

**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.**

**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 5 februari 2018 tot 5 maart 2018.
- 1.2. Het IBR heeft 7 reacties ontvangen: enerzijds van 1 *stakeholder* en anderzijds van 6 bedrijfsrevisorenkantoren die de vennoten en de medewerkers vertegenwoordigen. De integrale brieven werden gepubliceerd op de website van het IBR, behoudens indien gevraagd werd dit niet te doen.
- 1.3. In punt 2 van dit document wordt het commentaar van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten (IAB) geanalyseerd en het standpunt van de Raad van het IBR weergegeven.
- 1.4. In punt 3 van dit document worden de commentaren besproken die niet verbonden zijn aan specifieke paragrafen uit het ontwerp van norm of aan de modelverslagen, doch die algemene aspecten betreffen.
- 1.5. Daar waar nodig, heeft de Raad van het IBR, naar aanleiding van de commentaren verbonden aan specifieke paragrafen uit het ontwerp van norm of aan de modelverslagen, het ontwerp van norm aangepast.
- 1.6. Het aangepast ontwerp van ontwerpnorm werd, samen met onderhavig document, 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.

2. Standpunt van de Raad van het IBR op de commentaren geuit door het IAB in het kader van de openbare raadpleging

- 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.
- 2.2. 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 inspeliend op het wijzigend internationaal kader normen formuleren, waarbij kwaliteit van de normen voorop blijft staan. Teneinde eenieder toe te laten hierop te reageren, wordt telkens de wettelijk voorziene openbare raadpleging georganiseerd.

Er bestaat evenwel geen enkele wettelijke verplichting in hoofde van het IBR om derden te raadplegen *alvorens* het lanceren van een openbare raadpleging.

- 2.3. De commentaren die door het IAB werden geuit in het schrijven van 2 maart 2018, kunnen opgedeeld worden in twee delen:
- a) een begeleidend schrijven waarin twee specifieke paragrafen en een overweging verbonden aan het ontwerp van bijkomende norm (herzien in 2018) worden besproken;
 - b) een nota in de bijlage aan het begeleidend schrijven, die algemene vragen en opmerkingen op de toepassing van de ISA's bevat; het IAB heeft aangegeven dat op deze nota enkel gedetailleerd moet worden geantwoord door de Raad van het IBR indien de vragen gesteld in het begeleidend schrijven positief worden beantwoord.

Vragen opgeworpen in het begeleidend schrijven van het IAB d.d. 2 maart 2018

- 2.4. **Het IAB** verzoekt om overweging 9, alsook de paragrafen 3 en A3 van de huidige bijkomende norm bij de in België van toepassing zijnde ISA's, gecoördineerd op 14 december 2016, opnieuw in te voeren. Dit zou volgens het IAB de relatie van het ontwerp van bijkomende norm (herzien in 2018) tot het ontwerp van gemeenschappelijke norm inzake de contractuele controles van KMO's (heden in openbare raadpleging) en de bestaande gemeenschappelijke normen inzake de bijzondere opdrachten verduidelijken.

- 2.5. **Standpunt van de Raad van het IBR:** De Raad van het IBR gaat hiermee niet akkoord. Het toepassingsgebied van het ontwerp van bijkomende norm (herzien in 2018) is voldoende duidelijk. Reeds in de titel van de norm wordt aangegeven dat het gaat om het *commissaris*verslag in het kader van de wettelijke controle en om bepaalde aspecten verbonden aan het *commissaris*mandaat.
- Paragraaf 1 van het ontwerp van bijkomende norm (herzien in 2018) beoogt duidelijk de verslagen die overeenkomstig artikel 144 en 148 W. Venn. worden uitgebracht – met andere woorden de opdrachten die behoren tot de *exclusieve* bevoegdheid van de bedrijfsrevisoren.

Paragraaf 2 stelt duidelijk dat de paragrafen van het ontwerp van bijkomende norm (herzien in 2018) die van toepassing zijn op *het eerste deel* van het verslag (getiteld “Verslag over de controle van de (geconsolideerde) jaarrekening”) ook moeten

toegepast worden op het verslag dat wordt uitgebracht door de bedrijfsrevisor indien de wet- of regelgeving *uitsluitend* aan de bedrijfsrevisor een controleopdracht toevertrouwt. Deze paragraaf is belangrijk omdat consistentie in de controleverslagen de geloofwaardigheid bevordert en het belangrijk is om de controles die overeenkomstig de ISA's zijn uitgevoerd makkelijker herkenbaar te maken.

- 2.6. De Raad van het IBR stelt ook vast dat bepaalde van de normen waarnaar in de huidige bijkomende norm wordt verwezen **exclusieve bijzondere opdrachten**¹ (bv. inbreng in natura) betreffen. Deze vallen onder de *exclusieve bevoegdheid* van het IBR, waarover de HREB en de minister zich moeten uitspreken.
- 2.7. De Raad van het IBR herhaalt dat de bijkomende norm enkel de verslagen beoogt die overeenkomstig artikel 144 en 148 van het Wetboek van vennootschappen uitgebracht worden – in het bijzonder dus in het kader van de wettelijke controle zoals gedefinieerd door artikel 16/1 van het Wetboek van vennootschappen en uitsluitend is voorbehouden aan de bedrijfsrevisor (al dan niet in zijn hoedanigheid van commissaris) – of in het kader van controleopdrachten die uitsluitend aan de bedrijfsrevisor toevertrouwd worden.

