

Methodologie voor inspecties bij bedrijfsrevisoren die een opdracht van commissaris uitoefenen bij organisaties van openbaar belang

In deze nota wordt de toezichtbenadering toegelicht die door het College van Toezicht op de Bedrijfsrevisoren (verder in deze tekst ook “College” of “CTR”) is uitgewerkt voor het toezicht op de bedrijfsrevisoren en de bedrijfsrevisorenkantoren die een opdracht uitoefenen bij organisaties van openbaar belang.

Pro memorie, het College voert, minstens om de drie jaar, een op een risicoanalyse gebaseerde kwaliteitscontrole uit bij bedrijfsrevisoren die controles verrichten bij een of meer organisaties van openbaar belang die, op individuele basis, meer dan één criterium overschrijden als bedoeld in artikel 1:26, §1 van het Wetboek van Vennootschappen en Verenigingen.

Een kwaliteitscontrole is een procedure waarbij de beroepsactiviteit van een bedrijfsrevisor onder de loep wordt genomen. Er wordt meer bepaald nagegaan of hij beschikt over een passende organisatie voor de aard en de reikwijdte van zijn activiteiten. Dankzij deze controles krijgen het publiek en de toezichthouders de waarborg dat de bedrijfsrevisoren hun werkzaamheden uitoefenen conform de geldende controlenormen en deontologische regels.

Om deze controles uit te voeren, heeft het College inspecteurs van de FSMA aangesteld die deel uitmaken van het Centraal Inspectieteam. Tijdens hun inspecties kunnen zij vergezeld worden door externe inspecteurs die kunnen bogen op een ruime ervaring ter zake en die worden aangesteld met inachtneming van de regels inzake overheidsopdrachten.

De relatie tussen de FSMA en het College is geregeld in een protocol dat op 18 oktober 2017 is afgesloten en waarin onder meer een aantal concrete afspraken zijn opgenomen over administratieve, operationele en logistieke ondersteuning die de FSMA verstrekt aan het College.

Teneinde rekening te houden met de wettelijke vereisten werd in de methodologie een onderscheid gemaakt tussen controles die worden uitgevoerd bij bedrijfsrevisoren en bedrijfsrevisorenkantoren die een opdracht van commissaris uitoefenen bij een of meer organisaties van openbaar belang, en controles die worden verricht bij de overige bedrijfsrevisoren en bedrijfsrevisorenkantoren. Het College heeft een specifieke inspectiemethodologie uitgewerkt en goedgekeurd voor deze twee types inspecties, en heeft er daarbij naar gestreefd om beide op een coherente wijze bij elkaar te laten aansluiten.

De voorliggende nota geeft de sector inzicht in de gevolgde toezichtstrategie en bespreekt de instrumenten die worden gebruikt voor deze inspecties bij de bedrijfsrevisoren en de bedrijfsrevisorenkantoren die een opdracht als commissaris uitoefenen bij een of meer organisaties van openbaar belang. Deze publicatie zorgt voor een betere voorspelbaarheid van de inhoud van de controles en van de verwachtingen van het College voor de toekomstige inspecties.

1. Toezichtstrategie 2020

Uitgaande van de bij wet opgelegde driejaarlijkse kwaliteitscontrolefrequentie voor de bedrijfsrevisoren of de bedrijfsrevisorenkantoren met een opdracht bij één of meer organisaties van openbaar belang heeft het College een lijst opgesteld met de bedrijfsrevisoren/bedrijfsrevisorenkantoren die in 2020 zijn te controleren. Het College heeft deze lijst overgemaakt aan het Centraal Inspectieteam van de FSMA.

Bij het opzetten van de kwaliteitscontroles wordt geopteerd voor een ‘netwerk¹’-benadering wanneer er gemeenschappelijke beleidslijnen en procedures voor de kwaliteitscontrole zijn. Dit biedt het College de mogelijkheid om de kwaliteitscontroles doeltreffender te organiseren. Het College neemt dus het gehele netwerk in beschouwing om de reikwijdte van een inspectie af te lijnen. Aldus heeft de controle zowel betrekking op de bedrijfsrevisoren die een opdracht van commissaris uitoefenen bij organisaties van openbaar belang als op de bedrijfsrevisoren die een mandaat waarnemen bij andere entiteiten.

