

# *Extern toezicht op de kwaliteit van de externe audit*

**Ellen NULENS**

promotor :  
Prof. dr. Roger MERCKEN



## **WOORD VOORAF**

Via deze weg zou ik een dankwoord willen richten tot alle personen die hebben meegewerkt bij de totstandkoming van mijn eindverhandeling.

Eerst en vooral zou ik Mevr. Meunier willen bedanken voor haar tijd en medewerking. Zij is de voorzitter van de Commissie Kwaliteitscontrole van het IBR en is voor mij een hele hulp geweest bij de analyse van de Commissie Kwaliteitscontrole van het IBR.

Vervolgens zou ik ook een dankwoord willen richten tot de bedrijfsrevisoren, Dhr. De Coster en Dhr. François.

Verder zou ik mijn promotor Prof. Dr. R. Mercken willen bedanken voor de hulp bij de aanvang van deze eindverhandeling en voor de latere tips.

Tot slot zou ik mijn ouders willen bedanken voor de steun die zij mij geleverd hebben.

Ellen Nulens

Diepenbeek, 9 mei 2007

## **SAMENVATTING**

Sinds het ontstaan van het beroep van externe auditor, werd er veel belang gehecht aan de kwaliteit en betrouwbaarheid van de geleverde prestaties met als voornaamste doel het maatschappelijk belang te beschermen. Het vertrouwen, door het afleggen van een verklaring door een externe auditor, helpt belanghebbenden beslissingen te nemen. De markt eist bijgevolg kwaliteit en onafhankelijkheid van de externe auditor.

De interne procedures voor kwaliteit die opgezet zijn door de auditkantoren zelf, liggen aan de basis van de waarborging van kwaliteit. Beroepsorganisaties (zoals het IBR) hebben standaarden opgesteld met betrekking tot de opleiding, onafhankelijkheid en kwaliteit van het beroep. Aan de hand van controle –en tuchtprocedures trachten zij te zorgen dat deze standaarden worden nageleefd. Vervolgens werd er overgegaan tot het ontwikkelen van een extern kwaliteitscontrolestelsel. Dit stelsel moet de doeltreffendheid van het interne stelsel beoordelen en verbeteren. Zo zal er gestreefd worden naar een continue verbetering van kwaliteit.

De laatste jaren is het vertrouwen van de markt in dit continue streven naar kwaliteit van het beroep sterk gedaald. Het is dan ook niet verwonderlijk dat er discussie is ontstaan over het al dan niet implementeren van een *onafhankelijk extern toezichtorgaan*.

Deze eindverhandeling bestaat uit een inleidend hoofdstuk met daaropvolgend twee grote delen. In het inleidend hoofdstuk wordt eerst het praktijkprobleem omschreven en wordt de centrale onderzoeksvraag vooropgesteld. De centrale onderzoeksvraag moet helpen een richting en grens te geven aan het praktijkprobleem. De centrale vraag in deze eindverhandeling luidt als volgt: *'Wat zijn de voor –en nadelen van extern toezicht op de kwaliteit van de externe audit?'*

Om tot een antwoord te komen op de centrale onderzoeksvraag is deze opgesplitst in een aantal deelvragen. Een eerste deelvraag is gericht op het

beroep van bedrijfsrevisor/externe auditor, en luidt als volgt: 'Wat houdt het beroep van externe auditor in?' De tweede deelvraag heeft als doel een overzicht te geven van de normen die een externe auditor toepast bij een controle. De deelvraag is 'Aan welke normen moet een externe auditor zich houden tijdens een audit?' Een volgende deelvraag gaat na hoe het extern toezicht op de kwaliteit van de externe audit gebeurt, en wat ze inhoudt. Ze wordt als volgt gesteld: 'Op welke wijze gebeurt het (extern toezicht) op de kwaliteit van de externe audit?' De vierde en laatste deelvraag gaat na welke veranderingen of resultaten er merkbaar zijn na invoering van extern toezicht, en wordt als volgt gesteld: 'Welke veranderingen zijn er merkbaar na invoering van extern toezicht?'

Tot slot wordt er in het inleidend hoofdstuk een verduidelijking gegeven van de belangrijkste begrippen in deze eindverhandeling. Meerbepaald wordt er uitgelegd wat er precies wordt bedoeld met 'bedrijfsrevisor', 'auditing', 'kwaliteit' en 'externe kwaliteitscontrole'.

Vervolgens komt het eerste deel in deze eindverhandeling aan bod. In dit deel wordt getracht een overzicht te geven van het Belgisch systeem tot waarborging van de kwaliteit. De verschillende organen/instellingen komen aan bod die behoren tot het systeem.

Het tweede deel van de eindverhandeling bestaat uit een analyse van het extern toezicht in de Verenigde Staten en in de Europese Unie. Bij de analyse over het extern toezicht in de lidstaten van de EU wordt er voornamelijk een schets gemaakt met als concreet voorbeeld Nederland. Tot slot worden er in het laatste hoofdstuk een aantal conclusies en aanbevelingen gegeven.

## INHOUDSOPGAVE

<b>WOORD VOORAF .....</b>	<b>3</b>
<b>SAMENVATTING .....</b>	<b>4</b>
<b>LIJST GEBRUIKTE AFKORTINGEN .....</b>	<b>8</b>
<b>1 PROBLEEMSTELLING.....</b>	<b>10</b>
1.1 PRAKTIJKPROBLEEM: OMSCHRIJVING EN SITUERING.....	10
1.2 DE CENTRALE ONDERZOEKSVRAAG.....	11
1.3 DEELVRAGEN .....	11
<b>2 BEGRIPPEN EN DEFINITIES.....</b>	<b>12</b>
2.1 DE BEDRIJFSREVISOR (EXTERNE AUDITOR).....	12
2.2 AUDITING.....	13
2.3 KWALITEIT .....	13
2.4 EXTERNE KWALITEITSCONTROLE.....	14
<b>DEEL 1.....</b>	<b>15</b>
<b>BELGISCH SYSTEEM TOT .....</b>	<b>15</b>
<b>WAARBORGING VAN DE KWALITEIT .....</b>	<b>15</b>
<b>1 HET INSTITUUT DER BEDRIJFSREVISOREN (IBR) .....</b>	<b>16</b>
1.1 HISTORISCHE ACHTERGROND VAN HET BEDRIJFSREVISORAAT .....	16
1.2 ORGANISATIE VAN HET IBR.....	17
1.1.1 <i>De opleiding</i> .....	18
1.1.2 <i>Permanente vorming</i> .....	18
1.3 CONTROLENORMEN –EN AANBEVELINGEN VAN HET IBR .....	19
1.4 INTERNATIONAAL KADER: WAARBORGING KWALITEIT IN DE EUROPESE UNIE .....	21
1.4.1 <i>Achtste richtlijn</i> .....	21
1.4.2 <i>De Europese Richtlijn van 17 mei 2006</i> .....	23
1.4.3 <i>Europese aanbeveling 15 november 2000</i> .....	24
1.4.4 <i>Toepassing voor België op de aanbeveling van 15 november 2000</i> .....	26
<b>2 COMMISSIE KWALITEITSCONTROLE.....</b>	<b>30</b>
2.1 WERKING COMMISSIE .....	30
2.2 RESULTATEN EN VASTSTELLINGEN BIJ DE KWALITEITSCONTROLES .....	32
2.3 VERSTERKING VAN DE KWALITEITSCONTROLE .....	37
<b>3 COMMISSIE VAN TOEZICHT .....</b>	<b>39</b>
3.1 WERKING VAN DE COMMISSIE .....	39
3.2 BESPREKING VAN DE RESULTATEN.....	40
<b>4 DE TUCHTINSTELLINGEN.....</b>	<b>43</b>
4.1 WERKING TUCHTINSTELLINGEN.....	43
4.2 RESULTATEN EN VASTSTELLINGEN TUCHTUITSPRAKEN .....	43
4.3 BESLUITEN BIJ DE RESULTATEN .....	45
<b>5 HET ACCOM EN DE HOGE RAAD.....</b>	<b>47</b>
5.1 HET ACCOM.....	47

5.2	HOGE RAAD VOOR DE ECONOMISCHE BEROEPEN.....	48
<b>DEEL 2.....</b>		<b>50</b>
<b>KWALITEITSCONTROLE IN DE EXTERNE AUDIT IN EUROPA EN DE VERENIGDE STATEN.....</b>		<b>50</b>
<b>1</b>	<b>SITUATIE IN DE EU.....</b>	<b>51</b>
1.1	TOEKOMST VAN DE KWALITEITSCONTROLES.....	51
<b>2</b>	<b>EXTERN TOEZICHT EN WAARBORGING KWALITEIT.....</b>	<b>52</b>
2.1	HET KWALITEITSWAARBORGINGSSYSTEEM.....	52
2.2	EXTERN TOEZICHT IN DE EU.....	56
<b>3</b>	<b>CONCREET UITGEWERKT VOORBEELD: NEDERLAND.....</b>	<b>58</b>
3.1	ALGEMEEN.....	58
3.2	WET –EN REGELGEVING IN NEDERLAND.....	59
3.3	EXTERN TOEZICHT: AFM (AUTORITEIT FINANCIËLE MARKTEN).....	63
3.4	VOORUITGANG OF ACHTERUITGANG?.....	64
<b>4</b>	<b>REVISOREN EN TOEZICHT IN DE VERENIGDE STATEN.....</b>	<b>67</b>
4.1	ALGEMENE OPZET.....	67
4.1.1	<i>Niet-beursgenoteerde ondernemingen.....</i>	<i>68</i>
4.1.2	<i>Beursgenoteerde ondernemingen.....</i>	<i>68</i>
4.2	EXTERN TOEZICHT: PCAOB (PUBLIC COMPANY OVERSIGHT BOARD).....	69
4.2.1	<i>Algemene aspecten.....</i>	<i>69</i>
4.2.2	<i>Auditnormen.....</i>	<i>70</i>
4.2.3	<i>Sancties.....</i>	<i>71</i>
<b>5</b>	<b>CONCLUSIES.....</b>	<b>72</b>
5.1	ZELFREGULERING ('MONITORED PEER REVIEW').....	72
5.2	OVERHEIDSREGULERING/EXTERN TOEZICHT ('MONITORING').....	73
5.3	EXTERN TOEZICHT OP EUROPEES NIVEAU.....	74
<b>LIJST GERAADPLEEGDE WERKEN.....</b>		<b>75</b>
<b>BIJLAGEN.....</b>		<b>81</b>

## **LIJST GEBRUIKTE AFKORTINGEN**

AA: Accountant-administratieconsulent  
ACCOM: Advies en Controlecomité  
AFM: Autoritaire Financiële Markt  
AICPA : American Institute of Certified Public Accountants  
Bta: Besluit toezicht accountantsorganisaties  
CAQ: Center for Audit Quality  
CPA : Certified Public Accountant  
CTK: College voor Toetsing van Kwaliteit  
EC: Europese Commissie  
EGAOB: European Group of Auditors Oversight Bodies  
EU : Europese Unie  
FEE : Fédération des Experts Comptables Européens  
GAAP: Generally Accepted Accounting Standards  
GAAS: Generally Accepted Auditing Standards  
HREB : Hoge Raad voor de Economische Beroepen  
OOB: Organisatie van openbaar belang  
IAPC : International Auditing Practices Committee  
IOPA: Office of Internal Oversight and Performance Assurance  
IBR: Instituut van de Bedrijfsrevisoren  
IFAC: International Federation of Accountants  
ISA: International Standards on Auditing  
IFRS: International Financial Reporting Standards  
KB: Koninklijk Besluit  
L&H: Lernout & Hauspie  
NBB: Nationale Bank van België  
Novaa: Nederlandse Orde voor Accountants-administratieconsulenten  
NIVRA : Koninklijk Nederlands Instituut van Registeraccountants  
PCAOB: Public Company Accounting Oversight Board  
SEC: Securities and Exchange Commission  
SECPS: Securities and Exchange Commission Practice Section  
SOX: Sarbanes Oxley wet  
USA: Verenigde Staten  
VAO: Verordening accountantsorganisaties



VGC: Verordening gedragscode

Wta: Wet toezicht accountantsorganisaties

## 1 Probleemstelling

### 1.1 Praktijkprobleem: omschrijving en situering

Het is van groot belang in het hedendaagse bedrijfsleven met snel veranderende vereisten in de wetgeving en corporate governance<sup>1</sup>, dat de financiële resultaten die een bedrijf levert aan het intern management en aan de buitenwereld waarheidsgetrouw zijn. Voorts zou elk bedrijf er naar moeten streven om te beschikken over betrouwbare en goed geïnformeerde interne medewerkers en externe adviseurs. Denken we bijvoorbeeld aan het faillissement van één van de, naar eigen zeggen, grootste bedrijven in de spitstechnologie van Vlaanderen met name *Lernout en Hauspie*. Het bedrijf wordt er onder andere van beschuldigd geknoeid te hebben met de boekhouding maar beweert alles op voorhand met gespecialiseerde externe partijen (commissaris, advocatenfirma's en controle instanties) overlegd te hebben.

Om zulke gebeurtenissen te vermijden, is er nood aan **een goed toezicht** op de **kwaliteit** van de **externe audit** (het beroep van bedrijfsrevisor). Betwistingen hebben immers nare gevolgen. In heel wat landen is er een onafhankelijke instelling die wordt belast met de externe controle op de auditor. In België werkt men nog steeds met een kwaliteitssysteem in het kader van de beroepsorganisatie IBR, geen afzonderlijke instantie, en met een vorm van overheidstoezicht (Het ACCOM en de Hoge Raad voor de Economische Beroepen). Op 27 april 2007 is er in het Belgisch Staatsblad "*het Koninklijk besluit tot organisatie van het toezicht en de kwaliteitscontrole en houdende het tuchtreglement voor de bedrijfsrevisoren*" verschenen. In dit Koninklijk besluit worden er wijzigingen doorgevoerd in de organisatie (tucht, toezicht en kwaliteitscontrole) van het beroep. Belangrijk is dat er een nieuw orgaan van publiek toezicht met eigen rechtspersoonlijkheid zal geïnstalleerd worden, namelijk de 'Kamer voor Verwijzing en Instaatstelling'<sup>2</sup>. In deze eindverhandeling zal getracht worden de voor –en nadelen van extern toezicht

---

<sup>1</sup> Corporate Governance: omvat een reeks regels en gedragingen op basis waarvan bedrijven worden bestuurd en gecontroleerd.

<sup>2</sup> De inhoud van het KB van 27 april 2007 en de organisatie van dit nieuwe orgaan zullen in de loop van deze eindverhandeling uiteengezet worden.

op het beroep aan het licht te brengen. Het is de bedoeling een overzicht te geven van het systeem in België, en dit te vergelijken met dat van een aantal andere landen. Er werd ervoor geopteerd om een internationaal perspectief te gebruiken in deze eindverhandeling vermits de auditnormen sinds 2005 in de EU op de ISA gebaseerd moeten zijn, terwijl de beursgenoteerde vennootschappen voor hun geconsolideerde jaarrekening de IFRS moeten toepassen.

## 1.2 De centrale onderzoeksvraag

Nu het praktijkprobleem kort is geschetst, kan de centrale onderzoeksvraag geformuleerd worden. Deze centrale onderzoeksvraag moet helpen een richting en grens te geven aan het praktijkprobleem (Broeckmans, 2004). De centrale vraag luidt als volgt: **'Wat zijn de voor –en nadelen van extern toezicht op de kwaliteit van de externe audit?'**

## 1.3 Deelvragen

Om tot een antwoord te komen op de centrale onderzoeksvraag dient deze te worden gesplitst in een aantal deelvragen. De deelvragen worden opgesteld aan de hand van de centrale onderzoeksvraag en de omschrijving en situering van het praktijkprobleem (Broeckmans, 2004). Een eerste deelvraag is gericht op het beroep van *bedrijfsrevisor/externe auditor*. Het is nuttig een inzicht te hebben in het beroep zelf en wat nu juist de inhoud is van het beroep. De deelvraag luidt als volgt: **'Wat houdt het beroep van externe auditor in?'**

Een tweede deelvraag die wordt gesteld, hangt samen met de evolutie van de normen omtrent de controle op de jaarrekening. Het is de bedoeling een overzicht te geven van de normen die een auditor toepast bij een controle. De deelvraag is: **'Aan welke normen moet een revisor zich houden tijdens een audit?'**

Een derde deelvraag zal nagaan hoe *het extern toezicht* op de kwaliteit van de externe audit gebeurt en wat ze inhoudt. Deze deelvraag zal concreet uitgewerkt worden voor drie verschillende landen, namelijk België, Nederland en

de USA. Ze wordt als volgt gesteld: **'Op welke wijze gebeurt het (extern) toezicht op de externe audit?'**

De vierde en laatste deelvraag gaat na welke veranderingen of resultaten er merkbaar zijn na invoering van extern toezicht. Dit zal belangrijk zijn om te weten te komen of extern toezicht door een onafhankelijke instantie zijn vruchten afwerpt. De deelvraag is: **'Welke veranderingen zijn er merkbaar na invoering van extern toezicht?'**

Aan de hand van deze deelvragen zal er een beter inzicht in de centrale onderzoeksvraag zijn. Verder zal duidelijk worden welke partijen een rol spelen en wat hun verplichtingen zijn. Ook zullen mogelijke voor –en nadelen, samenhangende met de invoering van extern toezicht aan het licht komen.

## **2 Begrippen en definities**

Om een antwoord te vinden op de eerste deelvraag: *'Wat houdt het beroep van externe auditor in?'* is het van belang een aantal begrippen en definities te verduidelijken.

### **2.1 De bedrijfsrevisor (externe auditor)**

Het Instituut der Bedrijfsrevisoren<sup>3</sup> definieert de bedrijfsrevisor (externe auditor) als een persoon die onpartijdig, onafhankelijk en deskundig financieel advies geeft aan een bedrijf (K.B. 10 januari 1994, art. 1-3).

Om bovenstaande taak kwaliteitsvol te kunnen vervullen, ziet de bedrijfsrevisor er nauwkeurig op toe dat de jaarrekening juist en waarheidsgetrouw is opgesteld. De jaarrekening, bestaat uit een balans, resultatenrekening en toelichting. Ze geeft een overzicht van de financiële resultaten in een bedrijf (Lybaert et al., 2001). Verder treedt de bedrijfsrevisor ook op als onafhankelijk persoon bij andere gebeurtenissen. Wanneer er bijvoorbeeld een oordeel moet gevormd worden over een financieel dossier, zal de bedrijfsrevisor zijn

---

<sup>3</sup> Door het KB van 27 april 2007 wordt de naam van het Instituut der Bedrijfsrevisoren veranderd in het 'Instituut van de Bedrijfsrevisoren'. In deze eindverhandeling wordt ervoor geopteerd de benaming te gebruiken zoals ze op dat moment van toepassing was.

'onafhankelijk' oordeel meedelen. Ook wanneer er uitleg moet gegeven worden aan de ondernemingsraad met betrekking tot informatie over de bedrijfsleiding, zal de bedrijfsrevisor optreden (IBR, 2006).

Het is niet noodzakelijk zo dat de bedrijfsrevisor zelfstandig is, hij of zijn kan bijvoorbeeld ook lid zijn van een revisorenvennootschap. Een revisorenvennootschap is een vennootschap in de vorm van een vennootschap onder firma, besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid of coöperatieve vennootschap<sup>4</sup>. De vennoten dienen uiteraard allemaal lid te zijn van het Instituut der bedrijfsrevisoren (IBR, 2006).

## 2.2 Auditing

Auditing is de objectieve controle van de juistheid van de financiële resultaten, opgesteld door het management. Zo zal er bijvoorbeeld nagegaan worden of bepaalde transacties wel degelijk bestaan en of ze juist uitgevoerd zijn. *Externe auditing* omvat de controle door een professionele partij op de financiële resultaten. Deze taak is normaliter toegewezen aan de bedrijfsrevisor. De bedrijfsrevisor is een objectief persoon die over de nodige kennis beschikt en het bedrijf zal helpen om fraude en faillissement te vermijden (Porter, 2003).

## 2.3 Kwaliteit

Een belangrijk begrip in deze eindverhandeling is het begrip '*kwaliteit*' en meerbepaald de kwaliteit van een audit. Een kwaliteitsvolle audit is een audit waarbij de kans beperkt is dat tijdens het uitvoeren van de audit een materiële fout in de financiële staten niet werd opgemerkt, of dat indien zij wel werd opgemerkt, zij niet gecorrigeerd werd. *Auditkwaliteit* omvat dan ook volgende begrippen:

- Leiderschap met een duidelijke en doeltreffende strategie;
- Personen met de nodige competentie, kwaliteit, objectiviteit en integriteit;
- Procedures voor kwaliteitscontrole, werkschema's;

---

<sup>4</sup> Zie wetboek van vennootschappen voor de wettelijke regeling van toepassing op deze vennootschapsvormen.

- Intern toezicht door klanten, werkschema's, leiding, enzovoorts;
- Extern toezicht in de vorm van een publiek onafhankelijk orgaan die auditors er toe aanzetten de auditkwaliteit te verbeteren.  
(FEE, 2006)

Een belangrijke opmerking hierbij is dat deze omschrijving van kwaliteit een theoretische omschrijving is. In de praktijk zal de beoordeling van de gebruiker (meerderheids –en minderheidsaandeelhouders, leveranciers, klanten, bankiers, analisten, samenleving,...) nog altijd een belangrijke rol spelen. Geen enkele gebruiker zal exact dezelfde verwachtingen hebben waardoor iedere gebruiker het begrip "kwaliteit" anders interpreteert.

#### **2.4 Externe kwaliteitscontrole**

Op het gebied van *externe kwaliteitscontrole* kunnen we een onderscheid maken tussen twee stelsels: 'monitoring' en 'peer review'. Met monitoring wordt toezicht bedoeld, met peer review wordt confraternele of collegiale controle bedoeld. Het verschil tussen beide is dat bij monitoring het toezicht door een publieke toezichthouder gebeurt, terwijl bij peer review de controle door een ervaren confrater uit de praktijk gebeurt. Bij peer review is de kwaliteitscontrole dus veel meer collegiaal dan bij monitoring (OLIVIER, H., 2001; EUROPESE COMMISSIE, 2000).

