



Inzichten

16 juni 2025

Best practices en highlights van de vaststellingen tijdens kwaliteitscontroles 2023 bij niet-OOB-bedrijfsrevisoren (campagne gestart in 2023 en voltooid in H2 2024)

De Belgian Audit Oversight Board¹ (hierna: “de BAOB”) onderwerpt de bedrijfsrevisoren aan een kwaliteitscontrole met toepassing van artikel 52 van de wet van 7 december 2016 tot organisatie van het beroep van en het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren (hierna: “Wet van 7 december 2016”).

Hierna volgen de meest voorkomende vaststellingen en enkele *best practices* die de BAOB vaststelde tijdens zijn controlecampagne bij niet-OOB-bedrijfsrevisoren², zoals opgestart in 2023 en voltooid in H2 2024.

1. Kwaliteitscontroles als onderzoek van de professionele activiteit van een bedrijfsrevisor

Elk jaar onderwerpt de BAOB verschillende niet-OOB-bedrijfsrevisoren aan een kwaliteitscontrole. Deze selectie bestaat uit bedrijfsrevisoren die zijn geselecteerd om te voldoen aan de toezichtcyclus van (minstens) zes jaar, bedrijfsrevisoren die worden aangemerkt als bedrijfsrevisoren met een potentieel verhoogd risico op een minder goede auditkwaliteit en een mogelijke ad random selectie. Zoals het actieplan aangaf, tendeert de BAOB naar een versnelde controle voor de grootste of de meest risicovolle niet-OOB-bedrijfsrevisorenkantoren.

Voor dertien niet-OOB-bedrijfsrevisorenkantoren waarvoor de kantoororganisatie werd gecontroleerd, en voor 33 niet-OOB-bedrijfsrevisoren waarvoor een controleopdracht werd

¹ Het College van toezicht op de bedrijfsrevisoren, artikel 32 van de wet van 7 december 2016.

² Bedrijfsrevisoren die geen controle uitvoeren van een organisatie van openbaar belang (OOB) die op individuele basis meer dan één criterium overschrijdt als bedoeld in artikel 1:26 van het Wetboek van Vennootschappen en Verenigingen. 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](#) van de BAOB.

gecontroleerd, besliste het Comité van de BAOB tot het opleggen van in totaal 131³ maatregelen, waaronder:

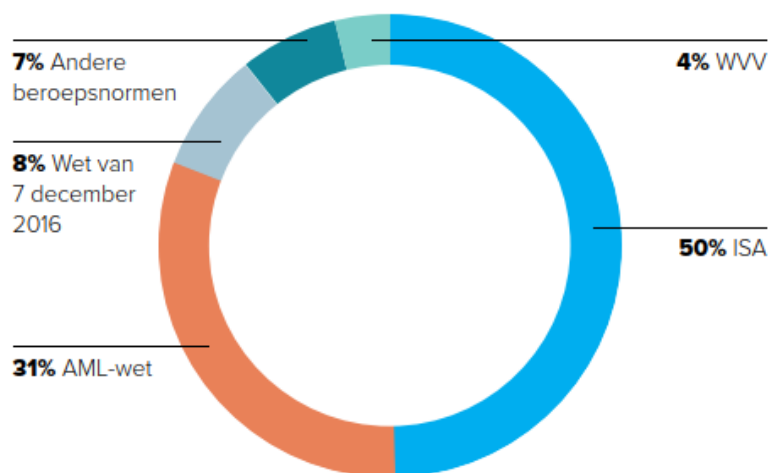
- 5 terechtwijzingen;
- 34 hersteltermijnen;
- 40 bevelen⁴;
- 52 aanbevelingen.

Op enkele uitzonderingen na hebben deze maatregelen die de BAOB in 2024 heeft genomen in de niet-OOB-dossiers betrekking op kwaliteitscontroles die in 2023 werden uitgevoerd.

Wat betreft de kantoororganisatie hebben de kwaliteitscontroles uitgevoerd in 2023 uitsluitend betrekking op de AML-verplichtingen. De BAOB heeft de reikwijdte van de inspecties over de kantoororganisatie in 2023 bewust beperkt om de sector in staat te stellen zich te kunnen toeleggen op de implementatie van ISQM 1 in het jaar 2023.