De toepassingsgebieden van het ontwerp van norm (herzien in 2018) inzake de toepassing in België van de ISA's en van onderhavige bijkomende norm (herzien in 2018) dienen dan ook perfect op elkaar aan te sluiten. De Raad van het IBR stelt vast dat dit het geval is.

- 2.8. Derhalve gaat de Raad van het IBR niet akkoord met het opnieuw invoeren van de door het IAB aangehaalde overweging en paragrafen.

Vragen en opmerkingen opgeworpen in de nota, gehecht aan het begeleidend schrijven van het IAB d.d. 2 maart 2018

- 2.9. Aangezien het grootste deel van de door het IAB geuite commentaren louter herhalen wat reeds gezegd werd in het kader van de openbare raadpleging omtrent het ontwerp van norm (herzien in 2018) inzake de toepassing in België van de ISA's, worden deze commentaren als volgt behandeld:
- Allereerst worden de algemene vaststellingen van de Raad van het IBR besproken;
 - Vervolgens worden de bemerkingen die nieuw zijn hernomen en beantwoord;
 - Tot slot worden de bemerkingen behandeld die louter herhalen wat door het IAB reeds eerder werd geschreven.

A. Algemene vaststellingen van de Raad van het IBR

¹ Exclusieve bijzondere opdrachten betreffen de wettelijke opdrachten die door wet- of regelgeving uitsluitend voorbehouden worden aan de bedrijfsrevisoren.

1) Eerste algemene vaststelling:

- 2.10. In zijn schrijven van 2 maart 2018, herneemt het IAB het overgrote deel van de bemerkingen geuit tijdens de openbare raadpleging omtrent het ontwerp van norm tot wijziging van de norm van 10 november 2009 inzake de toepassing van de ISA's in België.

De Raad van het IBR merkt op dat de toepassing van de ISA's niet het voorwerp uitmaakte van het ontwerp van bijkomende norm (herzien in 2018) (verslag art. 144/148 W. Venn.). De Raad van het IBR stelt vast dat ook het IAB dit beseft, want het IAB stelt in het begeleidend schrijven: *“Indien het ontwerp van bijkomende norm in bovenstaande zin aangepast wordt, hoeft het IBR geen gedetailleerd antwoord meer te formuleren op de nota in de bijlage, doch kan een algemene repliek hierop volstaan, in de mate dat zulks nog noodzakelijk zou zijn gelet op de gedane aanpassingen.”*.

- 2.11. De Raad van het IBR herhaalt dat het ontwerp van bijkomende norm (herzien in 2018) **geenszins** de invoering van een nieuw normatief kader beoogt. Dit was al niet het geval in het kader van het ontwerp van norm (herzien in 2018) inzake de toepassing in België van de ISA's (« ISA-norm »), zoals ook gesteld in het antwoord van de Raad van het IBR op de commentaren van het IAB geuit tijdens de openbare raadpleging omtrent voormeld ontwerp van « ISA-norm », en dat is het nu in het kader van de bijkomende norm (herzien in 2018) (verslag art. 144/148 W. Venn.) zeker niet. De Raad van het IBR verwijst dan ook naar punt 2 van het antwoord van de Raad van het IBR d.d. 23 maart 2018 ([zie website van het IBR](#), hierna genoemd “Standpunt van het IBR d.d. 23 maart 2018”).

2) Tweede algemene vaststelling:

- 2.12. De brief van 2 maart 2018 van het IAB is geschreven ondanks het feit dat het IAB in haar tweede schrijven van 25 januari 2018 in de context van de openbare raadpleging over het ontwerp van norm (herzien in 2018) inzake de toepassing in België van de ISA's (de “ISA-norm”) stelde : *“qu’il me soit permis de te rappeler que notre objectif n’est pas de remettre en question ou de critiquer le travail de qualité exercé par les réviseurs dans les PME’s, lorsqu’ils appliquent les normes ISA en tant que commissaire.”* En nog: *“En ce qui concerne les grandes entreprises (...) si l’IRE souhaite imposer les normes ISA à ses membres pour non seulement le contrôle légal des comptes annuels, mais également pour toutes les missions spéciales, nous le comprenons. »* .
- 2.13. In zijn eerste schrijven ook van 25 januari 2018 en in dezelfde context stelde het IAB zelfs nog duidelijker : *« (...) l’IEC ne souhaite pas s’immiscer dans l’adoption des normes que l’IRE a l’intention d’imposer à ses membres pour l’exercice de leurs activités de commissaire et de toute activité exclusivement réservée aux commissaires. »*. (eigen onderlijning)