***DEEL 1***  
***BELGISCH SYSTEEM TOT***  
***WAARBORGING VAN DE KWALITEIT***

## **1 Het Instituut der Bedrijfsrevisoren (IBR)**

Om het statuut van bedrijfsrevisor te verkrijgen, dient men geregistreerd te zijn op de ledenlijst van het Instituut der Bedrijfsrevisoren (IBR). Het Instituut is opgericht in 1953, en beschikt over een zeer strenge beroepsethiek<sup>5</sup>. De twee belangrijkste kernbegrippen van de beroepsethiek zijn 'onafhankelijkheid' en het 'beroepsgeheim' (wet 21 juli 1953, art.1-2; K.B. 10 januari 1994).

### **1.1 Historische achtergrond van het bedrijfsrevisoraat**

Tot voor de hervorming van het bedrijfsrevisoraat in 1985 voorzag de oorspronkelijke tekst van artikel 7 van de wet van 21 juli 1953 in een specifieke toestemmingsprocedure. Met deze specifieke *toestemmingsprocedure* wordt bedoeld dat men een mandaat van commissaris enkel verkreeg door toestemming van de Raad van het Instituut. Zo trachtte de Raad de onafhankelijkheid van de auditor te waarborgen en de kwaliteit van de audit te versterken.

Op de toestemmingsprocedure ontstond heel wat kritiek. Zeker op het gebruik van de procedure om de kwaliteit van de audit te versterken. Zo moest een bedrijfsrevisor een tijdsbudget voorleggen aan de Raad. Op basis hiervan besliste de Raad of de opdracht doeltreffend zou kunnen worden uitgevoerd. Uiteraard kan men niet op voorhand een tijdsbudget voorleggen vermits dit een dynamisch proces is dat telkens moet aangepast worden aan de omstandigheden.

Als gevolg van de kritiek besloot de Raad om het toezicht meer algemeen en a posteriori te organiseren. Op 21 december 1984 werd de norm inzake confraternele controle ingevoerd. Zo werd het toezicht niet meer per opdracht uitgevoerd maar per revisor of per kantoor. Na de hervorming van het bedrijfsrevisoraat werd de confraternele controle de hoeksteen van de controles op de kwaliteit van de audit (IBR, 1999; Branson, 2006).

Momenteel steunt de Raad voor haar waarborging van kwaliteit op de Commissie Kwaliteitscontrole en de Commissie van Toezicht. Het oude systeem

---

<sup>5</sup> Zie wet 21 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der bedrijfsrevisoren en Koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren.

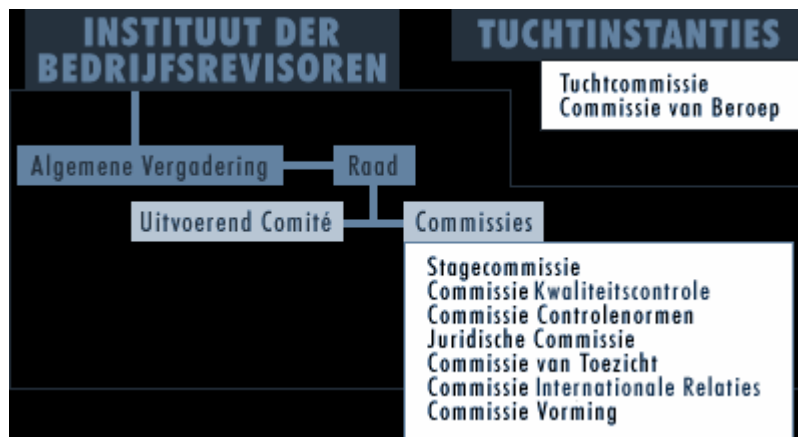


van confraternele controle is afgeschaft en vervangen door het begrip 'kwaliteitscontrole'.

## 1.2 Organisatie van het IBR

In het schema hieronder wordt voorgesteld hoe het Instituut georganiseerd is. De verschillende organen zijn te zien, met als hoogste organen de Algemene Vergadering en de Hoge Raad. De Hoge Raad heeft het dagelijks bestuur toevertrouwd aan het Uitvoerend Comité. Ook zijn er de Commissies die elk belast zijn met een specifiek toevertrouwd taak. De taken en bevoegdheden van de Commissie Kwaliteitscontrole en de Commissie van Toezicht zullen in hoofdstuk 2 en 3 besproken worden. In de rechterbovenhoek is te zien hoe de tuchtinstanties georganiseerd zijn. Deze zullen in hoofdstuk 4 nader besproken worden.

Figuur 1: Organisatie IBR



(IBR, 2006)

Het Instituut tracht de bedrijfsrevisoren een goede *opleiding* mee te geven en hen naderhand bij te staan met een *permanente vorming*. Voorts zien ze er ook op toe dat de *uitvoering van de revisorale opdrachten* op de juiste wijze gebeurt (IBR, 2005). Vervolgens wordt beknopt besproken hoe de opleiding, permanente vorming en controle door het Instituut gebeurt.

### **1.1.1 De opleiding**

Wat de opleiding betreft, schrijft artikel 4 van het Koninklijk Besluit van 21 juli 1953 de volgende richtlijnen voor:

De bedrijfsrevisor dient:

- De Belgische nationaliteit te dragen of woonachtig in België te zijn;
- Geen specifieke strafveroordelingen te hebben en minstens 25 jaar te zijn;
- Een Belgisch universitair diploma te bezitten of gelijkwaardig diploma;
- Stage gelopen te hebben en geslaagd zijn voor een bekwaamheidsexamen, bestaande uit een mondelinge en schriftelijke proef;
- Eed afgelegd hebben voor de Rechtbank van Koophandel.

### **1.1.2 Permanente vorming**

Permanente vorming gebeurt op initiatief van de bedrijfsrevisor zelf. Men is vrij te kiezen hoe men het programma opstelt. Verplicht is echter dat er gemiddeld veertig uren per jaar besteed worden aan de verbetering van beroepskennis. Dit kan bijvoorbeeld door het bijwonen van seminaries en studiedagen georganiseerd door het Instituut, universiteiten, revisorenkantoren enzovoort. De norm omtrent permanente vorming bestaat al sinds 1992 en wordt nog steeds op dezelfde manier toegepast. Elk jaar zal de Commissie Vorming van het IBR ook een programma opstellen waaraan bedrijfsrevisoren en hun professionele medewerkers kunnen deelnemen (Norm permanente vorming 1 januari 1992 ).

In volgend hoofdstuk wordt er een overzicht gegeven van de controlenormen – en aanbevelingen van het IBR. Dit overzicht biedt een antwoord op de tweede deelvraag die handelt over de normen waaraan een auditor zich moet houden. In 1.3 wordt het nationaal perspectief gebruikt. In 1.4 worden de belangrijkste recent gewijzigde internationale aanbevelingen en richtlijnen besproken.

### 1.3 Controlenormen –en aanbevelingen van het IBR

Zoals reeds eerder vermeld, behoort het uitoefenen van toezicht op de behoorlijke uitvoering van opdrachten van de bedrijfsrevisor(en) tot één van de taken van het IBR (IBR, 2005). Om dit te kunnen bewerkstelligen heeft het IBR controlenormen of controlestandaarden uitgevaardigd die elke bedrijfsrevisor dient in acht te nemen tijdens het uitvoeren van zijn controlewerkzaamheden.

De controlenormen zijn algemene richtlijnen met betrekking tot het verloop van de controle. Er bestaan twee soorten normen, uitgevaardigd door het Instituut:

- **Algemeen aanvaarde controlenormen:** Deze normen zijn van toepassing voor elke opdracht en worden opgesplitst in:
  - algemene controlenormen;
  - normen inzake de uitvoering van een controleopdracht;
  - normen met betrekking tot het verslag.
  
- **Bijzondere controlenormen:** Voor de speciale opdrachten van een revisor gelden de volgende bijzondere controlenormen:
  - normen betreffende de opdracht van de bedrijfsrevisor bij de ondernemingsraad;
  - normen inzake de certificatie van een geconsolideerde jaarrekening;
  - normen inzake de controle van inbreng en quasi-inbreng;
  - normen inzake de controle van de toestand van een vennootschap ter gelegenheid van het aannemen van een andere rechtsvorm;
  - normen inzake de controle van fusie- en splitsingsverrichtingen van handelsvennootschappen;

- normen inzake de controle bij het voorstel tot ontbinding van vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid.

Verder heeft het IBR ook naast de normen met betrekking tot controle, controleaanbevelingen uitgegeven. Revisoren zijn niet verplicht deze te volgen, maar het kan een hulp bieden bij de uitoefening van een opdracht. De aanbevelingen met betrekking tot de controle zijn o.a.:

- **Beheer van de opdracht**
  - aanvaarding van een controleopdracht door een bedrijfsrevisor;
  - controleprogramma;
  - werkdocumenten van de bedrijfsrevisor.
- **Methodologie van de controle**
  - Controlerisico;
  - impact van de interne controle op de controlewerkzaamheden;
  - doelstelling van de controle van de jaarrekening;
  - uitvoering van een beperkt nazicht door de commissaris bij een tussentijdse staat;
  - controle in een omgeving waarin gebruik wordt gemaakt van geautomatiseerde informatiesystemen.
- **Technische aspecten**
  - extern bewijskrachtig materiaal;
  - gebruik van de werkzaamheden van een andere revisor;
  - gebruik maken van de werkzaamheden van deskundigen;
  - controle van de voorraadopname;
  - analytisch onderzoek;
  - steekproeven in de controle;
  - bevestigingen door de leiding;

- controle van boekhoudkundige ramingen.
- **Specifieke aspecten van de controle**
  - controle van de inlichtingen opgenomen in de toelichting;
  - controle van het jaarverslag;
  - controle van de vormvereisten in verband met de vaststelling, de goedkeuring en de bekendmaking van de jaarrekening en de geconsolideerde jaarrekening (IBR, 2006).

De toezichtinstanties van het Instituut zorgen voor de naleving van de controlenormen. Indien nodig kan dit ook door de onafhankelijke tuchtinstanties (IBR, 2005).

## **1.4 Internationaal kader: Waarborging Kwaliteit in de Europese Unie**

### ***1.4.1 Achtste richtlijn***

De achtste richtlijn van het vennootschapsrecht vermeldt de minimumvereisten die van toepassing zijn op de revisor met betrekking tot de vakbekwaamheid, integriteit en onafhankelijkheid.

Sinds 2005 heeft deze richtlijn een wijziging ondergaan. De nieuwe richtlijn zou het vertrouwen in de revisor en in financiële informatie moeten herstellen na de schandalen van het verleden. Het is dus concreet de bedoeling om de wettelijke controle binnen de Europese Unie te versterken. In de richtlijn staat beschreven welke de principes zijn voor het extern toezicht in de EU-lidstaten. Voorts bepaalt zij ook het systeem van kwaliteitscontrole dat onafhankelijk is van de gecontroleerde entiteiten. Tot slot legt de achtste richtlijn de fundamentele voorwaarden voor een efficiënte en effectieve samenwerking tussen de regulatoren van de EU en die van andere landen zoals bijvoorbeeld de Verenigde Staten en haar Public Company Oversight Board (PCAOB) (RICHTLIJN 2006/43/EG 17 mei 2006).

Met de invoering van de nieuwe achtste Europese richtlijn betreffende de externe controle op het beroep van bedrijfsrevisor heeft de Raad van het IBR zich toegelegd op de doelstelling om het Belgisch kader in overeenstemming met de achtste richtlijn te brengen (IBR, 2006). Tot voorheen de invoering van

de achtste richtlijn werd het grootste gedeelte van de richtlijnen met betrekking tot het extern toezicht geregeld door de volgende wetten en besluiten:

- de Achtste Europese Richtlijn van 10 april 1984;
- artikelen 130 en volgende W. Ven. betreffende de functie van commissaris;
- artikel 133 W. Ven. dat de onafhankelijkheidsregels bepaalt;
- artikel 133 W. Ven. en KB. van 4 april 2003 tot oprichting van het ACCOM;
- wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren;
- wet van 22 april 1999 (bepalingen betreffende de HREB);
- KB van 30 januari 2001 tot uitvoering van het W. Ven. (onverenigbare diensten), gewijzigd onder andere door het KB. van 4 april 2003;
- KB van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren;
- KB van 20 april 1989 tot vaststelling van het huishoudelijk reglement van het IBR;
- KB van 13 oktober 1987 betreffende de stage (FOD, 2006).

Op 27 april 2007 is het Koninklijk Besluit met betrekking tot de organisatie van het toezicht en de kwaliteitscontrole en houdende het tuchtreglement voor bedrijfsrevisoren verschenen in het Belgisch Staatsblad. Dit KB is er gekomen om tegemoet te komen aan de hierna vermelde voorstellen door het IBR met het oog op het extern toezicht in de toekomst. De voorstellen die inmiddels door het KB zijn ingevoerd, worden aangegeven met het artikelnummer.

- een hoger beroep door een toezichtorgaan zou kunnen voorzien worden voor de Commissie van Beroep tegen de beslissingen van de Raad om een inschrijving op de ledenlijst te aanvaarden;
- voorstellen om aan het toezichtorgaan de eindverantwoordelijkheid voor de goedkeuring van de normen toe te vertrouwen;

- de noodzaak om aan het Instituut een belangrijke rol toe te kennen bij de formulering van de rechtsleer met betrekking tot de interpretatie van de audittechnieken;
- de wens dat men aan een onafhankelijk orgaan (een verwijzingskamer) de beslissingen zou toevertrouwen aangaande een verwijzing naar tucht op basis van de onderzoeken geleid door de Commissie van Toezicht en de Commissie Kwaliteitscontrole; (art. 20-21)
- de wens om het publiek toezicht te splitsen in enerzijds, een orgaan belast met de normering en met adviezen met een algemeen karakter en anderzijds, een orgaan belast met de controle op de individuele dossiers en de toezichtopdrachten;
- een tuchtreglement, goed te keuren door de Koning, dat zou verduidelijken dat de tuchtsancties anoniem gepubliceerd worden, na weglating van de vertrouwelijke elementen; (art. 36)
- de wet zou expliciet kunnen voorzien dat de Raad van het IBR jaarlijks een activiteitenverslag, onder andere met betrekking tot de vormingsactiviteiten, overmaakt aan de Minister van Economie en aan de HREB, hetgeen de hedendaagse praktijk bevestigt.

Verder dient opgemerkt te worden dat ook de FEE zich heeft gebogen over de veranderingen inzake extern toezicht. De Fédération des Experts Comptables Européens (FEE) is de representatieve organisatie van het accountantberoep in Europa. De FEE vindt dat het orgaan dat de controle op de totstandkoming van de standaarden met betrekking tot de audit op zich neemt, niet hetzelfde orgaan mag zijn als dat orgaan dat de controle op het toezicht en de kwaliteit uitoefent. Het Instituut ondersteunt deze stelling van de FEE. De twee organen dienen er voor te zorgen dat de standaarden juist toegepast worden (FEE, 2005; IOSCO, 2005).

#### ***1.4.2 De Europese Richtlijn van 17 mei 2006***

Op 17 mei 2006 heeft de Europese Commissie de Europese Richtlijn betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen gepubliceerd. Deze Richtlijn verduidelijkt dat binnen de Europese Unie de toepassing van de internationale controlestandaarden wordt gebruikt voor elke

wettelijke controle van de jaarrekeningen. Dit heeft, en zal ook nog steeds een aantal aanpassingen vergen op het vlak van kwaliteitscontrole. Zo eist de richtlijn dat er een opvolgingssysteem moet worden ingevoerd teneinde te waarborgen dat de aanbevelingen van de kwaliteitscontroles door de betrokken auditor wel degelijk opgevolgd worden (DENDAUW, 2006).

België heeft met de publicatie van het KB van 27 april 2007 getracht om tegemoet te komen aan dit opvolgingssysteem. In artikel 6 en 11 van het KB wordt reeds aangehaald dat men een systeem wil ontwikkelen om de aanbevelingen op het vlak van kwaliteitscontrole op te volgen. Er wordt in de artikels een kader geschetst voor dit systeem. Zo zal de revisor bijvoorbeeld vijftien dagen de tijd hebben om te reageren op een beslissing of verzoek om verhoor van de Commissie van Toezicht of de Commissie Kwaliteitscontrole. Het systeem van opvolging zal uiterlijk vanaf 31 augustus 2007 in werking treden (KB 27 april 2007, art.6,11).

Ook eist de richtlijn (net zoals in de achtste richtlijn) dat de kwaliteitscontrole voorwerp zal moeten uitmaken van een stelsel van publiek toezicht. Dit toezicht moet bestaan uit personen die geen betrokkenheid hebben met het beroep. Ook hieraan heeft de Raad getracht tegemoet te komen via het KB van 27 april 2007. Er zal een nieuw orgaan van publiek toezicht samengesteld worden, namelijk de 'Kamer voor Verwijzing en Instaatstelling'. De Kamer (in plaats van de Raad van het IBR) wordt voortaan bevoegd voor een doorverwijzing van de revisor naar een tuchtorgaan. Voorts kan zij ook zelf een tuchtdossier openen en dient zij eventuele klachten tegen revisoren op te volgen. Tot slot beschikt de Kamer over de taak om toe te zien op de organisatie en uitvoering van de kwaliteitscontroles (KB, 27 april 2007; VERWILGHEN, 2007).

#### ***1.4.3 Europese aanbeveling 15 november 2000***

Op 15 november 2000 heeft de Europese Commissie bekendgemaakt welke de minimumvereisten zijn voor de stelsels voor de waarborging van de kwaliteit van de controle voor alle lidstaten van de Europese Unie. De externe stelsels werden ontwikkeld om de kwaliteit van de controle te verduidelijken. Het doel van de waarborging van kwaliteit was, en is nog steeds, een zekerheid te verschaffen dat de wettelijke controle voldoet aan de heersende standaarden



voor controle door de bedrijfsrevisor. Wanneer de invoering van de externe stelsels efficiënt is uitgevoerd, zal er verder ook onrechtstreeks voor gezorgd worden dat de verstrekking van betrouwbare en vergelijkbare financiële staten wordt bevorderd (Europese Commissie, 2000).

In de boekhoudrichtlijnen<sup>6</sup> is bepaald dat de jaarrekening en de geconsolideerde jaarrekening van vennootschappen dienen te worden gecontroleerd door een bevoegde expert. Deze expert zal nagaan of de jaarrekening een getrouw beeld weergeeft van de vennootschap volgens de voorschriften van de boekhouding. De achtste richtlijn met betrekking tot het vennootschapsrecht vermeldt dan weer op haar beurt de vereisten die er zijn inzake de bekwaamheid en onafhankelijkheid van de expert, bedrijfsrevisor in dit geval.

De controlenormen en de financiële rapportering kunnen van lidstaat tot lidstaat sterk verschillen vermits deze gebaseerd zijn op de nationale wetgeving. Ook de kwaliteitsborgingstelsels verschillen van lidstaat tot lidstaat. Het spreekt voor zich dat wanneer financiële staten vergeleken worden in verschillende lidstaten, hieruit moeilijkheden ontstaan. De verslagen van deze financiële staten zijn opgesteld op basis van de controlenormen heersend in één bepaalde lidstaat en zijn dus geen waarborg dat de controle algeheel juist is uitgevoerd. De *externe* kwaliteitsborgingstelsels zijn ingevoerd om als oplossing hiervoor te dienen.

De aanbeveling is in 2002 gewijzigd door de aanbeveling van 16 mei 2002. Ook de Raad van het IBR heeft maatregelen getroffen om de normen inzake kwaliteitscontrole te verfijnen. De aanbeveling zelf heeft in 2002 echter geen grote wijziging ondergaan waardoor het stramien nog kan gebruikt worden om het systeem van kwaliteitscontrole in België te analyseren anno 2007. (Europese Commissie, 2002).

---

<sup>6</sup> Namelijk de Vierde Richtlijn met betrekking tot de jaarrekening van bepaalde vennootschapsvormen (78/660/EEG) en de Zevende Richtlijn met betrekking tot de geconsolideerde jaarrekening (83/349/EEG).

#### **1.4.4 Toepassing voor België op de aanbeveling van 15 november 2000**

##### 1. Methodiek

De revisor is verplicht zijn opdracht met de nodige *onafhankelijkheid*, *bekwaamheid* en *discretie* te vervullen. Het IBR tracht dit te controleren door o.a. de bedrijfsrevisor te verplichten één keer per jaar zijn *jaarlijkse mededeling* aan het IBR over te maken. Deze mededeling bevat een tabel waarin de opdrachten worden vermeld die de revisor heeft verricht tijdens het afgelopen jaar en de bezoldiging die hiervoor ontvangen is. Het IBR heeft de Commissie van Toezicht, die in hoofdstuk drie zal besproken worden, belast met de controle van de mededeling en met de controle op het tijdig inzenden van de jaarlijkse mededeling (IBR, 2000; IBR, 2005; IBR, 2006).

De werkzaamheden van de bedrijfsrevisor worden tevens gecontroleerd door de *Commissie Kwaliteitscontrole*. De dossiers van elke bedrijfsrevisor dienen ten minste één maal om de vijf jaar te worden nagekeken door een andere revisor, meerbepaald de aangeduide revisor. Vroeger heette dit de zogenaamde confraternele controle. De aangeduide revisor zal de normen<sup>7</sup> inzake kwaliteitscontrole hanteren voor de controle. De Commissie Kwaliteitscontrole rapporteert haar conclusies aan de Raad die op haar beurt al dan niet goedkeuring levert voor de geleverde activiteiten. De controle dient om aan het publiek en toezichthouders te tonen dat de bedrijfsrevisoren hun activiteiten naar behoren uitoefenen, maar kan ook een motivatie voor de revisoren zijn om kwaliteitsverbeteringen in hun activiteiten door te voeren. Het is onmogelijk te ontsnappen aan deze strenge controle want dit zou een inbreuk betekenen op de deontologie (Norm Kwaliteitscontrole, 2002).

