

**Advies van 13 februari 2024 over een  
ontwerp van norm van het ITAA inzake interne kwaliteitsbeheersing**

**A. INLEIDING**

1. Op 13 november 2023 heeft de Hoge Raad vanwege het Instituut van de Belastingadviseurs en de Accountants (afgekort IBA, of in het Engels, ITAA) – via een drietal mails van 13 november 2023 van mevrouw Liesbet DHAENE, Algemeen Directeur van het instituut – het verzoek ontvangen om een advies uit te brengen over “een ontwerp van norm interne kwaliteitsbeheersing”.

Als bijlage aan het verzoek om advies van 13 november 2023 zijn de volgende documenten aan de Hoge Raad overgemaakt:

- “de ontwerpnorm”; het betreft een document van 19 blz., met de tekst in twee kolommen (aan de ene kant in het Nederlands en aan de andere kant in het Frans);
- “de inleiding bij deze ontwerpnorm”; het betreft een document van 6 blz. en is zowel in het Nederlands als in het Frans overgemaakt;
- “slides waarbij de achterliggende beleidsbeslissingen inzake deze ontwerpnorm worden toegelicht”; het betreft een document van 22 blz. en is zowel in het Nederlands als in het Frans overgemaakt.

In de mailberichten van 13 november 2023 aan de Hoge Raad preciseert mevrouw Liesbet DHAENE dat zij “er tevens aanvullend [wil] op wijzen dat de ISQM 1 integraal deel uitmaakt van deze ontwerpnorm”, vervolgd door een link naar de website van IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board), meer bepaald naar de “Internationale Standaard voor Kwaliteitsmanagement (ISQM) 1” (in het Nederlands) en de “Norme internationale de gestion de la qualité (ISQM) 1” (in het Frans).

Verder stipt zij aan dat “Deze mail [...] ter informatie ook aan het IBR [wordt] bezorgd” en dat het instituut “vanzelfsprekend ter beschikking [staat] van de Hoge Raad om, indien gewenst, bijkomend informatie te verschaffen in dit kader”.

De Hoge Raad wordt verzocht om “in overeenstemming met artikel 80 van de wet van 17 maart 2019, binnen de drie maanden advies uit te brengen over deze norm”.

**2.** De voor advies voorgelegde ontwerpnorm is door de Raad van het ITAA uitgewerkt in het kader van zijn bevoegdheid voor het uitvaardigen en openbaar maken van technische normen en aanbevelingen, specifiek voor de uitoefening van het beroep van accountant en belastingadviseur.

Deze bevoegdheid van de Raad van het instituut is gebaseerd op artikel 72, eerste lid, 2°, van de *wet van 17 maart 2019 betreffende de beroepen van accountant en belastingadviseur* (hierna: de wet van 17 maart 2019).

**3.** De Hoge Raad voor de Economische Beroepen heeft van de wetgever de opdracht gekregen bij te dragen tot de ontwikkeling van het wettelijk, reglementair en normatief kader dat van toepassing is op de economische beroepen, onder meer via het verstrekken van adviezen of aanbevelingen aan het Parlement, de regering of de instituten voor de economische beroepen.

Meer in het bijzonder moet de Hoge Raad verplicht worden geraadpleegd door het instituut over elke beslissing met een algemene draagwijdte die de Raad van het instituut neemt met het oog op het uitvaardigen van een technische norm of aanbeveling, specifiek voor de uitoefening van het beroep (zoals bedoeld in artikel 72, eerste lid, 2°, van de wet van 17 maart 2019).

De wetgever heeft bepaald dat de Raad van het ITAA niet kan afwijken van een advies dat door de meerderheid van de leden van de Hoge Raad is goedgekeurd, indien het advies betrekking heeft op een aangelegenheid die betrekking heeft op meer dan één beroep of hoedanigheid (artikel 80, tweede lid, tweede zin van de wet van 17 maart 2019). Daarnaast is voorgeschreven dat de Hoge Raad het hem gevraagde advies binnen de drie maanden moet uitbrengen (artikel 80, derde lid, van de wet van 17 maart 2019).

Uit hetgeen voorafgaat, vloeit voort dat de Hoge Raad omtrent de voorgelegde ontwerpnorm uiterlijk tegen 13 februari 2024 zijn advies dient te formuleren.

Gelet op het feit dat onderhavig advies betrekking heeft op meerdere hoedanigheden, kan de Raad van het instituut van dit advies niet afwijken.

## B. VOORAF - CONTEXT

4. In het kader van een (*online*-)vergadering van de Hoge Raad op 9 januari 2024 hebben de vertegenwoordigers van het instituut toelichting gegeven omtrent de hoofdlijnen van de voor advies voorgelegde ontwerpnorm en heeft er een korte gedachtewisseling plaatsgevonden met de leden van de Hoge Raad omtrent een aantal specifieke en preliminaire aandachtspunten, voorafgaandelijk aan de ontmoeting door de Hoge Raad overgemaakt aan het instituut.

Waren hierbij aanwezig als vertegenwoordigers van het instituut: de heer Bart VAN COILE (Voorzitter), mevrouwen Morgane DEPRIEZ (Raadslid), Liesbet DHAENE (Algemeen directeur) en Fabienne CLEYMANS (Clusterverantwoordelijke Kwaliteit en Beroep).

**5. De Hoge Raad acht het van belang om in onderhavig advies vooraf een aantal wettelijke en reglementaire bepalingen op het vlak van de organisatie van de beroepsactiviteiten, toepasselijk op de leden van het ITAA, in herinnering te brengen. Volledigheidshalve wordt dit aangevuld met een precisering omtrent het internationaal referentiekader terzake.**

### *a) Belgisch wettelijk kader*

6. De wetgever schrijft uitdrukkelijk voor dat alle leden van het ITAA (met inbegrip van de interne leden) hun beroepsactiviteit moeten uitoefenen *“met toepassing van het wettelijk, reglementair en normatief kader dat op hen van toepassing is”* (artikel 36, § 1, van de wet van 17 maart 2019).

