



## Inzichten

31 maart 2025

### Eerste inzichten uit de controle in 2024 bij niet-OOB-bedrijfsrevisoren over de implementatie van ISQM 1

De *Belgian Audit Oversight Board*<sup>1</sup> (hierna 'de BAOB') controleerde in 2024 bij een geselecteerd aantal niet-OOB-bedrijfsrevisoren voor het eerst de implementatie van *International Standard on Quality Management* (ISQM) 1. Met een pedagogische en sensibiliserende aanpak verwerft de BAOB een voortschrijdend inzicht in de wijze waarop niet-OOB-bedrijfsrevisoren de nieuwe norm begrijpen en toepassen, en hoe deze bijdraagt tot de risicobeheersing in hun bedrijfsrevisorenkantoor en de kwaliteit van hun revisorale activiteit.

De focus van de inspectie lag op de opzet en de implementatie van:

- het risico-inschattingsproces;
- de component 'Human resources';
- de component 'Governance en leiderschap'.

Door goede praktijken aan te reiken wil de BAOB de sector ondersteunen in hun streven om de nieuwe kantoororganisatie te ontwikkelen en te versterken<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> Het College van Toezicht op de Bedrijfsrevisoren (artikel 32 van de wet van 7 december 2016 tot organisatie van het beroep van en het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren).

<sup>2</sup> Zie ook ter inspiratie de publicatie van de *International Auditing and Assurance Standards Board* 'ISQM 1 First-Time Implementation Guide' op: <https://www.iaasb.org/publications/isqm-1-first-time-implementation-guide>.

De Belgian Audit Oversight Board is een onafhankelijke toezichthouder die zich voortdurend inzet voor de behartiging van het algemeen belang middels uitmuntende auditkwaliteit. Deze publicatie maakt deel uit van zijn continue inspanningen om kwalitatief hoogwaardige audits met eerbied voor de ethische normen te promoten. Meer informatie is beschikbaar op de [website](https://www.baoeb.be) van de BAOB.

## 1. Nieuwe norm voor kwaliteitsbeheersing: ISQM 1

ISQM 1<sup>3</sup> beoogt de kwaliteit van *assurance*-activiteiten te versterken door het invoeren van een proactief en iteratief kwaliteitsmanagementsysteem dat elke bedrijfsrevisor een redelijke mate van zekerheid verschaft (1) over de naleving door het bedrijfsrevisorenkantoor en zijn personeel van het wettelijke, reglementair en normatief kader en (2) dat de door het kantoor of de opdrachtpartners uitgebrachte opdrachtrapporten in de gegeven omstandigheden passend zijn.

Alle bedrijfsrevisoren moesten vóór 15 december 2023 zo'n kwaliteitsmanagementsysteem opzetten en implementeren voor de revisorale opdrachten<sup>4</sup> in overeenstemming met ISQM 1, en dit evalueren vóór 15 december 2024 (ISQM 1.53-54)<sup>5</sup>.

Deze belangrijke wijziging in de kantoororganisatie betekent concreet het vervangen van een systeem van (statische) kwaliteitscontrole (ISQC<sup>6</sup> 1) door een systeem van (dynamische) kwaliteitsbeheersing (ISQM 1). Terwijl de internationale standaard ISQC 1 een procedure van kwaliteitscontrole oplegde, introduceert ISQM 1 een dynamische en risicogebaseerde benadering van kwaliteitsbeheersing.

## 2. Eerste ISQM 1-controles bij niet-OOB-bedrijfsrevisoren in 2024

De BAOB controleerde 13 niet-OOB-kantoororganisaties<sup>7</sup> op de opzet en implementatie van hun nieuw kwaliteitsmanagementsysteem zoals vereist door ISQM 1, met als focus:

- het evalueren van de opzet en de implementatie van het kwaliteitsmanagementsysteem;
- het verwerven van inzicht in het risicobeoordelingsproces;