De aangeduide revisor(en) heeft het recht alle informatie te verwerven die hij nodig acht om na te gaan of de opdrachten overeenkomstig de wet, normen van het IBR en regels van behoorlijke beroepsuitoefening zijn. Na de controle wordt er een verslag opgesteld dat wordt medegedeeld aan de gecontroleerde bedrijfsrevisor en vervolgens doorverstuurd aan de Commissie

---

<sup>7</sup> Normen inzake kwaliteitscontrole: [http://www.ibr-ire.be/ned/downloads/normen\\_kwaliteitscontrole.doc](http://www.ibr-ire.be/ned/downloads/normen_kwaliteitscontrole.doc) (zie ook bijlage 1 )

Kwaliteitscontrole. Net zoals bij de gewone activiteiten van de bedrijfsrevisor dient de aangeduide revisor het beroepsgeheim toe te passen en dus geen melding te maken tegenover derden van het feit dat de revisor bezig is met een kwaliteitscontrole (Norm Kwaliteitscontrole, 2002). In hoofdstuk 2 zullen de taken en bevoegdheden van de Commissie Kwaliteitscontrole uitvoerig besproken worden.

### 2. Kwaliteit van de beoordelaar

De Raad beslist welke bedrijfsrevisor(en) de kwaliteitscontrole zal uitvoeren. Zij doet dit op basis van een lijst kandidaten die wordt geleverd door de Commissie Kwaliteitscontrole ofwel op eigen initiatief en voor een periode van vijf jaar. Ze zal kandidaten kiezen die de opdracht van kwaliteitscontrole op een onafhankelijke en gewetensvolle wijze zullen uitvoeren, overeenkomstig de onderhavige normen. Het is mogelijk dat de controle door meer dan één bedrijfsrevisor wordt uitgeoefend naargelang dit nodig is (Norm Kwaliteitscontrole, 2002, art.4; KB 27 april 2007, art.6).

### 3. Onafhankelijkheid en objectiviteit van de beoordelaar

De norm stelt dat de controle op een onafhankelijke en gewetensvolle wijze moet geschieden. Verder heeft de aangeduide revisor of het college der aangeduide revisoren het recht toegang te krijgen tot alle informatie die hij nodig acht om zijn opdracht uit te voeren, zolang er geen tegenstrijdigheid van belangen zou kunnen ontstaan. Het gevaar van *belangenconflict* moet strikt worden geïnterpreteerd. Verder mag de aangeduide revisor of het college der aangeduide revisoren zijn onderzoek niet richten op dossiers waar er een tegenstrijdigheid van belangen zou kunnen ontstaan. Elk belangenconflict kan aan de Raad van het Instituut worden voorgelegd indien één van de confraters dit wenst. Voorts dient, indien een aangeduide revisor om deontologische redenen een bepaalde controle niet kan uitvoeren, hij dit onmiddellijk mee te delen aan de Raad (Norm Kwaliteitscontrole, 2002, art. 6,10; KB 27 april 2007, art.6).

#### 4. Beoordelingscyclus en selectie van de te beoordelen accountants

Zoals reeds vermeld dient iedere revisor de controle te ondergaan eenmaal om de vijf jaar. De Raad kan echter ook nog meerdere tussentijdse controles opleggen indien zij dit wenst. Normaliter dient het Instituut de revisor op de hoogte te houden van de controle. Indien zij dit om de één of andere reden niet gedaan zou hebben, dient de bedrijfsrevisor zelf het initiatief te nemen (Norm Kwaliteitscontrole, 2002, art.3; K.B. 27 april 2007, art.6,10). Wanneer de controle door meer dan één revisor wordt verricht, zullen zij handelen als een college (Norm Kwaliteitscontrole, 2002, art.5).

#### 5. Bereik van de kwaliteitsbeoordeling en verschil in aanpak

De Europese aanbeveling maakt een onderscheid tussen de kwaliteitsbeheersmaatregelen binnen een kantoor van auditoren en de kwaliteitscontrole in de uitvoering van een opdracht. Uiteraard dient een kantoor ervoor te zorgen dat alle opdrachten in overeenstemming zijn met de opgelegde normen. Voorts dient een revisorenkantoor er ook voor te zorgen dat er duidelijke richtlijnen zijn tijdens een opdracht en dat er bij bijvoorbeeld risicohoudende opdrachten een onafhankelijk nazicht plaatsvindt. De aangeduide revisor zal nagaan of deze kwaliteitsbeheersmaatregelen aanwezig zijn in een kantoor. Verder zal de aangeduide revisor ook nagaan of het interne kwaliteitscontrolesysteem<sup>8</sup> voldoende is uitgebouwd en of de deontologische regels worden nageleefd (Europese Commissie, 2002).

Het "verschil in aanpak" was één van de voornaamste wijzigingen in het voorstel van de nieuwe norm voor kwaliteitscontrole. De Raad besteedt nu meer aandacht aan de keuze van een aangeduide revisor. Nog steeds worden selectiecriteria, zoals het beschikken over de nodige bekwaamheden, vooropgesteld.

---

<sup>8</sup> Met intern kwaliteitscontrolesysteem wordt de structuur van het kantoor, de administratie, de permanente vorming van het personeel en de gebruikte procedures en systemen bedoeld.

#### 6. Controle van buitenaf en openbaarmaking van de beoordelingsresultaten

In het kader van de Europese aanbeveling, die eist dat het kwaliteitscontrolesysteem transparant is, heeft het Belgisch systeem al enkele aanpassingen moeten doorvoeren. Het IBR rapporteert jaarlijks over haar activiteiten. Ze doet dit aan de hand van resultaten van de onderzochte dossiers die ze verkrijgt van de Commissie van Toezicht en de Commissie Kwaliteitscontrole. Tot voorheen 2003 werden er weinig tot geen details vrijgegeven over de resultaten van de kwaliteitscontroles. Sinds 2003 echter heeft het IBR een grondige wijziging doorgevoerd in de gepubliceerde resultaten waardoor elke belanghebbende de resultaten kan bekijken uitgesplitst naar oorsprong (IBR, 1998-2006). Het is nog steeds een kritiek punt in het Belgisch systeem. De Raad van het Instituut vreest dat door openbaarmaking van resultaten en gegevens er schade wordt toegebracht aan de reputatie van het beroep, terwijl de Europese Commissie hier de nadruk op legt (Meunier, 2006).

#### 7. Tuchtmaatregelen

Na de wijziging van de norm voor confraternele controle in 2001, is er voorzien dat de Raad ingeval een kwaliteitscontrole aanzienlijke problemen aan het licht brengt en nadat de betrokken aangeduide revisor is gehoord, het dossier zal kunnen overmaken aan de tuchtinstanties van het IBR. Voorts kan de Commissie Kwaliteitscontrole, de Commissie van Toezicht of de Raad vragen om een doorverwijzing naar één van de tuchtinstellingen indien zij dit nodig achten (IBR, 2001; KB 27 april 2007 hfdst.5-6).

#### 8. Geheimhoudingsplicht

Een van de pijlers van het beroep is de geheimhoudingsplicht. In het kader van deze pijler wordt er tijdens de kwaliteitscontrole ook geëist dat het beroepsgeheim wordt toegepast. Dit geldt uiteraard voor beide partijen, zowel voor de gecontroleerde revisor als voor de aangeduide revisor. Voorts stelt de norm dat het verslag dat na de controle is opgesteld, in geen geval mag worden blootgesteld aan derden. Tevens wordt het verslag een intern document van het Instituut der Bedrijfsrevisoren en moeten al de documenten die betrekking

hebben op de gedane controles worden doorgegeven aan de Raad van het Instituut (Norm Kwaliteitscontrole, 2002, art.10).

Uit bovenstaande analyse blijkt dat het Belgische kwaliteitscontrolesysteem over de nodige instrumenten beschikt en dat het IBR hier voldoende gebruik van maakt. Voorts blijkt ook duidelijk uit het Koninklijk Besluit van 26 april 2007 dat het Instituut en de overheid verder investeren in middelen, mensen en organisatie om de kwaliteit van de beroepsuitoefening en het toezicht te bevorderen.

## **2 Commissie Kwaliteitscontrole**

Om de analyse van het Belgisch systeem voor waarborging van kwaliteit in de externe audit voort te zetten, zullen in de volgende twee hoofdstukken de verschillende interne toezichtorganen op de bedrijfsrevisor uitgebreid besproken worden. De Commissie Kwaliteitscontrole kunnen we principieel niet onder extern toezicht kwalificeren vermits het intern gebeurt door het Instituut zelf.

### **2.1 Werking Commissie**

De Commissie Kwaliteitscontrole is belast met de kwaliteitscontrole en de controle op het al dan niet naleven van de controlenormen. Een opsomming van de normen inzake kwaliteitscontrole is terug te vinden in bijlage 1. Op internationaal vlak blijft de Raad van het IBR echter ook alle wijzigingen inzake de internationale normen kwaliteitscontrole volgen en houdt de Commissie hiervan op de hoogte.

Bedrijfsrevisoren moeten ten minste één maal om de vijf jaar onderworpen zijn aan een kwaliteitscontrole. Elk jaar voor 31 maart dient de Commissie aan de Raad via een lijst mee welke bedrijfsrevisoren aan een kwaliteitscontrole dienen onderworpen te worden. Deze lijst wordt opgesteld op basis van een termijnplanning (vijfjaarlijks) en van de beslissingen tot vervroegde controle door de Raad. Voorts stelt ze ook, bij elke revisor die dient te worden gecontroleerd, drie aangeduide controlerevisoren voor. De bedrijfsrevisor die wordt gecontroleerd mag een keuze maken uit de drie voorgestelde

controlerevisoren (Meunier, 2006). In 2006 beschikte de Commissie over 81 ervaren kandidaat aangeduide revisoren waarvan er 39 geen controles hebben uitgevoerd in 2006. Om er voor te blijven zorgen dat de aangeduide revisoren alle controleprincipes en procedures perfect beheersen, organiseert de Commissie elk jaar een vormingssessie (IBR, 2006).

Wanneer de audit van een dossier is uitgevoerd volgens de ISA, zal het noodzakelijk zijn dat de aangeduide revisor, belast met de kwaliteitscontrole, een degelijke ervaring moet hebben opgedaan in de toepassing van zowel de normen inzake kwaliteitscontrole als deze van de ISA. De Raad van het IBR zal er op toezien dat de aangeduide confrater voldoet aan de voorwaarden voor de kwaliteitsopdracht (IBR, 2006).

Na het inleveren van de verslagen door de aangeduide revisoren, worden deze eerst onderworpen aan een onderzoek door de diensten van het IBR. Deze procedure gaat vooraf aan het onderzoek van de verslagen door de Commissie Kwaliteitscontrole. Het onderzoek door de diensten heeft als doel na te gaan of:

- 1) De controleprocedure uitgevoerd is volgens de normen;
- 2) De conclusies de nodige relevantie en samenhang bevatten die volgen uit de werkzaamheden zoals beschreven in de controleleidraad;
- 3) Het verslag overeenstemt met de normen inzake kwaliteitscontrole;
- 4) De Commissie de dossiers eerst behandelt die een mogelijk ingewikkelde afloop krijgen.

Indien hieruit blijkt dat aan één van de doelen niet is voldaan, wordt het verslag teruggestuurd naar de aangeduide controlerevisor. Deze zal de nodige aanpassingen moeten verrichten aan zijn verslag (IBR, 2006).

Vervolgens worden de verslagen dan door de Commissie onderzocht. Indien nodig kan de Commissie de controlerevisor uitnodigen voor een gesprek. Dit gesprek zal voor bijkomende informatie moeten zorgen of voor opmerkingen bij bepaalde onvolkomenheden. Met opmerkingen bij bepaalde onvolkomenheden wordt bedoeld dat deze onvolkomenheden bij de controlerevisor geen reactie hebben teweeggebracht, terwijl dit wel het geval zou moeten geweest zijn. In

de praktijk blijkt dikwijls dat de controlerevisoren te weinig gebruik maken van hun recht om uitleg bij bepaalde onvolkomenheden te vragen. Na verloop van het onderzoek door de Commissie worden de beslissingen inzake kwaliteitscontrole voorgelegd aan de Raad van het Instituut. De uiteindelijke beslissing van het gevolg voor een bepaald controledossier ligt bij de Raad. De bedrijfsrevisor wordt per brief ingelicht over de beslissing van de Raad en de Commissie Kwaliteitscontrole (Meunier, 2006).

Hierna volgen een aantal voorbeelden van mogelijke beslissingen:

- In de meeste gevallen ontvangt de revisor een brief met alle opmerkingen en aanbevelingen zoals ze zijn vermeld door de aangeduide controlerevisor en de Raad;
- Indien de Raad oordeelde dat er gebreken waren, kan aan de gecontroleerde revisor worden gevraagd om mee te delen hoe hij deze gebreken gaat oplossen;
- Indien er een overtreding op de normen wordt vastgesteld, is het mogelijk dat er een vervroegde controle wordt georganiseerd. Deze zal eerder plaatsvinden dan de vooropgestelde vijf jaar en zal volledig opnieuw worden uitgevoerd;
- In het ergste geval kan de gecontroleerde revisor worden doorverwezen naar de tuchtinstanties of worden uitgenodigd voor een gesprek over de toekomst van zijn verdere loopbaan (Meunier, 2006).

## **2.2 Resultaten en vaststellingen bij de kwaliteitscontroles**

In de loop van 2006 werden 120 kwaliteitscontroles uitgevoerd door de aangeduide controlerevisoren. In de drie schema's die hierna volgen wordt er voor de periode 2002 tot en met 2006 de resultaten vergeleken. Het betreft hier de resultaten over de gevallen die een opvolging of een specifieke opvolging vereisten. Er is geopteerd voor de periode 2002-2006 omdat er voor 2002 geen cijfers zijn gepubliceerd over de resultaten van de Commissie Kwaliteitscontrole.



**Tabel 1: Resultaten 2002**

<b>RESULTATEN</b>	<b>2002</b>
<b>Vraag om informatie aan de gecontroleerde revisor</b>	34
<b>Bezoeken ter plaatse</b>	2
<b>Beslissing tot vervroegde controle</b>	22
<b>Onderhoud met de Voorzitter</b>	8
<b>Tuchtdossiers</b>	2
<b>TOTAAL</b>	<b>68</b>

(IBR, 2002)

In 2002 werden in totaal 68 dossiers behandeld die niet volledig correct waren of leken. In 34 gevallen werd er om extra informatie aan de gecontroleerde revisor gevraagd. Dit kan bijvoorbeeld simpelweg betrekking hebben op een onduidelijke vaststelling in een dossier. Twee maal is er een bezoek bij de revisor ter plaatse geweest. Zoals we hierboven al vermeld hebben kan de Commissie overgaan tot een controle die eerder plaatsvindt dan de vooropgestelde vijf jaar. In 22 gevallen heeft zij deze beslissing genomen. Acht maal is een revisor verplicht geweest om een gesprek te voeren met de voorzitter van de Commissie Kwaliteitscontrole. Tot slot werden er op basis deze procedure twee tuchtdossiers opgesteld in 2002.

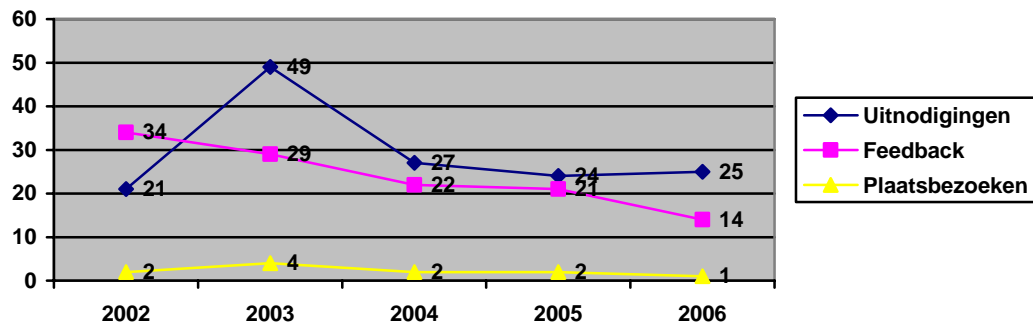
Sinds 2003 zijn de resultaten van de Commissie Kwaliteitscontrole uitgebreider voorgesteld dan in de voorgaande jaren. Dit is een gevolg van de afschaffing van de confraternele controle zoals besproken in hoofdstuk 1.1 en de intreding van de nieuwe normen inzake kwaliteitscontrole. In onderstaand schema worden de resultaten voor de periode 2003-2006 weergegeven. De resultaten worden opgesplitst in twee tabellen. De eerste tabel heeft betrekking op de controles die een diepgaande opvolging hebben veroorzaakt. De tweede tabel heeft betrekking op de specifieke administratieve of disciplinaire opvolging van gevallen.

Tabel 2: Resultaten Controles met een diepgaande opvolging

RESULTATEN	2003	2004	2005	2006
Uitnodigingen om voor de Commissie te verschijnen				
- Gecontroleerde revisoren	40	24	21	22
- Aangeduide revisoren	9	3	3	3
Vraag om informatie aan de gecontroleerde revisor	29	22	21	14
Bezoeken ter plaatse	4	2	2	1
<b>TOTAAL</b>	<b>82</b>	<b>51</b>	<b>47</b>	<b>40</b>

(IBR, 2003; IBR, 2004; IBR, 2005; IBR, 2006)

Grafiek 1: Controles met diepgaande opvolging



(IBR, 2006)

Tabel 3: Resultaten Controles met specifieke administratieve of disciplinaire opvolging

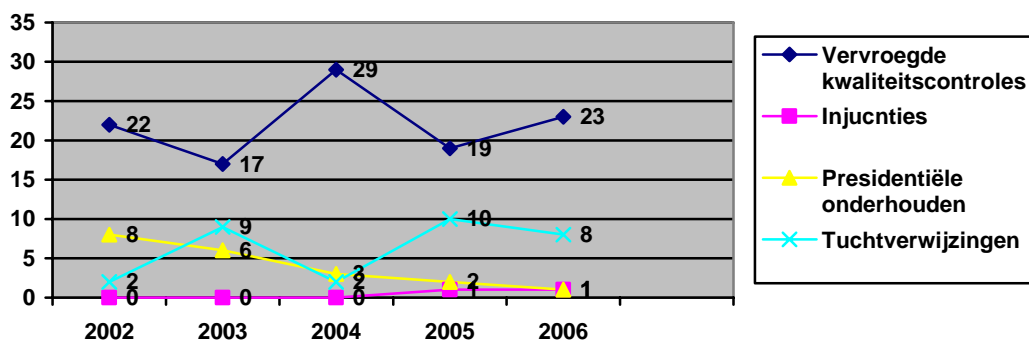
RESULTATEN	2003	2004	2005	2006
Beslissingen tot vervroegde controle	17	29	19	23

Injunctie			1	1
Ingebrekestelling			1	0
Gesprek tussen gecontroleerde revisor en voorzitter IBR	6	3	2	1
Tuchtdossiers	9	2*	10	8
<b>TOTAAL</b>	<b>32</b>	<b>34</b>	<b>33</b>	<b>33</b>

(IBR, 2003; IBR, 2004; IBR, 2005; IBR, 2006)

\*In 2004 heeft er ook nog een opvolging van de 9 doorverwezen dossiers in 2003 plaatsgevonden. Drie ervan werden naar de Commissie van Toezicht doorverwezen, zes dossiers werden aan een vervroegde controle onderworpen.

**Grafiek 2: Controles met specifieke administratieve of disciplinaire opvolging**



In 2006 kunnen we opmerken dat 22 gevallen werden verzocht om extra informatie te verschaffen. Dit is beduidend minder dan in 2002 en een achteruitgang ten opzichte van 2003 en 2004. Er werd beslist 23 vervroegde controles door te voeren, hierin kunnen we een algemene stijging opmerken ten opzichte van de voorgaande jaren. Voorts kan opgemerkt worden dat er in 2006 slechts één gesprek werd gevoerd met de voorzitter van het IBR. Tijdens de andere jaren waren dit er toch een aantal meer. Het opvallendste cijfer is dat van het aantal gevallen van doorverwijzing naar de Tuchtcommissie. De voorstellen voor doorverwijzing zijn ten opzichte van vroeger, namelijk 2002 en eerder, een stuk groter. Dit is te wijten aan het systeem van het Instituut voor 2002. Toen paste men het systeem van confraternele controle nog toe (zie ook hoofdstuk 1.1) en werd er mogelijk minder snel doorverwezen naar een

tuchtinstantie omdat er veel kritiek was op dit systeem. De betrouwbaarheid van de confrater werd vaak in vraag gesteld met als gevolg dat er dikwijls geen gevolg aan een beslissing of beoordeling van de confrater werd gegeven.

Er worden dus ofwel meer fouten en gebreken vastgesteld, ofwel wordt er sneller om meer verantwoording en informatie gevraagd. Er moet wel opgemerkt worden dat er in 2006 terug een sterke daling heeft plaatsgevonden van het aantal doorverwijzingen naar de Tuchtcommissie. Dit cijfer heeft volgens het IBR niet te maken met het minder streng optreden van de Tuchtcommissie, maar wel met simpelweg het minder aantal dossiers die een opvolging vereisten.

Hieruit zouden we kunnen besluiten dat er een dalende trend is in de vraag om extra informatie en een stijging in het aantal vervroegde controles en het aantal tuchtdossiers. Dit kan te wijten zijn aan het strenger optreden van de Commissie en het advies van het ACCOM dat er voor zou moeten zorgen dat de revisor zijn functie kwaliteitsvoller uitoefent. Het ACCOM is een onafhankelijke instantie die werd opgericht in 2002 om toezicht en advies aan revisoren te verlenen. Ze zou een hulp moeten bieden aan de verbetering van de kwaliteit van het beroep. De rol en bevoegdheden van het ACCOM worden in hoofdstuk 5 besproken. Voorts kan dit ook te wijten zijn aan de nieuwe normen inzake kwaliteitscontrole. De Raad kan een doorverwijzing eisen naar een tuchtinstelling indien het om grote problemen gaat.