Specifiek voor de gecertificeerd accountant, de gecertificeerd belastingadviseur, de accountant, de fiscaal accountant en de stagiairs die de beroepsactiviteiten uitoefenen als zelfstandige in hoofdberoep of bijberoep, voor rekening van derden, alsook de erkende rechtspersonen (dit zijn de zogenaamde “beroepsbeoefenaars” zoals gedefinieerd in de wet van 17 maart 2019), komt de organisatie van de beroepsactiviteiten aan bod in Afdeling 3 van “Hoofdstuk 6. Uitoefening van het beroep” van de wet van 17 maart 2019. Deze Afdeling 3 met als titel “Organisatie van de beroepsactiviteiten” telt slechts één artikel, met name artikel 38 dat luidt als volgt:

*“De beroepsbeoefenaar organiseert zijn beroepsactiviteiten in functie van de aard en de omvang van zijn cliëntenbestand en evenredig met de complexiteit van de opdrachten die hij uitvoert. Hij voorziet de gepaste organisatorische en financiële middelen.”*

Alle beroepsbeoefenaars worden geacht om bij het vervullen van de hen toevertrouwde activiteiten of opdrachten te handelen in volledige onafhankelijkheid, met respect voor de beginselen van de deontologie; deze principes hebben minstens betrekking op de verantwoordelijkheid voor het openbaar belang, op hun integriteit en objectiviteit, alsmede op hun vakbekwaamheid en zorgvuldigheid, hun respect voor de vertrouwelijkheid en hun professionaliteit (artikel 37 van de wet van 17 maart 2019).

*b) Belgisch reglementair kader*

7. Onverminderd deze wettelijke voorschriften, gelden voor de beroepsbeoefenaar een aantal reglementaire bepalingen, waaruit kan worden afgeleid dat hij dient te beschikken over een “*systeem van interne kwaliteitsbeheersing*”.

Immers, de kwaliteit van de werkmethodes van de beroepsbeoefenaar, alsook de organisatie van zijn beroepswerkzaamheden in zijn kantoor, de uitgevoerde werkzaamheden - in het bijzonder de toepassing van het wettelijk, reglementair en normatief kader - en de manier waarop hij zijn opdrachten uitvoert, zal worden nagegaan in het kader van de kwaliteitstoetsing, georganiseerd door het instituut. Hierbij zal de toetsers er zich (onder meer) moeten van vergewissen dat de beroepsbeoefenaar beschikt over een “*systeem van interne kwaliteitsbeheersing*” en een organisatie aangepast aan de omvang en aan de aard van zijn kantoor (artikel 27 juncto artikel 34, eerste lid, 1° van het *koninklijk besluit van 9 december 2019 tot vastlegging van een reglement inzake de kwaliteitstoetsing van de externe leden van het Instituut van de accountants en de belastingconsulenten en tot nadere regeling van het gebruik van de opdrachtbrief*).

*c) Normatief kader*

8. Vastgesteld moet worden dat er – op heden – in de schoot van het ITAA geen specifieke normatieve voorschriften voorhanden zijn op het vlak van de organisatie van de beroepsactiviteiten, toepasselijk op de beroepsbeoefenaars.

Het voor advies voorgelegd ontwerp van norm beoogt hierin verandering te brengen: het ontwerp heeft tot doel om te voorzien in een kwaliteitsbeheersingssysteem dat in de schoot van de kantoren moet worden georganiseerd en dat hen in staat moet stellen om hun activiteiten uit te voeren met naleving van het toepasselijk wettelijk, reglementair en normatief kader.

*d) Internationaal referentiekader*

9. In de schoot van de *International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)*<sup>1</sup> zijn in december 2020 de volgende internationale standaarden uitgewerkt:

- *International Standard on Quality Management (IQSM) 1, Quality Management for Firms that Perform Audits or Reviews of Financial Statements, or Other Assurance or Related Services Engagements;*
- *International Standard on Quality Management (ISQM) 2, Engagement Quality Reviews.*

Sinds 2022 zijn hiervan een Nederlandstalige en een Franstalige versie beschikbaar.

---

<sup>1</sup> De IAASB, wiens werkzaamheden worden gefaciliteerd door de *International Federation of Accountants (IFAC)*, heeft tot doel het algemeen belang te dienen door kwalitatief hoogstaande standaarden vast te stellen en aldus de kwaliteit en consistentie van de beroepsuitoefening wereldwijd te verbeteren en het vertrouwen van het publiek in het beroep te versterken.

### C. ÉÉNSLUIDEND ADVIES VAN DE HOGE RAAD

#### **10. De Hoge Raad verwelkomt het initiatief van de Raad van het ITAA om een normatief kader uit te werken in verband met het opzetten, implementeren en in werking stellen van een kwaliteitsbeheersingssysteem in de schoot van de kantoren.**

Aan de hand van een normatief document kan het instituut immers duiding verstrekken omtrent de manier waarop het wettelijk en reglementair kader door de beroepsbeoefenaars moet worden begrepen en toegepast. Een transparant en helder normatief kader biedt niet alleen een houvast aan de beroepsbeoefenaars, maar werkt kwaliteitsbevorderend, hetgeen het cliënteel van de beroepsbeoefenaars en, bij uitbreiding, het maatschappelijk verkeer ongetwijfeld ten goede komt.

