bij voorkeur op Europees niveau of zelfs op mondiaal niveau dient te gebeuren, kan het toepassingsgebied van de ISA's niet zonder meer uitgebreid worden. Er is immers niet aangetoond of de baten van dergelijke uitbreiding wel opwegen tegen de kosten.

8. Zijn ISA's proportioneel wanneer ze toegepast moeten worden op kleine entiteiten?

22. In het voorontwerp van bijkomende norm wordt in hoofdzaak gesteund op de richtlijn 2014/56/EU van 16 april 2014 tot wijziging van richtlijn 2006/43/EG (auditrichtlijn). Deze richtlijn kent aan de Europese Commissie de bevoegdheid toe om gedelegeerde handelingen vast te stellen houdende de ISA's.

23. Ondanks de zogenaamde 'scalability', heeft de Europese Commissie reeds herhaaldelijk geoordeeld dat kleine entiteiten noch aan een wettelijke verplichting tot

controle van de jaarrekening, noch aan de ISA's onderworpen mogen worden. Een dergelijke verplichting zou een te zware administratieve en economische last voor deze ondernemingen zijn.

In de Mededeling van de Commissie over een vereenvoudiging van het ondernemingsklimaat op het gebied van vennootschapsrecht, financiële verslaggeving en controle van jaarrekeningen dd. 10 juli 2007 heeft de Europese Commissie onder punt 4, bladzijde 8 e.v. bepaald dat de bestaande verplichtingen inzake instandhouding en verbetering van de kwaliteit van jaarrekeningen en de controle daarvan in de EU administratieve werkzaamheden met zich brengen die voor ondernemingen, en met name kleine en middelgrote ondernemingen, onnodig belastend zijn.

In zijn "Small Business Act" van 25 juni 2008 heeft de Europese Commissie *"de EU en de lidstaten erop gewezen dat zij bij de regelgeving moeten uitgaan van het principe "denk eerst klein": bij nieuwe voorschriften moet met de kenmerken van het mkb rekening worden gehouden en de bestaande voorschriften moeten worden vereenvoudigd."*

In zijn groenboek Beleid inzake controle van financiële overzichten: lessen uit de crisis dd. 13 oktober 2010 verduidelijkt de Europese Commissie:

"Hoewel MKB-ondernemingen voordeel hebben bij een controle van financiële overzichten dankzij een verhoogde geloofwaardigheid van de financiële informatie, blijken wettelijke controles ook een mogelijke bron van administratieve belasting te zijn. Er moeten serieuze pogingen worden gedaan om een specifieke omgeving te scheppen voor de controle van MKB- ondernemingen. Hierbij valt aan het volgende te denken.

- Ontmoediging van de wettelijke controle van MKB-ondernemingen.*
- Indien de lidstaten enige vorm van zekerheid willen behouden, de introductie van een nieuw type wettelijke dienst dat is afgestemd op de behoeften van het MKB (...)"*

In de Boekhoudrichtlijn 2013/34/EU dd. 26 juni 2013 wordt in overweging 43 aangehaald dat voor kleine ondernemingen een wettelijke controle *"zware administratieve lasten kan meebrengen"*.

In de Resolutie van het Europees Parlement van 18 december 2008 over financiële verslagleggingsvoorschriften voor kleine en middelgrote ondernemingen, met name micro-entiteiten herinnert het Europees Parlement de Europese Commissie eraan dat de boekhoudkundige regels een zware last betekenen voor kleine en middelgrote ondernemingen, en vooral voor micro-entiteiten.

In overweging 13 van de hierboven geciteerde Boekhoudrichtlijn wordt tevens nog als volgt uiteengezet:

"Micro-ondernemingen beschikken over beperkte middelen om aan veeleisende regelgevende voorschriften te voldoen. Indien er geen specifieke voorschriften voor micro-ondernemingen bestaan, zijn de voorschriften voor kleine ondernemingen van toepassing. De door die regels opgelegde administratieve lasten staan niet in verhouding tot hun grootte en zijn derhalve meer bezwarend voor micro-ondernemingen in vergelijking tot andere kleine ondernemingen."