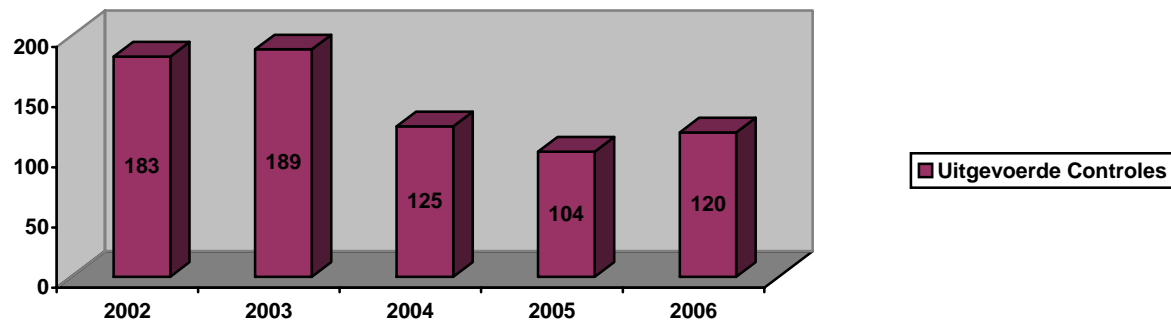
De oorzaken van de dossiers die een opvolging vereisen hebben meestal betrekking op volgende punten:

- De werkwijze van de revisor of van het kantoor kan verbeterd worden;
- Onbestaande of ontoereikende risicoanalyse;
- Niet in acht nemen van de algemene controlenormen met betrekking tot het controleverslag;
- Kantooradministratie en verslaggeving aan het IBR die kan verbeterd worden;

- Inbreuk tegen artikel 3<sup>9</sup> van de wet van 21 juli 1953.

Belangrijk is op te merken dat niet enkel de resultaten van de Commissie Kwaliteitscontrole mogen vergeleken worden. In samenstel met deze resultaten moeten de resultaten van de Commissie van Toezicht en van de Tuchtinstanties vergeleken worden om te komen tot een waarheidsgetrouw beeld en besluit.

**Tabel 4: Aantal individuele controles**



In tabel vier is een overzicht gegeven van de uitgevoerde individuele controles gedurende de periode 2002-2006. De daling van het aantal individuele controles vanaf 2004 is te wijten aan de toepassing van de nieuwe normen inzake Kwaliteitscontrole. De nieuwe norm bevat onder andere de verplichting om kantoren met ten minste tien personen die ze kunnen vertegenwoordigen te onderwerpen aan een controle omtrent hun interne organisatie.

### **2.3 Versterking van de kwaliteitscontrole**

Als gevolg van de recente internationale ontwikkelingen<sup>10</sup> op het gebied van kwaliteitscontrole, heeft de Raad van het Instituut pogingen gedaan om de procedures van toezicht en kwaliteitscontrole op het beroep te verbeteren en te versterken. De Raad is zich bewust van de belangrijke rol die de kwaliteitscontrole inneemt in het beroep van de bedrijfsrevisor. Voorts beseft de Raad ook welke impact een verbeterde en versterkte kwaliteitscontrole heeft op

<sup>9</sup> Art. 3. <W 21-02-1985, art. 33> De bedrijfsrevisor heeft als hoofdtaak alle opdrachten uit te voeren die bij of krachtens de wet aan de bedrijfsrevisoren uitsluitend zijn toevertrouwd en op algemene wijze, alle controle-opdrachten te vervullen met betrekking tot boekhoudkundige staten van ondernemingen, verricht met toepassing van of krachtens de wet.

<sup>10</sup> Hiermee wordt bedoeld de aanvaarding van de Achtste Richtlijn in Europa m.b.t. de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen.

de geloofwaardigheid van het beroep. In de loop van 2006 werden bijvoorbeeld volgende beslissingen genomen, en enkele ervan reeds uitgevoerd, om de kwaliteitscontrole te versterken:

- Er werden twee extra kaderleden angeworven om de diensten van het Instituut te versterken. Meerbepaald om bijvoorbeeld de mogelijkheden van administratieve opvolging van de dossiers en van voorbereiding van tuchtdossiers te verbeteren. In begin 2006 heeft er nog een bijkomende aanwerving plaatsgevonden om de beschikbare middelen te verhogen met betrekking tot de kritische controles van de aangeduide revisoren;
- De controleverslagen van de aangeduide revisoren werden gestandaardiseerd. Zo wordt de besluitname door de Commissie Kwaliteitscontrole vergemakkelijkt en kunnen er minder misverstanden ontstaan bij de aanbevelingen aan de gecontroleerde revisoren;
- Een procedure van systematische opvolging die er voor zorgt dat de zwakheden die een vervroegde controle veroorzaakten, kunnen opgevolgd worden;
- Leidraden met specifieke informatie voor de banksector en verzekeringsector;
- Een duidelijke organisatie van vervroegde controles tijdens een geval van tuchtverwijzing vermits de tuchtsancties zelf niet in staat zijn om gebreken te verbeteren;
- De resultaten van de individuele kwaliteitscontroles moeten doorgegeven worden aan het bestuursorgaan van het kantoor. Dit zou voornamelijk in de grootste kantoren moeten gebeuren (IBR, 2006).

### **3 Commissie van Toezicht**

#### **3.1 Werking van de Commissie**

Het erop toezien dat de bedrijfsrevisoren hun beroepskennis op permanente wijze vervolmaken en hun taken vervullen met de nodige bekwaamheid, onafhankelijkheid en discretie, berust tot het domein van de Commissie van Toezicht. Deze taak is gebaseerd op artikel 3 van de wet van 21 juli 1953, houdende de oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren. Men tracht deze taak uit te voeren door de bedrijfsrevisor te verplichten één keer per jaar zijn jaarlijkse mededeling aan het IBR over te maken. Deze mededeling bevat een tabel waarin de opdrachten worden vermeld die de revisor heeft verricht tijdens het afgelopen jaar en de bezoldiging die hiervoor ontvangen is (IBR, 2000; IBR, 2005; IBR, 2006).

De Commissie van Toezicht bestaat uit minstens vier Raadsleden en een aantal leden bepaald door de Raad onder de bedrijfsrevisoren. De duur van het mandaat bedraagt drie jaar en is na afloop hernieuwbaar. De leden moeten minstens meer dan vijf jaar op de ledenlijst zijn ingeschreven. In 2006 telde de Commissie zeventien leden (IBR, 2006).

In 2004 heeft men besloten om de Commissie uit te breiden met twee nieuwe leden. Dit besluit is het gevolg van de veelheid van toezichtactiviteiten die berusten op de schouders van de Commissie en met het oog op de toekomst. Ook het administratieve personeel zal een extra kracht krijgen om zo een snellere opvolging van toezichtdossiers mogelijk te maken. Het aantal dossiers bleef de laatste jaren toenemen en daardoor werd de Commissie van Toezicht gedwongen om hierop een antwoord te bieden en ervoor te zorgen dat de dossiers blijvend met de nodige efficiënte afgehandeld kunnen worden. Voorts heeft men er ook voor gekozen de werkzaamheden functioneel op te delen. Een beperkt aantal commissieleden is belast met het voorbereiden van specifieke dossiers rond de hoofdactiviteit van de revisor en de gefailleerde vennootschappen. Vervolgens zullen deze dossiers besproken worden om toch tot een collegiaal besluit te komen. Het is dus zeker niet de bedoeling door de

functionele opdeling van de werkzaamheden, ook de beslissingen op te delen. De besluiten blijven collegiaal genomen worden. (IBR, 2004).

De Commissie van Toezicht en de Commissie Kwaliteitscontrole vergaderen regelmatig teneinde de activiteiten van beide Commissies op mekaar af te stemmen en om een praktisch verantwoorde oplossing te bieden voor gezamenlijke dossiers (Meunier, 2006).

### 3.2 Bespreking van de resultaten

Zoals reeds gezegd in het vorig hoofdstuk, dienen de resultaten van de Commissie van Toezicht en haar behandelde dossiers ook aan bod te komen bij een eventuele vergelijking. In onderstaande tabel wordt een overzicht gegeven van de geopende dossiers die in 2006 behandeld werden.

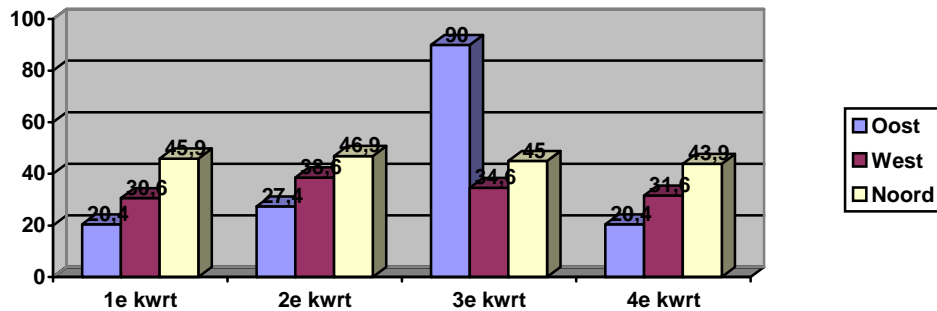
**Tabel 4: Overzicht dossiers 2006**

Jaar van opening	Behandeld in 2006	Afgesloten in 2006	Nog open op 31/12/2006
1999	2	0	2
2000	4	0	4
2001	4	1	3
2002	6	1	5
2003	45	24	21
2004	42	23	19
2005	74	47	27
2006	277	84	193
<b>Totaal</b>	<b>454</b>	<b>180</b>	<b>274</b>

(IBR, 2006)



**Grafiek 3: Overzicht Dossiers 2002-2006**



(IBR, 2006)

In 2006 heeft de Commissie van Toezicht 454 dossiers geopend, waarvan er 277 geopend werden gedurende het jaar. De stijging ten opzichte van 2005 waar er 168 nieuwe dossiers werden geopend, is te wijten aan de bijkomende analyses die de Commissie heeft uitgevoerd in de verzekeringsmaatschappijen en vzw's op verzoek van de Raad. Wanneer we vergelijken met het jaar 2003, waar er 268 dossiers geopend werden, kunnen we ook spreken van een daling. Dit is te verklaren door de verschillende commissarisverslagen m.b.t. ondernemingen die in 2004 in staat van faillissement werden verklaard, niet langer aanleiding gaven tot het systematisch aanleggen van een dossier. Dit wil zeggen dat wanneer er na een eerste contactopname al een toereikende opheldering werd verschaft, men geen nieuw dossier hiervoor zal openen.

In volgend schema bevindt zich een overzicht van de behandelde (toezicht)dossiers doorheen de jaren en de oorsprong van de dossiers:

**Tabel 5: Overzicht behandelde dossiers en oorsprong dossiers**

	2002	2003	2004	2005	2006
<b>Externe Bronnen</b>					
Procureur-generaal	–	–	–	–	–
Hoge Raad voor Economische Beroepen	–	–	–	–	–
Parket en rechtbanken	3	6	16	11	11
Klachten en mededelingen	26	23	20	31	39

Toezichthoudende organen/Beroepsinstellingen	8	1	1	–	1
<b>Subtotaal</b>	37	30	37	42	51
<b>Eigen Bronnen van het Instituut</b>					
Commissie Kwaliteitscontrole	4	4	4	–	–
Aangifte gerechtelijke procedure door de revisor	3	8	5	8	14
Jaarlijkse mededeling door de revisor	–	75	36	13	101
Interne informatie van het IBR	–	14	7	15	24
<b>Subtotaal</b>	7	101	52	36	139
<b>Andere Bronnen</b>					
<b>Bijlagen bij het Staatsblad</b>	4	12	12	7	14
<b>Pers</b>	10	6	8	16	31
<b>Balanscentrale van de NBB</b>	107	104	58	62	42
<b>Diverse oorsprong</b>	14	15	11	–	–
<b>Subtotaal</b>	135	137	89	85	87
<b>TOTAAL</b>	<b>179</b>	<b>268</b>	<b>178</b>	<b>163</b>	<b>277</b>

(IBR, 2006)

Het voornaamste besluit dat we hieruit kunnen trekken, is dat het aantal dossiers doorheen de jaren vrij stabiel is gebleven, terwijl het aantal geopende dossiers verhoogd is. Buiten het feit dat de Commissie de eigen bronnen van het Instituut zo goed en veel mogelijk tracht te gebruiken, vinden de meeste dossiers hun oorsprong uit de rubriek "Andere Bronnen." De Balanscentrale van de NBB speelt nog steeds een grote rol hierin en is nog steeds de grootste bron voor het openen van dossiers voor de Commissie van Toezicht. De Balanscentrale van de NBB heeft tot opdracht de jaarrekeningen te verzamelen van alle actieve vennootschappen in België. Zij zorgt ervoor dat deze kunnen beschikbaar gesteld worden aan investeerders, derden, enzovoorts. 304.000 ondernemingen hebben in 2006 hun jaarrekening neergelegd, goed voor 323.000 jaarrekeningen in totaal (BNB, 2006).

## 4 De Tuchtinstellingen

### 4.1 Werking Tuchtinstellingen

De Tuchtinstellingen bestaan uit de Tuchtcommissie en de Commissie van Beroep. De Tuchtcommissie is belast met de dossiers in eerste aanleg, de Commissie van Beroep is belast met het hoger beroep tegen de besluiten genomen in eerste aanleg. Sinds 2004 worden alle tuchtbeslissingen en behandelde dossiers gepubliceerd op de website van het IBR. Zo wil men ervoor zorgen dat iedereen deze informatie kan opvragen of bekijken indien nodig. Voorts geeft deze methode ook een geordend overzicht op regelmatige tijdstippen van de behandelde tuchtdossiers (IBR, 2004).

Nadat een besluit door de tuchtinstanties is genomen, let de Raad erop dat de sancties op juiste wijze worden nageleefd. Indien zou blijken dat dit niet gebeurt zal de Raad het dossier terug overmaken aan de tuchtinstellingen en zullen deze de nodige maatregelen treffen (IBR, 2006).

### 4.2 Resultaten en vaststellingen tuchtuitspraken

Net zoals reeds gebeurd is bij de Commissie Kwaliteitscontrole zullen ook nu de resultaten geëvalueerd worden van de voorbije jaren. In de tabel hieronder worden de uitspraken van de tuchtinstanties voor 2006 voorgesteld:

**Tabel 6: Tuchtuitspraken 2006**

Tuchtuitspraken tegen bedrijfsrevisoren 2006	Eerste aanleg	Eerste aanleg	Beroep	Beroep
	N*	F	N	F
Waarschuwing	3	3	-	-
Berisping	5	2	-	1
Schorsing	4	-	-	1
Schrapping	1	-	1	-
Tussenvonnissen	2	1	1	1
Vordering	2	-	-	-

ongegrond of ingetrokken				
<b>Subtotaal</b>	17	6	2	3
<b>Totaal</b>	<b>23</b>			<b>5</b>

(IBR, 2006)

\* N staat voor Nederlandstalig, F voor Franstalig

**Tabel 7: Tuchtuitspraken periode '95-'01**

Tuchtuitspraken tegen bedrijfsrevisoren periode '95-'01	AANTAL
Waarschuwing	10
Berisping	7
Schorsing	26
Schrapping	5
Gegronnd, geen sanctie	3
Ongegrond of ingetrokken	3
Nog geen uitspraak	17
<b>Totaal</b>	<b>71</b>

(IBR, 2001)

Wanneer we de resultaten vergelijken valt op dat voor de hele periode van 1995 tot en met 2001 het totaal aantal tuchtuitspraken tegen bedrijfsrevisoren (71) in verhouding veel minder zijn dan in enkel het jaar 2006 (23). Er is een stijgende trend om revisoren sneller naar de tuchtinstanties door te verwijzen.

Tijdens 2006 heeft de Raad beslist om 26 dossiers aan de tuchtinstanties over te maken:

- 19 Dossiers hebben betrekking op deontologische en/of technische inbreuken;

- 7 Dossiers hebben betrekking op administratieve tekortkomingen, zoals de niet-betaling van de bijdragen.

Vervolgens wordt een overzicht gegeven in schemavorm van het aantal dossiers overgemaakt aan de tuchtinstanties vanaf 1996 tot en met 2006.

**Tabel 8: Dossiers Tuchtinstanties periode 1996-2006**

Jaar	Aantal ingediende dossiers
1996	8
1997	16
1998	9
1999	6
2000	2
2001	20
2002	37
2003	26
2004	34
2005	27
2006	26

(IBR, 2006)

Hieruit kunnen we vaststellen dat het aantal de laatste jaren schommelt tussen de 25 en 35 ingediende dossiers. Toch vrijwel meer dan vroegere jaren. Dit kan echter te verklaren zijn aan de toen nog niet zo uitgebreide en strenge wetgeving. Er worden sneller straffen uitgegeven dan vroeger.

#### **4.3 Besluiten bij de resultaten**

Wanneer we de resultaten van de Commissie van Toezicht, de Commissie Kwaliteitscontrole en de Tuchtinstellingen naast mekaar vergelijken, komen we tot het besluit dat er een dalende trend is in de vervroegde controles en vraag om extra informatie, en een stijgende trend in het aantal tuchtdossiers. Een mogelijke reden hiervoor zou kunnen zijn dat de Commissie Kwaliteitscontrole, naar eigen zeggen, strenger optreedt. Voorts is er in 2003 ook het ACCOM opgericht dat uitvoerig zal besproken worden in hoofdstuk 5. Dit orgaan zou er voor moeten zorgen dat de revisor zijn functie kwaliteitsvoller uitoefent. Ook de

resultaten van de Commissie van Toezicht vertonen een dalende trend in het aantal behandelde dossiers. Na de piek in 2003 van 268 dossiers kent men enkel nog dalingen. Grote veranderingen zijn er echter nog niet merkbaar, hier rijst dus de vraag of België niet beter af zou zijn met een extern toezichtorgaan om de dossiers in de drie organen sterk te verminderen en het vertrouwen van het publiek terug te winnen. Hiervoor zullen we in het tweede gedeelte van deze eindverhandeling een vergelijkende studie uitvoeren tussen België en onder andere Nederland en de Verenigde Staten, waar er wel al een publiek extern toezichtorgaan is.

## **5 HET ACCOM EN DE HOGE RAAD**

### **5.1 Het ACCOM**

Het Advies -en controlecomité is in het leven geroepen in het kader van de problematiek van de onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisor. De onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisor vormt een belangrijk aspect van kwaliteit met betrekking tot de uitoefening van zijn beroep. Het comité werd in 2002 opgericht<sup>11</sup>, samen met een instelling van de corporate governance wetgeving. Sinds 2003 is het comité actief in het dagelijks leven. Het comité is een onafhankelijke gedecentraliseerde overheidsdienst met rechtspersoonlijkheid. Het comité telt negen leden die geen lid zijn van zowel het IBR als de Hoge raad voor economische beroepen<sup>12</sup> (IBR, 2006).

De opdrachten van het Advies –en controlecomité zijn tweeledig. Een eerste opdracht bestaat uit het verstrekken van voorafgaande adviezen aan een revisor. Deze adviezen kunnen enerzijds gebaseerd zijn op de vraag van een verenigbaarheid van een prestatie met de onafhankelijke taakuitvoering. Anderzijds kunnen ze gebaseerd zijn op een vraag tot afwijking van het verbod, bepaald in artikel 133 van het wetboek van vennootschappen. Een tweede opdracht is de controle met betrekking tot het naleven van de onafhankelijkheidsregels. Indien noodzakelijk kan het comité een zaak doorverwijzen naar het bevoegde tuchtorgaan bij het IBR (W.Ven., art.133). De adviezen van het comité worden bezorgd aan de desbetreffende bedrijfsrevisor en aan de HREB. De beslissingen die zijn genomen door het comité met betrekking tot de doorverwijzing naar tuchtinstanties, worden bezorgd aan de tuchtinstanties, de revisor, het IBR en de HREB (IBR, 2006).

---

<sup>11</sup> Koninklijk besluit van 4 april 2003, getroffen ter uitvoering van artikel 133 (wetboek vennootschappen), zoals gewijzigd door de voornoemde wet van 2 augustus 2002 regelt de oprichting van het comité.

<sup>12</sup> De Hoge raad voor economische beroepen (HREB) wordt besproken in 5.2

## **5.2 Hoge Raad voor de Economische beroepen**

Naar aanleiding van de inwerkingtreding van artikel 54 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen, werd de Hoge Raad voor de Economische Beroepen in het leven geroepen. Het orgaan bestond wel al eerder met beperkter bevoegdheden (sinds 1985 als de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat en werd in 1993 reeds hervormd tot de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat en de Accountancy). De Raad is een orgaan dat zelfstandig werkt en bezit rechtspersoonlijkheid (HREB, 2006).

De huidige leden van de Hoge Raad voor Economische Beroepen zijn benoemd voor de periode van 1 december 2006 tot 30 november 2012. Het lidmaatschap duurt dus zes jaar. De Hoge Raad bestaat uit zeven leden waaronder ook de voorzitter. De kandidaatstelling gebeurt via voordracht en de Koning beslist over wie er wordt benoemd. De Centrale Raad voor het Bedrijfsleven draagt vier leden voor. De andere drie leden worden voorgedragen door de Minister van Financiën en de Minister bij wie Middenstand onder zijn bevoegdheid ressorteert (HREB, 2006).

Tot de bevoegdheden van de Hoge Raad behoren het 'verstrekken van adviezen en aanbevelingen', 'het initiatierecht bij tuchtrechtelijke aangelegenheden', 'het overleg -en informatierecht' en tot slot het vervullen van activiteiten op internationaal niveau:

### *Verstrekken van adviezen en aanbevelingen*

Deze eerste taak is er op gericht bij te dragen tot de correcte uitoefening van de opdrachten van een economische beroepsbeoefenaar (in dit geval de revisor). Hierbij wordt voornamelijk het maatschappelijk belang vooropgesteld. Via adviezen of aanbevelingen tracht men aan de bedrijfsrevisoren een hulp te bieden. Meestal worden de adviezen uitgebracht op eigen verzoek, dit kan ook door de regering, het IBR, het IAB (Instituut voor Accountants en Belastingconsulenten) of het Beroepsinstituut van de Boekhouders en Fiscalisten gebeuren.



