

Advies van 2 juni 2025 over een

*ITAA-voorstel van “norm intern kwaliteitsmanagement”****Executive Summary***

Zoals reeds uitdrukkelijk aangegeven in zijn vroeger advies van 13 februari 2024, herhaalt de Hoge Raad dat hij positief staat ten aanzien van de paragrafen 1 tot en met 18 van de door het ITAA voorgelegde ontwerpnorm inzake “intern kwaliteitsmanagement”. Met andere woorden, de Hoge Raad formuleert een **GUNSTIG ADVIES omtrent het zogenaamde “Deel 1” van de ontwerpnorm** (“Algemene vereisten van intern kwaliteitsmanagement op kantoonniveau”). Tegelijk dringt de Hoge Raad er bij het instituut op aan om **“Deel 1” van de ontwerpnorm onverwijld in te voeren**. Niet alleen belangt “Deel 1” het merendeel van de ITAA-kantoren aan, maar bovendien is er volgens de Hoge Raad geen enkele reden om de inwerkingtreding van “Deel 1” nog langer uit te stellen.

Wat het zogenaamde “Deel 2” van de ITAA-ontwerpnorm betreft (“Aanvullende kwaliteitsdoelstellingen en vereisten ten aanzien van assurance opdrachten en aan assurance verwante opdrachten”), is de Hoge Raad genoodzaakt om op een aantal principiële bezorgdheden te wijzen. Deze hebben betrekking op het gebrek aan rechtszekerheid en proportionaliteit van “Deel 2” van de ontwerpnorm, alsook op het feit dat “Deel 2” onvoldoende garanties biedt qua evenwaardigheid aan ISQM en qua “level playing field” als gevolg van de aanpak via zogenaamde “building blocks”. Ook een aantal specifieke aspecten stellen volgens de Hoge Raad een probleem, zoals het onduidelijk toepassingsgebied en het feit dat het kader inzake het toezicht op de naleving van de norm (met de vooropgestelde inkanteling binnen de kwaliteitstoetsing) en de ondersteunende begeleiding van de beroepsbeoefenaars voorlopig onvoldoende zijn uitgewerkt. Bijgevolg formuleert de Hoge Raad een **NEGATIEF advies omtrent “Deel 2” van de ontwerpnorm**.

Onderhavig advies omvat eveneens een **STAPPENPLAN opgelegd aan het instituut**, gelet op de dringende nood aan heldere en duidelijk toepasbare normatieve voorschriften op het vlak van intern kwaliteitsmanagement voor ITAA-beroepsbeoefenaars die assurance opdrachten en/of aan assurance verwante opdrachten uitvoeren.

Advies van 2 juni 2025 over een

ITAA-voorstel van “norm intern kwaliteitsmanagement”

A. INLEIDING

1. Via het schrijven van 6 januari 2025 (ontvangen per mail van 6 januari 2025) hebben de Voorzitter en Ondervoorzitter van het Instituut van de Belastingadviseurs en de Accountants (afgekort IBA, of in het Engels, ITAA), respectievelijk de heren Bart VAN COILE en Vincent DELVAUX, aan de Hoge Raad een verzoek om advies overgemaakt omtrent een aangepast *“voorstel van norm intern kwaliteitsmanagement”*.

Het gaat om het derde verzoek om advies vanwege het ITAA in dit verband.

De Hoge Raad wordt verzocht *“met toepassing met artikel 80, tweede lid van de wet van 17 maart 2019 betreffende de beroepen van accountant en belastingadviseur [...] om het gunstig met redenen omkleed advies [...] omtrent de beslissingen van de Raad van het ITAA dd. 5 november 2024 over het Ontwerp van Norm intern kwaliteitsmanagement”*.

Opdat de adviesaanvraag vanwege het instituut als volledig kan worden beschouwd, heeft de Hoge Raad op 3 februari 2025 aan het ITAA een aantal vragen om bijkomende verduidelijking overgemaakt. Hierop hebben de Voorzitter en Ondervoorzitter van het instituut via hun schrijven van 10 maart 2025 gereageerd.

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).

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. Het ITAA-voorstel van “*norm intern kwaliteitsmanagement*”, zoals voor advies aan de Hoge Raad voorgelegd, volgt op eerdere versies van de ontwerpnorm die het instituut achtereenvolgens in november 2023 en juli 2024 voor advies aan de Hoge Raad heeft voorgelegd.