Wat de algemene strategie betreft, besloot het College om voor deze bedrijfsrevisoren of bedrijfsrevisorenkantoren de wijze te beoordelen waarop zij een intern kwaliteitscontrolesysteem hebben opgezet en hierop toezien. Dit intern kwaliteitscontrolesysteem moet hen in staat stellen om, enerzijds, de beroepsnormen en het wet- en regelgevingskader na te leven, en anderzijds op passende wijze te rapporteren².

De perimeter bestrijkt dus twee van de punten die zijn vastgelegd in de internationale norm “International Standard on Quality Control 1” (verder “ISQC 1”) en die tot een kwaliteitscontrolesysteem behoren, namelijk:

- De aanvaarding en continuëring van cliëntrelaties en specifieke opdrachten³;
- de monitoring⁴.

Deze perimeter laat ook toe om, vanuit dit oogpunt, te beoordelen of het leidinggevende team in staat is om een intern kwaliteitsbeheersingssysteem in te voeren dat conform is aan het reglementaire kader⁵.

¹ Een netwerk is de grotere structuur die op samenwerking is gericht en waartoe een bedrijfsrevisor of een geregistreerd auditkantoor behoort, en die duidelijk is gericht op winst- of kostendeling, of het delen van gemeenschappelijke eigendom, zeggenschap of bestuur, een gemeenschappelijk beleid en procedures inzake kwaliteitsbeheersing heeft, een gemeenschappelijke bedrijfsstrategie, het gebruik van een gemeenschappelijke merknaam of een aanzienlijk deel van de bedrijfsmiddelen.

² ISQC 1.12 (I).

³ Artikel 19, § 1, 1° en 5° van de wet van 7 december 2016, ISQC 1.26-28.

⁴ Artikel 19, § 1, 11° van de wet van 7 december 2016, ISQC 1.48-54.

⁵ ISQC 1.18 en 19.

2. Toezichtsbenadering

De gehanteerde toezichtsbenadering voor de controles 2020 bestaat uit twee stappen:

1. het analyseren van de documentatie over het voorwerp van de inspectie;
2. het verrichten van inspecties ter plaatse.

Deze twee stappen worden hieronder nader besproken.

2.1 Analyse van de documentatie

De bedrijfsrevisoren of bedrijfsrevisorenkantoren die geselecteerd worden voor een inspectie, maken in eerste instantie de volgende documenten in verband met het onderwerp van de inspectie over aan het Centraal Inspectieteam:

- **Aanvaarding en continuering van cliëntenrelaties en van specifieke opdrachten**
 - o De in voege zijnde beleidslijnen, procedures, templates en tools aangaande acceptatie en continuering;
 - o Een overzicht van belangenconflicten bij de aanvaarding en verderzetting van klantenrelaties voor het afgelopen auditjaar;
 - o De in voege zijnde beleidslijnen, procedures, templates en tools omtrent de voorkoming van het witwassen van geld en de financiering van terrorisme;
 - o Het meest recente verslag van de AMLCO⁶;
 - o Een bewijs dat de beleidslijnen en procedures die hiervoor worden opgevraagd, gecommuniceerd worden aan het personeel;
- **Monitoring**
 - o Een lijst van mandaten (met hun ondernemingsnummer) die het voorwerp uitmaken van de monitoring tijdens het kalenderjaar 2018, 2019 en 2020, evenals de commissaris van het mandaat, het boekjaar van het mandaat, de naam van de persoon die verantwoordelijk is voor de monitoring (*reviewer*), de reden waarom het mandaat onderworpen werd aan een monitoring en het aantal uren die door het auditteam en de *reviewer* zijn besteed aan de opdracht;
 - o Een lijst van personen die verantwoordelijk zijn voor de monitoring en de selectieprocedure m.b.t. deze personen met, indien van toepassing, een indicatie van de veranderingen aangebracht sinds onze laatste inspectie van dit onderwerp;
 - o De manier waarop de monitoring wordt uitgevoerd en gedocumenteerd (checklist, template,...) met, indien van toepassing, een indicatie van de veranderingen aangebracht sinds onze laatste inspectie van dit onderwerp;
 - o Een lijst van de tijdens de monitoring vastgestelde tekortkomingen en de genomen corrigerende maatregelen. In dit opzicht wenst het College het laatste evaluatieverslag en/of communicatie met betrekking tot de monitoring te ontvangen;

⁶ De persoon aangeduid overeenkomstig artikel 9, §2 van de Wet van 18 september 2017 tot voorkoming van het witwassen van geld en de financiering van terrorisme.