De Hoge Raad tracht bijvoorbeeld, in het geval van de revisor, adviezen of aanbevelingen uit te brengen die erop gericht zijn de verplichtingen t.o.v. de ondernemingsraad van een ondernemingen te verduidelijken (HREB, 2006).

*Initiatierecht bij tuchtrechtelijke aangelegenheden*

De Hoge Raad heeft de bevoegdheid om bij de Tuchtcommissie een klacht in te dienen tegen het IBR, het IAB of het Beroepsinstituut van de Boekhouders en Fiscalisten. De Tuchtcommissie zal dan op haar beurt de klacht behandelen en de HREB op de hoogte stellen van het besluit (HREB, 2006).

*Overleg –en informatierecht*

Op regelmatige basis pleegt de Hoge Raad overleg met het IBR, het IAB of het BBF. Voorts beschikt de Hoge Raad ook over speciale informatierechten. Zo is elk instituut verplicht de Hoge Raad te informeren over bijvoorbeeld stages, opleidingen, enzovoorts (HREB, 2006).

*Activiteiten op internationaal niveau*

Samen met een vertegenwoordiging van de Minister van Economie en het Instituut der Bedrijfsrevisoren, neemt een vertegenwoordiging van de Hoge Raad deel aan de vergaderingen van het "Committee on Auditing". Dit Comité is opgericht door de Europese Commissie, en is belast met een uitwisseling van gedachten op Europees niveau van de te verwachten ontwikkelingen m.b.t. economische beroepen. Via dit Comité komen de Europese normen, zoals de Europese aanbeveling omtrent de onafhankelijkheid van de commissaris, tot stand (HREB, 2006).

## ***DEEL 2***

# ***KWALITEITSCONTROLE IN DE EXTERNE AUDIT IN EUROPA EN DE VERENIGDE STATEN***

## **1 Situatie in de EU**

### **1.1 Toekomst van de kwaliteitscontroles**

In hoofdstuk 1, deel 1 werden reeds de belangrijkste wijzigingen met betrekking tot de kwaliteit en kwaliteitscontroles van een audit aangehaald. Ook naar de toekomst toe, zal er aandacht moeten besteed worden aan de organisatie van de controles. Er bestaan twee grote discussiepunten op het gebied van de kwaliteitscontrole:

Eerst en vooral zal men een onderscheid moeten maken tussen de systemen *monitoring review* en *monitored peer review*. Wanneer gebruik gemaakt wordt van het systeem van *monitoring review*, wordt de controle uitgevoerd door personen extern aan het beroep. Hiertoe kunnen bijvoorbeeld ex-bedrijfsrevisoren behoren. Voorts wordt men in dit systeem ook onderworpen aan de controle via een stelsel van publiek toezicht (IBR, 2006; FEE, 2003).

In het systeem van *monitored peer review* gebeurt de controle door andere bedrijfsrevisoren en wordt de ultieme controle uitgevoerd door een stelsel van publiek toezicht. Voorts kan men uiteraard ook kiezen voor een tussenweg en een gemengde vorm van beide systemen gebruiken. In België is de Raad nog steeds voorstander van het *monitored peer review* systeem (IBR, 2006; FEE, 2003).

Ten tweede zal men een keuze moeten maken tussen eenvormige of gedifferentieerde kwaliteitscontroles. Hierbij zal men moeten nagaan of de controles alle aan dezelfde criteria (werkwijze, welke controleurs, ...) moeten voldoen of dat ze mogen gedifferentieerd worden naargelang de gecontroleerde revisor of vennootschappen. Op het gebied van eenvormige of gedifferentieerde controles, is de Raad voorstander van de eenvormige controles (IBR, 2006).

In het kader van de Europese Richtlijn heeft het IBR, en meerbepaald de Commissie Kwaliteitscontrole, gesproken met een aantal andere leden van de

EU. Zo werd duidelijk welke de huidige en toekomstige systemen zijn van kwaliteitscontroles in de betreffende landen. Het betreft de volgende landen:

- Luxemburg: Institut des Réviseurs d'Entreprises
- Frankrijk: Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes
- Duitsland : Institut der Wirtschaftsprüfer

Uit de gesprekken blijkt dat zowel Luxemburg, Frankrijk en Duitsland een monitored peer review systeem toepassen. In het Verenigd Koninkrijk past men ook het monitored peer review systeem toe, uitgezonderd voor de organisaties van openbaar belang. Bij deze organisaties past men het monitoring review systeem toe (IBR, 2006).

Om een algemeen beeld te verkrijgen van de situatie in Europa met betrekking tot het extern toezicht, wordt er vervolgens een korte schets gegeven met als concreet voorbeeld Nederland.

## **2 Extern toezicht en waarborging kwaliteit**

In juni 2006 heeft de FEE een paper gepubliceerd waarin wordt beschreven hoe er in de 29 lidstaten aan kwaliteitswaarborging wordt gedaan en in hoeverre mate het extern toezicht op het beroep is geïmplementeerd. De FEE heeft hiervoor een enquête uitgevoerd bij alle lidstaten van de EU over de huidige situatie. Voor 2008 moeten alle lidstaten hun "Statutory Audit Directive" ("Statutory Audit of Annual Accounts and Consolidated Accounts") hebben geïmplementeerd om de kwaliteit en organisatie van het beroep nog te verbeteren. Hiermee worden opleiding, ethische aspecten en begrippen zoals onafhankelijkheid bedoeld. Het is de bedoeling dat elk lid van de EU een kwaliteitswaarborgingsysteem implementeert dat onafhankelijk werkt en wordt gecontroleerd door extern toezicht (FEE, 2006).

### **2.1 Het kwaliteitswaarborgingsysteem**

De aandacht van dit hoofdstuk gaat uiteraard uit naar de resultaten voor extern toezicht in de EU, maar om volledig te zijn wordt kort ook besproken wat

volgens de FEE de resultaten en vereisten voor een efficiënt en effectief kwaliteitswaarborgingsysteem zijn. Wat het kwaliteitswaarborgingsysteem zelf betreft, worden in artikel 29 de volgende eisen door de richtlijn van 17 mei 2006 vooropgesteld:

- "het kwaliteitsborgingstelsel is op zodanige wijze opgezet dat het onafhankelijk is van de wettelijke auditors en auditkantoren die in het kader ervan worden beoordeeld, en dat het onderworpen is aan publiek toezicht als bedoeld;
- de financiering van het kwaliteitsborgingstelsel is afdoende verzekerd en gevrijwaard tegen enigerlei ongewenste beïnvloeding door wettelijke auditors en auditkantoren;
- aan het kwaliteitsborgingstelsel zijn voldoende middelen toegewezen;
- de personen die kwaliteitsbeoordelingen verrichten, beschikken over passende beroepskwalificaties en relevante beroepservaring op het gebied van wettelijke controle van jaarrekeningen en financiële verslaggeving, en hebben tevens een specifieke opleiding voor de uitvoering van kwaliteitsbeoordelingen genoten;
- de selectie van beoordelaars voor het verrichten van specifieke kwaliteitsbeoordelingen vindt plaats volgens een objectieve procedure, opgezet om belangenconflicten te voorkomen tussen de beoordelaars en de wettelijke auditors en auditkantoren die worden beoordeeld;
- de kwaliteitsbeoordeling, op basis van een adequate toetsing van een selectie van controledossiers, omvat onder meer een evaluatie van de naleving van de toepasselijke controlestandaarden en onafhankelijkheidseisen, van de kwantiteit en kwaliteit van ingezette middelen, van de door de auditor in rekening gebrachte honoraria voor controles en van het interne kwaliteitsbeheersingssysteem van het auditkantoor;
- over de kwaliteitsbeoordeling wordt een verslag opgesteld waarin de voornaamste conclusies van de kwaliteitsbeoordeling zijn opgenomen;
- ten minste om de zes jaar vindt er een kwaliteitsbeoordeling plaats;
- de algemene resultaten van het kwaliteitsborgingstelsel worden jaarlijks openbaar gemaakt;

- de uit de kwaliteitsbeoordelingen voortvloeiende aanbevelingen worden binnen een redelijke termijn opgevolgd door de wettelijke auditor of het auditkantoor.”

Uit de resultaten van het onderzoek van de FEE bleek dat alle landen weinig of geen aanpassingen in hun systeem voor waarborging van kwaliteit dienden door te voeren om tegemoet te komen aan de vereisten van de richtlijn van 17 mei 2006 (FEE, 2006). Om een effectief kwaliteitswaarborgingsysteem te creëren geeft de FEE in haar paper verder ook een voorstel met een 21-tal punten die kunnen bijdragen tot een effectief kwalitatief systeem of tot het verscherpen van de kwaliteit van het systeem:

1. Het kwaliteitswaarborgingsysteem staat onder toezicht van een publieke overheidsinstelling die waarborgt dat de auditfunctie is uitgevoerd met het oog op het maatschappelijk belang;
2. Een risicogebaseerde aanpak bij de verslagen over de waarborging van kwaliteit. Dit is bijvoorbeeld het geval om de frequentie van de verslagen op te stellen;
3. Systemen die ofwel de individuele auditor evalueren of de interne systemen of procedures van auditfirma's;
4. Een uitgebreid onderzoek naar het ontwerp, de implementatie en de effectiviteit van de interne controlesystemen binnen auditfirma's;
5. Een aanvaardbaar aantal van te controleren auditdossiers selecteren om de toepassing van de interne controlesystemen van auditfirma's in de praktijk na te gaan;
6. Tijdens het controleren van een dossier: nagaan of de kwaliteit van het bewijs goed is, of de ethische aspecten zijn gerespecteerd en of de auditor zijn onafhankelijk oordeel geleverd heeft;
7. De nood om een breed gamma van principes, ethische aspecten en standaarden voor het auditberoep te hebben om te voorzien in elk type audit;
8. Een jaarlijks terugkerend verslag met minimum informatie over elke individuele auditor of auditfirma;
9. Een bezoek ter plaatse bij de relevante auditor of firma;

10. Controleurs met de nodige competenties. Deze controleurs moeten een degelijke opleiding, training en ervaring hebben. Voorts dienen zij ook continu bijscholing te volgen;
11. De controleurs dienen de controles met de nodige objectiviteit en onafhankelijkheid uit te voeren;
12. De controleurs dienen betrouwbare klanteninfo geheim te houden en hun controlewerk regelmatig aan de klant te documenteren;
13. De controleurs staan zelf ook onder toezicht van een controleorgaan zodat de kwaliteit van de controles bewerkstelligd wordt;
14. Juiste en tijdige communicatie aan auditfirma's en auditoren over gedetailleerde bevindingen tijdens de kwaliteitscontrole;
15. Aanbevelingen en hulp aan de controleurs door het controleorgaan (waartoe de controleurs behoren) tijdens de kwaliteitscontroles. Follow-up door het controleorgaan van de handelingen van de controleur en eventuele aanpassingen van de auditor of firma bij gebreken;
16. Periodieke rapportering over de belangrijkste conclusies bij de kwaliteitscontrole aan het controleorgaan, de gecontroleerde auditor of de gecontroleerde auditfirma;
17. Publieke rapportering op regelmatige basis om samenvattende besluiten omtrent kwaliteitswaarborgingsprogramma's te rapporteren aan het publiek;
18. Een stelsel van mogelijke straffen in relatie tot de opgemerkte gebreken indien tucht noodzakelijk zou zijn;
19. Een systeem om klachten te ontvangen over auditoren, auditfirma's van derden. De mogelijkheid moet bestaan om deze klachten na te gaan en eventueel straffen op te leggen aan de auditor of auditfirma;
20. Een systeem van hoger beroep dat de auditor of auditfirma kan gebruiken om in te gaan tegen foute beslissingen over de waarborging van kwaliteit;
21. Elk orgaan of comité dat actie kan ondernemen tegen auditoren, zou moeten beschikken over ervaren auditoren en leden die geen accountant of auditor zijn. Zo kan een juist en effectief oordeel gevormd worden (FEE, 2006).

In bijlage 2 wordt er een overzicht gegeven van de verschillende lidstaten en

keuze van het systeem van kwaliteitswaarborging: 'monitoring' of 'monitored peer review'.

## **2.2 Extern toezicht in de EU**

Wat het extern toezicht betreft, beschikken er momenteel 13 lidstaten plus Noorwegen over een extern toezichtstelsel. Elk hebben ze hun eigen systeem met één of meerdere toezichtorganen. Het systeem is dus niet volledig identiek maar voldoet aan de basisprincipes van artikel 32 van de Richtlijn van 17 mei 2006:

Artikel 32 – Beginselen van het publiek toezicht:

- "1 De lidstaten zetten een doeltreffend stelsel van publiek toezicht op voor wettelijke auditors en auditkantoren. Dit stelsel is gebaseerd op de beginselen uiteengezet in de leden 2 tot en met 7;
- 2 Alle wettelijke auditors en auditkantoren zijn aan publiek toezicht onderworpen;
- 3 Het stelsel van publiek toezicht wordt beheerd door personen die zelf geen beroepsbeoefenaars zijn maar voldoende bekend zijn met de vakgebieden die voor de wettelijke controle van jaarrekeningen van belang zijn. De lidstaten kunnen evenwel toestaan dat een minderheid van beroepsbeoefenaren bij het beheer van het stelsel van publiek toezicht is betrokken. De bij het beheer van het stelsel van publiek toezicht betrokken personen worden geselecteerd volgens een onafhankelijke en transparante benoemingsprocedure.
- 4 Op het stelsel van publiek toezicht rust de eindverantwoordelijkheid voor het toezicht op:
  - a) de toelating en registerinschrijving van wettelijke auditoren en auditkantoren; en
  - b) de goedkeuring van normen op het gebied van beroepsethiek en interne kwaliteitbeheersing van auditkantoren, alsook van controlestandaarden; en
  - c) permanente scholing, kwaliteitsborging en onderzoek- en tuchtregelingen.



- 5 Het stelsel van publiek toezicht heeft het recht, waar nodig, om onderzoeken met betrekking tot wettelijke auditors en auditkantoren te verrichten en passende maatregelen te nemen.
- 6 Het stelsel van publiek toezicht is transparant. Dat houdt onder meer in dat jaarlijks werkprogramma's en activiteitenverslagen worden gepubliceerd.
- 7 Aan het stelsel van publiek toezicht zijn voldoende financiële middelen toegewezen. De financiering van het stelsel is afdoende verzekerd en gevrijwaard tegen ongewenste beïnvloeding door wettelijke auditors en auditkantoren."

De Europese Unie heeft in dit kader de EGAOB ('European Group of Auditors Oversight Bodies') opgericht. De EGAOB bestaat uit vertegenwoordigers van de externe toezichtorganen van de verschillende lidstaten of vertegenwoordigers van de Nationale ministeries. Het takenpakket van de EGAOB omvat volgende punten:

- De samenwerking tussen de nationale stelsels van publiek toezicht bevorderen en een uitwisseling tot stand brengen van optimale werkwijzen voor het opzetten van nationale stelsels en de permanente samenwerking tussen deze stelsels verzekeren;
- Een bijdrage leveren aan de technische beoordeling van stelsels van publiek toezicht van derde landen. De internationale samenwerking bevorderen tussen de lidstaten en derde landen;
- Een bijdrage leveren aan het technische onderzoek van internationale controlestandaarden, met inbegrip van de procedures voor de opstelling ervan, met het oog op de goedkeuring van deze standaarden op communautair niveau (IBR, 2006).

De landen die nog geen extern toezichtstelsel hebben, zijn momenteel bezig met wijzigingen om te kunnen voldoen aan de eis van een extern toezichtorgaan. Vanzelfsprekend is dit echter niet, omdat er in vele lidstaten grote wijzigingen in de wetgeving dienen te worden gedaan.

Uit de studie van de FEE blijkt dat in de meerderheid van de EU - lidstaten het extern toezichtstelsysteem geregeld is door overheidsinstellingen. Dit is het geval in Oostenrijk, Cyprus, Denemarken, Frankrijk, Hongarije, Italië, Slowakije, Spanje en Zwitserland. Een tweede groep gebruikt een gemengd systeem met zowel tussenkomst van overheidsinstellingen als tussenkomst door instellingen van het beroep zelf zoals het IBR in België. Hiertoe behoren dus België, Finland, Griekenland, Ierland, Malta, Zweden en het Verenigd Koninkrijk (FEE, 2006).

In de landen waar er nog geen extern toezichtstelsysteem is, zoals bijvoorbeeld in Luxemburg, is het nog onduidelijk hoe de structuur er precies zal uitzien. In bijlage 3 bevindt zich een overzicht van alle lidstaten en of ze al dan niet een extern orgaan hebben en hoe dit eventueel in zijn werk gaat (FEE, 2006). In bijlage 3 wordt een overzicht gegeven van de verschillende lidstaten en het al dan niet aanwezig zijn van een extern toezichtorgaan.

Hierna volgt een concreet voorbeeld over Nederland waar men de AFM (Autoritaire Financiële Markt ) heeft opgericht. Vervolgens zal ook besproken worden of er na de invoering van het extern toezicht enige vooruitgang merkbaar is. Belangrijk hierbij is de wetgeving ook te vermelden vermits deze in de loop van 2007 sterk gewijzigd is.

### **3 Concreet uitgewerkt voorbeeld: Nederland**

#### **3.1 Algemeen**

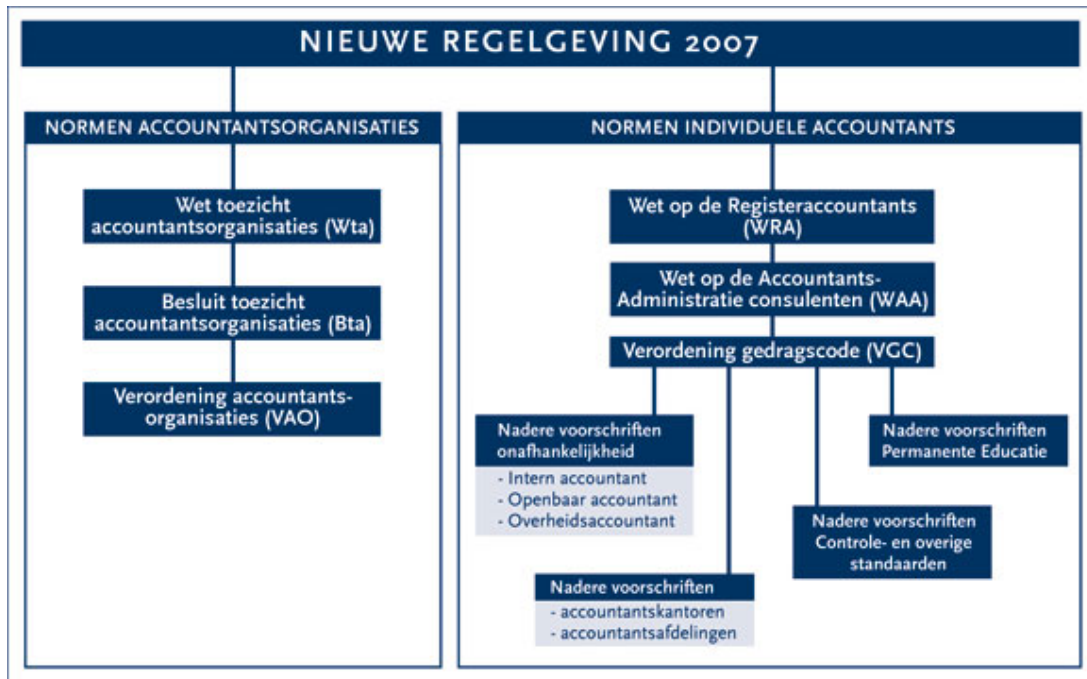
Wanneer men in Nederland spreekt over een bedrijfsrevisor, gebruikt men de term "registeraccountant". De (register)accountant in Nederland heeft dezelfde functie als de bedrijfsrevisor bij ons. Alle registeraccountants staan ingeschreven bij accountantsregister van het Koninklijk NIVRA. Het NIVRA is het Nederlands Instituut voor Registeraccountants. Net zoals het IBR bij ons is het NIVRA erop gericht een hoge kwaliteit van controle en verslaggeving te bevorderen door middel van waarborging van de nodige integriteit, objectiviteit en deskundigheid van het accountantsberoep (NIVRA, 2006).

Naast de registeraccountants zijn er in Nederland ook nog de Accountants-administratieconsulenten (AA). Ook zij kunnen een controleverklaring afleveren en vallen dus onder dezelfde regelgeving als de registeraccountants (zie figuur 1). De Accountant-administratieconsulent is een accountant die werkt voor middelgrote –en kleine ondernemingen in de land- en tuinbouw, voor beoefenaars van het vrije beroep en voor stichtingen en verenigingen. De Accountant-administratieconsulent geeft allround advies met betrekking tot bedrijfseconomische, fiscale en juridische zaken en op het vlak van automatisering. Verder biedt de AA hulp bij de administratie, stelt de jaarrekening samen, beoordeelt of controleert de jaarrekening en levert achteraf haar verklaring hierover af. De Nederlandse Orde voor Accountants-administratieconsulenten heeft dezelfde functie als het NIVRA bij de registeraccountants. Alle AA's die staan ingeschreven in het register der Accountants-administratieconsulenten zijn lid van de Novaa (Novaa, 2007).

### **3.2 Wet –en regelgeving in Nederland**

In 2007 is er heel wat veranderd in de wet –en regelgeving voor de registeraccountants in Nederland. Hierna volgt een overzicht van de huidige situatie en de heersende wet –en regelgeving.

**Figuur 1: Nieuwe regelgeving 2007**



(NIVRA, 2006)

In het linkse gedeelte van het schema wordt getoond welke de heersende normen zijn, opgelegd aan accountantsorganisaties<sup>13</sup> en aan de externe accountants<sup>14</sup>. Deze bestaan uit de Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta), Besluit toezicht accountantsorganisaties (Bta) en de Verordening accountantsorganisaties (VAO). De rechterkolom omvat de normen die gelden voor individuele registeraccountants. Deze bestaan uit de Verordening gedragscode en nadere voorschriften met betrekking tot de onafhankelijkheid, educatie, standaarden enzovoorts.

