

**Norm met betrekking tot de contractuele controle van KMO's en kleine (i)vzw's en stichtingen en de gedeelde wettelijk voorbehouden opdrachten bij KMO's en kleine (i)vzw's en stichtingen**

**In België geldt er voortaan een nieuwe beroepsnorm  
Wat en waarom?  
*Frequently Asked Questions***

**Waarom een nieuwe norm?**

Tot nog toe bestond er hierover geen norm. Op initiatief van beide betrokken instituten (het Instituut van de Accountants en Belastingconsulenten (verkort IAB) en het Instituut van de Bedrijfsrevisoren (verkort IBR), werd een gemeenschappelijke beroepsnorm opgesteld.

Deze beroepsnorm zal nuttig zijn voor een correct verloop van de opdrachten, die vallen onder het toepassingsgebied van de norm, en een hulp bij de kwaliteitstoetsing / kwaliteitscontrole waaraan de beroepsbeoefenaars onderworpen zijn.

**Welke was de rol van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen hierbij?**

In overeenstemming met de wettelijke voorschriften, moet de Hoge Raad

- over elke ontwerpnorm van de Raad van het IAB een advies uitbrengen (artikel 54, § 1, 2de lid, van de wet van 22 april 1999 ) en
- elke ontwerpnorm van de Raad van het IBR goedkeuren (artikel 31 van de wet van 7 december 2016).

Het aannemen van de gemeenschappelijke norm verliep als volgt:

Verzoek om goedkeuring vanwege het IBR: 7 september 2018	Verzoek om advies vanwege het IAB: 27 september 2018
Schrijven van 28 november 2018 van de Hoge Raad aan het IBR	Advies van de Hoge Raad van 28 november 2018 aan het IAB
Nieuwe versie van de ontwerpnorm ter goedkeuring/ ter advies meegedeeld op twee momenten: <ul style="list-style-type: none"><li>- een eerste versie op 10 december 2018 (na afloop van de hoorzitting / ontmoeting op 26 november 2018 met de Hoge Raad),</li><li>- een tweede versie op 19 december 2018 (na afloop van de hoorzitting / ontmoeting op 14 december 2018 met de Hoge Raad).</li></ul>	
Schriftelijke goedkeuring van 21 december 2018 ter attentie van de federale Minister bevoegd voor Economie Schrijven van 21 december 2018 ter attentie van het IBR met melding van goedkeuring	Schrijven van 21 december 2018 ter attentie van het IAB – Gunstig advies van de Hoge Raad
Goedkeuring door de federale Minister bevoegd voor Economie op 26 februari 2019	
Bericht in het <i>Belgisch Staatsblad</i> van 12 maart 2019	
Op datum van publicatie van het bericht in het <i>Belgisch Staatsblad</i> treedt de norm in werking.	

### ***Voor welke beroepsbeoefenaars geldt de nieuwe norm?***

**Voor bedrijfsrevisoren en externe accountants**, met betrekking tot de gedeelde wettelijk voorbehouden opdrachten, door de wet uitsluitend aan deze twee beroeps categorieën toevertrouwd.

**Voor bedrijfsrevisoren, externe accountants en externe belastingconsulenten**, met betrekking tot de contractuele opdrachten.

### ***Wat is een “gedeelde wettelijk voorbehouden opdracht”?***

*“Gedeelde wettelijk voorbehouden opdrachten”* zijn opdrachten die bij wet, decreet, koninklijk, ministerieel of ander besluit uitsluitend aan bedrijfsrevisoren en “externe” accountants zijn toevertrouwd.

Indien aan die wettelijke opdracht de verplichting is gekoppeld om na afloop een verslag op te stellen, dan is de norm bindend, tenzij er al een beroepsnorm bestaat die specifiek voor die gedeelde wettelijk voorbehouden opdracht geldt. In overweging (7) die de norm voorafgaat, wordt de aanpak uiteengezet voor de opdrachten waarvoor al een specifieke beroepsnorm bestaat.