Omtrent de vorige versies van het ontwerp hebben een aantal gedachtewisselingen plaatsgevonden tussen de vertegenwoordigers van het instituut en de leden van de Hoge Raad, meer bepaald in januari 2024 en september 2024.

De Hoge Raad heeft op 13 februari 2024 over de eerste versie van de ontwerpnorm (versie november 2023) een negatief advies¹ geformuleerd.

De tweede versie van de ontwerpnorm (versie juli 2024) heeft geen aanleiding gegeven tot een formeel advies van de Hoge Raad, aangezien het instituut de ontwerpnorm in oktober 2024 heeft ingetrokken. Naar aanleiding van de intrekking door het ITAA, heeft de Hoge Raad het instituut ervan op de hoogte gebracht – middels zijn schrijven van 18 oktober 2024 – dat het ontwerp nog een aantal bekommernissen en aandachtspunten met zich meebracht die moesten worden uitgeklaard. Tevens heeft de Hoge Raad er uitdrukkelijk op aangedrongen om de totstandkoming van de norm te bespoedigen en voorgesteld om hiervoor een overleg, voorafgaandelijk aan een nieuwe adviesaanvraag, met het instituut te organiseren².

Op 6 januari 2025 heeft de Hoge Raad vanwege het ITAA een derde en aangepaste versie van de ontwerpnorm ontvangen (versie januari 2025); op 10 maart 2025 heeft het instituut - op verzoek van de Hoge Raad³ - bijkomende toelichting omtrent het ontwerp verstrekt.

5. Volledigheidshalve en voor een goed begrip van onderhavig advies, volgt hierna een samenvattende chronologische weergave van de voorafgaande fasen in dit dossier:

- 13 november 2023: ITAA maakt een eerste ontwerp van “*norm inzake interne kwaliteitsbeheersing*” aan de Hoge Raad voor advies over (= **1^{ste} adviesaanvraag**);

¹ Advies HREB van 13 februari 2024 over een ontwerp van norm van het ITAA inzake interne kwaliteitsbeheersing, opgenomen als **Bijlage C** van onderhavig advies; tevens beschikbaar op de website van de Hoge Raad: <https://www.cspe-hreb.be/ysite/pdf/advies-hreb-13-02-2024-inzake-ita-ontwerpnorm-interne-kwaliteitsbeheersing.pdf>

² Zie voor een uittreksel uit het schrijven van 18 oktober 2024 vanwege de Hoge Raad aan het ITAA: **Bijlage B** van onderhavig advies.

³ Zie voor een uittreksel uit het schrijven van 3 februari 2025 vanwege de Hoge Raad aan het ITAA (= verzoek om bijkomende informatie ter vervollediging van de adviesaanvraag): **Bijlage A** van onderhavig advies.