<sup>3</sup> De *International Auditing and Assurance Standards Board* nam in december 2020 ISQM 1 aan. Deze is omgezet in het Belgisch recht met de publicatie in het Belgisch Staatsblad van de 'Norm inzake de toepassing van de internationale standaarden voor kwaliteitsmanagement 1 en 2 (ISQM 1 en 2) en van ISA 220 (Herzien)'. Deze norm is publiek beschikbaar op [https://www.ibr-ire.be/docs/default-source/nl/documents/regelgeving-en-publicaties/rechtsleer/normen-en-aanbevelingen/isqm/20231127-nrm-isqm-def.pdf?sfvrsn=379024db\\_3](https://www.ibr-ire.be/docs/default-source/nl/documents/regelgeving-en-publicaties/rechtsleer/normen-en-aanbevelingen/isqm/20231127-nrm-isqm-def.pdf?sfvrsn=379024db_3). Deze norm treedt in werking: a) Betreffende de opzet en de implementatie van een kwaliteitsmanagementsysteem voor de revisorale opdrachten in overeenstemming met ISQM 1, uiterlijk op 15 december 2023; de op grond van de paragrafen 53 en 54 van ISQM 1 vereiste evaluatie van het kwaliteitsmanagementsysteem dient te worden uitgevoerd binnen een jaar na 15 december 2023; b) Voor de toepassing van ISQM 2 met betrekking tot revisorale opdrachten betreffende periodes die aanvangen op of na 15 december 2023; c) Voor de toepassing van ISA 220 (Herzien) op controles van financiële overzichten met betrekking tot boekjaren die op of na 15 december 2023 aanvangen.

<sup>4</sup> Revisorale opdrachten zoals gedefinieerd in artikel 3, 10°, van de wet van 7 december 2016. Alle *assurance*-opdrachten vallen onder de notie "revisorale opdracht", zoals gedefinieerd in artikel 3, 10° van deze wet.

<sup>5</sup> Vanaf de datum van inwerkingtreding van ISQM 1, ISQM 2 en ISA 220 (Herzien), worden de norm inzake de toepassing van ISQC 1 in België en ISA 220, Kwaliteitsbeheersing voor een controle van financiële overzichten, zoals voorzien door de norm (herzien in 2018) inzake de toepassing in België van de ISA's, opgeheven. Vanaf die datum, wordt elke verwijzing naar ISQC 1 in een norm vervangen door ISQM 1 en 2. In afwijking van het voorgaande blijft de norm inzake de toepassing van ISQC 1 in België van toepassing op opdrachten waarvoor de planningsfase vóór de inwerkingtreding van ISQM 1 en 2 werd afgesloten.

<sup>6</sup> *International Standards on Quality Control*.

<sup>7</sup> Het betrof 2 niet-OOB-netwerken met een gemeenschappelijk beleid en procedures inzake kwaliteitsbeheersing en 11 niet-OOB-bedrijfsrevisorenkantoren.

- het beoordelen van de volledigheid van de risicobeoordeling (klantenportfolio, sectorspecifieke risico's, omvang, etc.); en
- het beoordelen van de geschiktheid van de door de bedrijfsrevisor opgezette reacties.

Twee van de dertien bedrijfsrevisoren gaven geen enkele, zelfs geen begin van, uitvoering aan een opzet en implementatie van ISQM 1 en kregen een hersteltermijn om hieraan met spoed te remediëren.

De overige elf bedrijfsrevisoren hadden ISQM 1 geïmplementeerd en kregen een individueel schrijven met vaststellingen, gepresenteerd als *Key findings*, *Observations* en/of *Examples of good practice*<sup>8</sup>. Deze aanpak om geen maatregelen te nemen, kadert naadloos in de pedagogische en sensibiliserende benadering van de BAOB bij de eerste controles van de nieuwe kantoororganisatienorm.

### 3. Belangrijkste bevindingen over ISQM

De BAOB identificeerde een aantal terugkerende vaststellingen, onderverdeeld in drie categorieën, die hierna worden toegelicht.



**Key findings:** Dit zijn **belangrijke sleutelvaststellingen** van de BAOB waarbij het kantoor actie moet ondernemen om de naleving van ISQM 1 en bijgevolg de auditkwaliteit te verbeteren. De BAOB kan de remediëring van deze vaststellingen evalueren tijdens een nieuwe controle.

#### 1. Netwerkeisen of netwerkdiensten:

Als het bedrijfsrevisorenkantoor deel uitmaakt van een netwerk<sup>9</sup> is het in voorkomend geval onderworpen aan ISQM1.48 – 52.

**Netwerken kunnen eisen stellen ten aanzien van het kwaliteitsmanagementsysteem van het kantoor of kunnen diensten leveren, of middelen ter beschikking stellen, waarbij het kantoor kan kiezen deze te implementeren of te gebruiken bij de opzet, implementatie en werking van zijn kwaliteitsmanagementsysteem**<sup>10</sup>. Deze vereisten of diensten kunnen tot doel hebben de consistente uitvoering van opdrachten gericht op kwaliteit te bevorderen tussen de auditkantoren die tot het netwerk behoren. De mate waarin het netwerk aan het bedrijfsrevisorenkantoor kwaliteitsdoelstellingen, kwaliteitsrisico's en gemeenschappelijke reacties voor het gehele netwerk zal verschaffen, zal afhangen van de regelingen die het kantoor met het netwerk heeft getroffen.