- 2.14. **De Raad van het IBR** stelt vast dat deze standpunten volledig haaks staan op de kritiek die het IAB uit in het kader van de openbare raadpleging omtrent een norm die – zoals het zelfs in de titel al duidelijk wordt vermeld – zich enkel richt op de verslagen die
- a) Worden uitgebracht door de commissaris overeenkomstig artikel 144 W. Venn. en door de aangestelde bedrijfsrevisor overeenkomstig artikel 148 W. Venn.;
 - b) Worden uitgebracht naar aanleiding van controleopdrachten die gepaard gaan met de bekendmaking van een verslag art. 144/148 W. Venn.;
 - c) Worden uitgebracht naar aanleiding van controleopdrachten die door of krachtens de wet uitsluitend aan een bedrijfsrevisor worden toevertrouwd.
- 2.15. De volledige titel van de norm luidt: “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.” (onderlijning toegevoegd) De Raad van het IBR beslist dat de afkorting wordt aangepast als volgt: “Bijkomende norm (herzien in 2018) (verslag art. 144/148 W. Venn.)”.

B. Nieuwe bemerkingen van het IAB ten opzichte van de reactie in het kader van de openbare raadpleging omtrent het ontwerp van norm (herzien in 2018) inzake de toepassing in België van de ISA's

Opmerking van het IAB: Toepassingsgebied van de bijkomende norm is ruimer dan de wettelijke controle

- a) Ook in het geval van fusie of splitsingsopdrachten of bij ontbinding van vennootschappen dient de bijkomende norm toegepast te worden

Standpunt van de Raad van het IBR:

- 2.16. Het is van het allergrootste belang voor de Raad van het IBR om zorg te dragen voor een normatief kader dat sluitend is en dat de kwaliteit en geloofwaardigheid van de gecontroleerde historische financiële informatie ondersteunt. Het is immers in het openbaar belang dat de controles van historische financiële informatie van goede kwaliteit zijn. De gebruikers van deze historische financiële informatie moeten hetzelfde vertrouwen kunnen stellen in het tot uitdrukking gebracht oordeel en derhalve in het verslag dat door de bedrijfsrevisor, al dan niet in zijn hoedanigheid van commissaris wordt uitgebracht. De vergelijkbaarheid van de uitgebrachte verslagen draagt hier ontegensprekelijk toe bij.
- 2.17. Het toepassingsgebied van het ontwerp van bijkomende norm (herzien in 2018) beoogt geenszins de gemeenschappelijke bijzondere opdrachten. De Raad van het IBR verwijst naar de punten 2.5. tot 2.8.
- 2.18. Derhalve gaat de Raad van het IBR niet akkoord met de argumentatie van het IAB.

- b) Ook in het geval van inbreng in natura en quasi-inbreng dient de bijkomende norm toegepast te worden.

Standpunt van de Raad van het IBR:

- 2.19. Het gaat hier om exclusieve bijzondere opdrachten. Deze vallen onder de exclusieve bevoegdheid van het IBR, waarover de HREB en de minister zich moeten uitspreken.

Voor het overige verwijst de Raad van het IBR naar hetgeen eerder werd gezegd, en wenst in het bijzonder opnieuw punten A, 2.10. en 2.16. te benadrukken.

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

Standpunt van de Raad van het IBR:

- 2.20. Deze vraag maakt niet het voorwerp uit van de openbare raadpleging aangezien omzendbrieven niet voorgelegd moeten worden aan openbare raadpleging. Artikel 31, §7 van de wet van 7 december 2016 voorziet duidelijk: “Het Instituut ontwikkelt de rechtsleer inzake de audittechnieken en de goede toepassing door de bedrijfsrevisoren van het wettelijk, reglementair en normatief kader dat de uitoefening van hun beroep regelt, in de vorm van adviezen of mededelingen.

Het Instituut maakt de adviezen of mededelingen over aan de Hoge Raad.

Indien hij een onverenigbaarheid vaststelt tussen deze adviezen of mededelingen en een wet, besluit, norm of aanbeveling, of als de aard van deze adviezen of mededelingen normatief is, nodigt de Hoge Raad het Instituut uit om dit te verhelpen, en, indien hij geen genoegdoening krijgt binnen de termijn die hij vaststelt, gaat hij over tot de openbaarmaking van zijn eigen stellingname.”. (eigen onderlijning)

- 2.21. De door het IAB aangehaalde omzendbrieven interpreteerden de *bestaande* norm van 10 november 2009 in het licht van de *bestaande* bijzondere normen en werd gebruikt om 2 technische nota's (interimdividend en wijziging van het maatschappelijk doel, zijnde 2 *exclusieve* bijzondere opdrachten) te publiceren.
- 2.22. De wijziging door de wet van 7 december 2016 waardoor het IBR niet langer bevoegd is om omzendbrieven te publiceren, houdt geenszins in dat deze ophouden rechtskracht te hebben.
- 2.23. Als publiekrechtelijke beroepscorporatie is het IBR een administratieve overheid als bedoeld bij art. 14 RvS wet en hun beslissingen kunnen door de Raad van State worden vernietigd. (A. Mast, J. Dujardin, M. Van Damme en J. Vande Lanotte, *Overzicht van het Belgisch Administratief Recht*, Mechelen, Kluwer, 2006, p. 122, nr. 103)