### **Regelgeving Accountantsorganisaties (Wta, Bta en VAO)**

De wettelijke regels bepaald door de Wta, het Bta en de VAO zijn van toepassing op de accountantsorganisaties die controles mogen uitvoeren.

<sup>13</sup> Vergunninghouders in de zin van de Wta die wettelijke controles mogen uitvoeren

<sup>14</sup> Registeraccountants werkzaam of verbonden aan een accountantsorganisatie en die door de accountantsorganisatie als extern accountant in het AFM register zijn ingeschreven.

Vervolgens zal de inhoud van de Wta, het Bta en de VAO kort besproken worden.

#### *Wet toezicht accountantsorganisaties*

Sinds de toepassing van de Wta (1 oktober 2006) mogen enkel nog accountantsorganisaties controles uitoefenen die beschikken over een vergunning. Deze vergunning wordt uitgegeven door de AFM. De vergunning kan verkregen worden door aan te tonen dat de accountantsorganisatie voldoet aan de wettelijke vereisten van de Wta. Deze wettelijke vereisten hebben betrekking op de objectiviteit, onafhankelijkheid, deskundigheid en geheimhouding van de externe accountants in samenhang met het beleid, de beleidsstructuur, het stelsel tot waarborging van de kwaliteit en de efficiënte bedrijfsuitoefening (Wta 19 januari 2006).

De AFM houdt onafhankelijk toezicht op de naleving van de regels opgenomen in de Wta, het Bta en de VAO. Hierbij werkt de AFM samen met het College voor Toetsing van de Kwaliteit (CTK). Indien er een eventuele overtreding plaatsvindt, kan de AFM een waarschuwing of boete geven of aangifte doen bij het Openbaar Ministerie. In hoofdstuk 3.3 volgt nog een verdere bespreking van de AFM (Wta 19 januari 2006).

#### *Besluit toezicht accountantsorganisaties (Bta)*

Het Besluit toezicht op de accountantsorganisaties is een uitbreiding van de wettelijke vereisten voor accountantsorganisaties besproken in de Wta. Meerbepaald bevat het Bta eisen omtrent de aanvraag van een vergunning, het stelsel tot waarborging van de kwaliteit en de uitoefening van de controles. Voorts bevat het Bta ook bepaling met betrekking tot de onafhankelijkheid, objectiviteit en melding van fraude. Het Bta is op 1 oktober 2006 in werking getreden. (Bta 14 september 2006).

Voor het stelsel tot waarborging van de kwaliteit stelt het Bta eisen aan het controledossier, de cliëntenadministratie en de aanvaarding van een opdracht.

Met betrekking tot de cliëntenadministratie dient volgende informatie te worden verzameld en bewaard voor een minimumperiode van zeven jaar:

- de naw-gegevens;
- of cliënt een OOB (organisatie van openbaar belang) is;
- naam externe accountant; en
- vergoedingen van de cliënt voor de wettelijke controle en voor de overige dienstverlening (Bta 14 september 2006).

De controledossiers dienen te voldoen aan de eisen inzake kwaliteit en moeten binnen een periode van twee maanden worden afgewerkt na ondertekening van de accountantsverklaring. Meerbepaald dient het controledossier volgende informatie te bevatten:

- controleplan;
- aard omvang controlewerkzaamheden;
- bevindingen, getrokken conclusies én overige relevante gegevens van belang voor de onderbouwing van de verklaring (Bta 14 september 2006).

Indien er een controle plaatsvindt bij een Organisatie van openbaar belang (OOB) Bij wettelijke controle van Organisaties van openbaar belang (OOB), dient de beoordeling van kwaliteit te gebeuren door een beoordelaar die geen enkele betrokkenheid heeft bij de uitoefening van de opdracht. Voorts dienen accountantsorganisaties criteria voorop te stellen om te kunnen bepalen voor welke andere wettelijke controles zo een kwaliteitsbeoordeling van toepassing is (Bta 14 september 2006).

#### *Verordening accountantsorganisaties (VAO)*

Sinds 1 januari 2007 is de nieuwe Verordening accountantsorganisaties in werking getreden. De verordening is van kracht op alle accountantsorganisaties die vergunninghouders zijn en dus wettelijke controles mogen uitvoeren (zie Wta). De VAO bevat uitwerkingen van de Wta –en Bta-bepalingen over het stelsel van kwaliteitsbeheersing, onafhankelijkheid en integere bedrijfsvoering.

### **3.3 Extern toezicht: AFM (Autoriteit Financiële Markten)**

In 2006 heeft de AFM haar medewerkers ingezet om de gedane controles waar te nemen. Vervolgens wordt het doel van het toezicht, de manier waarop het toezicht wordt uitgeoefend en waar het toezicht wordt op uitgeoefend beschreven.

#### *1. Doelstelling toezicht*

Het belangrijkste doel van de AFM is het verstevigen van de onderhandelingspositie van accountants en bevorderen dat accountants met de nodige objectiviteit en deskundigheid ten opzichte van cliënten hun controle uitvoeren. Hiermee wordt bedoeld dat het maatschappelijk belang voorop dient gesteld te worden en dat persoonlijke belangen niet zullen meespelen tijdens de uitoefening van de opdracht. Zo zal er een getrouw beeld worden gevormd over de financiële staten in een onderneming. De AFM zal er dus kritiek op toezien dat de normen uit de wet toezicht op accountorganisaties worden nageleefd (AFM 2006; Dinant, 2006).

#### *2. Waarop wordt toezicht gehouden?*

Zoals zojuist vermeld zal de AFM er dus kritisch op toezien dat de normen uit de wet toezicht op accountorganisaties worden nageleefd. De doelgroep bestaat dus uit de accountantorganisaties die wettelijke controles verrichten. De andere diensten die deze organisaties aanbieden staan niet onder het toezien oog van de autoritaire financiële markt. Deze diensten blijven onderworpen aan het toezicht van het NIVRA (AFM, 2006; Dinant, 2006).

#### *3. Hoe wordt er door de AFM toezicht gehouden?*

De AFM maakt gebruik van de verlening van een vergunning. Wanneer blijkt dat een accountantsorganisatie voldoet aan de normen uit de wet toezicht op accountantsorganisatie en het toezicht van de AFM doorstaan heeft, zal zij een vergunning verkrijgen. Indien blijkt dat er niet voldaan is aan de normen zal de AFM besluiten de vergunning uiteraard niet te verlenen

Enmaal een accountantsorganisatie zo een vergunning heeft verkregen zal deze organisatie op permanente basis worden onderworpen aan controles door

de medewerkers van de autoritaire financiële markt. De AFM zal zich voor deze controles beroepen op de reeds bestaande controlesystemen van het NIVRA. Uiteraard beslist zij uiteindelijk zelf welke methode wordt gebruikt om toezicht uit te oefenen (AFM, 2006; Dinant, 2006).

Voorts zal de AFM er ook op toezien dat niet alleen de normen worden nageleefd, maar dat ook de interne kwaliteitsbeheersingssystemen van de organisaties efficiënt is gestructureerd en verloopt. In dit kader zal vooral naar de kwaliteit van de geleverde informatie worden gekeken en naar de manier waarop deze informatie is vastgesteld (AFM, 2006; Dinant, 2006).

Om ervoor te zorgen dat de autoritaire financiële markt voldoende toezicht kan uitoefenen, verplicht zij de accountantorganisaties jaarlijks een self-assessment te verrichten. Dit assessment bestaat uit een vragenlijst die door de organisatie juist dient te worden ingevuld en ondertekend. Wanneer de AFM controle uitoefent zal zij dit jaarlijkse assessment raadplegen om het toezicht zo efficiënt mogelijk te kunnen uitvoeren (AFM, 2006). Tenslotte dient opgemerkt te worden dat er in Nederland ook het College Toetsing van Kwaliteit (CTK) bestaat. Dit college heeft een vergelijkbare taak met de Commissie Kwaliteitscontrole in België en is belast met de uitvoering van kwaliteitstoetsingen (NIVRA, 2006).

### **3.4 Vooruitgang of achteruitgang?**

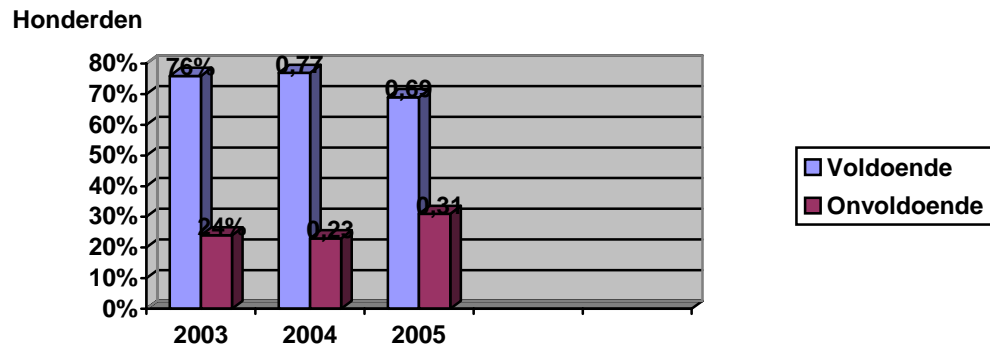
De vraag is nu of er wel degelijk enige verbetering merkbaar is na de alsmaar strenger worden wetgeving en extern toezicht. Het College Toetsing Kwaliteit heeft vastgesteld dat tijdens het jaar 2005/2006 31% van de gecontroleerde organisaties niet voldoet aan de heersende normen. De populatie bedroeg 191 accountantsorganisaties. Dit blijkt een stijging ten opzichte van vorig jaar waar er 23% van de gecontroleerde kantoren niet voldeden. Het College merkt op dat de organisaties met een onvoldoende resultaat meestal kleinere kantoren zijn. Dit blijft echter een onaanvaardbaar hoog resultaat volgens het College (NIVRA, 2006).

Vervolgens volgt een voorstelling van de resultaten van het College van de voorbije jaren met betrekking tot de toetsingen omtrent kwaliteit. Het resultaat



was ofwel voldoende, ofwel onvoldoende. De stijging in de periode 2005/2006 ten opzichte van de vorige jaren is duidelijk merkbaar op de grafiek

**Figuur 2: Resultaten College Toetsing Kwaliteit periode 2003-2005**



(NIVRA, 2005)

Het College is zich bewust van de achteruitgang ten opzicht van 2004/2005. De oorzaak ligt in de strengere regelgeving met scherpere beoordelingsnormen. Het is net op dat vlak dat kleine accountantorganisaties moeite hebben om te voldoen aan de gestelde eisen merkt het College op. Slechts één op drie organisaties voldoet aan de eisen voor kwaliteitsbeheersing. Het College heeft het NIVRA dan ook aangeraden om de kleinere organisaties hulp te bieden om te voldoen aan de eisen. De AFM tracht op haar beurt de kleine kantoren ook te helpen door hen te verplichten een verbeterplan in te dienen indien de kantoren een vergunning geweigerd werd. Wanneer blijkt dat dit verbeterplan perspectieven biedt, zal de AFM opnieuw een hertoets uitoefenen (NIVRA, 2006).

Uit de cijfers van het College blijkt dat na hertoetsing nog steeds 13 van de afgekeurde organisaties niet voldeden aan de gestelde normen of weigerden mee te werken. Het college raadt het NIVRA dan ook aan een tuchtprocedure op te starten tegen de leiding van deze accountantsorganisaties. Uit de resultaten van het NIVRA en het CTK blijkt dat de toetsingen qua aanpak enorm zijn verbeterd. De kosten die hieraan verbonden zijn, blijven echter zeer hoog. Het NIVRA registreerde het voorbije jaar € 2.300.000,- aan totale kosten. Om ervoor te zorgen dat de kwaliteit van de toetsingen op peil blijft en nog verbeterd wordt waar mogelijk, zal vanaf 2007 de CTK Academy starten waar

alle controleurs een verplichte opleiding dienen te lopen. Naar de toekomst toe is het de bedoeling de resultaten van de CTK-toetsingen beschikbaar te stellen voor de medewerkers van de AFM. Zo zou het toezicht nog kunnen versterkt worden en zou de totale lasten verminderen (NIVRA, 2006).

In de loop van 2006 heeft de AFM een enquête afgenomen bij haar stakeholders. Daarin werden vragen gesteld over het direct contact met de AFM, over de effectiviteit van de AFM, over de werkwijze van de AFM en over haar prestaties. 492 mensen hebben de enquête ingevuld waaronder mensen afkomstig uit de politieke sector, de consultancy sector en mensen die onder toezicht staan van een instelling of er werken (AFM, 2006).

Uit de resultaten blijkt dat het totaalbeeld over de AFM gematigd positief is. Opvallend is dat ook de consumenten tevreden zijn over de AFM. De meeste stakeholders vinden dat de kwaliteit ten opzichte van vorig jaar niet verbeterd is. Een kwart van de stakeholders vindt dat de kwaliteit wel verbeterd. Interessant is dat de langer onder toezicht staande instellingen een positiever oordeel vellen over de AFM (AFM, 2006).

De AFM is tevreden over de resultaten. Het belangrijkste besluit is dat de toezichthouder voor de één te veel doet en voor de ander te weinig, zodat ze nooit voor alle onder toezicht staanden goed kan doen. Haar belangrijkste doelstelling is de marktimperfecties voor het publiek te verminderen. De Nederlandse burger is dan ook de voornaamste stakeholder voor de AFM en uit de resultaten blijkt dat deze over het algemeen tevreden is over de werking, efficiëntie en prestaties van de AFM. Uiteraard wil zij ook aan haar stakeholders tegemoet komen die direct met haar toezicht te maken hebben. De AFM heeft besloten de enquête jaarlijks te herhalen zodat het extern toezicht op de voet gevolgd kan worden (AFM, 2006).

## **4 Revisoren en Toezicht in de Verenigde Staten**

### **4.1 Algemene opzet**

Na de beurscrash in 1929 en de daaropvolgende financiële depressie, kreeg de SEC (Securities and Exchange Commissie) na heel wat discussie de bevoegdheid om accountingstandaarden op te stellen en toezicht uit te oefenen op de auditors. De SEC heeft als doel investeerders te beschermen en een efficiënte, transparante en eerlijke kapitaalmarkt te bevorderen om kapitaalvorming te vergemakkelijken (SEC, 2007).

The American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) is de Amerikaanse organisatie voor alle gecertificeerde publieke accountants, waaronder dus ook de bedrijfsrevisor. Ook hun missie is dezelfde als die in Nederland en België: *'provide members with the resources, information and leadership to enable them to provide valuable services in the highest manner to benefit the public as well as employers and clients'* (AICPA, 2007).

Opvallend is dat er in de Verenigde Staten vooral gestreefd wordt naar een strikte toepassing van regels (rule-based), terwijl in vele andere landen, zoals bijvoorbeeld het Verenigd Koninkrijk, er geopteerd wordt voor zelfregulering via principes en richtlijnen in de vorm van codes (principles-based). Deze methode betekent dat er mag afgekeken worden van bepaalde aanbevelingen mits een duidelijke toelichting (BREESCH, 2006).

In januari 2007 is 'the Center for Audit Quality' (CAQ) van start gegaan. De CAQ is opgericht om investeerders, auditoren in de publieke sector en de auditmarkt te dienen. Haar missie bestaat erin om constructieve verbeteringen door te voeren in de vier belangrijkste waarden van het beroep: integriteit – eerlijkheid – objectiviteit – vertrouwen. De CAQ is een onafhankelijk orgaan van de AICPA. De CAQ heeft een eigen directieraad en door lid te zijn van de AICPA kan de CAQ makkelijk samenwerken met de AICPA over algemene zaken (CAQ, 2007).

Wat het externe kwaliteitscontrolesysteem in de Verenigde Staten betreft, maakt men een onderscheid tussen genoteerde en niet-genoteerde ondernemingen.

#### **4.1.1 Niet-beursgenoteerde ondernemingen**

Voor de auditkantoren die diensten verlenen aan niet-geregistreerde SEC ondernemingen, bestaat er een peer review program dat valt onder het toezicht van de Peer Review Board van de AICPA. Dit peer review program, system review genaamd, is erop gericht na te gaan of het kwaliteitscontrolesysteem in overeenstemming is met de kwaliteitscontrolestandaarden van het AICPA en dat de kwaliteitsbeheersingsmaatregelen worden nageleefd (AICPA, 2000).

#### **4.1.2 Beursgenoteerde ondernemingen**

Voor de kantoren die beursgenoteerde ondernemingen auditeren geldt lidmaatschap van 'the Center for Public Company Audit Firms' (CPCAF). Dit houdt ondermeer in dat elke drie jaar de kantoren moeten toestemmen om een peer review te ondergaan door een ander kantoor met vergelijkbare grootte en diensten (firm-on-firm review). Er kan echter getwijfeld worden aan deze soepele manier van het kiezen van een controleur (AICPA, 2002; AICPA, 2004).

Binnen het AICPA ontstond in 1977 de SEC Practice Section (SECPS) als een vrijwillige organisatie van accountantskantoren. De SECPS tracht de kwaliteit van de werkzaamheden van haar leden te verbeteren en te controleren zodat alle leden streven naar efficiëntie in het auditeren van ondernemingen die geregistreerd zijn bij de SEC. Registratie bij de SECPS is sinds 1990 verplicht voor kantoren die een of meerdere SEC vennootschappen auditeren. Door lid te zijn van het SECPS en door deel te nemen aan het peer review programma, is de kwaliteit van de diensten ten opzichte van de SEC verzekert (AICPA, 2002). De SECPS is in 2004 geherstructureerd en heet nu 'the Center for Public Company Audit Firms' (AICPA, 2004).

Het peer review heeft als doel na te gaan of het kwaliteitscontrolesysteem in overeenstemming is met de kwaliteitscontrolestandaarden en of de kwaliteitsbeheersingsmaatregelen worden nageleefd. Verder wordt er ook op toegezien dat het gecontroleerde kantoor de lidmaatschapsvereisten van het SECPS naleeft (SECPS, 2001).

## 4.2 Extern toezicht: PCAOB (Public Company Oversight Board)

### 4.2.1 Algemene aspecten

De PCAOB is een private, non-profit organisatie die zich richt op het toezicht van de auditors bij beursgenoteerde ondernemingen om de belangen van derden, investeerders enzovoorts te beschermen. De PCAOB is opgericht in 2002 door de Sarbanes-Oxley Act. De AICPA geeft advies aan de PCAOB over de verbetering van bestaande auditstandaarden en de ontwikkeling van eventuele nieuwe standaarden (PCAOB, 2002; AICPA, 2002).

De SOX-wet werd ingediend in 2002 door twee senatoren, Paul Sarbanes en Michael Oxley. De wet maakt geen onderscheid tussen Amerikaanse en niet Amerikaanse ondernemingen waardoor ze ook haar effect heeft in de Europese Unie. De wet is van toepassing op alle ondernemingen die op een Amerikaanse beurs genoteerd zijn.<sup>15</sup> De Sarbanes-Oxley Act bevat 11 secties waaronder ook de instelling van de Public Company Accounting Oversight Board:

1. Public Company Accounting Overview Board
  2. Auditor Independence
  3. Corporate Responsibility
  4. Enhanced Financial Disclosures
  5. Analyst Conflict of Interest
  6. Commission Resources of Interest
  7. Studies and Reports
  8. Corporate and Criminal Fraud Accountability
  9. White Collar Crime Penalty
  10. Corporate Tax Returns
  11. Corporate Fraud and Accountability
- (Ryngaert, C., 2003; Deloitte, 2004)

In sectie 101 van de sox-wet wordt omschreven welke de rechten en plichten van de PCAOB zijn. Om ervoor te zorgen dat de PCAOB op de meest efficiënte en effectieve wijze werkt, is er ook een intern toezichtorgaan opgericht om

---

<sup>15</sup> Amerikaanse beurzen: NYSE, NASDAQ

ervoor te zorgen dat de PCAOB voldoet aan al zijn verplichtingen. Dit intern toezichtorgaan werd opgericht in 2004 en kreeg de naam '*Office of Internal Oversight and Performance Assurance (IOPA)*'. De IOPA voert controles uit om ervoor te zorgen dat de PCAOB voldoet aan volgende doelstellingen:

- De PCAOB houdt rekening met mogelijke risico's verbonden aan hun opdrachten die de integriteit en effectiviteit kunnen beschadigen;
- De PCAOB doet al het mogelijke om de effectiviteit en efficiëntie van de opdrachten te verbeteren;
- De PCAOB rapporteert relevante financiële en operationele informatie over de gecontroleerde revisor/kantoren op betrouwbare, complete en tijdige wijze. Zij rapporteert deze informatie om een informatiebron te bieden voor het publiek en de SEC (Securities and Exchange Commission);
- De PCAOB zorgt ervoor dat haar werknemers de nodige kennis hebben van de heersende wetgeving en richtlijnen en tracht ervoor te zorgen dat de werknemers deze kennis ook in de praktijk correct toepassen;
- De PCAOB evalueert en gebruikt al haar bronnen op een efficiënte manier;
- De PCAOB tracht ervoor te zorgen dat het beroep van de externe audit enerzijds beschermd wordt en anderzijds gepromoot wordt bij het publiek (PCAOB, 2007).

#### **4.2.2 Auditnormen**

Eén van de door de PCAOB aan te nemen normen is de verplichting voor elk geregistreerd auditkantoor om nauwkeurige en gedetailleerde werkdocumenten of andere met de audit verbonden documenten op te stellen, die de basis van de auditbesluiten zullen vormen en die documenten ten minste zeven jaar te bewaren.

De aangenomen auditnormen zullen ook een "*second partner reviewing*" voorzien, alsook de verplichting inhouden om in elk verstrekt auditverslag een beschrijving te geven van de omvang van de audittesten die zijn uitgevoerd op de interne controle en de procedures van de 'emittent' (PCAOB, 2007; IBR, 2003).