Enkele voorbeelden om dit te illustreren:

- Indien een opdracht bij wet aan verschillende categorieën beroepsbeoefenaars (met inbegrip van bedrijfsrevisoren en externe accountants) wordt toegewezen, geldt de norm niet.
- Indien een opdracht bij wet enkel aan de commissaris wordt toegewezen, geldt de norm niet.
- Indien een opdracht “aan een commissaris of, bij zijn ontstentenis, een bedrijfsrevisor of een externe accountant” wordt toegewezen, geldt de norm indien er geen commissaris is.
- Indien een opdracht bij wet aan een bedrijfsrevisor of accountant wordt toegewezen, evenwel zonder verplicht verslag na afloop van de opdracht, geldt de norm niet.

Bijlage 5 van de norm geeft een oplistijng van “gedeelde wettelijk voorbehouden opdrachten” met een verplicht verslag van het type “assurance met een redelijke mate van zekerheid” ter afronding van het controleproces.

Bijlage 6 van de norm geeft een oplistijng van “gedeelde wettelijk voorbehouden opdrachten” met een verplicht verslag van het type “assurance met een beperkte mate van zekerheid” ter afronding van het controleproces.

Die twee bijlagen zullen jaarlijks door beide instituten worden aangevuld, na advies van de Hoge Raad.

Zolang dat niet is gebeurd, geeft paragraaf 3 van de norm aan hoe een beroepsbeoefenaar tewerk moet gaan om te bepalen of hij te maken heeft met een gedeelde wettelijk voorbehouden opdracht van het type “assurance met een redelijke mate van zekerheid”, dan wel van het type “assurance met een beperkte mate van zekerheid”.

**Welke bestaande beroepsnormen hebben specifiek betrekking op een gedeelde wettelijk voorbehouden opdracht?**

Tot nog toe hebben het IBR en het IAB drie gemeenschappelijke normen goedgekeurd die specifiek betrekking hebben op gedeelde wettelijk voorbehouden opdrachten:

- Norm inzake de controle van fusie- en splitsingsverrichtingen van vennootschappen in België (2013);
- Normen inzake de controle bij het voorstel tot ontbinding van vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid (2002);
- Normen inzake het verslag op te stellen bij de omzetting van een vennootschap (2002).

Beide instituten hebben zich ertoe verbonden deze drie normen zo snel mogelijk te actualiseren, om het onderlinge verband tussen deze drie normen en de nieuwe norm duidelijk te maken.

**Wat is een “contractuele controleopdracht”?**

“Contractuele controleopdrachten” zijn opdrachten die een bedrijfsrevisor, een “externe” accountant of een “externe” belastingconsulent buiten elk wettelijk kader verricht.

Indien uit de vooraf opgestelde opdrachtbrief blijkt dat aan die controleopdracht een verslag na afloop van de opdracht is gekoppeld, is de norm bindend.