In een arrest van 9 juli 2002 heeft de Raad van State het volgende beslist: “*De opheffing van een wet die de rechtsgrond vormt van een besluit, ontnemt aan dat besluit niet zijn rechtskracht zolang het zelf niet is opgeheven of gewijzigd, uitdrukkelijk of stilzwijgend, op voorwaarde dat dit besluit niet onverenigbaar is met andere bepalingen van een hoger niveau.*”. (RvSt Santini, nr. 108.981, 9 juli 2002, <http://www.raadvst-consetat.be/arr.php?nr=108981&l=nl>)

Het arrest van de Raad van State kan naar analogie worden toegepast op de omzendbrieven van 2015 en van 2016 genomen op grond van het door artikel 144, § 1, eerste lid van de wet van 7 december 2016 op 31 december 2016 opgeheven artikel 30, § 5 van de wet van 22 juli 1953.

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

C. *Bemerkingen van het IAB die dezelfde zijn (al dan niet met uitgebreide argumentatie) als in het kader van de openbare raadpleging omtrent het ontwerp van norm (herzien in 2018) inzake de toepassing in België van de ISA's (hierna “ISA-norm” (herzien in 2018))*

<i>Opmerking van het IAB: Kunnen de latere wijzigingen van de ISA's / ISRE's automatisch van toepassing worden verklaard door middel van onderhavige norm?</i>
--

Standpunt van de Raad van het IBR:

2.25. De Raad van het IBR gaat ervan uit dat het gebruik van de woorden “onderhavige norm” een materiële vergissing betreft omdat dit een letterlijke overname is van de reactie van het IAB geuit tijdens de openbare raadpleging omtrent het ontwerp van “ISA-norm” (herzien in 2018).

Aangezien dit niet het voorwerp uitmaakt van het ontwerp van bijkomende norm (herzien in 2018) (verslag art. 144/148 W. Venn.) en de bemerking van het IAB hier niet terzake is, verwijst de Raad van het IBR naar het standpunt van het IBR d.d. 23 maart 2018, in het bijzonder punten 3.1.19-3.1.20.

<i>Opmerking van het IAB: Kunnen de ISA's/ISRE's tot aanvullende normen worden aangeduid?</i>

Standpunt van de Raad van het IBR:

2.26. De Raad van het IBR stelt vast dat dit opnieuw een letterlijke overname is van de reactie van het IAB geuit tijdens de openbare raadpleging omtrent het ontwerp van “ISA-norm” (révisée en 2018).

Aangezien dit niet het voorwerp uitmaakt van het ontwerp van bijkomende norm (herzien in 2018) (verslag art. 144/148 W. Venn.) en de bemerking van het IAB hier niet terzake is, verwijst de Raad van het IBR naar het standpunt van het IBR d.d. 23 maart 2018, in het bijzonder punten 3.1.21 tot en met 3.1.23.

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

- 2.27. Bijkomend aan de brief van 25 januari 2018 (in het kader van de openbare raadpleging omtrent het ontwerp van “ISA-norm” (herzien in 2018)) wordt door het IAB in zijn schrijven van 2 maart in het kader van de huidige openbare raadpleging verwezen naar §6 van de bijkomende norm (herzien in 2018) die de notie “wettelijke controle” definieert met verwijzing naar art. 16/1 W. Venn. en de notie “controle” wordt gedefinieerd met verwijzing naar de “controle van financiële overzichten” zoals bepaald in de ISA's.

Volgens het IAB wordt dit bevestigd in literatuur van D. SCHOCKAERT (2011 en 2014) en de TAA-publicatie over het commissarisverslag van 2013 van de hand van J. VANDERNOOT, D. SCHOCKAERT en I. VANBEVEREN.

Standpunt van de Raad van het IBR:

- 2.28. De Raad van het IBR heeft kennis genomen van de door het IAB aangehaalde literatuur en leest niet hetzelfde als het IAB (namelijk dat de ISA's enkel van toepassing zijn op de wettelijke controle). Op de pagina waarnaar wordt verwezen wordt slechts de datum van inwerkingtreding van de norm van 10 november 2009 herhaald en werd gesteld dat de bijkomende (!) norm het commissarisverslag beoogt dat is opgesteld overeenkomstig de artikelen 144 en 148 W. Venn.
- 2.29. De Raad van het IBR is daarenboven van mening dat de verwijzingen naar voormelde literatuur door het IAB verouderd zijn en niet meer relevant zijn in de mate dat deze literatuur gebaseerd is op de ISA's zoals deze bestonden in 2008 (en op de Belgische norm inzake de toepassing van de ISA's in België van 10 november 2009). Er wordt derhalve geen rekening gehouden met de wijzigingen die intussen zijn doorgevoerd aan de ISA's noch met het gewijzigde maatschappelijk kader, de verwachtingen van de *stakeholders*, in het bijzonder wat de transparantie betreft, en het openbaar belang.