- 9 januari 2024: **ontmoeting** tussen de leden van de Hoge Raad en de vertegenwoordigers van het ITAA in verband met de vragenlijsten voor de kwaliteitstoetsing, onder meer wat de procedure interne kwaliteitsbeheersing betreft;
- 13 februari 2024: **NEGATIEF ADVIES** van de Hoge Raad omtrent het ontwerp van norm (versie november 2023) (opgenomen als Bijlage C van onderhavig advies);
- 19 juli 2024: ITAA maakt een aangepast ontwerp van “*norm intern kwaliteitsmanagement*” (versie juli 2024) aan de Hoge Raad voor advies over (= **2^{de} adviesaanvraag**);
- 26 september 2024 (voormiddag): **ontmoeting/gedachtewisseling** met de vertegenwoordigers van het ITAA en de leden van de nieuw samengestelde Hoge Raad in het kader van een vergadering van de Hoge Raad;
- 26 september 2024 (namiddag): mail vanwege de Voorzitter van de Hoge Raad aan het ITAA, teneinde een aantal data voor te stellen – zoals overeengekomen tijdens de ontmoeting in de voormiddag - met het oog op een **technisch overleg** omtrent de ontwerpnorm (versie juli 2024);
- 4 oktober 2024: mail vanwege mevrouw Liesbet DHAENE (algemeen directeur van het ITAA): “*Uit de bespreking van het voorstel van Norm Kwaliteitsbeheersing, kwamen al een aantal beleidsmatige punten naar voren op basis waarvan wij ons voorstel van Norm Kwaliteitsbeheersing nu al zouden willen aanpassen en voorleggen aan onze Raad. Wij zullen u dit aangepast voorstel zo snel als mogelijk voorleggen in de hoop dit opnieuw aan de Hoge Raad te kunnen voorstellen.*” (= **intrekking van de 2^{de} adviesaanvraag**);
- 18 oktober 2024: schrijven vanwege de Voorzitter van de Hoge Raad aan de Voorzitter en Ondervoorzitter van het ITAA: “*De leden van de Hoge Raad hebben ter gelegenheid van de vergadering van 14 oktober 2024 hiervan [nvdr: van de mail van 4 oktober 2024] kennis genomen en gaan ervan uit dat deze mededeling vanwege het instituut moet worden gezien als een intrekking van het verzoek om advies van 19 juli 2024. Behoudens tegenbericht van uw kant, beschouwt de Hoge Raad dan ook dat de lopende adviesprocedure zonder voorwerp is geworden.*” Verder dringt de Hoge Raad in dit schrijven aan op een **voorafgaand overleg** en somt hij een aantal **bekommernissen en aandachtspunten** in verband met het ontwerp op die moeten worden uitgeklaard (uittreksel uit het schrijven van 18 oktober 2024 vanwege de Hoge Raad aan het ITAA - opgenomen als Bijlage B van onderhavig advies);
- 6 januari 2025: ITAA legt een nieuw ontwerp van “*norm intern kwaliteitsmanagement*” (versie januari 2025) aan de Hoge Raad voor advies voor (= **3^{de} adviesaanvraag**);
- 3 februari 2025: de Hoge Raad oordeelt dat de adviesaanvraag onvolledig is (waardoor de wettelijke adviestermijn van 3 maanden niet kan aanvangen) en verzoekt het ITAA om

bijkomende toelichting omtrent een aantal specifieke punten (uittreksel uit het schrijven van 3 februari 2025 vanwege de Hoge Raad aan het ITAA - opgenomen als Bijlage A van onderhavig advies);

- 10 maart 2025: het ITAA verstrekt bijkomende toelichting en reageert op de vragen van de Hoge Raad.

6. Voor een situering van de huidige wettelijke en reglementaire bepalingen op het vlak van de organisatie van de beroepsactiviteiten, toepasselijk op de leden van het ITAA, alsook voor het internationaal referentiekader ter zake, verwijst de Hoge Raad naar zijn eerder advies van 13 februari 2024.

In onderhavig advies beperkt de Hoge Raad zich ertoe in herinnering te brengen dat de wetgever uitdrukkelijk voorschrijft dat de beroepsbeoefenaar (dit wil zeggen, 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), zijn beroepsactiviteiten organiseert *“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.”* (artikel 38 van de wet van 17 maart 2019).

De beroepsbeoefenaar 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 toetser 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*).

Tot dusver zijn er – in de schoot van het ITAA – geen specifieke Belgische normatieve voorschriften voorhanden op het vlak van de organisatie van de beroepsactiviteiten, toepasselijk op de ITAA-beroepsbeoefenaars.

Binnen de *International Federation of Accountants* (IFAC) zijn in de schoot van de *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB)⁴ in december 2020 de volgende internationale standaarden uitgewerkt:

- *International Standard on Quality Management (ISQM) 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 is hiervan een Nederlandstalige en een Franstalige versie beschikbaar op de website van IAASB⁵.

Het ITAA is lid van de *International Federation of Accountants* (IFAC); dit is overigens formeel - naar aanleiding van de fusie tussen het IAB en het BIBF - door de Voorzitter van het ITAA aan de Hoge Raad bevestigd via een schrijven van 18 juni 2021. Bijgevolg wordt het ITAA geacht te voldoen aan de [*IFAC Statements of Membership Obligations \(SMOs\)*](#).

Verder geeft het ITAA zelf aan de IFAC-normen zoveel als mogelijk te willen volgen: “*Gelet op het belang om nationaal/internationaal de kwaliteit van de ITAA-normen ten aanzien van stakeholders te bewijzen, wil het ITAA de internationale normen van IFAC zoveel als mogelijk in de Belgische rechtsorde integreren, eerder dan eigen normen over de betreffende opdrachten te creëren.*” [uittreksel uit het schrijven van 28 november 2024, alsook van 28 april 2025 vanwege het ITAA aan de Hoge Raad in het kader van de door het ITAA voorgestelde invoering van een “*Norm inzake de Samenstellingsopdrachten (ISRS 4410)*”].