- De procedure inzake de monitoring met, indien van toepassing, een indicatie van de veranderingen aangebracht sinds de laatste inspectie van dit onderwerp;
- **Andere**
 - Documentatie (presentaties, cursussen,...) omtrent vormen die gegeven zijn in verband met de aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en van specifieke opdrachten en de monitoring;
 - Indien relevant, een lijst van de commissarissen die sinds 2019 het netwerk hebben verlaten;

Deze documenten worden op transversale wijze geanalyseerd. Deze analyse leidt tot een eerste beoordeling van het maturiteitsniveau van de procedurele omkadering en laat toe een prioriteitenlijst voor het toezicht op te stellen.

2.2 Inspecties ter plaatse

De inspecties ter plaatse worden uitgevoerd volgens de opgenomen/goedgekeurde methodologie. Voor deze methodologie worden twee types instrumenten gehanteerd:

1. de werkprogramma's voor de te controleren thema's;
2. de interne werkmethodologie en de documentatie.

2.2.1 De werkprogramma's

Het doel van de werkprogramma's is met name te komen tot een gestandaardiseerde toezichtbenadering voor een gehele sector zodat de inspecteurs een coherente benadering kunnen volgen bij hun toezicht.

Als deze werkprogramma's worden gepubliceerd, kunnen zij ook als referentiekader dienen voor de sector.

Het is mogelijk dat een aantal elementen van het werkprogramma in de toekomst worden gewijzigd ingevolge bepaalde praktijken in de sector die bij de inspecties aan het licht zijn gekomen. Dergelijke wijzigingen moeten formeel worden goedgekeurd door het College.

Met betrekking tot het werkprogramma voor de monitoring verwijst het College naar de op zijn website beschikbare "Methodologie voor inspecties bij bedrijfsrevisoren die een opdracht van commissaris uitoefenen bij organisaties van openbaar belang - EQCR en Monitoring" en de relevante bijlage.

Het werkprogramma met betrekking tot de aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en specifieke opdrachten is opgenomen in *bijlage 1*. De layout en structuur van de werkprogramma's werd overgenomen van de CAIM (Common Audit Inspection Methodology).

Het werkprogramma "Relevante ethische voorschriften" (ISQC1.20-25; *bijlage 2*) wordt enkel uitgevoerd als de controlewerkzaamheden met betrekking tot de aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en specifieke opdrachten materiële indicaties aan het licht brengen dat de voorschriften met betrekking tot ethiek en onafhankelijkheid niet nageleefd worden. **In zo'n situatie** is dit werkprogramma complementair aan het werkprogramma voor de aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en specifieke opdrachten.

Het weze benadrukt dat dit werkprogramma a priori geen deel uitmaakt van de toezichtstrategie met betrekking tot de kwaliteitscontroles 2020.

2.2.2 Interne werk- en documentatiemethodologie

Alle werkzaamheden die verband houden met de inspecties, zijn gedocumenteerd in gestandaardiseerde documenten die zijn opgesteld door het Centraal Inspectieteam en goedgekeurd door het College van Toezicht op de Bedrijfsrevisoren. Op verschillende plaatsen in die documenten zijn, ten behoeve van de inspecteurs, richtlijnen opgenomen voor het opstellen van deze documenten.

De procedure voor het documenteren van de audits en de follow-up van de opdrachten is zoveel als mogelijk gestandaardiseerd met volgend oogmerk:

- de coherentie waarborgen tussen de verschillende opdrachten;
- de efficiëntie van de teams op het terrein verhogen;
- de medewerkers snel en efficiënt opleiden;
- een referentiekader uitwerken en een coherente terminologie hanteren, onder meer door de vastgelegde definities systematisch te gebruiken;
- een constante kwaliteit van de documentatie garanderen;
- een continue en doeltreffende opvolging van de dossiers waarborgen;
- een basisdocumentatie opstellen die voldoet aan de juridische vereisten mochten juridische en administratieve procedures worden ingesteld.

2.2.3 Toezicht in de praktijk

Het toezicht wordt uitgeoefend in verschillende stappen:

1. Voorbereiding;
2. Auditprocedures;
3. "Pre-closing";
4. Beëindiging van de werkzaamheden en rapportering.

2.2.3.1 Voorbereiding

De inspectie start met een voorbereidingsfase waarin de volgende stappen worden ondernomen:

- de perimeter van de opdracht afbakenen;
- de vereiste middelen voor het volbrengen van de opdracht toewijzen;
- de inspectie per brief aankondigen aan het betrokken bedrijfsrevisorenkantoor. Met deze brief wordt het kantoor met name in kennis gesteld van de perimeter van de opdracht en wordt er bijkomende informatie opgevraagd. Daarnaast bevat de brief een agenda met de eerste vergaderingen die ingepland dienen te worden. Dit worden plenaire vergaderingen genoemd. Deze vergaderingen dienen hoofdzakelijk om de bedrijfsrevisor/het bedrijfsrevisorenkantoor en zijn kwaliteitsbeheersingssysteem voor te stellen, alsook om nader toe te lichten op welke wijze een auditdossier georganiseerd is;
- de ontvangen documenten analyseren waarnaar was gevraagd in de aankondigingsbrief;

- een externe kick-offmeeting organiseren met het kantoor om nader toe te lichten welke precies de perimeter is en hoe de inspectie in de praktijk zal verlopen.

Om de eerste (plenaire) vergaderingen met het kantoor voor te bereiden, analyseert het Centraal Inspectieteam eveneens de beschikbare informatie, meer bepaald:

- de ontvangen documenten als gevraagd in de aankondigingsbrief;
- de persoverzichten;
- het resultaat van de vorige inspecties en andere informatie die beschikbaar is op het Secretariaat-generaal;
- de mandatenportefeuille;
- het resultaat van inspecties die verricht zijn door andere Europese toezichthouders, indien beschikbaar;
- de website van het kantoor;
- eventuele klachten;
- ...

Deze voorbereidingsfase wordt gedocumenteerd in een specifiek document. Er wordt een interne kick-offmeeting georganiseerd voor een uitwisseling van informatie tussen de inspecteurs en het Secretariaat-Generaal.

2.2.3.2 Auditprocedures

De inspectie bestaat uit twee fases:

- analyse van de procedures: in deze fase wordt kennis gemaakt met de organisatie aan de hand van de voormelde documenten en via gesprekken met het kantoor (met name de plenaire vergaderingen). Er worden ook 'cross-checks' uitgevoerd waarbij de informatie die verkregen wordt tijdens de vergaderingen getoetst wordt aan de ontvangen documenten. Op die manier kan worden bepaald welke bijkomende inlichtingen moeten worden opgevraagd en geanalyseerd;
- analyse van de mandaten: bij het overlopen van de mandaten is het de bedoeling na te gaan hoe en in welke mate in de praktijk voldaan is aan de regels die het voorwerp zijn van de inspectie.

2.2.3.2.1 Selectie van de mandaten

Het Centraal Inspectieteam maakt gebruik van steekproeven om dossiers te selecteren voor een controle. Daartoe wordt uitgegaan van de norm ISA 530 over het gebruik van steekproeven bij een controle. Deze norm stelt bovendien het volgende: "De doelstelling van de auditor bij het gebruiken van steekproeven is om een redelijke basis te leggen voor conclusies over de populatie waaruit de steekproef is getrokken."

Om uit te maken en te selecteren welke opdrachten gecontroleerd zullen worden, moet de inspecteur rekening houden met verschillende elementen:

- de analyse van de portefeuille;

- de perimeter van de opdracht;
- de kenmerken van het kantoor;
- het resultaat van de vorige controles;
- de selectie van de opdrachten en revisoren bij de vorige controle;
- de elementen die verband houden met de actualiteit en betrekking hebben op bepaalde revisoren, bepaalde opdrachten, bepaalde sectoren ...;
- ...

Om de omvang te bepalen van de steekproef voor een controle van de kantoren/netwerken kan niet uitsluitend worden gewerkt met statistische criteria maar wordt, op algemene wijze, uitgegaan van het deskundige oordeel van de inspecteur die een hele reeks factoren in aanmerking moet nemen. Daartoe hanteert de inspecteur een methode die uit verschillende stappen bestaat, waaronder:

- de analyse van de portefeuille van het kantoor/netwerk;
- de selectiecriteria die worden vastgesteld en toegepast afhankelijk van het resultaat van de analyses van de portefeuille;
- de toepassing van de selectiecriteria en het selecteren van de opdrachten.

De selectie wordt vervolgens goedgekeurd door het Secretariaat-generaal.

2.2.3.2.2 Reikwijdte van de werkzaamheden

Wat de reikwijdte van de controlewerkzaamheden betreft, wordt erop gewezen dat hier geenszins sprake is van een controle om er systematisch op toe te zien dat de financiële staten geen afwijkingen van materieel belang bevatten, of om tot een uitspraak te komen over het getrouwe beeld van de rekeningen of over de verklaring van de revisor. Wel wordt nagegaan of de regelgeving die het voorwerp uitmaakt van deze inspectie en waarvoor een intern kwaliteitsbeheersingssysteem was uit te werken, wordt nageleefd. Om dit te beoordelen wordt de persoon die belast is met de revisorale opdracht, naargelang de kenmerken van de betrokken opdracht, door de inspecteurs geconfronteerd met feitelijke elementen van het auditdossier zodat de inspecteurs zich een oordeel kunnen vormen over de naleving van voormelde regelgeving en de geïnstalleerde procedures.