Voor het overige, verwijst de Raad van het IBR naar punten 3.1.14 tot en met 3.1.16 van het standpunt van de Raad van het IBR d.d. 23 maart 2018.

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?

Standpunt van de Raad van het IBR:

- 2.30. De Raad van het IBR stelt vast dat dit opnieuw grotendeels een letterlijke overname is van de reactie van het IAB geuit tijdens de openbare raadpleging omtrent het ontwerp van “ISA-norm” (herzien in 2018).

Aangezien dit niet het voorwerp uitmaakt van het ontwerp van bijkomende norm (herzien in 2018) (verslag art. 144/148 W. Venn.) en de bemerking van het IAB hier niet terzake is, verwijst de Raad van het IBR naar het standpunt van het IBR d.d. 23 maart 2018, in het bijzonder punten 3.1.17 en 3.1.18.

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

- 2.31. Bijkomend aan de brief van 25 januari 2018 (in het kader van de openbare raadpleging omtrent het ontwerp van “ISA-norm” (herzien in 2018)) wordt door het IAB in zijn schrijven van 2 maart 2018 in het kader van de huidige openbare raadpleging verwezen naar de stelling van de heer Henri OLIVIER (voormalig secretaris-generaal van FEE) en de heer Philippe LAMBRECHT (VBO), beide uit 2010.

Standpunt van de Raad van het IBR:

- 2.32. De Raad van het IBR stelt vast dat dit opnieuw grotendeels een letterlijke overname is van de reactie van het IAB geuit tijdens de openbare raadpleging omtrent het ontwerp van “ISA-norm” (herzien in 2018).
- 2.33. Aangezien dit niet het voorwerp uitmaakt van het ontwerp van bijkomende norm (herzien in 2018) (verslag art. 144/148 W. Venn.) en de bemerking van het IAB hier niet terzake is, verwijst de Raad van het IBR naar het standpunt van het IBR d.d. 23 maart 2018, in het bijzonder punten 3.1.5 tot en met 3.1.7.
- 2.34. Zoals reeds vermeld onder 2.29. hierboven, is de Raad van het IBR daarenboven van mening dat de verwijzingen naar voormelde literatuur door het IAB verouderd zijn en niet meer relevant zijn in de mate dat deze literatuur gebaseerd is op de ISA's zoals deze bestonden in 2008 (en op de Belgische norm inzake de toepassing van de ISA's in België van 10 november 2009). Er wordt derhalve geen rekening gehouden met de wijzigingen die intussen zijn doorgevoerd aan de ISA's en derhalve met het gewijzigde maatschappelijk kader, de verwachtingen van de *stakeholders*, in het bijzonder wat de transparantie betreft, en het openbaar belang.
- 2.35. Voor het overige wordt verwezen naar voormeld standpunt van het IBR d.d. 23 maart 2018. Derhalve gaat de Raad van het IBR niet akkoord met de argumentatie van het IAB.

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

- 2.36. Bijkomend aan de brief van 25 januari 2018 (in het kader van de openbare raadpleging omtrent het ontwerp van “ISA-norm” (herzien in 2018)) wordt door het IAB in zijn schrijven van 2 maart in het kader van de huidige openbare raadpleging verwezen naar:

- de antwoorden van het IAB en van Accountancy Europe aan de Monitoring Group van IFAC;
- de reactie van Freddy CALUWAERTS (BOBR) in het kader van de openbare raadpleging over de bijkomende norm georganiseerd in 2012 met de vraag naar een gelijkaardige bondige tekst als de *Practice Note 26* van het Verenigd Koninkrijk of de *Norme d'exercice professionnel 910* van de Franse *Conseil national des commissaires aux comptes*; en
- (verouderde) literatuur van D. KROES (2009), Ph. LAMBRECHT (2010), C. LAUREYS (2010), P. VAN IMPE (2010), I. DE BEELDE (2010), H. OLIVIER (2010) en M. WILLEKENS (2010).

Het IAB verwijst tot slot naar het schrijven van minister Kris PEETERS d.d. 31 juli 2017.

Standpunt van de Raad van het IBR:

- 2.37. De Raad van het IBR stelt vast dat dit opnieuw grotendeels een letterlijke overname is van de reactie van het IAB geuit tijdens de openbare raadpleging omtrent het ontwerp van “ISA-norm” (herzien in 2018).
- 2.38. Aangezien dit niet het voorwerp uitmaakt van het ontwerp van bijkomende norm (herzien in 2018) (verslag art. 144/148 W. Venn.) en de bemerking van het IAB hier niet terzake is, verwijst de Raad van het IBR naar het standpunt van het IBR d.d. 23 maart 2018, in het bijzonder punten 3.1.8 tot en met 3.1.10.
- 2.39. De Raad van het IBR herinnert eraan dat op het schrijven van de BOBR werd gereageerd door onder meer de omzendbrief 2013/05² en het ontwikkelen van een aantal tools, zoals het Pack Petites Entités-Kleine Entiteiten, dat overigens uitgewerkt werd in samenwerking met het Franse *Conseil national des commissaires aux comptes*. Intussen heeft de Raad van het IBR ook de technische nota “Samenvatting van de controleaanpak in niet-complexe entiteiten” gepubliceerd (14 december 2017, https://www.ibr-ire.be/nl/publicaties/actuele_reeksen/technische-notas/Pages/Technische-nota---samenvatting-van-de-controleaanpak-in-niet-complexe-entiteiten.aspx).