Ten slotte zijn kleine en micro-ondernemingen *"vaak onderworpen aan dezelfde voorschriften inzake financiële verslaglegging als grotere vennootschappen. Die voorschriften leggen hen een last op, die niet in verhouding staat tot hun grootte en die daarom voor de kleinste ondernemingen onevenredig zijn in vergelijking met de grotere ondernemingen."*, zo herhaalt richtlijn 2012/6/EU van 14 maart 2012 tot wijziging van Richtlijn 78/660/EEG van de Raad betreffende de jaarrekening van bepaalde vennootschapsvormen wat micro-entiteiten betreft.

Het staat dus vast dat de Europese wetgever ervan overtuigd is dat de wettelijke controle van de jaarrekening, gepaard gaande met de toepassing van de ISA-normen, disproportionele lasten meebrengt voor kleine ondernemingen, die bovendien excessief zijn voor micro-ondernemingen. Het IAB treedt dit standpunt van de Europese wetgever bij.

24. Ook voormalig Secretaris-Generaal van FEE (thans Accountancy Europe), Professor-emeritus Henri Olivier heeft gewezen op het feit dat de ISA's niet zonder meer op KMO's kunnen worden toegepast en dat dit in het bijzonder voortvloeit uit het feit dat er een verschil is tussen de Belgisch-Europese rechtscultuur (*"think small first"*) en de Amerikaanse rechtscultuur (*"think big first"*), waarop de ISA's gebaseerd zijn:

"Les mêmes exigences d'information ne peuvent pas être imposées à une grande entreprise multinationale cotée en bourse et à une entreprise moyenne financée par ses fondateurs et principalement active sur le marché intérieur. De la même manière, il est légitime de s'interroger sur la mise en oeuvre de l'audit dans ces deux catégories de sociétés. (...)

Dans le contexte européen, l'information financière et son contrôle relèvent du droit des sociétés. Outre la protection des actionnaires, elle a pour but de protéger les tiers menacés par la limitation de responsabilité. Dans ce sens, un grand nombre de sociétés doivent publier des états financiers et les faire contrôler. Jusqu'il y a peu dans des pays tels que la Grande Bretagne ou les pays nordiques, l'obligation pesait même sur toute société à responsabilité limitée quelle que soit sa taille.

Le coût de l'opération ne peut être nié. Son efficacité dans les petites sociétés est souvent mise en cause. Les directives européennes, depuis leur origine, ont permis aux Etats membres d'exempter les petites sociétés de certaines obligations. Le législateur belge a dès le début fait usage de cette possibilité. (...)

Dans le contexte international, une autre approche existe. Sous l'influence des Etats-Unis, elle apparaît même dominante en bien des régions. La réglementation de l'information financière et de l'audit se justifierait surtout lorsque l'entreprise est cotée sur le marché des capitaux. (...)

En Europe, on se montrera réceptif à des arguments tels que « think small first » ou soucieux d'élaborer un système au départ de principes généralement applicables. Aux Etats-Unis, l'objectif sera une normalisation fondée sur les situations les plus complexes, répondant ainsi automatiquement aux problèmes plus simples d'entreprises de moindre taille.

Lorsqu'il est question de rédiger les normes d'audit, les uns mettront en évidence les principes au départ desquels il convient de mettre en oeuvre un jugement professionnel. Les autres préféreront entrer dans le détail des procédures à mettre en oeuvre, quitte à réduire sans vouloir pour autant l'éliminer, le domaine du jugement de l'auditeur." (H. OLIVIER, "Application des normes ISA dans les pays européens", *Tax, Audit & Accountancy* nr. 25, November 2010, 9).

Ook dhr. Philippe Lambrecht, Bestuurder-secretaris-generaal van VBO, heeft zijn twijfels geuit over de meerwaarde van ISA's voor KMO's en voorbehoud gemaakt voor de toepassing van deze normen op KMO's (P. LAMBRECHT in X, "Rondetafel over de gevolgen van de ISA's", *Tax, Audit & Accountancy* nr. 25, november 2010, 18).