Tijdens de inspecties met betrekking tot de controleopdrachten beoordeelde de BAOB in beginsel één wettelijke controleopdracht van de jaarrekening en/of één of meerdere andere wettelijke controleopdrachten.

De vaststellingen van de BAOB bij niet-OOB-bedrijfsrevisoren slaan op het wetgevende en reglementaire kader zoals weergegeven in onderstaande grafiek.



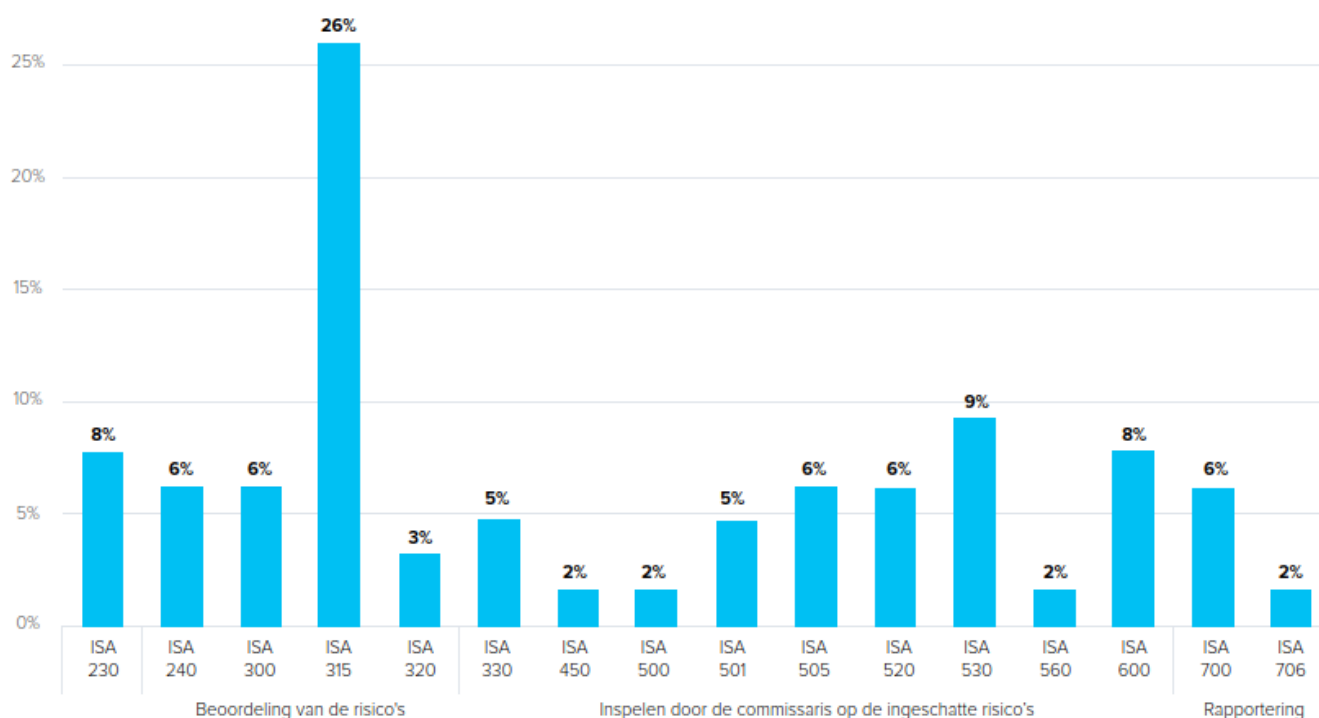
Grafiek 1: Inbreuken op het wetgevende en reglementaire kader bij niet-OOB-bedrijfsrevisoren

³ Een theoretisch overzicht van de beslissingen die de BAOB kan nemen is raadpleegbaar op <https://www.ctr-csr.be/nl/ctr-csr/beslissingen-van-het-college>. Het Comité van de BAOB kwalificeert elke inbreuk afzonderlijk. Slechts in het uitzonderlijke geval dat inbreuken gelijk of zeer gelijkaardig zijn, neemt het Comité van de BAOB deze inbreuken samen om één maatregel op te leggen.