Indien in de aangehaalde literatuur bezorgdheden werden geuit, zijn deze intussen beantwoord door de praktijk. De Raad stelt vast dat het IAB hiermee geen rekening houdt.

- 2.40. Zoals reeds vermeld onder 2.29. en 2.34. hierboven, is de Raad van het IBR daarenboven van mening dat de verwijzingen naar voormelde literatuur door het IAB verouderd zijn en niet meer relevant zijn in de mate dat deze literatuur gebaseerd is op de ISA's zoals deze bestonden in 2008 (en op de Belgische norm inzake de toepassing van de ISA's in België van 10 november 2009). Er wordt derhalve geen rekening gehouden met de wijzigingen die intussen zijn doorgevoerd aan de ISA's en derhalve

² [IBR-Omzendbrief 2013/05, Proportionele toepassing van de ISA's in functie van de omvang en de complexiteit van de entiteit \(“scalability” van de ISA's\).](#)

met het gewijzigde maatschappelijk kader, de verwachtingen van de *stakeholders*, in het bijzonder wat de transparantie betreft, en het openbaar belang.

- 2.41. De Raad van het IBR stelt bovendien vast dat het IAB het verzoek van minister Kris Peeters, geformuleerd in zijn brief gericht aan beide instituten van 31 juli 2017, niet correct weergeeft. Er werd immers **niet** aan het IAB en het IBR gevraagd om een ontwerp van gemeenschappelijke controlenorm van “KMO’s, kleine vzw’s, ivzw’s en stichtingen” op te stellen, maar enkel van “KMO’s”. Bovendien heeft de minister **niet** gesteld dat dit ontwerp betrekking moet hebben op “assurance-opdrachten, die als doel hebben een bepaalde mate van zekerheid te verschaffen over de betrouwbaarheid van historische financiële informatie”. Hij had het enkel over de “contractuele controle van de jaarrekening bij KMO’s en de wettelijke controleopdrachten die door de leden van beide instituten uitgeoefend kunnen worden”, waarbij verduidelijkt werd dat de commissarismandaten niet worden beoogd door deze norm.
- 2.42. Voor het overige wordt verwezen naar voormeld standpunt van het IBR d.d. 23 maart 2018. Derhalve gaat de Raad van het IBR niet akkoord met de argumentatie van het IAB.

<i>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?</i>
--

- 2.43. Bijkomend aan de brief van 25 januari 2018 (in het kader van de openbare raadpleging omtrent het ontwerp van “ISA-norm” (Herzien in 2018)) wordt door het IAB in zijn schrijven van 2 maart 2018 in het kader van de huidige openbare raadpleging verwezen naar literatuur over de aannahme van ISA’s op Europees niveau.

Standpunt van de Raad van het IBR:

- 2.44. De Raad van het IBR stelt vast dat dit opnieuw een letterlijke overname is van de reactie van het IAB geuit tijdens de openbare raadpleging omtrent het ontwerp van “ISA-norm” (herzien in 2018).

Aangezien dit niet het voorwerp uitmaakt van het ontwerp van bijkomende norm (herzien in 2018) (verslag art. 144/148 W. Venn.) en de bemerking van het IAB hier niet terzake is, verwijst de Raad van het IBR naar het standpunt van het IBR d.d. 23 maart 2018, in het bijzonder punten 3.1.11 tot en met 3.1.13.

3. Antwoorden op de van bedrijfsrevisorenkantoren ontvangen commentaren met algemene draagwijdte en standpunt van de Raad van het IBR

Met betrekking tot het toepasselijke referentiekader: vandaag zijn de ISA's zoals van toepassing verklaard in België nog steeds het enige referentiekader.

Standpunt van de Raad van het IBR:

3.1.1. De Raad van het IBR is het eens met het commentaar.

3.1.2. Overeenkomstig paragraaf 3 van de norm van 10 november 2009 inzake de toepassing van de ISA's in België³ (die van kracht blijft zolang de norm tot wijziging ervan, waarvan de goedkeuringsprocedure nog lopende is, niet werd goedgekeurd⁴), is de Raad van het IBR evenwel van mening dat de bedrijfsrevisoren hun beste vakkundig oordeel dienen toe te passen bij de beslissing tot vroegtijdige toepassing van de nieuwe ISA (ISA 701) en de herziene ISA's⁵. In het modelverslag dienen dan de woorden "zoals van toepassing in België" te worden geschrapt.

De Raad van het IBR is van mening dat deze beslissing in het dossier van de bedrijfsrevisor zou moeten worden verantwoord (er kan worden voorzien in een standaardmotivering voor alle dossiers), aangezien deze beslissing werd genomen met toepassing van het vakkundig oordeel.