Dhr. Lambrecht voegt hier nog aan toe dat, zelfs ingeval van een zogenaamde proportionele toepassing van de ISA's, dit volledig gebeurt conform het professioneel oordeel van de bedrijfsrevisor, hetgeen concreet betekent dat de onderneming weinig impact heeft op dit punt en zich enkel kan conformeren aan de vereisten van de bedrijfsrevisor op het vlak van documentatie en bijkomende kosten, hetgeen een gebrek aan transparantie tot gevolg heeft en de vertrouwensband tussen onderneming en bedrijfsrevisor schaadt (P. LAMBRECHT in X, "Rondetafel over de gevolgen van de ISA's", *Tax, Audit & Accountancy* nr. 25, november 2010, 19).

25. Het opleggen van de ISA's, in het bijzonder voor opdrachten andere dan de wettelijke controle van de jaarrekening, heeft disproportionele administratieve en economische lasten voor kleine entiteiten tot gevolg.

9. Worden de ISA's internationaal algemeen aanvaard in de zin van artikel 26, 3, a) van de auditrichtlijn?

26. Er bestaat internationale betwisting over de universele toepasbaarheid van ISA's, in het bijzonder voor wat kleine entiteiten betreft. Zo hebben op het "IAASB/CNCC SMP Working Conference Paris" van 26 en 27 januari 2017 zowel de Nordic Federation of Public Accountants, als vertegenwoordigers van de Deense en de Franse Ordes of Instituten een eigen (ontwerp van) norm voorgesteld die in de plaats van de ISA's zou moeten worden toegepast op kleine entiteiten en die daar specifiek voor opgesteld is.

27. De Nordic Federation of Public Accountants bestaat uit de Instituten uit Finland, Zweden, Noorwegen, Denemarken en IJsland. Door deze federatie werd een gezamenlijk ontwerp opgesteld, genaamd "Standard for Audits of Small Entities (SASE)". Dit ontwerp bevat de minimaal vereiste controleprocedures om een positieve opinie te kunnen uitdrukken. De redenen hiervoor zijn dat de ISA's niet "de oplossing" vormen voor de controle van kleine entiteiten, dat de ISA's slechts 'scalable' zijn tot op zekere hoogte en dat de ISA's verweten wordt een "check list"-benadering te hanteren.

28. Denemarken (Danske Revisorer – FSR) heeft dit ontwerp van SASE niet afgewacht. In Denemarken wordt voor kleine entiteiten thans reeds gebruik gemaakt van een "extended review" in plaats van een audit volgens de ISA's voor de controle van de jaarrekening van kleine entiteiten. De Denen zijn van mening dat de almaar toenemende auditverplichtingen en daarmee verband houdende documentatie het steeds noodzakelijker maken om alternatieven voor de ISA's te onderzoeken.

Volgens de Denen moet rekening gehouden worden met de specifieke kenmerken van een kleine entiteit, zoals:

- Informele en beperkte interne beheersingsmaatregelen;
- Een effectieve scheiding van taken is niet mogelijk;
- Door de eigenaar beheerd zonder verdere managementlagen;
- Zwakke of geen boekhoudkundige expertise;
- Een beperkt aantal stakeholders (bank/geldschieters, belastingautoriteiten, werknemers);

Net zoals een controle conform de ISA of volgens de SASE, wordt bij een 'extended review' een positieve conclusie gevormd. Hoewel de "extended review" net als een gewone beoordelingsopdracht gebaseerd is op de ISRE 2400, zit hij, wat de verleende mate van zekerheid betreft, tussen een controleopdracht en een beoordelingsopdracht in.

29. In Frankrijk heeft de Ordre des Experts-Comptables (OEC) een nieuwe subcategorie gecreëerd in de categorie van assurance-opdrachten m.b.t. historische financiële informatie. Naast de controleopdracht en de beoordelingsopdracht, heeft de OEC de zogenaamde "*presentation engagement*" (NP 2300) ontwikkeld.

De "*presentation engagement*" biedt een matig niveau van zekerheid m.b.t. de consistentie en de plausibiliteit die leidt tot het uitdrukken van een conclusie in negatieve vorm.

De "*presentation engagement*" biedt dus, in tegenstelling tot de "*compilation engagement*" (ISRS 4410), die slechts een aan assurance-opdrachten verwante opdracht is, wel een zekere mate van zekerheid, hoewel deze geringer is dan de beperkte zekerheid die door de beoordelingsopdracht wordt verleend.