**11.** Het initiatief van de Raad van het instituut is des te meer welkom, gelet op het feit dat de regelgeving inzake de kwaliteitstoetsing uitdrukkelijk voorschrijft dat moet worden nagegaan of de beroepsbeoefenaar wel degelijk beschikt over een “*systeem van interne kwaliteitsbeheersing*” en over “*een organisatie aangepast aan de omvang en aan de aard van zijn kantoor*”, dit terwijl eigenlijk geen beroepsnormen voorhanden zijn waaraan deze gegevens kunnen worden getoetst. Het ontbreken van een duidelijk referentiekader riskeert een coherente en efficiënte toetsing op de helling te plaatsen.

Ook de nakende uitbreiding vanaf oktober 2024 van de kwaliteitstoetsing tot de “*accountants*” en de “*fiscaal accountants*” (voorheen leden van het BIBF) - overeenkomstig artikel 125, 6de lid, van de wet van 17 maart 2019 - en de vooropgestelde evaluatie omtrent de maatregelen op het vlak van de antiwitwaswetgeving (“*AML*”) vanuit de *Financial Action Task Force* (FATF/GAFI), gepland in april 2025 (*5th Round of Mutual Evaluations*), onderstrepen, voor zover nodig, het belang van een duidelijk kader inzake de kantoororganisatie, toepasselijk op de beroepsbeoefenaars.

**12.** Het feit dat de federale Minister, bevoegd voor Economie, een verfijning/aanpassing heeft vooropgesteld van het huidige reglementair kader omtrent de wijze waarop de kwaliteitstoetsing wordt geregeld<sup>2</sup> (zoals opgenomen in het *koninklijk besluit van 9 december 2019 tot vastlegging van een reglement inzake de kwaliteitstoetsing van de externe leden van het Instituut van de accountants en de belastingconsulenten en tot nadere regeling van het gebruik van de opdrachtbrief*), staat het normatief initiatief van het instituut op het vlak van de kantoororganisatie in de schoot van de kantoren geenszins in de weg. De Hoge Raad juicht het initiatief van de federale Minister tot aanpassing van het koninklijk besluit van 9 december 2019 overigens toe, aangezien dit koninklijk besluit nog is genomen in uitvoering van de vroegere *wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen*, een wet die reeds werd opgeheven door de wet van 17 maart 2019.

---

<sup>2</sup> Een verzoek om advies ter zake vanwege de federale Minister, bevoegd voor Economie, ligt momenteel voor bij de Hoge Raad.

**13.** Vastgesteld kan worden dat het ontwerp van norm, zoals opgesteld door het instituut en voor advies voorgelegd aan de Hoge Raad, ervoor opteert een onderscheid te maken tussen:

- *algemene vereisten* van interne kwaliteitsbeheersing op kantooniveau (= “Deel 1” van de ontwerpnorm, paragrafen 6-18); en
- *aanvullende vereisten*, en dit specifiek ten aanzien van “assurance en aan assurance verwante opdrachten” (= “Deel 2” van de ontwerpnorm, paragrafen 19-40).

Concreet omvat “Deel 1” van de ontwerpnorm de volgende “*Algemene vereisten van interne kwaliteitsbeheersing op kantooniveau*”:

- *governance en leiderschap (paragraaf 7);*
- *relevante ethische voorschriften (paragraaf 8);*
- *netwerkeisen of netwerkdiensten (paragrafen 9-10);*
- *organisatie van de beroepsactiviteiten (paragraaf 11);*
- *bekwaamheid (paragraaf 12);*
- *aanvaarding van opdrachten (paragraaf 13);*
- *beëindigen van cliëntenrelaties (paragraaf 14);*
- *verzekering burgerlijke beroepsaansprakelijkheid (paragraaf 15);*
- *beroepsgeheim en geheimhouding (paragraaf 16);*
- *proces van monitoren en remediëren (paragraaf 17);*
- *documentatie (paragraaf 18).*

De “*Aanvullende kwaliteitsdoelstellingen en vereisten ten aanzien van assurance opdrachten en aan assurance verwante opdrachten*” (= “Deel 2” van het ontwerp), die door het kantoor na te leven zijn in het kader van de uitvoering van “assurance en aan assurance verwante opdrachten”, hebben betrekking op:

- *Het toepassen en naleven van relevante vereisten (paragraaf 24);*
- *Verantwoordelijkheid van de opdrachtpartner voor de kwaliteit van “assurance en aan assurance verwante opdrachten” (paragrafen 25 tot 27);*
- *Het risico-inschattingsproces van het kantoor (paragrafen 28-30);*
- *Relevante ethische voorschriften (paragraaf 31);*
- *Aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en specifieke opdrachten (paragraaf 32);*
- *Opdrachtuitvoering (paragraaf 34);*
- *Informatie en communicatie (paragrafen 35-36);*
- *Het proces van monitoren en remediëren ingeval van “assurance en aan assurance verwante opdrachten” (paragraaf 37);*
- *Documentatie (paragrafen 38-40).*

**14.** De Hoge Raad is van oordeel dat de ontwerpnorm en meer specifiek de paragrafen 1 tot 18 van “Deel 1” van het ontwerp, niet alleen qua *timing*, maar ook qua inhoud, als een belangrijke stap in de richting van een duidelijk referentiekader inzake de kantoororganisatie bij de ITAA-beroepsbeoefenaars kan worden beschouwd. De Hoge Raad moedigt het ITAA dan ook sterk aan om verder te gaan op de ingeslagen weg.