**Voor welke opdrachten moeten die beroepsbeoefenaars de nieuwe norm naleven?**

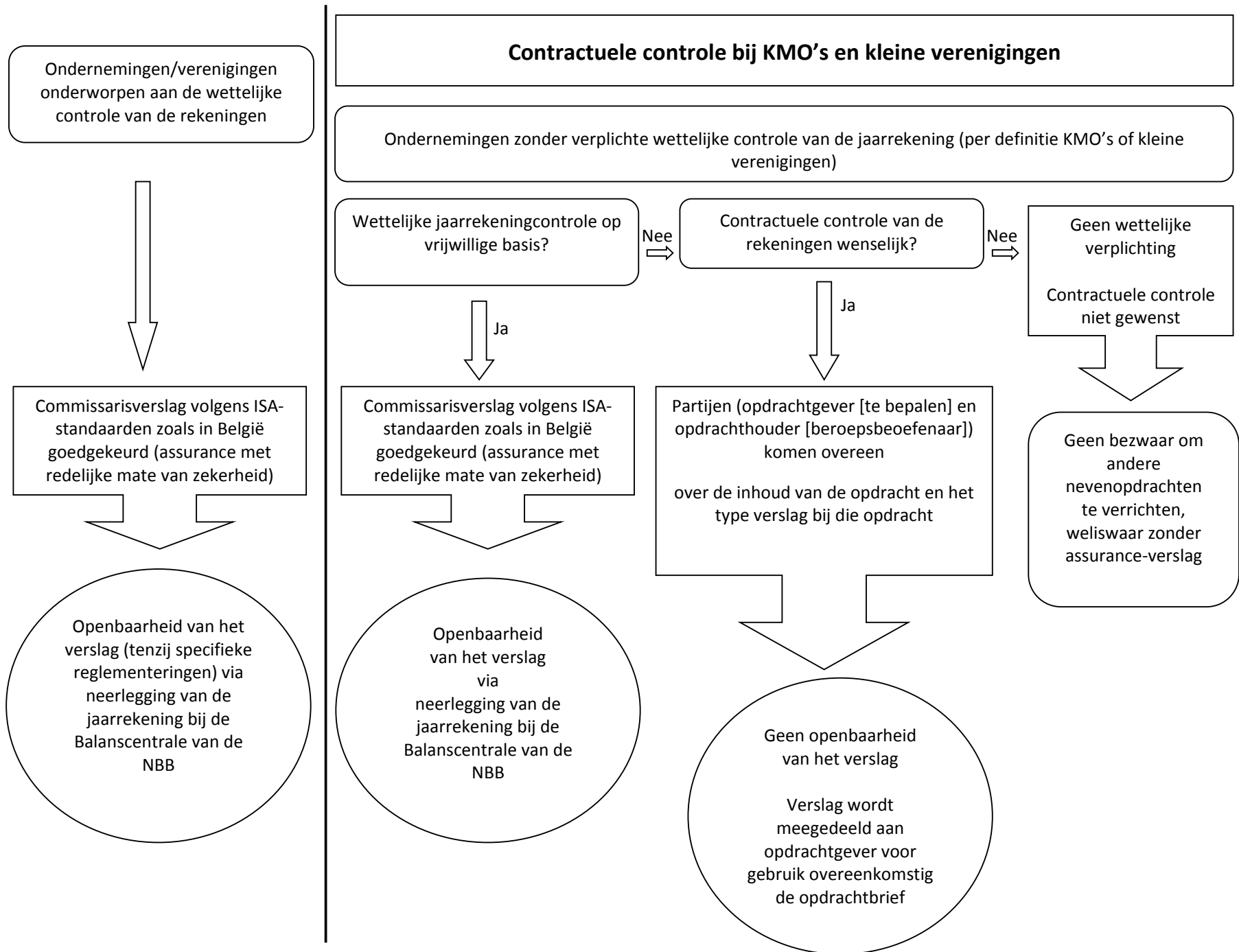
Wanneer zij opdrachten bij kleine ondernemingen in de zin van artikel I.1, 1° WER (eerste en tweede lid) (met inbegrip van kleine vzw’s, ivzw’s en stichtingen) uitvoeren.

De gemeenschappelijke norm heeft een tweeledig toepassingsgebied:

- contractuele controleopdrachten bij KMO’s of kleine verenigingen zonder commissaris;
- controleopdrachten bij KMO’s of kleine verenigingen zonder commissaris maar met de verplichting om een verslag uit te brengen, die bij wet enkel aan bedrijfsrevisoren en “externe” accountants” worden toegewezen.

De norm kan in geen geval gelden voor een bedrijfsrevisor met een opdracht van wettelijke controle van de jaarrekening (in de zin van artikel 16 W. Venn.) indien het verslag van de bedrijfsrevisor samen met de jaarrekening krachtens artikel 100 W. Venn. of een andere vergelijkbare wetsbepaling, bij de Balanscentrale wordt neergelegd.

De Hoge Raad geeft op de volgende twee pagina’s een schematisch overzicht weer van de werkingssfeer van de norm: op de ene pagina voor contractuele opdrachten, op de andere pagina voor opdrachten die bij wet aan de twee voornoemde categorieën van beroepsbeoefenaars worden toegewezen.