30. Uit bovenstaande voorbeelden blijkt dat in verschillende landen binnen Europa op dit ogenblik gezocht wordt naar een alternatieve oplossing voor controlenormen die aan de aard en de omvang van een KMO aangepast zijn. Deze tendens is te wijten aan het feit dat de ISA's slechts tot op bepaalde hoogte 'scalable' zijn, waardoor deze een te zware administratieve en economische last voor KMO's zijn.

In een nota aan de Monitoring Group, in het kader van een openbare raadpleging met een consultation paper dd. 9 november 2017 getiteld "*Strengthening the governance and oversight of the international audit-related standard-setting boards in the public interest*", heeft het IAB op 9 februari 2018 een nota ingediend waarin m.b.t. deze problematiek volgend standpunt verdedigd werd:

"The second issue is that article 26, 5 of the audit directive states that if EU Member States require the statutory audit of small undertakings, they may provide that application of the auditing standards is to be proportionate to the scale and complexity of the activities of such undertakings. Member States may take measures in order to ensure the proportionate application of the auditing standards to the statutory audits of small undertakings.

Naturally, the same reasoning must be followed for audits, other than statutory audits, of small undertakings. Most SMEs are not required to have an audit and

choose not to have one, opting instead for some other assurance or related service provided by an accounting firm. The reformed model needs to lend appropriate significant weight to supporting the needs of SMEs and avoid simply developing standards to suit large entity audit engagements undertaken by large accounting firms. The reform must ensure that standards do not focus solely on audits of listed entities or PIEs.

It is becoming increasingly difficult to set the same standards for listed/PIEs and consequently more complex entity audits as for non-listed and less complex entity audits. It seems necessary to consider whether there is a need for different requirements for listed/PIE audits as compared to unlisted/less complex audits to address the issues of complexity and the difficulties of scalability. Preferably, the more complex standards would be built or based on the less complex ones.

While IAB-IEC in principle agrees with the idea of a single set of standards applicable to all entities no matter their size or complexity, it has doubts as to whether the currently existing standards are suitable for SME audits. These doubts rest on the apparent lack of inherent scalability of these standards. Scalability is a critical ingredient for standards to be suitable for SMEs and for the principle of cost effectiveness.

Scalability is a bottom-up concept. It is about starting with requirements designed for small and simple entities and then adding requirements for larger, more complex PIEs. In the absence of scalability there may be no option other than to pursue differential standards. For the reformed model to place appropriate emphasis on the needs of SMEs the SME and SMP constituencies will need to participate in both the governance and oversight as well as development of standards. This means that the SMEs that benefit from the standards and the SMPs that use them are represented on an equal footing with other stakeholders and that public consultations effectively engage the SME and SMP community.

Scalability thus requires a fundamental reversal of the current top-down concept, where standards are designed to suit PIE's and need to be simplified, by carve-outs, SME-packages, guidelines, Q&A's, technical note's or other means to meet the needs of SME's."

Dit standpunt wordt gedeeld door onder meer [Accountancy Europe](#) en de [European Federation for Accountants and Auditors of SME's \(EFAA\)](#), die hierover eveneens hun argumentatie hebben uiteengezet in het kader van deze openbare raadpleging van de Monitoring Group.

31. Niet enkel op Europees en Internationaal vlak, doch ook binnen de Belgische auditwereld is er geen eensgezindheid omtrent de toepasbaarheid van ISA's en ISRE's op KMO's en op bijzondere opdrachten.

Tijdens de openbare raadpleging over het eerste ontwerp van bijkomende norm van 12 juli 2012 tot 15 oktober 2012 heeft [dhr. Freddy Caluwaerts in zijn hoedanigheid van voorzitter van het Belgisch overlegcomité der bedrijfsrevisoren \(BOBR\)](#), zijnde een belangenvereniging van kleine en onafhankelijke bedrijfsrevisorenkantoren, volgend standpunt uiteengezet. De ISA's zijn geschreven voor de toepassing in grote ondernemingen en dan nog "groot" op een Amerikaanse schaal. Voor de toepassing van

de ISA's dient het "*Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*" van IFAC toegepast te worden dat toen 1310 bladzijden telde. Daarenboven diende voor de toepassing van deze ISA's nog de door IFAC ontwikkelde "*Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small- and Medium-sized Entities*" bijkomend worden toegepast, die op zijn beurt nog eens 564 bladzijden telde. Voor een eenvoudige toepassing van de ISA's dienen – aldus dhr. Caluwaerts – 1874 bladzijden toegepast te worden. Dhr. Caluwaerts verzocht het IBR om, in plaats van dergelijk ontwerp van bijkomende norm, te opteren voor een gelijkaardige bondige tekst, zoals in het Verenigd Koninkrijk (Practice Note 26) of in Frankrijk (NEP 910) ontwikkeld was.