Globaal genomen kan de Hoge Raad zich immers terugvinden in het algemene principe, zoals verwoord in de paragrafen 1 tot en met 6 van het ontwerp van norm, waarbij voorgeschreven wordt dat een kantoor een kwaliteitsbeheersingssysteem moet opzetten, implementeren en in werking stellen - in functie van een risico-inschattingsproces - en dat het kantoor daarbij rekening moet houden met de aard en de omvang van het cliëntenbestand en de complexiteit van de uitgevoerde opdrachten.

Bedoeling van dergelijk systeem is dat het kantoor hiermee een redelijke mate van zekerheid bekomt dat het zijn beroepsactiviteiten uitoefent in overeenstemming met het toepasselijk wettelijk, reglementair en normatief kader.

Ook de algemene vereisten waaraan het kwaliteitsbeheersingssysteem moet voldoen, weergegeven in de paragrafen 7 tot en met 18 van het ontwerp, met de aanwijzing van de eindverantwoordelijken hiervoor, zijn volgens de Hoge Raad fundamenteel met het oog op een degelijke en professionele kantoororganisatie.

**15. In tegenstelling tot het positief onthalen van de paragrafen 1 tot 18 van de voor advies voorgelegde ontwerpnorm, is de Hoge Raad echter genoodzaakt om ten aanzien van het "Deel 2" van het ontwerp toch een aantal fundamentele opmerkingen te formuleren.**

**Het gaat daarbij om bezwaren op juridisch-technisch vlak (hierna onder C.1.) én op inhoudelijk vlak (hierna onder C.2.).**

**Daarna volgen nog een aantal algemene bedenkingen omtrent het voor advies voorgelegde ontwerp (hierna onder C.3.).**

### **C.1. Juridisch-technische bezwaren ten aanzien van “Deel 2” van de ontwerpnorm**

**16.** Volgens paragraaf 30 in “Deel 2” van de ontwerpnorm dient het kantoor – ten aanzien van “assurance opdrachten en aan assurance verwante opdrachten” – bijkomende kwaliteitsdoelstellingen en -vereisten vast te stellen “*op basis van de ISQM 1*”, met name “*indien blijkt dat bijkomende kwaliteitsdoelstellingen en -vereisten noodzakelijk zijn om de aanvullende doelstelling te bereiken*”.

Met andere woorden, volgens het ontwerp zal de beroepsbeoefenaar in bepaalde omstandigheden niet alleen de ITAA-norm als dusdanig moeten toepassen, maar ook bijkomende vereisten “*op basis van de ISQM 1*”:

*“Indien blijkt dat bijkomende kwaliteitsdoelstellingen en -vereisten noodzakelijk zijn om de aanvullende doelstelling te bereiken, dient het kantoor bijkomende kwaliteitsdoelstellingen en -vereisten vast te stellen op basis van de ISQM 1”.* [paragraaf 30 van het ontwerp] (eigen onderlijning)

De Hoge Raad wenst te benadrukken dat “*de ISQM 1*” waaraan gerefereerd wordt, een omvangrijke (internationale) standaard is, en niet alleen 60 verplichte paragrafen met “vereisten” omvat (met inbegrip van definities en doelstelling), maar tevens 206 zogenaamde A-paragrafen met toepassingsgerichte en overige verklarende teksten.

Los van de vraag welke “*bijkomende vereisten op basis van de ISQM 1*” via paragraaf 30 van de ontwerpnorm precies bedoeld worden, merkt de Hoge Raad op dat deze paragraaf geenszins de nodige rechtszekerheid waarborgt. Indien het de bedoeling zou zijn dat een internationale standaard volledig deel uitmaakt van het normatief kader, toepasselijk op de beroepsbeoefenaars ingeschreven op het openbaar register van het ITAA, dan dient dit – vanuit het oogpunt van de rechtszekerheid – uitdrukkelijk in de Belgische norm zelf te worden vermeld, mét aanduiding van de precieze versie en exacte titel van de standaard. De huidige formulering van paragraaf 30 is hiervoor veel te vaag.

**17.** Verder betreft de Hoge Raad het gebrek aan overeenstemming tussen de eigenlijke tekst van de (ontwerp)norm, zoals die nu voorligt, en de algemene toelichting hieromtrent vanwege het instituut. Dit riskeert een “*expectation gap*” in de hand te werken en is nefast voor de rechtszekerheid.

Zo is er in het verzoek om advies vanwege het instituut aan de Hoge Raad via de begeleidende mails van 13 november 2023 te lezen:

*“Ik wil er u tevens aanvullend op wijzen dat de ISQM 1 integraal deel uitmaakt van deze ontwerpnorm: (...).”* [eigen onderstreping]

en

*“Zoals u zult merken, zullen complexere (netwerk)structuren immers op basis van het risico-inschattingsproces dat het kantoor moet uitvoeren in het kader van het verrichten van assurance en aan assurance verwante opdrachten eventueel bijkomende kwaliteitsdoelstellingen en -vereisten moeten toepassen om de aanvullende doelstelling van de ontwerpnorm te bereiken. Dit in aanvulling van deel 2 van de ontwerpnorm. Voor deze bijkomende kwaliteitsdoelstellingen en -vereisten, wordt beroep gedaan op de ISQM 1, die dan ook integraal deel uitmaakt van deze ontwerpnorm.”* [eigen onderstreping]



Ook in de “*slides waarbij de achterliggende beleidsbeslissingen inzake deze ontwerpnorm worden toegelicht*”, zoals door het instituut via mail aan de Hoge Raad met het verzoek om advies overgemaakt, wordt aangegeven dat ISQM 1 integraal deel zou uitmaken van de norm.

Nochtans is er in de ontwerpnorm zelf enkel in paragraaf 30 een (vage) “verwijzing” naar ISQM 1 opgenomen.