<sup>8</sup> Zie verder.

<sup>9</sup> ISQM 1.16 (k) en 16 (l) definiëren “netwerk” en “netwerkkantoor”.

<sup>10</sup> ISQM 1.A175 bevat voorbeelden van netwerkdiensten en netwerkeisen.

Het netwerk kan verwachten dat het bedrijfsrevisorenkantoor de netwerkeisen ten uitvoer legt, maar het kan evengoed nodig zijn dat het kantoor de netwerkeisen aanpast of aanvult zodat deze geschikt zijn voor de aard en de omstandigheden van het kantoor en zijn opdrachten. ISQM1.A179 bevat voorbeelden van de wijze waarop netwerkeisen of netwerkdiensten eventueel moeten worden aangepast of aangevuld.

De BAOB stelde in een aantal gevallen vast dat het bedrijfsrevisorenkantoor niet had geëvalueerd hoe het de netwerkeisen moet aanpassen of aanvullen om op passende wijze te gebruiken in het kwaliteitsmanagementsysteem (bv. op basis van de aard en omstandigheden van het kantoor, zijn opdrachten, de wet- en regelgeving, de professionele standaarden).

## 2. Specifieke reacties:

Een kernonderdeel van het risico-inschattingsproces betreft de opzet en de implementatie van reacties. Het bedrijfsrevisorenkantoor moet reacties opzetten en implementeren om kwaliteitsrisico's aan te pakken op een wijze die gebaseerd is op, en beantwoordt aan, de redenen voor de inschattingen van de kwaliteitsrisico's.

**ISQM 1.34 bevat een aantal specifieke reacties die het kantoor moet opzetten en implementeren, ongeacht de grootte of de activiteit van het kantoor.** Zo moet het kantoor bijvoorbeeld ten minste jaarlijks een gedocumenteerde bevestiging verkrijgen over de naleving van de onafhankelijkheidsvoorschriften vanwege al zijn personeelsleden<sup>11</sup>. Het kantoor moet ook beleidslijnen of procedures vaststellen die aangeven wanneer het passend is om met externe partijen te communiceren over zijn kwaliteitsmanagementsysteem (bijvoorbeeld met de toezichthouder). Een andere specifieke reactie zoals bepaald in ISQM 1.34 gaat over het verplicht vaststellen van beleidslijnen en procedures voor het ontvangen, onderzoeken en oplossen van klachten.

**De BAOB stelde bij een aantal kantoren vast dat één of meerdere specifieke reacties zoals vereist door ISQM 1.34 ontbraken in hun kwaliteitsmanagementsysteem.** Het betrof bijvoorbeeld beleidslijnen of procedures voor het onderkennen, evalueren en aanpakken van bedreigingen ten aanzien van de naleving van de relevante ethische voorschriften. Dit is des te belangrijker in het geval het kantoor deel uitmaakt van een netwerk (denk aan de controle van onafhankelijkheid en non-audit-services).

---

<sup>11</sup> ISQM1.34.(b).

### 3. *Service providers:*

**Als het bedrijfsrevisorenkantoor, bij gebreke aan passende middelen, gebruik maakt van middelen die een *service provider*<sup>12</sup> ter beschikking stelt, blijft het zelf verantwoordelijk voor zijn kwaliteitsmanagementsysteem.**

ISQM 1.A105 bevat voorbeelden van *service providers* zoals personen die zijn aangesteld om de monitoringactiviteiten of opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen van het kantoor uit te voeren, of advies verstrekken over technische aangelegenheden. Als het kantoor gebruik maakt van een commerciële IT-toepassing om zijn controleopdrachten uit te voeren, dan valt dit ook onder de definitie van een *service provider*. Het eigen kantoor netwerk of andere netwerkkantoren, -structuren of -organisaties echter niet.

Bij de **identificatie en inschatting van kwaliteitsrisico's** moet het bedrijfsrevisorenkantoor inzicht verkrijgen in de voorwaarden, gebeurtenissen, omstandigheden, handelingen, of het uitblijven ervan, die een nadelige invloed kunnen hebben op het bereiken van kwaliteitsdoelstellingen, met inbegrip van voorwaarden, gebeurtenissen, omstandigheden, handelingen of het uitblijven van handelingen die betrekking hebben op *service providers*. Met betrekking tot het **uitoefenen van verantwoordelijkheden in overeenstemming met relevante ethische voorschriften, met inbegrip van onafhankelijkheid**, kan het kantoor bijvoorbeeld bepalen dat het vertrouwelijkheidsbeginsel van toepassing is op *service providers* wanneer zij toegang hebben tot informatie van cliënten die door het kantoor is verkregen.