Tevens worden er vraagtekens geplaatst bij de bewering van voorstanders van ISA's dat indien de huidige controles niet zogenaamd sterker gemaakt zouden worden, dit zou kunnen leiden tot meer risico's op fraude in de jaarrekeningen. Terecht werd hierbij opgemerkt dat deze bewering onmogelijk hard te maken is, aangezien de duidelijkste voorbeelden van fraude teruggevonden kunnen worden in de USA, uitgerekend het land dat op dat vlak zo vele en dwingende normen kent ([D. KROES, "\(Geconsolideerde\) jaarrekeningen in België binnenkort gecontroleerd conform ISA's?", *Tax, Audit & Accountancy* nr. 17, februari 2009, 18\).](#)

Daarnaast heeft dhr. Philippe Lambrecht, Bestuurder-secretaris-generaal van VBO, er in het verleden reeds op gewezen dat de ISA's geworteld zijn in een Anglo-Amerikaanse traditie waarbij documentatie die verzameld dient te worden tijdens een audit, als doel heeft om gebruikt te worden als bewijs tegen eventuele aansprakelijkheidsclaims, terwijl de Europese rechtstraditie meer gericht is op principes en controles door middel van steekproeven, zonder het verzamelen van aanzienlijke hoeveelheden documentatie (P. LAMBRECHT in X, "Rondetafel over de gevolgen van de ISA's", *Tax, Audit & Accountancy* nr. 25, november 2010, 18).

Mevr. Cindy Laureys, toenmalig fiscaal adviseur van Unizo en toenmalig lid van de HREB, heeft erop gewezen dat de grote kantoren door deze documentatievereisten veel meer formalisme (checklists, ...) hebben ingevoerd en heeft haar vrees geuit dat dit formalisme afbreuk zou doen aan het professioneel oordeel van de bedrijfsrevisor (C. LAUREYS, in X, "Rondetafel over de gevolgen van de ISA's", *Tax, Audit & Accountancy* nr. 25, november 2010, 19).

Dhr. Patrick Van Impe, raadslid van het IBR, wijst op het gehanteerde uitgangspunt "*what is not written is not done*", met uitvoerige checklists tot gevolg, waarbij het auditdossier eerder gezien wordt als bewijsmateriaal voor mogelijke geschillen dan als vastlegging van de gedane controlewerkzaamheden. Hij wijst op het spanningsveld tussen het verzamelen van bewijsmateriaal en *professional judgement*. (P. VAN IMPE, in X, "Rondetafel over de gevolgen van de ISA's voor het onderwijs", *Tax, Audit & Accountancy* nr. 25, november 2010, 37).

Ook professor Ignace De Beelde vreest dat de ISA's minder ruimte zouden laten voor *professional judgement*, en men zich meer zal beperken tot het afpunten van *requirements*, ofwel *box-ticking* (I. DE BEELDE, in X, "Rondetafel over de gevolgen van de ISA's voor het onderwijs", *Tax, Audit & Accountancy* nr. 25, november 2010, 37).

Professor-emeritus Henri Olivier wijst dan weer op het piramidale model van grote auditkantoren. Volgens dhr. Olivier is het Amerikaanse model een model voor grote

bedrijven, die internationaal gestructureerd zijn, en heel veel *requirements* bevatten H. OLIVIER, in X, "Rondetafel over de gevolgen van de ISA's voor het onderwijs", *Tax, Audit & Accountancy* nr. 25, november 2010, 36-37).

Professor Marleen Willekens wijst erop dat de basis van de ISA's in het Amerikaans normenkader ligt, maar dat in de USA audit enkel is opgelegd voor beursgenoteerde vennootschappen (M. WILLEKENS, in X, "Rondetafel over de gevolgen van de ISA's voor het onderwijs", *Tax, Audit & Accountancy* nr. 25, november 2010, 37-38).