⁴ De BAOB legt een bevel als maatregel op in het kader van artikel 116/2 van de Wet van 18 september 2017 tot voorkoming van het witwassen van geld en de financiering van terrorisme en tot beperking van het gebruik van contanten. (hierna: "AML-wet").

De meest voorkomende vaststellingen bij niet-OOB-bedrijfsrevisoren tijdens de kwaliteitscontroles uitgevoerd in 2023 hebben betrekking op de ISA's en de AML-wet. De ISA's zijn van toepassing op de wettelijke controleopdrachten van de jaarrekening, terwijl de AML-wet van toepassing is op zowel de kantoororganisatie als de uitvoering van controleopdrachten (wettelijke controleopdrachten van de jaarrekening en wettelijke eenmalige revisorale opdrachten).

2. Tekortkomingen aan de ISA's



Grafiek 2: Tekortkomingen aan de ISA's bij niet-OOB-bedrijfsrevisoren

Tijdens de beoordeling van een opdracht als commissaris (de wettelijke controleopdracht van de jaarrekeningen) gaat de BAOB het hele controleproces na: van de beoordeling van de risico's, over het inspelen door de commissaris op de ingeschatte risico's, tot het uitbrengen van de controleverklaring.

De bovenstaande grafiek toont aan dat de BAOB tekortkomingen heeft vastgesteld in deze verschillende fasen van de werkzaamheden van de bedrijfsrevisoren, evenals in de verplichtingen betreffende de controledocumentatie van de bedrijfsrevisoren, zoals vermeld in ISA 230.

Top 3 tekortkomingen aan de ISA's bij niet-OOB-bedrijfsrevisoren

1. Onvoldoende inzichtverwerving in de entiteit en haar omgeving met als doel de risico's op een afwijking van materieel belang te identificeren en in te schatten (ISA 315)
2. Gebrek aan verantwoording in het controledossier over de bepaling en de omvang van de steekproef en de selectie van de te testen items (ISA 530)
3. Laattijdige archivering (ISA 230.14) en gebrek aan controleprogramma's op groepsniveau (ISA 600.15)

26% Onvoldoende inzichtverwerving in de entiteit en haar omgeving met als doel de risico's op een afwijking van materieel belang te identificeren en in te schatten (ISA 315)

De meest voorkomende gevallen van niet-naleving van ISA 315 slaan op de verplichting van de commissaris om bij het verwerven van inzicht in de interne beheersingsactiviteiten van de entiteit ook inzicht te verwerven in de wijze waarop de entiteit op uit IT voortkomende risico's heeft ingespeeld (ISA 315.21).

Het gebruik van een IT-systeem beïnvloedt de wijze waarop controlemaatregelen worden geïmplementeerd. Vanuit het oogpunt van de commissaris zijn controles binnen een IT-systeem doeltreffend als ze de integriteit van de gegevens en de beveiliging van de verwerking van die gegevens door het systeem waarborgen en algemene controles van zowel het gehele IT-systeem⁵ als de toepassingen⁶ omvatten.

Tijdens verschillende controles moest de BAOB vaststellen dat de commissaris geen kennis had verworven over hoe de entiteit had gereageerd (of niet) op de risico's die voortvloeien uit het IT-

⁵ General IT controls zijn beleidslijnen en procedures die betrekking hebben op een groot aantal toepassingen en die de effectieve werking van application controls ondersteunen. Ze zijn van toepassing op mainframe-, miniframe- en eindgebruikersomgevingen. General IT controls die de integriteit van de informatie en de beveiliging van gegevens handhaven, omvatten gewoonlijk:

- de werking van het computercentrum en het netwerk;
- de aanschaf, wijziging en het onderhoud van systeemsoftware;
- programmawijzigingen;
- toegangsbeveiliging;
- de aanschaf, ontwikkeling en het onderhoud van toepassingssystemen.

Ze worden over het algemeen geïmplementeerd om in te spelen op de risico's die hierboven in paragraaf A64 zijn genoemd. (ISA 315.A108.)