**Voor zover nodig, benadrukt de Hoge Raad dat toelichtingen of verduidelijkingen via mails, slides of andere documenten geen enkele normatieve waarde hebben, maar vooral verwarrend en misleidend zijn indien deze niet aansluiten bij de tekst van de norm zelf. Hij spoort het instituut dan ook aan om dringend te verhelpen aan het gebrek aan overeenstemming tussen de tekst van de norm en de overige toelichtingen, teneinde enige “*expectation gap*” te vermijden en de rechtszekerheid niet in het gedrang te brengen.**

## ***C.2. Inhoudelijke bezwaren ten aanzien van “Deel 2” van de ontwerpnorm***

**18.** Zoals hiervoor reeds aangegeven (cf. *supra* randnummer 13), opteert het ontwerp van norm ervoor om een onderscheid te maken tussen:

- *algemene vereisten* van interne kwaliteitsbeheersing op kantooniveau (= “Deel 1” van de ontwerpnorm, paragrafen 6-18); en
- *aanvullende vereisten*, en dit specifiek ten aanzien van “assurance en aan assurance verwante opdrachten” (= “Deel 2” van de ontwerpnorm, paragrafen 19-40).

Uit de paragrafen 2 en 3 van de ontwerpnorm (op basis waarvan het kantoor verplicht is een risico-inschattingsproces op te zetten en te implementeren) vloeit voort dat, indien het kantoor “assurance opdrachten” en/of “aan assurance verwante opdrachten” uitvoert, het kantoor dan niet alleen “Deel 1” van de norm zal moeten naleven, maar ook “Deel 2”. Paragraaf 24 van het ontwerp nuanceert deze verplichting enigszins, in die zin dat een aanvullende vereiste niet zal moeten worden nageleefd als deze “*niet relevant is voor het kantoor omwille van de aard en omstandigheden van het kantoor*”.

De “keuze” – op basis van het risico-inschattingsproces van het kantoor – “*om al dan niet Deel 2 van de norm binnen het kantoor in te voeren*”, ligt bij het kantoor, met name bij de eindverantwoordelijke(n) voor het kwaliteitsbeheersingssysteem (paragraaf 3 van het ontwerp). Het kantoor zal zich hiervoor wel moeten kunnen verantwoorden.

Paragraaf 19 van het ontwerp geeft vervolgens nadere toelichting bij het toepassingsgebied van “Deel 2”.

Zo zal een kantoor dat “assurance opdrachten” en/of “aan assurance verwante opdrachten” uitvoert, ertoe gehouden zijn om “Deel 2” toe te passen, hetzij “op opdrachtniveau”, hetzij “op kantooniveau”. De toepassing “op opdrachtniveau” dan wel “op kantooniveau” zal afhankelijk zijn van (het volume van) de werkzaamheden van het kantoor:

- i) indien de opdrachten van het kantoor voor minder dan 10% bestaan uit assurance of voor minder dan 25% uit aan assurance verwante opdrachten, dan moet het kantoor deze aanvullende kwaliteitsdoelstellingen en vereisten naleven op opdrachtniveau;
- ii) indien de opdrachten van het kantoor voor meer dan 10% bestaan uit assurance of voor meer dan 25% uit aan assurance verwante opdrachten, dan moet het kantoor deze aanvullende kwaliteitsdoelstellingen en vereisten naleven op kantooniveau. [paragraaf 19 van het ontwerp]

**19. Ten aanzien van voormelde bepalingen in de ontwerpnorm, stuit de Hoge Raad op diverse problemen, meer in het bijzonder met betrekking tot de paragrafen 19, 24 en 30 van het ontwerp:**

*i. Criteria voor de (al dan niet) toepassing van “Deel 2”*

In paragraaf 19 van het ontwerp zijn diverse percentages opgenomen die in rekening moeten worden gebracht om te bepalen of het zogenaamde “Deel 2” “op opdrachtniveau”, dan wel “op kantooniveau” dient te worden toegepast.

Zo wordt in de voorgestelde ontwerpnorm een onderscheid gemaakt naargelang de opdrachten van het kantoor:

- “voor minder dan 10% bestaan uit assurance”; of
- “voor meer dan 10% bestaan uit assurance”;

dan wel naargelang de opdrachten van het kantoor:

- “voor minder dan 25% [bestaan] uit aan assurance verwante opdrachten”; of
- “voor meer dan 25% [bestaan] uit aan assurance verwante opdrachten”.

De criteria, zoals in de ontwerpnorm gehanteerd, bieden de beroepsbeoefenaars onvoldoende houvast om de norm correct te kunnen toepassen:

- Zo stelt zich de vraag hoe een kantoor de drempels van 10% of 25% concreet moet berekenen. Gaat het om een verhouding ten aanzien van een aantal opdrachten of eerder ten aanzien van een omzetcijfer?
- Evenmin is duidelijk over welke referentieperiode deze percentages zullen moeten worden berekend: opdrachten van het vorig boekjaar, van het huidig boekjaar, van de voorbije 12 maanden, toekomstige opdrachten,...? Een loutere *a posteriori*-beoordeling door het kantoor op grond van de omzet van bepaalde opdrachten tijdens een afgelopen boekjaar lijkt alleszins uitgesloten, aangezien de (al dan niet) toepassing van de vereisten van kwaliteitsbeheersing niet zomaar achteraf door het kantoor kan worden “in orde gebracht”.
- En verder: welke opdrachten worden precies bedoeld? Als een volume “assurance opdrachten” en / of “aan assurance verwante opdrachten” het criterium vormt, is het van belang voor de beroepsbeoefenaar om precies te weten welke opdrachten als “assurance opdrachten” en “aan assurance verwante opdrachten” kwalificeren en welke niet.