Om deze analyse uit te voeren en de toepassing van de beroepsnormen te beoordelen, analyseren de inspecteurs het fysieke auditdossier door middel van 'tests of effectiveness' die voor hen zijn ontwikkeld en zijn afgestemd op het dossier en de reeds verkregen informatie. Daarbij wordt ook rekening gehouden met het proportionaliteitsbeginsel ('scalability').

2.2.3.3 Pre-closing van de inspectiewerkzaamheden

De volgende stap in de werkzaamheden van de inspecteurs is het opstellen van een pre-closingnota waarin zij overlopen wat zij hebben kunnen vaststellen tijdens hun inspectie. Deze nota wordt voorgesteld aan het Secretariaat-generaal tijdens een specifieke vergadering waarbij elke vaststelling in detail wordt toegelicht en teruggekoppeld aan de naleving van de van toepassing zijnde regelgeving.

2.2.3.4 Beëindiging van de inspectiewerkzaamheden

Het Centraal Inspectieteam stelt een verslag op. Dit verslag bevat verschillende onderdelen waaronder de lijst met de vaststellingen ingevolge de beoordeling van de procedures en de lijst met de vaststellingen per mandaat dat geselecteerd was bij de inspectiewerkzaamheden.

Vervolgens neemt het Centraal Inspectieteam contact op met de bedrijfsrevisor of het bedrijfsrevisorenkantoor waar de controle werd verricht teneinde een overzicht van de vaststellingen over te maken. Daarbij is het de bedoeling om de vaststellingen te verfijnen eventueel met in acht name van de bijkomende inlichtingen die de revisor of het kantoor kunnen verstrekken. De kwalificatie van de vaststellingen en het nemen van maatregelen behoort evenwel tot de exclusieve bevoegdheid van het Comité van het College van Toezicht op de Bedrijfsrevisoren, en is in dit stadium van de inspectie dus niet aan de orde.

Na contact te hebben opgenomen met het kantoor, maakt het Centraal Inspectieteam zijn vaststellingen over aan het Secretariaat-generaal. Dat is op zijn beurt belast met het opstellen van een voorontwerp van het inspectieverslag en het overmaken van dit voorontwerp aan de kantoren waar de controle werd verricht en aan de bedrijfsrevisoren van wie het mandaat werd gecontroleerd (artikel 52, § 5 van de wet van 7 december 2016). Het kantoor en/of de bedrijfsrevisor heeft vervolgens de mogelijkheid om, tijdens deze procedure van het tegensprekelijk debat, commentaar te geven op de vaststellingen en conclusies in deze verslagen. Het kantoor en/of de bedrijfsrevisor moet deze commentaar (en eventuele onderliggende bewijsstukken) binnen een schriftelijk meegedeelde termijn schriftelijk overmaken aan het Secretariaat-generaal. Deze analyseert vervolgens de commentaar en de eventuele bewijsstukken van het kantoor en/of de bedrijfsrevisor.

Het Secretariaat-generaal legt het ontwerpinspectieverslag vervolgens voor aan het Comité van het College van Toezicht op de Bedrijfsrevisoren. Het Comité neemt daarna standpunt in over dit inspectieverslag waarin de eventuele tekortkomingen of inbreuken zijn opgenomen die werden vastgesteld tijdens de inspectie en waarin de besluiten zijn opgenomen⁷. Het opleggen van de preventieve maatregelen⁸ door het College heeft tot doel de vastgestelde tekortkomingen of inbreuken in de toekomst te voorkomen. Het College kan eveneens, afhankelijk van onder meer de ernst en veelheid van de tekortkomingen of inbreuken, ook sancties opleggen⁹ of een procedure voor de sanctiecommissie van de FSMA voeren¹⁰.

⁷ Artikel 52, § 6 van de wet van 7 december 2016.

⁸ Artikel 52, § 6 en artikel 57, § 1 van de wet van 7 december 2016.

⁹ Artikel 57, § 5 van de wet van 7 december 2016.

¹⁰ Artikelen 56, 58 en 59 van de wet van 7 december 2016.