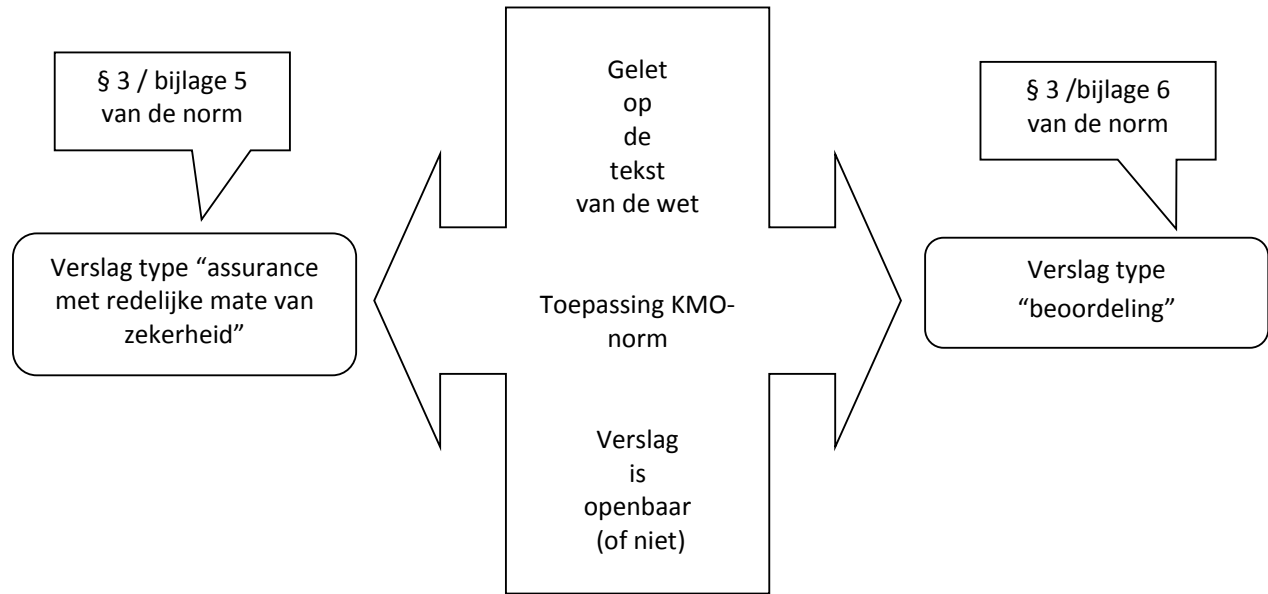
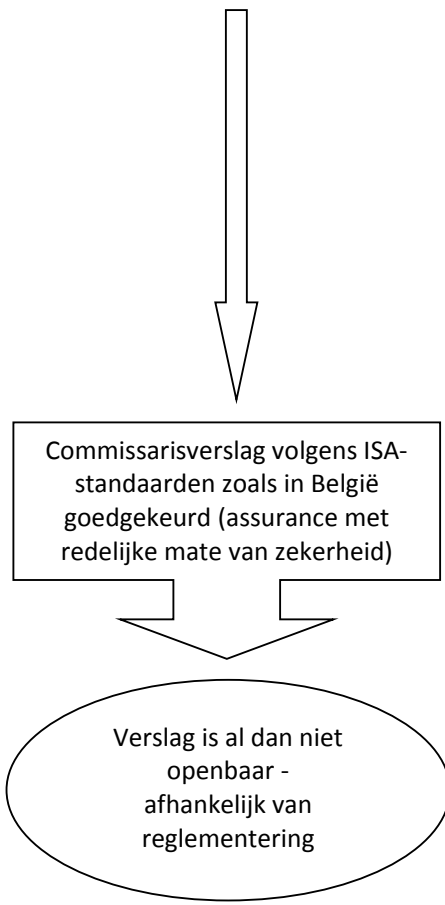


**Controleopdrachten die bij wet uitsluitend  
aan bedrijfsrevisoren en “externe” accountants bij  
KMO’s en kleine verenigingen worden toegewezen**

Ondernemingen / verenigingen  
onderworpen aan de wettelijke  
controle van de rekeningen

Ondernemingen zonder verplichte wettelijke controle van de jaarrekening (per definitie KMO’s of kleine verenigingen)

Wat zegt de wet bij de toewijzing van een controleopdracht  
aan bedrijfsrevisoren en “externe” accountants in verband met:  
1°) de aard van de opdracht?  
2°) de toepasselijke beroepsnormen?  
3°) de openbaarheid van het verslag?