⁶ Application controls zijn handmatige of geautomatiseerde procedures die doorgaans op het niveau van een bedrijfsproces werken en van toepassing zijn op de verwerking van transacties door individuele toepassingen. Application controls kunnen preventief of detecterend van aard zijn en zijn opgezet om te zorgen voor de integriteit van de administratieve vastleggingen. Application controls hebben derhalve betrekking op procedures die worden gehanteerd om transacties of andere financiële gegevens tot stand te brengen, vast te leggen, te verwerken en te rapporteren. Deze interne beheersingsmaatregelen helpen ervoor te zorgen dat transacties die zich hebben voorgedaan worden geautoriseerd en volledig en nauwkeurig worden vastgelegd en verwerkt. Voorbeelden zijn wijzigingscontroles van invoergegevens en controles op nummervolgorde met handmatige opvolging van uitzonderingsrapporten of correctie van gegevens op het moment waarop ze worden ingevoerd. (ISA 315.A109.)

systeem. De BAOB wijst erop dat deze kennis verplicht is, zelfs als de gecontroleerde entiteit geen geavanceerde IT-instrumenten gebruikt.

Andere vaak geconstateerde tekortkomingen hadden betrekking op de verplichting van de commissaris om inzicht te verwerven in de interne beheersing die relevant is voor de controle (ISA 315.12). Inzicht in de interne beheersing helpt de commissaris bij het identificeren van de soorten potentiële afwijkingen en de factoren die de risico's op afwijkingen van materieel belang beïnvloeden, en bij het bepalen van de aard, de timing en de omvang van verdere controlewerkzaamheden.

De BAOB heeft in verschillende controledossiers vastgesteld dat de commissaris niet of onvoldoende vertrouwd was met de interne beheersing van de entiteit die relevant was voor de controle. De BAOB herhaalt dat deze inzichtverwerving verplicht is, ook als de commissaris besluit om niet te vertrouwen op de interne beheersing van de entiteit, maar om enkel gegevensgerichte werkzaamheden uit te voeren.

Tot slot hebben andere veelvoorkomende tekortkomingen betrekking op de verplichting van de commissaris om de risico's op een afwijking van materieel belang te identificeren en in te schatten (ISA 315.25).

De BAOB heeft vastgesteld dat de documentatie van de risico's op een afwijking van materieel belang onvoldoende of inconsistent was in verschillende controledossiers. De BAOB herhaalt dat de commissaris de risico's op een afwijking van materieel belang moet identificeren en inschatten op het niveau van de financiële overzichten en op het niveau van de beweringen⁷ met betrekking tot transactiestromen, rekeningsaldi en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen, om een basis te verschaffen voor het definiëren en uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden. Als onderdeel van deze beoordeling dient de commissaris te bepalen of er geïdentificeerde risico's zijn die op grond van zijn oordeelvorming significante risico's vormen (ISA 315.27).

9%**Gebrek aan verantwoording in het controledossier over de bepaling en de omvang van de steekproef en de selectie van de te testen items (ISA 530)**

De meest voorkomende tekortkomingen aan ISA 530 hebben betrekking op de bepaling en de omvang van de steekproef en de selectie van de te testen items.

Bij het opzetten van een steekproef dient de commissaris te overwegen wat het doel van de controlewerkzaamheden is en welke de kenmerken zijn van de populatie waaruit de steekproef zal worden getrokken (ISA 530.6).

⁷ Bijvoorbeeld: voorkomen (de vastgelegde of toegelichte transacties en gebeurtenissen hebben inderdaad plaatsgevonden en dergelijke transacties en gebeurtenissen hebben betrekking op de entiteit); volledigheid (alle transacties en gebeurtenissen die vastgelegd hadden moeten worden zijn ook vastgelegd en alle daarop betrekking hebbende toelichtingen die opgenomen hadden moeten worden in de financiële overzichten zijn opgenomen); en nauwkeurigheid (bedragen en andere gegevens die betrekking hebben op vastgelegde transacties en gebeurtenissen zijn op de juiste wijze vastgelegd en daarop betrekking hebbende toelichtingen zijn op de juiste wijze gewaardeerd en beschreven). (Zie ISA 315.A129.)