3.1.3. Indien de bedrijfsrevisor momenteel toch beslist om de *clarified* ISA's toe te passen, dient hij in zijn verslag te vermelden dat de controle werd uitgevoerd overeenkomstig de ISA's "zoals van toepassing in België".

Met betrekking tot het toepasselijke referentiekader: welke positie zal het college of de inspecteur innemen voor de toegepaste ISA's (al dan niet herzien) en voor het toegepast verslag? Het IBR zal aan het College een éénduidig referentiekader dienen mede te delen.

Standpunt van de Raad van het IBR:

3.1.4. De Raad van het IBR begrijpt de bezorgdheid van de respondent maar kan zich uiteraard niet uitspreken in de plaats van het College. Wel heeft de Raad alle nodige

³ Krachtens deze paragraaf 3 kan worden gesteld: "in de mate dat het aanpassen van de ISA's of van verdere wijzigingen daarvan aan de Belgische context niet het voorwerp van Belgische normen uitmaakt (bijkomende norm en/of toelichtende bijlagen bij de ISA's) op het moment dat deze normen of deze aanpassingen moeten worden toegepast op de controle van financiële overzichten, zullen de bedrijfsrevisoren hun beste vakkundig oordeel toepassen om deze aanpassing zeker te stellen."

⁴ Het betreft het ontwerp van norm tot wijziging van de norm van 10 november 2009 inzake de toepassing van de ISA's in België, dat werd voorgelegd ter openbare raadpleging die plaatsvond van 21 december 2017 tot 25 januari 2018. Het ontwerp moet nog worden goedgekeurd door de Raad van het IBR en ter goedkeuring worden voorgelegd aan de Hoge Raad voor de Economische Beroepen en de minister van Economie.

⁵ Het gaat hierbij hoofdzakelijk over de (Herziene) ISA's 260, 315, 570, 610, 700, 705, 706 en 720.

maatregelen ondernomen teneinde het College ten volle te informeren omtrent deze overgangperiode, zodat hiermee rekening gehouden wordt bij de kwaliteitscontroles.

- 3.1.5. Zoals vermeld in punt 3.1.2. hierboven, is de Raad van het IBR, overeenkomstig paragraaf 3 van de momenteel van kracht zijnde norm van 10 november 2009 inzake de toepassing van de ISA's in België, van mening dat de bedrijfsrevisoren hun beste vakkundig oordeel dienen toe te passen bij de beslissing tot vroegtijdige toepassing van de nieuwe ISA (ISA 701) en de herziene ISA's⁶. In dit geval dienen de woorden "zoals van toepassing in België" te worden geschrapt (cf. punt 3.1.3.) en dient dit in het dossier van de bedrijfsrevisor te worden verantwoord (er kan worden voorzien in een standaardmotivering voor alle dossiers), aangezien deze beslissing werd genomen met toepassing van het vakkundig oordeel.

Met betrekking tot het toepasselijke referentiekader: wat zal de positie van de bedrijfsrevisor zijn die zich moet verdedigen bij een claim (waarom hij wel of niet de herziene ISA's toegepast)? Kan het IBR duidelijke instructies geven?

Standpunt van de Raad van het IBR:

- 3.1.6. De Raad van het IBR verwijst naar advies 2017/06⁷, waarbij de bedrijfsrevisoren werden geïnformeerd over de stand van zaken van de procedure tot goedkeuring van de "ISA-norm" (herzien in 2018). Daarin stelt de Raad ook duidelijk dat zolang er, na afloop van de door de wet beoogde goedkeuringsprocedure, geen nieuwe norm met betrekking tot de toepassing van de ISA's in België is goedgekeurd, de norm van 10 november 2009 inzake de toepassing van de ISA's in België van toepassing blijft.
- 3.1.7. Inzake de bijkomende norm, stelt dit advies: *"De Raad wenst de confraters te wijzen op het feit dat de huidige versie van de bijkomende norm (norm van 2013, gewijzigd in 2016 en goedgekeurd door de minister in maart 2017) geen bepalingen bevat die de toepassing van de wet van 7 december 2016 en van de Europese Auditverordening mogelijk maken. (...) Aangezien de wetgevingsprocedure betreffende dit ontwerp van norm wordt opgeschort, heeft dit ontwerp momenteel geen normatieve kracht. Het bevat evenwel een aantal nuttige aanwijzingen voor de uitvoering van de nieuwe wettelijke en regelgevende verplichtingen van toepassing op het verslag van de commissaris over de (geconsolideerde) jaarrekeningen."*
- 3.1.8. Verder vestigt de Raad van het IBR de aandacht van de bedrijfsrevisoren op paragraaf 3 van de momenteel van kracht zijnde norm van 10 november 2009 inzake de toepassing van de ISA's in België, en op het toepassen van hun beste vakkundig oordeel met het oog op de vroegtijdige toepassing van de nieuwe ISA (ISA 701) en de herziene ISA's. Zoals hierboven vermeld, is de Raad van het IBR van mening dat deze beslissing in het dossier van de bedrijfsrevisor moet worden verantwoord (er kan worden voorzien in

⁶ Het gaat hierbij hoofdzakelijk over de (Herziene) ISA's 260, 315, 570, 610, 700, 705, 706 en 720.