**De BAOB stelde bij een aantal kantoren vast dat zij de definitie van *service providers* niet toepassen. Daardoor waren zij vergeten de ISQM-gevolgen van het beroep doen op *service providers* in kaart te brengen in hun kwaliteitsmanagementsysteem.**

---

<sup>12</sup> ISQM 1.16 (v) definieert een *service provider* als: “Een persoon of organisatie die extern is aan het kantoor die een bron ter beschikking stelt die in het kwaliteitsmanagementsysteem of bij de uitvoering van opdrachten wordt gebruikt. *Service providers* omvatten noch het netwerk van het kantoor, noch andere kantoren van het netwerk, noch andere structuren of organisaties in het netwerk.”.



**Observations:** Dit zijn **observaties** met betrekking tot initiatieven om de naleving van ISQM 1 en bijgevolg de auditkwaliteit te verbeteren. De BAOB moedigt het kantoor aan om te overwegen om deze initiatieven toe te passen.

### 1. Voortdurende identificatie en inschatting van kwaliteitsrisico's:

Door kwaliteitsrisico's te identificeren en in te schatten kan het bedrijfsrevisorenkantoor proactief maatregelen nemen om de kwaliteit van de door het kantoor uitgevoerde opdrachten te verbeteren. **Het regelmatig evalueren van deze kwaliteitsrisico's stelt het kantoor bovendien in staat zijn kwaliteit van dienstverlening voortdurend te optimaliseren en in te spelen op veranderingen in de aard en omstandigheden van het kantoor en zijn opdrachten.** De voortdurende actualisatie van deze identificatie en inschatting leidt tot de door ISQM beoogde **proactieve, dynamische en iteratieve aanpak van de kwaliteitsrisico's**.

Kwaliteitsrisico's evolueren immers in de tijd, mede afhankelijk van de aard en omstandigheden van het kantoor, alsook de wijze waarop het kantoor is gestructureerd en georganiseerd.

ISQM 1.A46 geeft een aantal voorbeelden van kwaliteitsrisico's die zich kunnen voordoen. Zo kunnen de **kenmerken en managementstijl van het leiderschap** aanleiding geven tot gepersonaliseerde kwaliteitsrisico's. Bijvoorbeeld, het gegeven van een klein kantoor met enkele opdrachtpartners met gezamenlijke autoriteit kan, in de context van *governance* en leiderschap, aanleiding geven tot kwaliteitsrisico's zoals:

- 'de verantwoordingsplicht van het leiderschap voor kwaliteit is niet duidelijk omschreven en toegewezen'; of
- 'handelingen en gedragingen van het managementleiderschap die de kwaliteit niet bevorderen, worden niet ter discussie gesteld'.

Hetzelfde geldt voor de **complexiteit en operationele kenmerken van het bedrijfsrevisorenkantoor**. Een kantoor dat bijvoorbeeld onlangs fuseerde met een ander kantoor, kan, in de context van de middelen, de volgende kwaliteitsrisico's identificeren:

- 'de technologische middelen die de twee gefuseerde kantoren gebruiken, kunnen onverenigbaar zijn'; of
- 'opdrachtteams kunnen gebruik maken van intellectuele middelen die door een kantoor vóór de fusie werden ontwikkeld en die niet langer consistent zijn met de nieuwe methodologie die door het nieuwe gefuseerde kantoor wordt gebruikt'.

In sommige gevallen stelde de BAOB vast dat het kantoor wel kwaliteitsrisico's had geïdentificeerd, maar dat deze verder verfijnd konden worden op basis van de specifieke omstandigheden, zoals de toetreding of het vertrek van een vennoot met mogelijke invloed op het kwaliteitsmanagementsysteem. De BAOB moedigt deze kantoren aan om hun kwaliteitsrisico's verder te verfijnen met het oog op het proactief beheren van de kwaliteit van de uitgevoerde opdrachten.