### **Wat betekent “kleine onderneming” of “kleine vzw, ivzw of stichting”?**

1. De uitdrukking “de ondernemingen zoals gedefinieerd in artikel I.1, 1°, eerste en tweede lid van het Wetboek van Economisch Recht, die de in artikel 15 van het Wetboek van vennootschappen vastgelegde criteria niet overschrijden, met uitzondering van de ondernemingen die deel uitmaken van een groep die verplicht is een geconsolideerde jaarrekening op te stellen en openbaar te maken” stemt overeen met de definitie van kleine ondernemingen die niet verplicht zijn om een commissaris aan te stellen.
2. Zo ook stemt de uitdrukking “de kleine vzw’s, ivzw’s en stichtingen, zijnde andere dan deze beoogd door de artikelen 17, 37, 53, §5 van de wet van 27 juni 1921 betreffende de verenigingen zonder winstoogmerk, de stichtingen en de Europese politieke partijen en stichtingen” overeen met de definitie van kleine vzw’s, ivzw’s of stichtingen die niet verplicht zijn om een commissaris aan te stellen.

### **Welk normatief kader geldt voor de “controle” van historische jaarrekeningen?**

1. Wanneer een vennootschap een commissaris moet aanstellen, dan zijn voor de wettelijke controle van de jaarrekening de ISA-standaarden (ISA = *International Standards on Auditing*), zoals die in België gelden, automatisch van toepassing;
2. Wanneer een vennootschap geen commissaris moet aanstellen, maar haar jaarrekening wenst te laten controleren en het verslag van de vrijwillig aangestelde bedrijfsrevisor te publiceren, dan zijn voor de wettelijke controle van de jaarrekening de ISA-standaarden (ISA = *International Standards on Auditing*), zoals die in België gelden, van toepassing;
3. Wanneer een vennootschap geen commissaris moet aanstellen, maar wenst dat op contractuele basis (inhoudelijk door partijen overeengekomen) wordt gerapporteerd, dan wordt die opdracht uitgevoerd door hetzij een bedrijfsrevisor, hetzij een “externe” accountant, in overeenstemming met de zogenaamde KMO-norm. In dat geval mag het afgeleverde verslag niet naar aanleiding van de neerlegging van de jaarrekening, bij de Balanscentrale worden neergelegd.

Daarom worden controleopdrachten in de zin van artikel 16/1 van het Wetboek van vennootschappen, in overweging (10) die de norm voorafgaat, uitdrukkelijk uitgesloten.

### **Welke normen zijn van toepassing voor “wettelijke opdrachten”?**

1. In de meeste reglementeringen wordt een opdracht toegewezen aan de commissaris en, “bij afwezigheid van een commissaris”, aan een bedrijfsrevisor of een “externe” accountant.
2. Als er een commissaris is, dan verricht die alle aanvullende opdrachten, met toepassing van de ISA-standaarden (ISA = *International Standards on Auditing*) / ISRE (ISRE = *International Standards on Review Engagements*) 2410, indien de opdracht betrekking heeft op historische financiële informatie. Onder “ISA / ISRE 2410”-standaarden dient te worden verstaan, de internationale standaarden zoals die in België voor de wettelijke controle van de jaarrekening gelden (norm oorspronkelijk in 2010 aangenomen en herzien in 2019).
3. Als er geen commissaris is, dan voert de bedrijfsrevisor of “externe” accountant de opdracht uit, in overeenstemming met de KMO-norm.
4. Paragraaf 7 van de KMO-norm staat beroepsbeoefenaars enkel toe om met een ander normenstelsel te werken, als dit minstens gelijkwaardige vereisten bevat als die norm en ALLEEN voor een contractuele opdracht (met een redelijke mate van zekerheid of voor een beoordeling).

**Wat is het verschil tussen een “assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid” en een “assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid”?**

De uitvoering van een opdracht kan nooit absolute zekerheid verschaffen. Dat is één van de inherente beperkingen van een externe audit.

Een redelijke mate van zekerheid (IAASB [IAASB = *International Auditing and Assurance Standards Board*]) heeft het over “*reasonable assurance engagements*”) is het hoogste zekerheidsniveau dat een beroepsbeoefenaar in het kader van zijn werkzaamheden bij de uitoefening van zijn opdracht kan verstrekken. Na afloop van zijn werkzaamheden besluit het verslag van de beroepsbeoefenaar met een positief geformuleerde attestering. De aard van de werkzaamheden van de beroepsbeoefenaar wordt in hoofdstuk 3 van de norm toegelicht. Voor een dergelijke opdracht is in bijlage 3 van de norm een voorbeeldverslag opgenomen.