⁷ [Advies 2017/06: Ontwerp van norm inzake de toepassing van de nieuwe en herziene ISA's in België-stand van zaken en intrekking van advies 2017/03](#) (6 oktober 2017).

een standaardmotivering voor alle dossiers), aangezien deze beslissing werd genomen met toepassing van het vakkundig oordeel.

Met betrekking tot het toepasselijke referentiekader: zijn de herziene ISA's opgenomen als referentiekader in de modelpolis van de beroepsaansprakelijkheidsverzekering?

Standpunt van de Raad van het IBR:

3.1.9. De Raad van het IBR is van mening dat het niet aan het IBR toekomt om deze vraag te beantwoorden. Er wordt verwezen naar hogervermeld advies 2017/06 waarin de Raad een duidelijk standpunt over de toepassing van het referentiekader inneemt.

3.1.10. De Raad van het IBR is verder van mening dat de bedrijfsrevisor niet zal kunnen worden verweten dat hij een referentiekader toepast dat strikter is dan het vroegere bestaande kader. Ook hier verwijst de Raad van het IBR naar paragraaf 3 van de momenteel van kracht zijnde norm van 10 november 2009 inzake de toepassing van de ISA's in België, en naar het toepassen van hun beste vakkundig oordeel met het oog op de vroegtijdige toepassing van de nieuwe ISA (ISA 701) en de herziene ISA's.

Met betrekking tot het toepasselijke referentiekader: er zullen 2 types verklaringen circuleren en stakeholders kunnen zich afvragen waarom in het ene geval de ene verklaring wordt gebruikt, in het andere geval de andere verklaring.

Standpunt van de Raad van het IBR:

3.1.11. De Raad van het IBR betreurt de situatie die hij niet zelf gecreëerd heeft.

De Raad van het IBR is evenwel van mening dat slechts één type van verslag uitgebracht zal worden indien alle bedrijfsrevisoren het advies 2017/06 toepassen.

Met betrekking tot het toepasselijke referentiekader: Het lijkt moeilijk om in het verslag nu reeds te verwijzen naar een bijkomende norm (herzien in 2018) terwijl we in principe nog niet finaal weten naar wat we verwijzen want de norm kan nog wijzigen.

Standpunt van de Raad van het IBR:

3.1.12. De Raad van het IBR bevestigt immers dat de op de website van het ICCI gepubliceerde modelverslagen de bij het ontwerp van bijkomende norm gevoegde verslagen zijn die verwijzen naar de “Belgische bijkomende norm (**herzien in 2018**) bij de in België van toepassing zijnde internationale auditstandaarden (ISA's)”. Aangezien de herziening van de bijkomende norm momenteel nog in een ontwerpfase is, is de Raad evenwel van mening dat de woorden “(herzien in 2018)” moeten worden geschrapt in de verslagen uitgebracht vóór de inwerkingtreding van de bijkomende norm (herzien in 2018), die het voorwerp uitmaakt van onderhavig document.

3.1.13. De Raad van het IBR zal aan het ICCI voorstellen om dit op de website te verduidelijken.

Is het model voldoende begrijpbaar voor een economisch gevormd lezer? Kunnen de zinsconstructies door een persoon kundig in de Nederlandse taal redactioneel op taalgebruik worden nagelezen?

Standpunt van de Raad van het IBR:

3.1.14. De Raad van het IBR herinnert eraan dat de nieuwe modelverslagen uitgaan van de nieuwe en herziene ISA's, zoals deze vertaald werden door het IBR in samenwerking met de Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) en de Franse Conseil Nationale des *Commissaires aux Comptes (CNCC)* en de *Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables (CSOEC)*. Deze vertalingen staan ter beschikking op de website van het IBR (https://www.ibr-ire.be/nl/regelgeving/normen_en_aanbevelingen/nieuwe-herziene-ISAs/Pages/Default.aspx).

3.1.15. Tijdens de openbare raadpleging heeft het IBR echter vastgesteld dat een aantal tekstuele correcties dienden doorgevoerd te worden in de modelverslagen die gehecht werden aan het ontwerp van bijkomende norm (herzien in 2018) (verslag art. 144/148 W. Venn.). Deze correcties werden doorgevoerd en intussen ook door het ICCI gepubliceerd, teneinde de bedrijfsrevisoren maximaal te ondersteunen. Hetzelfde zal gebeuren met de modelverslagen zoals deze door de Raad van het IBR werden gewijzigd na de openbare raadpleging.

3.1.16. De Raad van het IBR herinnert er ook aan dat de wijzigingen van de ISA's er net zijn gekomen met het oog op meer transparantie en een meer kwaliteitsvolle verslaggeving van de auditor. Dit is gebeurd naar aanleiding van diverse studies en raadplegingen en komt tegemoet aan de in deze studies vastgestelde vraag vanuit het maatschappelijk verkeer en de verwachtingen van de *stakeholders*.