Om al bovenstaande redenen heeft het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten een werkgroep opgericht die tot doel heeft om een ontwerp van controlenorm met betrekking tot de KMO's, kleine vzw's, ivzw's en stichtingen op te stellen.

Bij wege van een schrijven aan de Voorzitters van beide Instituten dd. 31 juli 2017 heeft vice-eerste minister Kris Peeters echter aan beide Instituten de opdracht gegeven om een ontwerp van een gezamenlijke norm uit te werken. Dit ontwerp zou betrekking hebben op assurance-opdrachten, die als doel hebben een bepaalde mate van zekerheid te verschaffen over de betrouwbaarheid van historische financiële informatie.

Het I.A.B. is ervan overtuigd dat de internationale standaarden als de ISA's in hun huidige vorm, voor assuranceopdrachten op KMO's, kleine vzw's, ivzw's, stichtingen en de publieke sector, niet kunnen worden opgelegd omdat zij noch toepasbaar, noch schaalbaar zijn.

Huidig ontwerp van bijkomende norm vermag dan ook niet dit project van hogergenoemde gemeenschappelijke controlenorm te hypothekeren door een te brede toepassing van de ISA's te voorzien.

Hieruit blijkt dat de herziene ISA's in hun huidige vorm thans niet algemeen aanvaard worden in de zin van artikel 26, 3 van de auditrichtlijn.

10. 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?

32. Zowel op EU-niveau als op wereldvlak wordt onderzoek gedaan naar de geschiktheid van de werkwijze voor de uitwerking van de ISA-normen. Op grond van artikel 26, 3 van de auditrichtlijn wordt bepaald dat de Europese Commissie internationale controlestandaarden zoals de ISA's slechts kan goedkeuren indien zij:

- a) volgens geijkte procedures, onder publiek toezicht en op transparante wijze zijn opgesteld en internationaal algemeen aanvaard zijn;
- b) bijdragen tot een grote geloofwaardigheid en hoge kwaliteit van de jaarlijkse of geconsolideerde financiële overzichten in overeenstemming met de beginselen die zijn neergelegd in artikel 4, lid 3, van Richtlijn 2013/34/EU;
- c) bevorderlijk zijn voor het algemeen belang van de Unie; en
- d) geen wijziging inhouden van de vereisten van deze richtlijn of een aanvulling vormen op die vereisten afgezien van die in hoofdstuk IV en de artikelen 27 en 28.

In het bijzonder naar de voorwaarde onder punt a) wordt thans onderzoek gedaan, enerzijds op niveau van de Europese Unie zelf en anderzijds op wereldvlak.

33. Op Europees vlak verricht het Committee of European Auditing Oversight Bodies (CEAOB), volgens zijn "*Terms of Reference and Work Plan 2018*", een technisch onderzoek naar de ISA's, waaronder ook naar de aannameprocedure ervan. Dergelijk onderzoek is noodzakelijk, aangezien de ISA's vanaf de aanname door de Europese Commissie een onderdeel van het rechtssysteem worden, hoewel de ISA's niet opgesteld zijn vanuit juridisch perspectief (D. SCHOCKAERT, N. HOUYOUX, "International Standards on Auditing within the European Union", *Forum Financier / Revue Bancaire et Financière* 2007/8, 528).

Daarenboven kunnen de ISA's niet *en bloc* worden aangenomen, maar dient elke ISA afzonderlijk aangenomen te worden. Dit is noodzakelijk omdat iedere ISA enerzijds een kosten/batenanalyse en anderzijds de kwaliteitstest, die in artikel 26, 3 van de auditrichtlijn bepaald is, moet doorstaan (H. VAN DAMME, "Common auditing standards in Europe", *Tax, Audit & Accountancy* nr. 25, november 2010, 5).

Het CEOB zal ook een dialoog met de normopstellers, zijnde de International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA) en Public Interest Oversight Board (PIOB) aangaan.

