

Thierry Dupont  
Président  
Institut des Réviseurs d'entreprise  
Blvd. E. Jacqmain 135/1

1000 BRUXELLES

Bruxelles, 25 janvier 2018

Votre réf. : TD/MB  
Notre réf. : ISA/BVDS/ES  
Contact : Eric Steghers – Directeur Général  
Tél. : 02/453.74.92  
Email : e.steghers@iec-iab.be

**Consultation publique sur le nouveau projet de norme modifiant la norme du 10 novembre 2009 relative à l'application des normes ISA en Belgique**

Cher Président,  
Mon Cher Thierry,

Je fais suite à notre entretien téléphonique de ce jour relatif à la consultation publique sur le projet de norme modifiant la norme du 10 novembre 2009 relative à l'application des normes ISA en Belgique.

Il est regrettable que nous n'ayons pas examiné le projet de texte ensemble avant la consultation publique. Nous sommes ainsi obligés de réagir et, il est vrai que dans notre réaction nous rappelons une série de remarques à l'égard de l'application des normes ISA pour une partie des PME's.

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.

Notre objectif n'est pas, non plus, d'obtenir à moyen terme l'audit légal des comptes annuels des PME's. Je voulais préciser et clarifier ces points.

Notre réponse à la consultation publique a pour principal objectif de bien comprendre votre projet de norme et d'être certains qu'elle ne met pas en péril le champ d'application du projet de norme commune que nous avons rédigée.

Nous souhaitons également nous assurer que lorsqu'un réviseur ou un expert-comptable exerce une des missions partagées dans une PME, les deux professionnels puissent avoir la possibilité d'appliquer une norme commune sans que l'un (le réviseur) ne soit obligé d'appliquer les normes ISA.

♦♦♦

En ce qui concerne les grandes entreprises, comme déjà précisé plusieurs fois par le passé, 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.

Ne proposerions-nous pas à nos conseils respectifs de confier au groupe de travail déjà constitué pour la norme commune le soin d'éclaircir les quelques points de notre note de réponse à votre consultation publique pour apaiser les esprits ?

Je te remercie de bien vouloir transmettre la présente à ton conseil et je reste, bien entendu, à ta disposition.

Bien cordialement,



**Benoît Vanderstichelen**  
**Président**

**Institut des Réviseurs  
d'Entreprises**  
Monsieur le Président  
Boulevard Émile Jacqmain 135  
1000 Bruxelles

Bruxelles, le 25 janvier 2018

V. réf.: TD/MB/SQ  
N. réf.: ISA/TK/ES  
Contact: Eric Steghers / Directeur général  
Tel.: 02/543.74.92  
E-mail: e.steghers@iec-iab.be

**Consultation publique sur le nouveau projet de norme modifiant la norme du  
10 novembre 2009 relative à l'application des normes ISA en Belgique**

Monsieur le président,  
Cher Monsieur Dupont,  
Cher Thierry,

Par la présente, l'IEC souhaite vous communiquer ses questions et observations dans le cadre de la consultation publique sur le nouveau projet de norme modifiant la norme du 10 novembre 2009 relative à l'application des normes ISA en Belgique.

Ce faisant, 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.

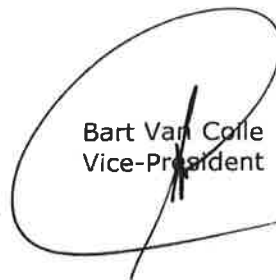
Néanmoins, les questions et observations de l'IEC ont essentiellement pour but d'attirer l'attention sur le fait que le projet de norme, dans sa version actuelle, nous paraît pouvoir être nuancé, en particulier en ce qui concerne les considérations 5 à 8 et paragraphes 3, 11 et 12 du projet.

Nous vous prions d'agréer, Monsieur le Président, Cher Thierry, l'expression de notre parfaite considération.

Benoît Vanderstichelen  
Président



Bart Van Colle  
Vice-Président



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

1000 Brussel

Brussel, 25 januari 2018

Uw ref.: TD/MB/SQ  
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 norm tot wijziging van de norm van 10 november 2009 inzake de toepassing van de ISA's in België**

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 norm. M.b.t. dit ontwerp heeft het IAB volgende vragen en opmerkingen.