Indien een bindende norm bepaalde criteria hanteert, dan dienen deze helder, meetbaar en toegankelijk te zijn, én ook begrijpbaar voor de kantoren die ze moeten toepassen.

Niet alleen voor de beroepsbeoefenaars zelf, maar ook voor het instituut is het van belang dat de in de norm gehanteerde criteria duidelijk zijn, gelet op zijn wettelijke verantwoordelijkheid om toe te zien op de correcte toepassing en naleving van de normatieve voorschriften door de beroepsbeoefenaars.

Zo zou het instituut – onder meer in het kader van een kwaliteitstoetsing – moeten kunnen nagaan of de beroepsbeoefenaar de criteria al dan niet correct heeft toegepast. Indien een kantoor voor de toepassing van de norm criteria zou moeten hanteren waarop het instituut zélf onvoldoende zicht heeft, zoals bijvoorbeeld een omzetcijfer voor bepaalde opdrachten, dan brengt dit een daadwerkelijke en efficiënte controle op de naleving van de norm mogelijks in het gedrang.

**20.** Naast een gebrek aan duidelijkheid van de criteria weerhouden in de ontwerpnorm, is het voor de Hoge Raad evenmin mogelijk om te achterhalen op basis waarvan is gekozen voor voormelde criteria/percentages in paragraaf 19 van het ontwerp, laat staan om in te schatten of deze al dan niet pertinent zijn.

De vraag stelt zich of door het instituut een inschatting kan gemaakt worden van het aantal beroepsbeoefenaars of het aantal kantoren die (al dan niet) geacht worden “Deel 2” op kantooniveau, dan wel op opdrachtniveau toe te passen. Zo ook rijst de vraag of het instituut enig zicht heeft op hoeveel en welke opdrachten door de kantoren worden uitgevoerd.

**Gelet op hetgeen voorafgaat, is de Hoge Raad van oordeel dat de in de ontwerpnorm voorgestelde criteria onvoldoende bepaald zijn, waardoor een controle op de drempels niet mogelijk is. Dergelijke controle is echter cruciaal voor de uitvoering van de voorgestelde bindende norm.**

*ii. Toepassing van bijkomende voorschriften “op basis van de ISQM 1”*

**21.** Wat de verwijzing naar “de ISQM 1” betreft, heeft de Hoge Raad hierboven reeds een aantal juridisch-technische bezwaren aangegeven (cf. *supra* randnummers 16-17).

Meer fundamenteel zijn er volgens de Hoge Raad ten aanzien van de verwijzing naar / vermeende integratie van ISQM 1 in de paragraaf 30 van de ontwerpnorm, een aantal inhoudelijke bezwaren te formuleren.

Vooraf is het van primordiaal belang om erop te wijzen:

- dat ISQM 1 een internationale standaard betreft voor het “kwaliteitsmanagement” van kantoren. Het gaat daarbij om een “systeem” van kwaliteitsmanagement, dat op continue en iteratieve basis functioneert (en dus niet op lineaire wijze). Een kwaliteitsmanagementsysteem volgens ISQM 1

omvat acht componenten (cf. § 6 van ISQM 1); dit zijn niet zozeer “*standalone elements*”<sup>3</sup>, maar deze hebben betrekking op een “*integrated quality management approach that reflects upon the system as a whole*”;

- dat - volgens ISQM 1 – van zodra een kantoor één van de opdrachten uitvoert, bedoeld in ISQM 1 (zijnde een opdracht van controle, beoordeling van financiële overzichten, een andere assurance opdracht of een aan assurance verwante dienst), dat dan ISQM 1 van toepassing is (cf. § 5 van ISQM 1);
- dat - volgens ISQM 1 - een kantoor - in principe - elke vereiste van de ISQM 1 dient toe te passen, tenzij die vereiste niet relevant is voor het kantoor (gelet op zijn aard en omstandigheden of op zijn opdrachten) (cf. § 17 van ISQM 1);
- dat ISQM 1 geldt voor alle types van kantoren; op het vlak van de kantoororganisatie bestaat er geen internationale standaard zoals bijvoorbeeld de *ISA’s for Less Complex Entities*. De zogenaamde “*scalability*” of “*schaalbaarheid*” van de ISQM 1 impliceert enkel dat een “*small or less complex firm*” bepaalde vereisten “*eenvoudiger*” mag toepassen<sup>4</sup>.

## **22. Het komt de Hoge Raad voor dat de voor advies voorgelegde ontwerpnorm, en meer in het bijzonder de paragrafen 19, 24 en 30, voorbijgaan aan voormelde ISQM 1-principes.**

Zo is het niet duidelijk op welke manier een kwaliteitsmanagementsysteem dat slaat op de “organisatie”, binnen een kantoor enkel op opdrachtniveau (bijvoorbeeld enkel op één opdracht) kan worden toegepast.

Verder lijkt de ontwerpnorm er – ten onrechte – vanuit te gaan dat de toepassing van ISQM 1 “moduleerbaar” zou zijn. Een misvatting omtrent de zogenaamde “schaalbaarheid” van ISQM 1 ligt hieraan wellicht aan de oorsprong. ISQM 1 laat weliswaar toe om bij de toepassing van de risico-gebaseerde aanpak van het kantoor rekening te houden met de aard en de omstandigheden van het kantoor en van de door het kantoor uitgevoerde opdrachten (cf. § 10 van ISQM 1), waarbij bepaalde vereisten van ISQM 1 mogelijk als “niet relevant” kunnen worden geacht (cf. § 17 van ISQM 1, alsook § A29 van ISQM 1). Hiermee wordt de “schaalbaarheid” bedoeld. Maar dit impliceert niet dat men bepaalde componenten van het systeem zomaar kan laten wegvallen of vrijwillig kan kiezen om slechts één of meerdere componenten toe te passen, en toch ISQM 1-compliant te zijn. ISQM 1 fungeert daarentegen

---

<sup>3</sup> In tegenstelling tot de “*International Standard on Quality Control 1*” (ISQC 1) die betrekking heeft op een stelsel van “*kwaliteitsbeheersing*”, richt ISQM 1 zich veeleer op een systeem van “*kwaliteitsmanagement*”, vandaar de verschillende terminologie.