Een beperkte mate van zekerheid (IAASB [IAASB = *International Auditing and Assurance Standards Board*]) heeft het over “*limited assurance engagements*”) is een lager zekerheidsniveau dat een beroepsbeoefenaar in het kader van zijn werkzaamheden bij de uitoefening van zijn opdracht kan verstrekken. Na afloop van zijn werkzaamheden besluit het verslag van de beroepsbeoefenaar met een negatief geformuleerde attestering. De aard van de werkzaamheden van de beroepsbeoefenaar (uiteraard minder dan in het voorgaande geval) wordt in hoofdstuk 4 van de norm toegelicht. Voor een dergelijke opdracht is in bijlage 4 van de norm een voorbeeldverslag opgenomen.

In sommige gevallen wordt aan de opdrachten van de beroepsbeoefenaar geen enkel zekerheidsniveau gekoppeld. IAASB noemt die opdrachten “*aan assurance verwante opdrachten*”. Dat zijn overeengekomen specifieke werkzaamheden of samenstellingsopdrachten. Voor deze opdrachten geldt de norm niet.

Meer details biedt bijlage 1 van de norm, met een definitie van het begrip “*assurance-opdracht*”, en een onderscheid tussen “*opdracht met een redelijke mate van zekerheid*” en “*opdracht met een beperkte mate van zekerheid*”.

**Quid met de wettelijke opdrachten die door specifieke reglementeringen aan bedrijfsrevisoren en “externe” accountants worden toegewezen?**

1. Het toepassingsgebied van de KMO-norm beperkt zich tot wettelijke opdrachten die uitsluitend aan bedrijfsrevisoren en “externe” accountants worden toegewezen. Opdrachten die enkel aan bedrijfsrevisoren en opdrachten die aan bedrijfsrevisoren en “externe” accountants maar ook aan andere beroeps categorieën worden toegewezen, vallen niet in het toepassingsgebied van de KMO-norm.
2. De KMO-norm licht de driestapsbenadering als volgt toe:
  - a) de beroepsbeoefenaar gaat na of de wettelijke bepaling in bijlage 5 of 6 van de KMO-norm is opgenomen;
  - b) zo niet, dan gaat de beroepsbeoefenaar na of de wettelijke bepaling de uitdrukkingen gebruikt zoals opgenomen in paragraaf 3 van de KMO-norm;
  - c) zo niet, dan gaat de beroepsbeoefenaar voort op zijn professionele beoordeling, rekening houdend met de geest van de wet.
3. Het tweede lid van paragraaf 3 bepaalt dat de bijlagen 5 en 6 van de norm periodiek (jaarlijks) worden aangevuld en ter advies aan de Hoge Raad voorgelegd.

**Quid met het toepasselijk referentiekader voor de attestering van andere dan historische financiële informatie?**

1. In een internationale context geldt de ISAE 3000-standaard (ISAE = *International Standards on assurance engagements*).
2. In België wordt de ISAE 3000-standaard op dit ogenblik niet erkend (niet goedgekeurd door de Hoge Raad noch door de federale Minister bevoegd voor Economie, voor wat de bedrijfsrevisoren betreft / geen beroepsnorm van het IAB) en mag deze geenszins voor een wettelijke opdracht worden gehanteerd, tenzij de toepassing hiervan uitdrukkelijk wordt voorzien in de wettekst of het reglement waarbij die opdracht aan een bedrijfsrevisor of “externe” accountant wordt toegewezen.
3. Als onder partijen een contractuele opdracht wordt overeengekomen met toepassing van de ISAE 3000-standaard, dan is daar geen bezwaar tegen.

Vandaar dat de opdrachten met betrekking tot andere dan historische financiële informatie, door paragraaf 6 van de norm uitdrukkelijk worden uitgesloten.

**Wat gebeurt er ingevolge de goedkeuring van het WVV (WVV = *Wetboek van vennootschappen en verenigingen*)?**

1. Op 21 december 2018 was de hervorming van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen nog niet afgesloten en dit is dus niet opgenomen in de norm waarvoor goedkeuring / een gunstig advies is verleend.
2. Zodra de hervorming van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen is afgerond en het WVV definitief wordt, zal deze norm zo nodig inhoudelijk opnieuw moeten worden onderzocht.