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

1. In het voorontwerp van norm wordt in hoofdzaak gesteund op de richtlijn 2014/56/EU van 16 april 2014 tot wijziging van richtlijn 2006/43/EG (auditrichtlijn). Doordat deze richtlijn aan de Europese Commissie de bevoegdheid toekent om gedelegeerde handelingen vast te stellen houdende de ISA's, wordt in overweging 4 van het ontwerp gesteld dat de ISA's door deze audithervorming worden beoogd. Hieruit wordt vervolgens de conclusie getrokken dat de ISA's die in de Europese audithervorming beoogd worden en diegene die beoogd worden door het ontwerp van norm in overeenstemming zouden zijn met elkaar. Dit ondanks het feit dat in overweging 9 van het ontwerp erkend wordt dat in voorkomend geval vereisten worden voorzien die enkel van toepassing zijn op organisaties van openbaar belang (OOB).

2. Ondanks de zogenaamde 'scalability' waar in overweging 11 van het ontwerp naar verwezen wordt, 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. bepaalt 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 verslaggeving 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 en maakt het zich eigen.

3. 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.

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

4. 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 opgemaakt is.

5. 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.

6. 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.

7. 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.

8. 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.

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.

### **3. 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?**

9. 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.

10. 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. 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 zal 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*" onderzoeken, 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 aan audit verwante 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.

11. 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.

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

12. In de eerste overweging van het ontwerp, wordt verwezen naar het feit dat de minister bevoegd voor Economie het IBR verplicht het toepassingsgebied van de ISA's aan te passen aan de "controle van de jaarrekening zoals beschreven in artikel 16/1 van het Wetboek van vennootschappen".

Het dient allereerst benadrukt te worden dat artikel 16/1 W.Venn. niet louter naar "een controle van de jaarrekening" verwijst, maar wel 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*”).

•••

In tegenstelling tot wat uiteengezet wordt in overweging 6 van het ontwerp van norm, is deze welomschreven en beperkte definitie van "wettelijke controle van de jaarrekening" uit de auditrichtlijn en het W.Venn. 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 een 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 tegenstelling tot wat in het ontwerp in overweging 6 gesteld wordt, betekent "wettelijke controle van de jaarrekening" zoals gedefinieerd in artikel 2,1 van de auditrichtlijn niet hetzelfde 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.

13. Bovenstaande gelijkstelling en vermenging van definities uit randnummer 12, leidt in overweging 7 van het ontwerp 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 § 3 van het ontwerp van norm, die 3 nieuwe paragrafen 1-3 invoegt voor de eerste paragraaf van de norm van 10 november 2009.

Het toepassingsgebied van de norm van 10 november 2009 mag door dit ontwerp van norm 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.

## **5. 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?**

14. 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.

## **6. 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?**

15. Door middel van § 12 van het ontwerp 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).

16. 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 reeds 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.

## **7. 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?**

17. De nieuw ingevoegde paragraaf 7 van de ontwerpnorm (zoals geciteerd in vraag 6, randnummer 15) is strijdig met de door § 11 van de ontwerpnorm tot paragraaf 6 van gecoördineerde versie van de norm van 10 november 2009 hernummerde paragraaf. Deze paragraaf 6 blijft immers ongewijzigd bestaan en luidt:

\*\*\*

*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 controlenorm 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 het ontwerp van norm § 11 zo zou gewijzigd worden dat het paragraaf 6 van de gecoördineerde norm van 10 november 2009 in die zin aanpast 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 opheffen 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 opheffen:*

*a) de volgende controlenormen:*

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

Zolang de norm dd. 19 september 2017 niet gewijzigd wordt, kan voorliggend ontwerp van norm door middel van § 12 geen nieuwe paragraaf 7 invoegen in de gecoördineerde versie van de norm van 10 november 2009 aangezien deze paragraaf strijdig zou zijn met zowel paragraaf 6 van de gecoördineerde versie van deze norm, 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.

## **8. Conclusie**

18. 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 als de 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 norm in de versie die nu voorligt, in het bijzonder voor wat betreft overwegingen 5 t.e.m. 8 en paragrafen 3, 11 en 12 van het ontwerp, onvoldoende genuanceerd is.

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.

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