De doelstelling van de controlewerkzaamheden en de kenmerken van de populatie moeten voldoende gedetailleerd worden gedocumenteerd in het controledossier. Het in aanmerking nemen van de doelstelling van de controle vereist een duidelijk begrip van wat een afwijking of onjuistheid vormt, zodat alle omstandigheden die relevant zijn voor de controlewerkzaamheden, en alleen die omstandigheden, worden meegenomen in de beoordeling van afwijkingen of in de extrapolatie van onjuistheden.

De steekproefomvang dient voldoende te zijn om het steekproefrisico tot een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen (ISA 530.7). De steekproefomvang kan worden bepaald met behulp van een formule op basis van statistische criteria of op basis van de professionele oordeelsvorming van de commissaris. In elk geval moet dit worden verantwoord in het controledossier.

Daarnaast moet de commissaris in het controledossier aantonen dat hij de te toetsen elementen op zodanige wijze heeft geselecteerd dat elke steekprofeenheid in de populatie geselecteerd kan worden (ISA 530.8). Bij een statistische steekproef worden steekprofelementen op zodanige wijze geselecteerd dat elk steekprofelement in de populatie een bekende selectiekans heeft. Bij een niet-statistische steekproef wordt voor de selectie van steekprofelementen een oordeelsvorming door de commissaris toegepast. In dat geval moet deze oordeelsvorming (de redenen voor de selectie) worden gedocumenteerd in het controledossier.

8%**Laattijdige archivering (ISA 230.14) en gebrek aan controleprogramma's op groepsniveau (ISA 600.15)**

De meest voorkomende inbreuk op ISA 230 heeft betrekking op de procedure voor het archiveren van het controledossier. De bedrijfsrevisor dient de controledocumentatie samen te voegen in een controledossier en het definitieve controledossier tijdig na de datum van de controleverklaring te voltooien (ISA 230.14).

In verschillende controledossiers stelde de BAOB vast dat de archiveringsprocedure van het kantoor niet was gevolgd: archivering na de wettelijke termijn, een deel (elektronisch of op papier) van het controledossier was niet gearcheveerd of de computervergrendeling was niet uitgevoerd.

De BAOB herhaalt dat het volledige controledossier (elektronisch en/of op papier) met zekerheid moet worden gearcheveerd uiterlijk zestig dagen na de datum van de ondertekening van het controleverslag met betrekking tot de opdracht⁸.

Binnen de kwaliteitscontrole selecteert de BAOB soms als controleopdracht een wettelijke controle over de geconsolideerde jaarrekeningen, naast de wettelijke controle over de statutaire jaarrekening. De BAOB heeft in dit kader overtredingen op ISA 600 vastgesteld, die de specifieke aspecten behandelt die van toepassing zijn op controles van financiële overzichten van een groep.

⁸ Artikel 17, § 3 van de wet van 7 december 2016.

De meest voorkomende niet-naleving van ISA 600 slaat op de verplichtingen van de commissaris van de groep om een algehele aanpak voor de groepscontrole vast te stellen en een controleprogramma op groepsniveau te ontwikkelen overeenkomstig ISA 300 (ISA 600.15).

De BAOB heeft vastgesteld dat sommige bedrijfsrevisoren, die belast waren met het uitvoeren van controlewerkzaamheden van een groep, geen algemene groepscontrolestrategie of werkprogramma voor de controle van de geconsolideerde jaarrekeningen hadden opgesteld. Nochtans moet de commissaris die verantwoordelijk is voor de groep, zelfs als hij alleen werkt, altijd een algemene groepscontrolestrategie en een werkprogramma opstellen die voldoen aan de vereisten van ISA 300 en ISA 600.

Het opstellen van de algemene controlestrategie zal meer of minder tijd vergen en het werkprogramma zal meer of minder gedetailleerd zijn, afhankelijk van de grootte van de groep, de complexiteit van de controle en de grootte van het team dat aan de opdracht is toegewezen.

3. Tekortkomingen aan de AML-verplichtingen

Voor een overzicht van de meest voorkomende tekortkomingen aan AML-verplichtingen zoals vastgesteld in de kwaliteitscontroledossiers bij niet-OOB-bedrijfsrevisoren verwijzen wij graag naar de afzonderlijke publicatie op de website van de BAOB.

* * *