⁴ 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.

⁵ Voor de Nederlandstalige versie: zie <https://www.iaasb.org/publications/internationale-standaard-voor-kwaliteitsmanagement-isqm-1-kwaliteitsmanagement-voor-kantoren-die>

Voor de Franstalige versie: zie https://www.iaasb.org/flysystem/azure-private/publications/files/ISQM-1_FR.pdf

C. VOORWERP VAN DE ADVIESAANVRAAG

7. Het voor advies voorgelegd ontwerp van norm (versie januari 2025) *“beoogt de creatie van een normatief kader omtrent intern kwaliteitsmanagement voor alle opdrachten van IBA-leden. Deze norm beoogt de invoering van een intern kwaliteitsmanagementsysteem geïnspireerd op basis van de ISQM 1 en de ISQM 2 voor kantoren die assurance en aan assurance verwante opdrachten verrichten.”* (cf. Inleiding van het ontwerp).

Het ontwerp maakt een onderscheid tussen:

- enerzijds de *algemene vereisten van intern kwaliteitsmanagement op kantooniveau* (= “Deel 1” van de ontwerpnorm, paragrafen 6-18); en
- anderzijds de *aanvullende kwaliteitsdoelstellingen en vereisten ten aanzien van assurance en aan assurance verwante opdrachten* (= “Deel 2” van de ontwerpnorm, paragrafen 19-40).

In de inleiding van het ontwerp wordt gepreciseerd

“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”,

alsook

“dat qua omvang, de overgrote meerderheid van de IBA- kantoren klein of middelgroot zijn”.

Tevens wordt aangestipt

“dat in het algemeen de Raad in het kader van haar bevoegdheid van artikel 72, 2° van de wet van 17 maart 2019, de beleidsbeslissing nam om het “think small first-beginsel” in acht te nemen, dat de Europese Commissie voor het eerst in zijn Small Business Act (Com(2008) 394) heeft uiteengezet. Dit beginsel heeft zowel op nationaal vlak (met de “KMO-norm”) als op internationaal vlak (met de ISA voor “Less Complex Entities”) geleid tot assurancestandaarden voor historische financiële informatie die specifiek gericht zijn op Kmo’s en aangepast aan hun grootte en complexiteit”

en

“dat de Raad deze principes toepast bij de invoering van deze norm intern kwaliteitsmanagement geïnspireerd op basis van de ISQM 1 en de ISQM 2, door de toepassing van het beginsel van schaalbaarheid, en dit door in deel 2 van de norm (ten aanzien van assurance opdrachten en aan assurance verwante opdrachten) uit te gaan van het “think small first” principe en het principe van de “building blocks” op basis van het risico-inschattingsproces dat het kantoor moet uitvoeren in het kader van het verrichten van assurance en aan assurance verwante opdrachten”.

Verder zou het instituut een actieplan hebben ontwikkeld

“om de beroepsbeoefenaars bij te staan bij het implementeren van deze norm, meer bepaald door middel van artikels, vormingen, video’s en niet-bindende tools die geleidelijk beschikbaar worden gesteld op de website van het IBA”.

Naast een aantal definities en de verplichting om een kwaliteitsmanagementsysteem op te zetten, te implementeren en in werking te stellen - via een risico-inschattingsproces van de kwaliteitsrisico's - alsook het aanduiden van de eindverantwoordelijken ter zake (paragrafen 1 tot en met 5 van het ontwerp), omvat "**Deel 1**" van de ontwerpnorm de volgende "*Algemene vereisten van intern kwaliteitsmanagement 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).*

Wat de **inwerkingtreding** betreft, vermeldt de inleiding van het ontwerp dat

"de opzet en de implementatie van het intern kwaliteitsmanagementsysteem voor de opdrachten in overeenstemming met deze norm moeten gebeurd zijn uiterlijk op de dag dat de het IBA beschikt over een volledig reglementair kader inzake deontologie en kwaliteitstoetsing".

In de norm zelf wordt hierover het volgende bepaald:

“Deze norm treedt in werking op de dag [waarop] het in artikel 36 § 2 van de Wet van 17 maart 2019 betreffende de beroepen van accountant en belastingadviseur bedoelde koninklijk besluit⁶ en het in artikel 60 van de Wet van 17 maart 2019 betreffende de beroepen van accountant en belastingadviseur bedoelde koninklijk besluit⁷ beiden in werking zijn getreden.”