In het bijzonder heeft het CEOB de voorstellen van de Monitoring Group uit zijn consultation paper dd. 9 november 2017 getiteld "*Strengthening the governance and oversight of the international audit-related standard-setting boards in the public interest*" onderzocht, die betrekking hebben op de hervorming van de aannameprocedure van de ISA's. De Monitoring Group onderzoekt thans hoe het de governance en het toezicht op de standard setting boards zoals IAASB kan versterken. De Monitoring Group heeft als doel om de aanname van op audit betrekking hebbende normen aan de beroepsbeoefenaars de onttrekken en toe te kennen aan een multi-stakeholder, geografisch representatieve en onafhankelijke structuur die deze onafhankelijkheid van het opstellen van die normen zou waarborgen.

34. De conclusie dient dan ook te zijn dat de ISA's niet kunnen worden aangenomen, noch voor de hele EU, noch in individuele lidstaten, zonder dat eerst grondig onderzocht is of aan alle voorwaarden van artikel 26 van de auditrichtlijn voldaan is, minstens dat in tussentijd het toepassingsgebied van deze ISA's niet uitgebreid kan worden.

11. Materiële vergissing i.v.m. witwassen van geld

35. Op bladzijde 31 van het ontwerp van bijkomende norm wordt nog verwezen naar de (gecoördineerde) wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme. Dit dient wellicht nog aangepast te worden in de wet van 18 december 2017 tot voorkoming van het witwassen van geld en de financiering van terrorisme en tot beperking van het gebruik van contanten.

12. Conclusie

36. De ISA's vormen een disproportionele administratieve en economische belasting wanneer ze toegepast moeten worden op kleine entiteiten. Dit is één van de redenen waarom de Europese Commissie de ISA's nog niet heeft aangenomen voor de hele EU, op grond van artikel 26 van de auditrichtlijn. In diverse Europese landen wordt thans gezocht naar alternatieven voor de ISA's (zowel Scandinavië in zijn geheel als Denemarken op zich, Frankrijk, ...). De ISA's worden internationaal niet algemeen aanvaard.

Daarnaast worden door de Monitoring Group op wereldvlak aanbevelingen gedaan over de procedures inzake de vaststelling van deze internationale controlestandaarden, zoals ISA's en ISRE's. Aangezien op dit ogenblik betwist is of de procedures tot vaststelling van deze standaarden voldoen aan de voorwaarde uit artikel 26 van de auditrichtlijn dat deze opgesteld moeten zijn volgens geijkte procedures, onder publiek toezicht en op transparante wijze, en daarnaast ook internationaal algemeen aanvaard moeten zijn, heeft de Europese Commissie de ISA's en ISRE's nog niet aangenomen op EU-niveau.

Uit het onderzoek van de Universiteit van Duisburg-Essen blijkt dat ook nog onderzoek verricht dient te worden naar de uitbreiding van het toepassingsgebied van de ISA's van de wettelijke controle van de jaarrekening naar andere vormen van controles. Zonder dergelijk onderzoek is een uitbreiding van het toepassingsgebied tot andere opdrachten dan de wettelijke controle van de jaarrekening niet opportuun, aangezien niet is aangetoond dat de baten opwegen tegen de kosten ervan.

Voor een dergelijke uitbreiding van het toepassingsgebied kan ook niet gesteund worden op de definitie van "wettelijke controle van de jaarrekening" uit de auditrichtlijn. Deze definitie uit de auditrichtlijn mag daarenboven niet vermengd worden met de definitie die aan een "*audit engagement*" gegeven wordt in het kader van de Code of Ethics (IESBA) of de ISA's (IAASB). De definitie van een wettelijke controle van de jaarrekening heeft immers een veel beperkter toepassingsgebied dan deze van een "*audit engagement*" uit de Code of Ethics of de ISA's.

Daarnaast kan ook niet voorzien worden in de automatische toepassing van eventuele toekomstige wijzigingen aan de ISA's of ISRE's, zonder dat deze vertaald en goedgekeurd worden conform Belgisch recht.

Tenslotte kunnen de ISA's en de ISRE's evenmin het algemeen aanvullend normenkader vormen, wanneer de toepassing van de ISA's niet voorzien is of wanneer er zelfs expliciet in de toepassing van andere normen, zoals de Algemene controlenormen, voorzien wordt.

Met de meeste hoogachting,

Bart Van Coile
Ondervoorzitter

Benoît Vanderstichelen
Voorzitter