#### **4.2.3 Sancties**

Indien een geregistreerd auditkantoor de wet *Sarbanes-Oxley*, de door de PCAOB voorgeschreven regels, de professionele standaards, enz. niet naleeft, zal de PCAOB naar eigen goeddunken disciplinaire en correctieve sancties kunnen opleggen:

- de tijdelijke schorsing of permanente intrekking van de registratie;
- de tijdelijke of definitieve schorsing van het recht van een persoon zich later te verenigen met om het even welk geregistreerd auditkantoor;
- boetes van 2 tot 15 miljoen USD (PCAOB, 2007; IBR, 2003).

## 5 Conclusies

Het beroep van auditor betekent een zekerheid voor vele gebruikers dat de financiële resultaten een getrouw en eerlijk beeld geven van de werkelijkheid, en of deze resultaten voldoen aan de vereiste wettelijke voorschriften. Recente schandalen (Enron, L&H, ...) hebben aangetoond dat faillissementen en frauduleuze praktijken de geloofwaardigheid van de kapitaalmarkt sterk aantasten. Het doel van de audit is financiële informatie aan de gebruikers te leveren van een zo hoog mogelijke kwaliteit. Dit doel kan enkel bereikt worden indien de geloofwaardigheid van het beroep ondersteund wordt door het publiek. De geloofwaardigheid in het beroep kan volgens de FEE worden verbeterd door het implementeren van geschikte en doeltreffende systemen voor de waarborging van kwaliteit en door toezichtmechanismen (FEE, 2003).

### 5.1 Zelfregulering ('monitored peer review')

In deel 2, hoofdstuk 1 werd reeds aangehaald dat er een keuze moet gemaakt worden tussen de systemen '*monitoring review*' en '*monitored peer review*' om een kwaliteitscontrole uit te oefenen op het beroep. Er kan uiteraard ook voor een tussenvorm gekozen worden waarbij men beide systemen gebruikt. Bij '*monitoring review*' gebeurt de controle door personen extern aan het beroep, bij '*monitored peer review*' gebeurt dit door internen van het beroep (zie deel 2, hoofdstuk 1). Aan beide systemen zijn er voor –en nadelen verbonden.

In haar paper over de vergelijkende studie van systemen van kwaliteitscontrole in Europa geeft de FEE aan dat in het systeem van '*monitored peer review*', het een voordeel is dat de controle uitgeoefend wordt door vakgenoten die kennis hebben over het vakgebied en de recentste audittechnieken. Ook zij benadrukt echter, net zoals de Europese Commissie, geen voorkeur te hebben voor één van beide systemen (FEE, 2006). De FEE vindt dat het nuttig kan zijn een combinatie te maken van zowel personen uit het beroep als personen extern aan het beroep (FEE, 2006).

In de Verenigde Staten is de AICPA de doeltreffendheid van haar huidige 'peer review' systeem nagegaan. Uit haar onderzoek blijkt dat het huidige systeem



aanvaardbaar is, maar dat het nog kan verbeterd worden door middel van een grotere transparantie ten opzichte van het publiek. Verder is zij ook tot de conclusie gekomen dat er een verwachtingskloof bestaat binnen het peer review systeem die nooit kan opgelost worden. Er bestaan namelijk gebruikers die verwachten dat een peer review elk gebrek binnen een bedrijf dient te ontdekken en dat elke peer review op exact dezelfde wijze dient gerapporteerd te worden. Dit is uiteraard onrealistisch vermits elke peer review een niveau van subjectiviteit en professioneel oordeel bevat. Voorts besluit de AICPA ook dat er zowel voor als na de oprichting van het PCAOB frauduleuze praktijken in het beroep boven water zijn gekomen (AICPA, 2006).

In bijlage 2 wordt een overzicht gegeven van de verschillende lidstaten met het soort systeem van kwaliteitswaarborging. Er is echter geen overeenkomst merkbaar inzake de keuze van een systeem voor lidstaten in dezelfde regio of met hetzelfde regime.

## **5.2 Overheidsregulering/Extern toezicht ('monitoring')**

De FEE benadrukt in haar rapport over de Europese Coördinatie van extern toezicht het belang van een toezichtorgaan dat de uitgevoerde kwaliteitscontroles opvolgt en controleert op efficiëntie. Ook benadrukt zij het belang van derden bij het toezicht op het beroep omdat zij een belangrijke rol spelen in de geloofwaardigheid van het beroep.

De Europese Commissie haalt aan dat er bij '*monitoring*' een grotere objectiviteit heerst en er bij een vaststelling van problemen makkelijker sancties kunnen opgelegd worden. Voorts vermeldt ze als nadeel de hoge kosten van het oprichten van een extern toezichtorgaan. Ze benadrukt echter wel dat ze voorlopig geen keuze maakt tussen de bestaande systemen omdat er nog te weinig informatie uit de praktijk beschikbaar is (EUROPESE COMMISSIE, 2002).

Ruud Veenstra, een voormalige externe auditor en momenteel onafhankelijk accountancyconsultant, pleit in de Accountant voor volkomen controle. Hij is van mening dat de huidige aanpak, gebaseerd op risicoanalyse, niet in staat is om objectieve bevindingen en feedback te geven aan de externe auditor en de

onderneming. Hij beweert dat de mogelijkheden van volkomen controle goed zijn voor het maatschappelijk verkeer en dus ook voor de externe auditor (Veenstra, 2007).

Uit de resultaten van het College voor Toetsing van Kwaliteit van het NIVRA is gebleken dat er een stijging was tijdens het jaar 2005/2006 van het aantal gecontroleerde accountantsorganisaties die niet voldeden aan de heersende normen. De stijging is aanwezig ondanks de oprichting van de Autoriteit Financiële Markten die opgericht is om de kwaliteit van de externe audit te verbeteren. Naar de toekomst toe is het aangeraden deze resultaten elk jaar te analyseren om de doeltreffendheid van het extern toezichtorgaan na te gaan en de oorzaak van de eventuele minder goede resultaten op te sporen.

### **5.3 Extern toezicht op Europees niveau**

De FEE is van mening dat er ook extern toezicht op EU-niveau moet bestaan. Volgens de FEE zijn o.a. volgende voordelen verbonden aan het extern toezicht op EU-niveau:

- vertrouwen opbouwen in de effectiviteit van een audit;
- verklaren hoe de EU beginselen van extern toezicht geïmplementeerd worden door de lidstaten en het beroep;
- de waarborging van kwaliteit ondersteunen;
- ...

Uit bovenstaande theoretische analyse kan er besloten worden dat aan beide systemen van *'monitoring'* en *'monitored peer review'* voor kwaliteitscontrole er voor –en nadelen verbonden zijn. Uit de analyse blijkt dat de Europese instellingen en beroepsorganisaties nog niet in staat zijn een duidelijke keuze te maken tussen beide systemen. Verder zijn ze zich bewust van de doeltreffendheid van een onafhankelijk toezichtorgaan. Het is op dit moment niet mogelijk om bovenstaande theoretische analyse te ondersteunen met empirische resultaten. Er zijn namelijk nog te weinig resultaten bekend over dit onderwerp. Het verdient de aanbeveling om deze resultaten de komende jaren op te volgen en te analyseren (FEE, 2003).

## LIJST GERAADPLEEGDE WERKEN

AFM (2006), *Rapport: Resultaten enquête Maakt de AFM het verschil?*, Amsterdam, pp.18

AFM (2007), *Toezicht van de AFM*, (online) (geraadpleegd op meerdere data)  
Dit document is consulteerbaar op het volgende webadres  
<[url/http://www.afm.nl/](http://www.afm.nl/)>

AICPA (2000), *Standards for performing and reporting on peer reviews*, (online)  
(geraadpleegd op meerdere data) Dit document is consulteerbaar op het  
volgende webadres <[url/http://www.aicpa.org/](http://www.aicpa.org/)>

AICPA (2002), *SECS peer review program, Jaarverslag AICPA 1997*, pp.8,  
(online) (geraadpleegd op meerdere data) Dit document is consulteerbaar op  
het volgende webadres <[url/http://www.aicpa.org/](http://www.aicpa.org/)>

AICPA (2006), *Task Force Issues, Recommendations, Rationale and Concerns*,  
p.11-23

AICPA (2007), *The fundamental purpose of the AICPA*, (online) (geraadpleegd  
op meerdere data) Dit document is consulteerbaar op het volgende webadres  
<[url/http://www.aicpa.org/](http://www.aicpa.org/)>

BRANSON J. en SCHOCKAERT D. (2006), *Historiek en toekomst van de  
Algemene controlenormen van het IBR*, *Accountancy en Bedrijfskunde*, 26(4),  
p.30-41

BREESCH D. (2006), *De relatie tussen het auditcomité en de externe auditor*,  
*Accountancy en Bedrijfskunde*, 26(8), p.3-10

BROECKMANS J. (2004) *Methoden van onderzoek en rapportering: Syllabus*,  
L.U.C., Diepenbeek, pp.212

CAQ (2007), The Center for Audit Quality, (online) (geraadpleegd op meerdere data) Dit document is consulteerbaar op het volgende webadres <url/http://www.thecaq.org/>

COLLEGE TOETSING KWALITEIT (2006), *Jaarverslag*, p.5-18

DELOITTE (2004), *Taking Control: A Guide to Compliance with section 404 of the Sarbanes-Oxley Act of 2002*, Peru, pp.43

DENDAUW C. (2006), *Een nieuwe Europese richtlijn betreffende de wettelijke controle van de jaarrekeningen*, Tax Audit & Accountancy, 1 (4), p.7-11

DINANT J. (2006), *Accountants onder toezicht van de AFM*, Financieel Dagblad

EUROPESE COMMISSIE (2000), *Aanbeveling van de Commissie inzake waarborging van de kwaliteit van de wettelijke controle in de Europese Unie: minimumvereisten*, 15 november 2000

EUROPESE COMMISSIE (2002), *Aanbeveling van de Commissie inzake onafhankelijkheid van de met de wettelijke controle belaste accountant in de EU: basisbeginselen*

EUROPESE RAAD (1984), *Achtste Europese Richtlijn*

EUROPESE RAAD (2005), *Wijziging van de Achtste Europese Richtlijn van 10 april 1984*

FEE (2003), *Discussion paper: European Co-ordination of Public Oversight*, p.6-18

FEE (2007), *Quality Assurance Arrangements Across Europe*, (online) (geraadpleegd op meerdere data) Dit document is consulteerbaar op het volgende webadres <url/http://www.fee.be/fileupload/upload/Quality%20Assurance%20Arrangements%20Across%20Europe%20012181200761426.pdf>

FEE (2005), *Discussion Paper – Adoption of International Standards on Auditing for use in the European Union*, pp.22

HREB (2007), *Hoge Raad voor de Economische Beroepen*, (online) (geraadpleegd op meerdere data) Dit document is consulteerbaar op het volgende webadres <url/http://www.cspe-hreb.be/popup.htm>

IBR (1999), *Jaarverslag*, Brussel

IBR (2000), *Jaarverslag*, Brussel

IBR (2001), *Jaarverslag*, Brussel

IBR (2002), *Jaarverslag*, Brussel

IBR (2003), *Jaarverslag*, Brussel

IBR (2004), *Jaarverslag*, Brussel

IBR (2005), *Jaarverslag*, Brussel

IBR (2006), *Jaarverslag*, Brussel

IBR (2006), *Vademecum van de Bedrijfsrevisor*, Brussel

IBR (2006), *Nieuwe controlenormen*, Brussel, pp.96

IBR (2006), *Organisatie van het beroep – Beroepsnormen*, (online) (geraadpleegd op meerdere data) Dit document is consulteerbaar op het volgende webadres <url/http://www.ibr-ire.be/ned/revisor\_org\_beroepsnormen.aspx>

IBR (2007), *Normen inzake Kwaliteitscontrole*, (online) (geraadpleegd op meerdere data) Dit document is consulteerbaar op het volgende webadres <url/http://www.ibr-ire.be/ned/downloads/normen\_kwaliteitscontrole.doc>

IOSCO (2005), *Survey Report on regulation and oversight of auditors*, pp.33

LYBAERT N. et al. (2001), *Financial Accounting*, Standaard Uitgeverij, Antwerpen, pp.596

NBB, *Nationale bank van België*, (online) (geraadpleegd op meerdere data) Dit document is consulteerbaar op het volgende webadres <url/http://www.bnb.be>

NIVRA (2006), *Algemene inleiding regelgeving accountants (organisaties/kantoren)*, (online) (geraadpleegd op meerdere data) Dit document is consulteerbaar op het volgende webadres <url/http://www.nivra.nl/>

NIVRA (2007), *Het accountantsberoep*, (online) (geraadpleegd op meerdere data) Dit document is consulteerbaar op het volgende webadres <url/http://www.nivra.nl/>

NOvAA (2007), *De AA-Accountant 'en profil': Het beroepsprofiel van de Accountant-Administratieconsulent*, Den Haag, p.7-8

OLIVIER H. (2001), *Kwaliteitsbeheersing in de wettelijke controle*, in: AERTS, W. en DEWEIRDT, E. *Accountancy in beweging*, Leuven, pp.275-293

PCAOB (2005), *Jaarverslag*, (online) (geraadpleegd op meerdere data) Dit document is consulteerbaar op het volgende webadres <url/http://www.pcaob.com/About\_the\_PCAOB/Annual\_Reports/2005.pdf>

PCAOB (2007), *Internal Oversight*, (online) (geraadpleegd op meerdere data) Dit document is consulteerbaar op het volgende webadres <url/http://www.pcaob.com/>

About\_the\_PCAOB/Internal\_Oversight/index.aspx<http://www.pcaob.com>>

PORTER B. et al. (2003), *Principles of External Auditing* (2e editie), John Wiley & Sons, Chichester, p.2-4

RYNGAERT C. (2003), *De verenigbaarheid van de Amerikaanse Sarbanes-Oxley Act met internationaal en Belgisch recht*, Leuven, pp.24

SEC (2007), *The Investor's Advocate: How the SEC Protects Investors, Maintains Market Integrity, and Facilitates Capital Formation*, (online) (geraadpleegd op meerdere data) Dit document is consulteerbaar op het volgende webadres <url/<http://www.sec.gov/about/whatwedo.shtml>>

SECPS (2001), *SEC Practice Section reference manual, SECPS Section 2000: Standards for performing and reporting on peer reviews*, p.2001-2032

VEENSTRA R. (2007), *Volkomen controle: het kan en het moet*, de Accountant, 112 (9), p.32-33

VERWILGHEN M. (2007), *De grootste hervorming van het revisoraat sinds meer dan twintig jaar*, Tax Audit & Accountancy, 2 (2), p.8-9

## **Juridische Bronnen**

Het Koninklijk Besluit van 13 oktober 1987 betreffende de stage

Het Koninklijk Besluit van 20 april 1989 tot vaststelling van het huishoudelijk reglement van het IBR

Het Koninklijk Besluit van 10 januari 1994 betreffende de rechten en plichten van de bedrijfsrevisoren, art.1-3

Het Koninklijk Besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van Vennootschappen, gewijzigd onder andere door het KB. van 4 april 2003

Het Koninklijk Besluit van 4 april 2003 tot oprichting van het ACCOM

Het Koninklijk Besluit van 27 april 2007 tot organisatie van het toezicht en de kwaliteitscontrole en houdende het tuchtreglement voor de bedrijfsrevisoren

Norm permanente vorming van 1 januari 1992

Wet van 21 juli 1953 houdende de oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren

Wet van 22 april 1999 betreffende bepalingen voor de HREB

Artikelen 130 en volgende, Wetboek van Vennootschappen betreffende de functie van de commissaris

Wet toezicht accountantsorganisaties van 19 januari 2006

Besluit Toezicht Accountantsorganisaties van 14 september 2006

Vordering Accountantsorganisaties van 1 januari 2007



## **BIJLAGEN**

<b>BIJLAGE 1: NORMEN INZAKE DE KWALITEITSCONTROLE.....</b>	<b>82</b>
<b>BIJLAGE 2: SYSTEEM VAN KWALITEITSWAARBORGING .....</b>	<b>92</b>
<b>BIJLAGE 3: OVERZICHT EXTERN TOEZICHT .....</b>	<b>94</b>

## **Bijlage 1: Normen inzake de Kwaliteitscontrole**

### **NORMEN INZAKE DE KWALITEITSCONTROLE<sup>16</sup> (08-11-2002)**

*Woord vooraf*

*Gezien het beroep van bedrijfsrevisor bij wet werd georganiseerd om onder meer hoge kwaliteitsnormen bij de uitvoering van controleopdrachten te waarborgen;*

*Gezien het nuttig is een regime van toezicht uit te werken dat gebaseerd is op de confraterniteit en niet op een bestuursrechtelijk onderzoek;*

*Gezien het toezicht uitgeoefend in het kader van de kwaliteitscontrole moet kunnen ontwikkeld worden in een geest van dienstverlening en solidariteit onder beroepsgenoten, en dat dit toezicht zoveel mogelijk incidenten moet voorkomen die te wijten zijn aan een gebrekkige organisatie van het kantoor of aan nalatigheid;*

*Gezien de aanbeveling van de Europese Commissie van 15 november 2000 "inzake waarborging van de kwaliteit van de wettelijke controle in de Europese Unie : minimumvereisten<sup>17</sup>";*

*Overwegende dat voormelde Europese aanbeveling een aantal preciseringen van de bestaande norm inzake confraterniteitscontrole d.d. 5 juli 1991 noodzakelijk heeft gemaakt;*

*Gezien de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren en in het bijzonder de artikelen 2, 9, 18bis en 18ter en de sedertdien door het Instituut der Bedrijfsrevisoren uitgebrachte reglementeringen, normen en aanbevelingen;*

**Gezien het advies van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen d.d. 17 mei 2002,**

*Heeft de Raad van het Instituut op zijn zitting van 8 november 2002 de hiernavolgende normen aangenomen. Deze normen treden in werking voor de kwaliteitscontroles die in 2003 worden opgestart en vervangen de norm d.d. 5 juli 1991.*

\*\*\*

---

<sup>16</sup> Versie goedgekeurd door de Raad van 8 november 2002, na het advies van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen van 17 mei 2002 en na aanpassingen door de Raad van 4 juli en 4 oktober 2002.

<sup>17</sup> *Publ. E.G.*, 31 maart 2001, L 91/91.

- 1. De bedrijfsrevisoren moeten hun beroepsactiviteit onderwerpen aan een kwaliteitscontrole.**
- 1.1.** De kwaliteitscontrole is een onderzoeksprocedure van de professionele activiteit van een bedrijfsrevisor die door een confrater wordt uitgevoerd. Het is één der belangrijkste middelen waarmee de Raad het toezicht, zoals voorgeschreven door artikel 18<sup>ter</sup> van de wet van 22 juli 1953, wenst uit te voeren.
- 1.2.** Voor de toepassing van onderhavige normen wordt, tenzij anders vermeld, bedoeld met bedrijfsrevisor, elke natuurlijke persoon of rechtspersoon ingeschreven op de ledenlijst van het Instituut der Bedrijfsrevisoren. Met betrekking tot de bedrijfsrevisoren-rechtspersonen, moet de kwaliteitscontrole slaan op het geheel van de organisatie en de activiteit van de vennootschap of de maatschap, alsook op de activiteit van iedere bedrijfsrevisor-natuurlijke persoon, die de vennootschap of de maatschap kan vertegenwoordigen. Nochtans kunnen de individuele controles met betrekking tot de bedrijfsrevisoren-natuurlijke personen worden beperkt tot een representatieve steekproef, op voorwaarde dat de vennootschap of maatschap voldoet aan de voorwaarden bepaald volgens de procedure voorzien in punt 7.6.
- 1.3.** De controle wordt uitgeoefend in een geest van confraterniteit. De kwaliteitscontrole beoogt het publiek en de toezichthouders ervan te overtuigen dat de bedrijfsrevisoren hun werkzaamheden uitoefenen overeenkomstig de controlenormen en de toepasselijke deontologische regels. Het biedt bovendien, meer algemeen, de gelegenheid kwaliteitsverbeteringen bij de beroepsuitoefening aan te moedigen.
- 1.4.** De kwaliteitscontrole is verplicht. De bedrijfsrevisoren die weigeren zich aan deze verplichting te onderwerpen, maken zich schuldig aan een inbreuk op de deontologie die de Raad aan de tuchtcommissie zal overmaken.
- 2.** *De Raad van het Instituut gelast de Commissie Kwaliteitscontrole met de opdracht om de kwaliteitscontrole te organiseren. De conclusies inzake de bij de bedrijfsrevisoren uitgevoerde controles worden goedgekeurd door de Raad, op voorstel van de Commissie.*
- 3.** De bedrijfsrevisoren moeten minstens om de vijf jaar hun beroepsactiviteit onderwerpen aan een kwaliteitscontrole. De eerste kwaliteitscontrole moet betrekking hebben op uiterlijk het derde jaar van activiteit volgend op de eedaflegging door de bedrijfsrevisor-natuurlijke

persoon of volgend op de oprichting van de vennootschap of maatschap van bedrijfsrevisoren.

De Raad mag nochtans aan een bedrijfsrevisor-natuurlijke persoon, een vennootschap of een maatschap van bedrijfsrevisoren één of meerdere tussentijdse kwaliteitscontroles opleggen.

- 3.1. Het Instituut is belast met het opstellen van een termijnplanning en het verwittigen van de bedrijfsrevisor die zich dient te onderwerpen aan een kwaliteitscontrole.

Indien er om één of andere reden geen controle binnen de vijf jaar zou hebben plaatsgevonden, dient de bedrijfsrevisor zelf deze controle aan te vragen.

- 3.2. Indien de bedrijfsrevisor-natuurlijke persoon nieuw ingeschreven is op de ledenlijst A van het Instituut, dient hij zich te onderwerpen aan een kwaliteitscontrole die betrekking heeft uiterlijk op het derde jaar van activiteit volgend op deze inschrijving.

Indien hij echter deel uitmaakt van een vennootschap of maatschap van bedrijfsrevisoren, zal hij worden gecontroleerd in het kader van de eerstvolgende kwaliteitscontrole van deze vennootschap of maatschap.