<sup>4</sup> Zie in dit verband de [FIRST-TIME IMPLEMENTATION GUIDE – ISQM 1](https://www.iaasb.org/publications/isqm-1-first-time-implementation-guide), blz. 13 van 101 (<https://www.iaasb.org/publications/isqm-1-first-time-implementation-guide>):

*Examples in ISQM 1 that specifically address scalability:*

- Paragraph A35: Assigning roles and responsibilities
- Paragraphs A39 and A52: The firm’s risk assessment process
- Paragraph A99: Resources
- Paragraph A111: Information and communication
- Paragraphs A144, A156 and A166: Monitoring and remediation process
- Paragraphs A189 and A199: Evaluating the SOQM and performance evaluations
- Paragraph A203: Documentation

als één en ondeelbaar geheel. Voor bepaalde kantoren kunnen niet zozeer “minder”, maar wel “andere” vereisten van toepassing worden geacht.

Ook dient ISQM 1 te worden gelezen in samenhang met een andere internationale standaard, met name *ISQM 2, Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling*<sup>5</sup>. Hierin komt het aanstellen en de geschiktheid van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar (*Engagement Quality Reviewer* of EQR) en de uitvoering en documentatie van opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen aan bod.

Het is voor de Hoge Raad echter niet duidelijk of de voorgestelde paragraaf 30 in de ontwerpnorm al dan niet ook ISQM 2 omhelst.

**23.** De Hoge Raad stelt vast dat in het verzoek om advies dat het instituut via mail op 13 november 2023 aan de Hoge Raad heeft overgemaakt, naast de ontwerpnorm, tevens een document van 6 blz. is toegevoegd, met als titel “Ontwerp van norm interne kwaliteitsbeheersing – Inleiding” en onderaan een vermelding “*LIDH. Norm interne kwaliteitsbeheersing. Inleiding*”.

In het document, dat eerder als een beleidsmatig document leest, komen achtereenvolgens de volgende thema’s aan bod:

- *Toepassingsgebied van deze norm;*
- *Het kwaliteitsbeheersingssysteem van het kantoor;*
- *Evenredigheidsbeoordeling*
  1. *Verplichting tot het voorafgaandelijk uitvoeren van een evenredigheidsbeoordeling*
  2. *Invoering van een norm interne kwaliteitsbeheersing*
    - a. *Doelstelling van de ingevoerde bepalingen*
    - b. *Geschiktheid in het licht van de verwezenlijking van de nagestreefde doelstelling*
  3. *De bepalingen gaan niet verder dan wat nodig is om de doelstelling te verwezenlijken.*

Ook al is het de Hoge Raad niet bekend wat de bedoeling van dit apart document is, en evenmin welk (al dan niet openbaar) gebruik ervan zal worden gemaakt, niettemin dringt hij er op aan dat het instituut de nodige aandacht besteedt aan een correcte weergave van de draagwijdte en de context van de voorgestelde norm.

**De Hoge Raad veronderstelt dat het niet de bedoeling is dat het apart document van 6 blz., gelet op de stijl en inhoud, onderdeel zou uitmaken van de eigenlijke norm. Alleszins wenst de Hoge Raad zich nadrukkelijk te verzetten tegen de misleidende en onnauwkeurige informatie die in dit apart document wordt weergegeven.**

Zo bijvoorbeeld zijn de volgende beweringen uit dit document van 6 blz. onnauwkeurig:

---

<sup>5</sup> ISQM 2, *Engagement Quality Reviews*.

- *“Op te merken valt dat het IBA er bewust voor gekozen heeft om de ISQM 1 ook toepasselijk te maken op aan assurance verwante opdrachten. Dit in tegenstelling tot het IBA, die de ISQM1 enkel van toepassing verklaart op assurance opdrachten”.*
- *Het feit dat het merendeel van de IBA-kantoren uit hun aard binnen het geheel van hun opdrachten in ondergeschikte mate assurance en aan assurance verwante opdrachten verrichten, laat toe dat het IBA via een algemene norm die voor alle IBA-leden geldt de ISQM1 invoert, met toepassing van het principe van “schaalbaarheid”, rekening houdend met de eigen aard van de kantoren.”*
- *Het is in dit licht belangrijk vast te stellen dat het evenredigheidsbeginsel de toepassing van de ISQM 1 bij IBA-kantoren niet in de weg staat, dankzij het beginsel van schaalbaarheid van de ISQM 1.*
- *Deze vaststelling laat toe dat het IBA de ISQM 1 toepast, rekening houdend met het evenredigheidsbeginsel en met toepassing [van] het principe van “schaalbaarheid” op maat van de overgrote meerderheid van de IBA-kantoren.*
- *Voor de sole practicioner en de niet-complexe structuren gelden de kwaliteitsdoelstellingen en -vereisten van de ISQM 1 (in voorkomend geval aangevuld met de ISA 220) zoals opgenomen in deel 2 van de norm.” (eigen onderlijningen)*

### **C.3. Algemene bedenkingen ten aanzien van de ontwerpnorm**

**24.** Naast voormelde opmerkingen in randnummers 16 tot 23 omtrent “Deel 2” van de ontwerpnorm, die een bijsturing van het ontwerp noodzakelijk maken, wenst de Hoge Raad nog een aantal algemene bedenkingen te formuleren:

*i. Datum van inwerkingtreding*

**25.** Het ontwerp, zoals voor advies aan de Hoge Raad voorgelegd, bevat geen datum van inwerkingtreding. Evenmin is enige informatie voorhanden omtrent een eventuele aanloopperiode waarover de kantoren desgevallend kunnen beschikken voor het opzetten en uitwerken van hun kwaliteitsbeheersingssysteem.