## 2. Informatiebronnen die het bedrijfsrevisorenkantoor in staat stellen kwaliteitsdoelstellingen vast te stellen, kwaliteitsrisico's te identificeren en in te schatten, en reacties op te zetten en te implementeren:

Op welke wijze het bedrijfsrevisorenkantoor kwaliteitsdoelstellingen vaststelt, kwaliteitsrisico's identificeert en inschat, en reacties ontwerpt en implementeert, zal per kantoor verschillen. De aard en omstandigheden van het bedrijfsrevisorenkantoor, inclusief hoe het kantoor is gestructureerd en georganiseerd, beïnvloeden dit proces.

In elk geval moet het kantoor beleidslijnen of procedures vaststellen die gericht zijn op het identificeren van informatie waaruit blijkt dat aanvullende kwaliteitsdoelstellingen, of aanvullende of gewijzigde kwaliteitsrisico's of reacties, noodzakelijk zijn als gevolg van veranderingen in de aard en omstandigheden van het kantoor of van zijn opdrachten.

ISQM 1.A52 geeft een voorbeeld van **schaalbaarheid** om aan te tonen hoe de beleidslijnen of de procedures voor de identificatie van informatie over wijzigingen in de aard en omstandigheden van het kantoor en zijn opdrachten kunnen verschillen<sup>13</sup>.

In bepaalde gevallen stelde de BAOB vast dat het kantoor in zijn procedures geen rekening hield met externe informatiebronnen<sup>14</sup> zoals de toezichthouder BAOB, het ICCI<sup>15</sup>, het IBR<sup>16</sup>, etc. Het moedigt de kantoren aan om rekening te houden met deze externe informatiebronnen om hun kwaliteitsmanagementsysteem te optimaliseren en zo de auditkwaliteit te verbeteren.

<sup>13</sup> In een complexer bedrijfsrevisorenkantoor kan het bijvoorbeeld nodig zijn dat het kantoor meer formele beleidslijnen of procedures vaststelt voor het identificeren en in overweging nemen van informatie over veranderingen in de aard en omstandigheden van het kantoor of zijn opdrachten. Het bedrijfsrevisorenkantoor kan bijvoorbeeld bepalen om semestrieel de informatie over de aard en omstandigheden van het kantoor en zijn opdrachten te evalueren, met inbegrip van het voortdurend opvolgen van trends en gebeurtenissen in de interne en externe omgeving van het kantoor.

<sup>14</sup> De informatie die het bedrijfsrevisorenkantoor gebruikt om kwaliteitsdoelstellingen vast te stellen, kwaliteitsrisico's te identificeren en te beoordelen, en reacties te ontwerpen en implementeren, is niet enkel afkomstig van het eigen kwaliteitsmanagementsysteem (bijvoorbeeld de resultaten van het monitoringsproces), maar ook van interne en externe informatiebronnen.

<sup>15</sup> Informatiecentrum voor het Bedrijfsrevisoraat.

<sup>16</sup> Instituut van de Bedrijfsrevisoren.



**Examples of good practice:** Dit zijn voorbeelden van goede werkwijzen die de BAOB kon identificeren bij het kantoor en waarvan het aanmoedigt om deze goede praktijken te blijven toepassen.

### 1. Kwaliteitsmanagementsoftware:

Een **goede werkwijze** die de BAOB meerdere malen kon vaststellen, is het **initiatief van het bedrijfsrevisorenkantoor om een software aan te schaffen waarmee het de kwaliteitsdoelstellingen, kwaliteitsrisico's en reacties van het kantoor documenteert**.

De **aankoop van een software** om het kwaliteitsmanagementsysteem op te zetten, is **niet verplicht** door ISQM 1. Het is ook mogelijk als *sole practitioner* om een eigen kwaliteitsmanagementsysteem te ontwikkelen dat proportioneel is en voldoet aan de vereisten van ISQM 1.

**Maar een goede software kan voordelen bieden**, zoals onder meer een verbetering van documentatie, integratie met andere systemen, en een verhoogde bijdrage aan consistentie en uniformiteit. Dit is alleszins het geval bij **bedrijfsrevisorenkantoren met een relatief groot klantenbestand of aantal mandaten**, waardoor het manueel actualiseren van een dynamisch kwaliteitssysteem niet evident is.

### 2. Identificatie en inschatting van kwaliteitsrisico's:

Hoewel kwaliteitsrisico's altijd moeten worden ingeschat, is het volkomen aanvaardbaar, maar niet noodzakelijk, dit te doen middels formele *ratings* of scores.

Een **goede werkwijze die de BAOB kon vaststellen betreft de aanpak van de bedrijfsrevisorenkantoren die voor elk van de kwaliteitsrisico's een score toekende aan de waarschijnlijkheid (*occurence*) en de impact (*effect*) van hun kwaliteitsrisico's**.

\* \* \*