- 3.3. Elke vennootschap of maatschap van bedrijfsrevisoren nieuw ingeschreven op de ledenlijst B van het Instituut, dient zich te onderwerpen aan een kwaliteitscontrole die betrekking heeft uiterlijk op het derde jaar van activiteit volgend op haar inschrijving.

- 3.4. **In geval van reorganisatie tussen twee of meer kantoren (bijvoorbeeld ten gevolge van een fusie of een toenadering), zal de Raad oordelen over de wenselijkheid om de datum voor de eerstvolgende kwaliteitscontrole van het gereorganiseerd kantoor aan te passen.**

4. De kwaliteitscontrole wordt uitgevoerd door een bedrijfsrevisor-natuurlijke persoon, hiernavolgend "aangeduide revisor" genoemd. Deze aangeduide bedrijfsrevisoren zullen door de Raad worden gekozen, ofwel op eigen initiatief, ofwel op basis van een lijst kandidaten voorgesteld door de Commissie Kwaliteitscontrole.

- 4.1. De confraters ingeschreven gedurende meer dan 5 jaar op de ledenlijst worden aangeschreven om zich kandidaat te stellen voor de functie van aangeduide revisor. Op basis van de ingediende kandidaturen stelt de Commissie Kwaliteitscontrole aan de Raad een lijst voor van confraters die de kwaliteitscontrole kunnen uitvoeren.

- 4.2. Van deze lijst worden uitgesloten : de leden van de Raad, de leden van een Tuchtcommissie, van de Commissie van Toezicht of van de Commissie Kwaliteitscontrole evenals de leden die niet verkiesbaar zijn als lid van de Raad.
- 4.3. De aanvaarding van de kandidatuur door de Raad geldt voor 5 jaar. Deze lijst is hernieuwbaar.
5. De Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren bepaalt het aantal aangeduide revisoren die de controle in een bepaald kantoor zullen verrichten.

**Bij die gelegenheid zal de Raad erop toezien dat de aangeduide revisoren beschikken over een voldoende onafhankelijkheid ten aanzien van het te controleren kantoor. Wederzijdse kwaliteitscontrole wordt niet aanvaard, evenmin als de controle onder (gewezen) vennoten of (gewezen) medewerkers. Dit laatste verbod neemt een einde tien jaar nadat, naargelang het geval, de controle heeft plaatsgevonden of de samenwerking is beëindigd.**

**Voor elke te kiezen aangeduide revisor, zal de Raad een lijst van drie kandidaten voorstellen. Indien er meerdere aangeduide revisoren noodzakelijk zijn, zal een college worden gevormd. De voorzitter wordt door de Commissie Kwaliteitscontrole onder de leden van dit college aangeduid.**

- 5.1. Na de mededeling door het Instituut van de lijst(en) der 3 namen van de aangeduide revisoren, zal de gecontroleerde revisor binnen de 30 dagen zijn keuze moeten maken. Bij weigering van het geheel van een lijst, zal deze gemotiveerd aan het Instituut moeten gemeld worden binnen dezelfde termijn van 30 dagen.
- 5.2. De Raad van het Instituut zal de aangehaalde motieven onderzoeken indien zij gegrond zijn. Indien deze worden aanvaard, zal de Raad één of meerdere andere lijsten voorstellen. In het omgekeerde geval zal de Raad één aangeduide revisor of een college aangeduide revisoren opleggen.
- 5.3. Indien om deontologische redenen een aangeduide revisor oordeelt een bepaalde controle niet te kunnen uitvoeren, deelt hij dit onmiddellijk op gemotiveerde wijze mee aan de Raad, nadat hij van zijn aanduiding op de hoogte is gebracht. De Raad beoordeelt de ingeroepen motivering. Indien de argumenten als gegrond worden beschouwd, zal de Raad aan de te controleren bedrijfsrevisor een alternatieve keuze voorstellen.
- 5.4. Bij het voorstellen van kandidaat-aangeduide revisoren zal de Raad zo goed mogelijk rekening houden, zowel met de specificiteiten van de te controleren bedrijfsrevisor als met de specialismen van de aan te duiden revisoren.

- 5.5. Indien de activiteit van de gecontroleerde revisor instellingen van openbaar belang omvat, zal de Raad bijzonder aandachtig zijn omtrent de keuze van de aangeduide revisor die over de nodige bekwaamheden beschikt voor de controle van deze dossiers. Onder het begrip "instelling van openbaar belang" vallen onder meer vennootschappen waarvan de effecten genoteerd zijn op een effectenbeurs, kredietinstellingen, verzekeringsmaatschappijen, instellingen voor collectieve belegging en pensioenfondsen.
- 6. De opdracht van kwaliteitscontrole wordt op een onafhankelijke en gewetensvolle wijze uitgevoerd, overeenkomstig de in onderhavige normen uiteengezette beginselen. Deze zal worden uitgevoerd binnen een termijn bepaald door de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren.**
- 6.1. De kwaliteitscontrole moet in een confraternele geest worden uitgevoerd. De aangeduide revisor of het college der aangeduide revisoren dient zich daarbij in alle onafhankelijkheid van zijn taak te kwijten, de onderzoeken te doen die hij wenselijk acht en de aanbevelingen te geven die hij nodig acht, vast te leggen in het verslag bedoeld onder punt 9 hierna.
- 6.2. De aangeduide revisor of het college der aangeduide revisoren heeft het recht toegang te krijgen tot alle informatie die hij nodig acht om zijn opdracht uit te voeren. De aangeduide revisor of het college der aangeduide revisoren zal desgevallend mededelen dat hij slechts toegang heeft gehad tot een gedeelte van de inlichtingen die hij noodzakelijk achtte voor een degelijke uitvoering van zijn opdracht.
- 6.3. ***De Commissie Kwaliteitscontrole bepaalt de procedure die moet worden gevolgd, zodat de kwaliteitscontrole verloopt overeenkomstig onderhavige normen.***
- 6.4. De aangeduide revisor of het college der aangeduide revisoren zal vóór 31 maart van elk jaar worden gekozen. Het verslag over de kwaliteitscontrole moet beëindigd zijn en aan het Instituut worden overgemaakt vóór 31 oktober van elk jaar.
- 7. De kwaliteitscontrole heeft onder meer tot doel zich ervan te vergewissen dat het gecontroleerde kantoor beschikt over een organisatie die aangepast is aan de aard en de omvang van haar activiteiten. Dit aspect van de controle betreft de structuur van het kantoor, de administratie, de opleiding, de onafhankelijkheid en de onverenigbaarheden.**
- 7.1. De controle van de organisatie zal betrekking hebben op het geheel van de activiteiten van het kantoor.

- 7.2.** Elke bedrijfsrevisor moet zichzelf - overeenkomstig de IBR-Controleaanbeveling d.d. 16 januari 1998 inzake de kwaliteitsbeheersing van de controlewerkzaamheden - een voldoende intern kwaliteitscontrolesysteem opleggen. In deze context maakt het onderzoek van de structuur van het kantoor, de permanente vorming van het personeel en medewerkers, alsook de toepasselijke systemen en procedures een wezenlijk deel van de kwaliteitscontrole uit.
- 7.3.** Elke aangeduide revisor zal moeten nazien of de norm betreffende de permanente vorming wordt nageleefd, onder meer wat betreft de beschikbare documentatie en de gepresteerde uren. Meer algemeen zal hij overgaan tot een systematische evaluatie van de vormingsactiviteiten.
- 7.4.** De aangeduide revisor zal informatie moeten inwinnen omtrent de naleving van de deontologische regels en meer in het bijzonder wat de onverenigbaarheden en de onafhankelijkheid betreft.
- 7.5.** De interne financiële en administratieve gegevens van het kantoor worden niet als zodanig onderworpen aan de controle. Nochtans heeft de aangeduide revisor toegang tot de financiële en administratieve gegevens teneinde te kunnen nagaan of
- a) de bezoldigingen en vergoedingen beantwoorden aan de gepresteerde werkzaamheden;
  - b) de aangewende middelen aangepast blijken aan de omvang en de aard van de uitgevoerde opdrachten en er daadwerkelijk worden voor aangewend;
  - c) de bepalingen betreffende de hoofdactiviteit, zoals voorzien in artikel 3 van de wet van 22 juli 1953, worden gerespecteerd;
  - d) de gegevens vermeld in de jaarlijkse mededelingen over de werkzaamheden van het kantoor en de verklaring op erewoord, zoals aan het Instituut overgemaakt, overeenstemmen met de werkelijkheid.
- 7.6.** In de vennootschappen of maatschappen van bedrijfsrevisoren die minstens tien bedrijfsrevisoren-natuurlijke personen omvatten die het kantoor rechtmatig kunnen vertegenwoordigen, kan het aantal uit te voeren controles worden beperkt door rekening te houden met de resultaten van de analyse van het kwaliteitssysteem dat binnen het kantoor is uitgebouwd. Daartoe worden volgende stappen gevolgd :
- het nazicht van het interne kwaliteitssysteem zal door de Commissie Kwaliteitscontrole worden toevertrouwd aan twee aangeduide revisoren van het college, zoals aangeduid volgens de procedures onder punt 5 van onderhavige normen;
  - de besluiten van dit nazicht van het kwaliteitssysteem zullen door de Commissie Kwaliteitscontrole worden geëvalueerd teneinde na te

gaan of een controle van de bedrijfsrevisoren-natuurlijke personen op basis van een steekproef kan worden uitgevoerd:

- a. indien de Commissie een positief oordeel velt, zal de selectie van de te controleren bedrijfsrevisoren-natuurlijke personen worden bepaald door het college van aangeduide bedrijfsrevisoren volgens de richtlijnen van de Commissie;
- b. in de andere gevallen zullen de individuele controles worden uitgebreid tot alle bedrijfsrevisoren-natuurlijke personen van de betreffende vennootschap of maatschap.

**8. De kwaliteitscontrole zal betrekking hebben op de uitvoering van de opdrachten overeenkomstig de wet, de normen van het Instituut der Bedrijfsrevisoren en de regels van een behoorlijke beroepsuitoefening.**

**8.1.** De aangeduide revisor moet door middel van een selectie van dossiers onderzoeken of er een coherentie bestaat tussen de werkdocumenten van de bedrijfsrevisor en zijn commentaar en conclusies in zijn verslagen.

**8.2.** De aangeduide revisor moet aandacht besteden aan de organisatie van de opdracht en het bijhouden van de controledossiers.

In een selectie van dossiers, zal hij onderzoeken of de opdracht werd uitgevoerd aan de hand van een aangepast werkprogramma, of het onderzoek van het intern controlesysteem werd uitgevoerd en getest en of alle controlewerkzaamheden schriftelijk werden vastgelegd die de besluiten motiveren.

**8.3.** Het Instituut stelt aan de aangeduide revisoren een handleiding ter beschikking.

**8.4.** Ingeval de activiteit van de bedrijfsrevisor opdrachten omvat bij instellingen van openbaar belang, zoals hierboven in punt 5.5. gedefinieerd, kan de Commissie bijzondere voorschriften inzake de selectie van de te controleren dossiers bepalen.

**9. De kwaliteitscontrole wordt afgesloten met een verslag dat voorafgaandelijk wordt medegedeeld aan de bedrijfsrevisor-natuurlijke persoon, en desgevallend aan de vennootschap of maatschap waarvan hij deel uitmaakt en vervolgens wordt doorgestuurd aan de Voorzitter van de Commissie Kwaliteitscontrole door de aangeduide revisor.**

Wanneer de controle is uitgevoerd door een college van aangeduide revisoren, zal elke aangeduide revisor een kopie van zijn verslag aan de Voorzitter van het college overmaken; deze laatste zal een eindverslag opmaken als conclusie over het geheel van het gecontroleerde kantoor.



- 9.1.** Het verslag zal tenminste betrekking hebben op :
- a. de wijze waarop de controle werd uitgevoerd alsmede de motivatie van de keuze van de geselecteerde dossiers;
  - b. de beschrijving en een algemene beoordeling van de structuur van het kantoor;
  - c. alle andere informatie over de organisatie van het kantoor die nodig is voor het beoordelen van de interne kwaliteitscontrole, het bijhouden van de werkdossiers en de kwaliteit van de verslaggeving;
  - d. een beoordeling of deze middelen aan werknemers en uitrusting aangepast zijn aan de omvang en de aard van de opdrachten en ook daadwerkelijk voor deze opdrachten worden aangewend en of de vergoedingen en bezoldigingen beantwoorden aan de gepresteerde werkzaamheden;
  - e. de vastgestelde inbreuken en afwijkingen op de wetgeving, de reglementen en de normen i.v.m. de beroepsactiviteit;
  - f. de leemten en verwaarlozingen die tijdens de kwaliteitscontrole werden vastgesteld;
  - g. tenslotte de aanbevelingen aan de gecontroleerde bedrijfsrevisor en het eventuele gevolg dat hieraan is gegeven door de betrokken bedrijfsrevisor.
- 9.2.** De algemene beoordeling zal vermelden of de organisatie van het kantoor aan de aard en de omvang van zijn werkzaamheden is aangepast en de werkdossiers correct worden bijgehouden. Zij zal eveneens melding maken van het feit of het kantoor over voldoende medewerkers in aantal en kwalificatie beschikt.
- 9.3.** De algemene beoordeling zal betekenisvolle leemtes of verwaarlozingen vermelden die tijdens de kwaliteitscontrole zouden worden vastgesteld in de mate dat zij relevant zijn.
- 9.4.** Het verslag van de aangeduide revisor of college der aangeduide revisoren zal de opmerkingen en aanbevelingen bevatten die hij/zij nodig acht.
- 9.5.** De afgifte van het kwaliteitscontroleverslag zal het volgend proces dienen te volgen :
- a. afgifte van het verslag aan de gecontroleerde confrater binnen de maand volgend op het laatste bezoek aan het kantoor;
  - b. de gecontroleerde confrater zal na goedkeuring het verslag eventueel vergezeld met opmerkingen, binnen de 2 weken aan het kantoor van de aangeduide revisor terugzenden;

- c. ingeval van een college van aangeduide revisoren, zal elke aangeduide revisor aan de Voorzitter van het college der aangeduide revisoren een kopie van zijn individuele verslagen overmaken, zoals goedgekeurd of van commentaar voorzien door de gecontroleerde confraters;
- d. gezien het confidentieel karakter van deze laatste, zal de aangeduide revisor en de Voorzitter van het college der aangeduide revisoren de tegengetekende verslagen alsook alle werkdocumenten aan het Instituut per aangetekend schrijven verzenden of per drager overmaken tegen afgifte van een ontvangstbewijs. De aangeduide - revisor en de Voorzitter van het college dienen alle informatie opgeslagen op elektronische gegevensverwerkers te vernietigen.

**10. De kwaliteitscontrole vereist de strikte toepassing van het beroepsgeheim voor de aangeduide revisor.**

**Het is strijdig met de plichtenleer en derhalve onaanvaardbaar rechtstreeks of onrechtstreeks melding te maken tegenover derden van het feit dat de bedrijfsrevisor zich onderworpen heeft aan de verplichting tot de kwaliteitscontrole en/of van het verslag dat werd afgeleverd na een kwaliteitscontrole.**

- 10.1.** De aangeduide revisor zal erover waken zijn onderzoek niet te richten op dossiers waar er een tegenstrijdigheid van belangen zou kunnen ontstaan. Het gevaar van belangenconflict moet strikt geïnterpreteerd worden door de aangeduide revisor.
- 10.2.** Elk belangenconflict mag aan de Raad van het Instituut worden voorgelegd als één der confraters dit wenst.
- 10.3.** De aangeduide revisor of college der aangeduide revisoren mag na de afhandeling van de kwaliteitscontrole geen enkel document onder welke vorm dan ook bewaren. Alle documenten met betrekking tot de verrichte controles moeten worden overhandigd aan het Instituut.
- 10.4.** De kwaliteitscontrole beoogt een waarborg te zijn voor de kwaliteit van de opdrachten die aan de bedrijfsrevisor worden toevertrouwd. De bedrijfsrevisor mag er bijgevolg geen beroep op doen als zijnde een specifiek element dat aan zijn beroepsactiviteit een hogerstaande kwaliteit zou toekennen.
- 10.5.** In dezelfde lijn wordt het verslag dat wordt opgesteld op het einde van een kwaliteitscontrole een intern document van het Instituut der Bedrijfsrevisoren en de inhoud ervan mag niet aan derden worden vrijgegeven.
- 10.6.** Het Instituut draagt er zorg voor dat twee maanden na het afsluiten van de controle door de Commissie Kwaliteitscontrole, alle documenten m.b.t. de uitgevoerde controle worden vernietigd, met uitzondering van

de informatie inzake de kantoororganisatie van het gecontroleerd kantoor, het eindverslag van de aangeduide revisor of van het college van aangeduide revisoren en evenals alle navolgende correspondentie terzake.

- 11. Ter afsluiting van de kwaliteitscontrole informeert de Raad, op voorstel van de Commissie Kwaliteitscontrole, de gecontroleerde bedrijfsrevisor over de resultaten van de controle. Indien belangrijke problemen aan het licht zijn gekomen tijdens de kwaliteitscontrole, kan de Raad :**
- een tweede, vervroegde kwaliteitscontrole vragen, of
  - het dossier overmaken aan de Commissie van Toezicht met het oog op een specifiek onderzoek, of
  - het dossier overmaken aan de tuchtinstanties van het Instituut, nadat de Commissie Kwaliteitscontrole de betrokken bedrijfsrevisor heeft gehoord.
- 12. De Raad van het Instituut brengt jaarlijks verslag uit bij de Hoge Raad voor de Economische Beroepen over zijn activiteiten inzake kwaliteitscontrole.**

**De resultaten van de werkzaamheden inzake kwaliteitscontrole worden bovendien op adequate wijze bekendgemaakt.**

---

## Bijlage 2: Systeem van kwaliteitswaarborging

In onderstaande tabel wordt elke lidstaat van de EU weergegeven samen met het soort systeem van kwaliteitscontrole dat er gehanteerd wordt.

LAND	MONITORING	MONITORED PEER REVIEW
België		Ja
Bulgarije		Ja
Cyprus	Ja	
Denemarken		Ja
Duitsland		Ja
Estland	Ja	Ja
Frankrijk		Ja
Finland		Ja
Griekenland		Ja
Hongarije		Ja
Ierland	Ja	
Italië	Ja	
Letland		Ja
Litouwen		Ja
Luxemburg		Ja
Malta	Ja	
Nederland	Ja	
Noorwegen	Ja	Ja

<b>Oostenrijk</b>		<b>Ja</b>
<b>Polen</b>		<b>Ja</b>
<b>Portugal</b>		<b>Ja</b>
<b>Roemenië</b>	<b>Ja</b>	
<b>Slovaakse Republiek</b>		<b>Ja</b>
<b>Slovenië</b>	<b>Ja</b>	
<b>Spanje</b>	<b>Ja</b>	<b>Ja</b>
<b>Tsjechische Republiek</b>	<b>Ja</b>	<b>Ja</b>
<b>Verenigd Koninkrijk</b>	<b>Ja</b>	
<b>Zweden</b>		<b>Ja</b>
<b>Zwitserland</b>	<b>Ja</b>	

### Bijlage 3: Overzicht Extern toezicht

In onderstaande tabel wordt elke lidstaat weergegeven en of er al dan niet reeds een extern toezichtorgaan geïnstalleerd is.

LAND	EXTERN TOEZICHTORGAAN GEïNSTALLEERD (JA/NEEN)
België	Ja
Bulgarije	Neen
Cyprus	Neen
Denemarken	Ja
Duitsland	Ja
Estland	Neen
Frankrijk	Ja
Finland	Ja
Griekenland	Ja
Hongarije	Neen
Ierland	Ja
Italië	Ja
Letland	Neen
Litouwen	Neen
Luxemburg	Neen
Malta	Ja
Nederland	Ja
Noorwegen	Ja
Oostenrijk	Ja
Polen	Neen
Portugal	Neen
Roemenië	Neen
Slovaakse Republiek	Neen
Slovenië	Neen
Spanje	Ja maar beperkte bevoegdheden
Tsjechische Republiek	Neen
Verenigd Koninkrijk	Ja
Zweden	Ja
Zwitserland	Neen

## Auteursrechterlijke overeenkomst

*Opdat de Universiteit Hasselt uw eindverhandeling wereldwijd kan reproduceren, vertalen en distribueren is uw akkoord voor deze overeenkomst noodzakelijk. Gelieve de tijd te nemen om deze overeenkomst door te nemen, de gevraagde informatie in te vullen (en de overeenkomst te ondertekenen en af te geven).*

Ik/wij verlenen het wereldwijde auteursrecht voor de ingediende eindverhandeling:

### **Extern toezicht op de kwaliteit van de externe audit**

Richting: **Licentiaat in de toegepaste economische wetenschappen**

Jaar: **2007**

in alle mogelijke mediaformaten, - bestaande en in de toekomst te ontwikkelen - , aan de Universiteit Hasselt.

Niet tegenstaand deze toekenning van het auteursrecht aan de Universiteit Hasselt behoud ik als auteur het recht om de eindverhandeling, - in zijn geheel of gedeeltelijk -, vrij te reproduceren, (her)publiceren of distribueren zonder de toelating te moeten verkrijgen van de Universiteit Hasselt.

Ik bevestig dat de eindverhandeling mijn origineel werk is, en dat ik het recht heb om de rechten te verlenen die in deze overeenkomst worden beschreven. Ik verklaar tevens dat de eindverhandeling, naar mijn weten, het auteursrecht van anderen niet overtreedt.

Ik verklaar tevens dat ik voor het materiaal in de eindverhandeling dat beschermd wordt door het auteursrecht, de nodige toelatingen heb verkregen zodat ik deze ook aan de Universiteit Hasselt kan overdragen en dat dit duidelijk in de tekst en inhoud van de eindverhandeling werd genotificeerd.

Universiteit Hasselt zal mij als auteur(s) van de eindverhandeling identificeren en zal geen wijzigingen aanbrengen aan de eindverhandeling, uitgezonderd deze toegelaten door deze overeenkomst.

Ik ga akkoord,

**Ellen NULENS**

Datum: **04.06.2007**