**De Hoge Raad acht het noodzakelijk dat het instituut de Hoge Raad nader informeert omtrent de vooropgestelde datum van inwerkingtreding en het ontwerp in dit verband vervolledigt.**

*ii. Aanhef*

**26.** Het ontwerp, zoals voor advies aan de Hoge Raad voorgelegd, bevat geen aanhef noch overwegingen. Nochtans is hiervoor een titel voorzien, maar dit onderdeel is blanco.

**De Hoge Raad acht het noodzakelijk dat het instituut het ontwerp op dit punt vervolledigt.**

*iii. Definities*

**27.** Het ontwerp, zoals voor advies aan de Hoge Raad voorgelegd, bevat een hele reeks definities, die grotendeels aansluiten bij de internationale terminologie die gangbaar is in de schoot van IFAC (*International Federation of Accountants*) en aanverwante organisaties (bijvoorbeeld IAASB, dat internationale controle- en assurancestandaarden uitwerkt).

Zo bijvoorbeeld worden in de ontwerpnorm gedefinieerd: “assurance-opdracht”, “aan assurance verwachte opdrachten”, “overeengekomen specifieke werkzaamheden”, “samenstellingsopdracht”,...

Voor de toepassing van de norm zijn dergelijke definities uiteraard van belang, maar toch stelt de Hoge Raad vast dat deze begrippen tot dusver nergens voorkomen in het bestaand wettelijk, reglementair en normatief kader, toepasselijk op de ITAA-beroepsbeoefenaars.

De vraag stelt zich of deze terminologie reeds voldoende ingang heeft gevonden bij de beroepsbeoefenaars op het terrein. Een correcte toepassing van de norm, met bijhorend toezicht op de naleving ervan, veronderstelt immers een voldoende duidelijk begrip omtrent de precieze inhoud van deze definities. Zal het instituut ten behoeve van de kantoren een concrete lijst van “assurance opdrachten” en “aan assurance verwante opdrachten” opstellen?

De Hoge Raad verwacht dat het instituut duiding zou verstrekken omtrent de opdrachten die concreet onder de diverse definities moeten worden verstaan, alsook hoe deze definities in de ontwerpnorm aansluiten bij de wettelijke opsomming van de beroepsactiviteiten van de accountants en belastingadviseurs (artikelen 3 en 6 van de wet van 17 maart 2019).

**De Hoge Raad acht het noodzakelijk dat het instituut zijn zienswijze hierover aan de Hoge Raad overmaakt.**

*iv. Vooropstellen van begeleidingsmaatregelen, vormingssessies of tools ten behoeve van de beroepsbeoefenaars*

**28.** Er kan verwacht worden dat de invoering van de ontwerpnorm voor een aantal beroepsbeoefenaars aanzienlijke inspanningen qua kantoororganisatie met zich zal meebrengen.

Voor de Hoge Raad is het niet duidelijk of het instituut zicht heeft op de concrete uitdagingen voor de kantoren (qua tijd, middelen, personeel, IT- tools, ...). Evenmin is het de Hoge Raad bekend of het instituut bepaalde begeleidingsmaatregelen plant of tools ter beschikking stelt ten behoeve van de beroepsbeoefenaars om de overstap naar het nieuwe normatieve kader te faciliteren.

De Hoge Raad acht het van belang dat het instituut alle nodige inspanningen doet om de kantoren zoveel als mogelijk en rekening houdend hun diversiteit, hierbij te ondersteunen.

**Voor de Hoge Raad is het noodzakelijk dat het instituut hem omtrent de vooropgestelde begeleiding en ondersteuning van de beroepsbeoefenaars informeert.**

v. *Uitdaging voor het toezicht en de kwaliteitstoetsing vanuit het instituut*

**29.** Niet alleen voor de beroepsbeoefenaars op het terrein, maar ook voor het instituut zelf zal de invoering van de nieuwe norm ongetwijfeld een uitdaging vormen, in het kader van zijn wettelijke taak van toezicht op de beroepsuitoefening, met het oog een coherente en effectieve toetsing aan de nieuwe normatieve voorschriften.

**Het instituut wordt verzocht om de Hoge Raad hierover op geregelde tijdstippen op de hoogte te brengen.**

#### **C.4. Besluit**

**30.** De Hoge Raad verwelkomt het initiatief van het instituut om een normatief kader uit te werken in verband met de kantoororganisatie van de beroepsbeoefenaars.

Omwille van een aantal bezwaren en bedenkingen op inhoudelijk én juridisch-technisch vlak (cf. *supra* C.1 tot C.3), heeft de Hoge Raad echter geoordeeld dat hij over het ontwerp van norm, in de huidige versie zoals voorgelegd door het instituut op 13 november 2023, een negatief advies dient te formuleren.

De Hoge Raad verzoekt het instituut om een aangepaste versie van de norm, rekening houdend met dit advies, opnieuw aan de Hoge Raad over te maken. De Hoge Raad houdt zich uiteraard ter beschikking om hierover verder in overleg te gaan met de vertegenwoordigers van het instituut.