8. Vastgesteld kan worden dat het aantal aanpassingen in de ontwerpnorm, die het voorwerp uitmaakt van onderhavig advies, ten opzichte van de vorige versie van de ontwerpnorm waarover de Hoge Raad zich heeft uitgesproken (versie november 2023) en de versie van juli 2024, veeleer beperkt zijn.

Onder meer de volgende aanpassingen kunnen worden aangestipt:

- Een toevoeging in de overwegingen, alsook in paragraaf 30, bij de verwijzing naar ISQM 1 en ISQM 2, van “geïnspireerd op” (in plaats van “de invoering van ISQM 1 en ISQM 2”):

<i>...deze norm “geïnspireerd op basis van” de ISQM 1 en de ISQM 2, door de toepassing van het beginsel van schaalbaarheid...</i>	<i>... la présente norme de gestion de la qualité interne « inspirée par des normes ISQM 1 et ISQM 2 en vertu de principe d’adaptabilité ».</i>
---	--

- Een aanpassing van de terminologie “kwaliteitsmanagement” (cf. ISQM) in plaats van “kwaliteitsbeheersing” (cf. ISQC 1);
- Een toevoeging van een “evaluatie van de impact op de kantoren” - door de Raad van het ITAA in overleg met de Hoge Raad - NA de inwerkingtreding van de norm binnen een termijn van twee jaar (zie de aanvulling bij de inwerkingtreding van de norm, paragraaf 40):

<i>Binnen een termijn van twee jaar te rekenen vanaf de inwerkingtreding van deze norm, evalueert de Raad, in overleg met de Hoge Raad voor de Economische Beroepen, in het licht van</i>	<i>Dans un délai de deux ans à dater de l’entrée en vigueur de la présente norme, le Conseil en concertation avec le Conseil supérieur des Professions économiques, évalue, à la</i>
--	---

⁶ Artikel 36 § 2 van de wet van 17 maart 2019: “§ 2. De Koning legt na advies van de Raad van het Instituut de specifieke maatregelen vast met betrekking tot de deontologie en de maatregelen om de onafhankelijkheid te verzekeren.

De Raad van het Instituut brengt zijn advies uit binnen de drie maanden na ontvangst van de adviesaanvraag over het ontwerp, zo niet wordt de Raad van het Instituut geacht geen opmerkingen op het ontwerp te hebben.

Deze regels zijn in voorkomend geval verschillend naargelang de persoon zijn activiteiten uitoefent als zelfstandige of onder een ander statuut en voor de personen bedoeld in artikel 23”.

⁷ Artikel 60 van de wet van 17 maart 2019: “De Koning stelt een reglement van kwaliteitstoetsing op, na advies van de Raad van het Instituut, en richt bij het Instituut een commissie kwaliteitstoetsing op, belast met de organisatie van de kwaliteitstoetsing.

De Raad van het Instituut brengt zijn advies uit binnen de drie maanden na ontvangst van de adviesaanvraag over het ontwerp, zo niet wordt de Raad van het Instituut geacht geen opmerkingen op het ontwerp te hebben. (...)”

<i>de proportionaliteit, de impact van de invoering van een kwaliteitsmanagementsysteem gebaseerd op deze norm op zowel kleine, middelgrote als grote kantoren en hun werking.</i>	<i>lumière de la proportionnalité, l'impact de l'introduction d'un système de gestion de la qualité fondé sur la présente norme sur les petits, moyennes et grands cabinets et sur leur fonctionnement.</i>
--	---

9. Het verzoek om bijkomende toelichting vanwege de Hoge Raad aan het instituut teneinde de adviesaanvraag als volledig te kunnen beschouwen – via het schrijven van 3 februari 2025 aan het instituut – heeft betrekking op de zogenaamde “Aanvullende kwaliteitsdoelstellingen en vereisten ten aanzien van assurance opdrachten en aan assurance verwante opdrachten” (“Deel 2” van het ontwerp). Een uittreksel van het schrijven van de Hoge Raad aan het instituut met de vraag om verduidelijking is opgenomen als **bijlage A van onderhavig advies**.

De vragen vanwege de Hoge Raad betreffen in het bijzonder:

- ✓ het toepassingsgebied van de aanvullende kwaliteitsdoelstellingen en -vereisten – *ratione personae* (paragraaf 19 - deel 2 van het ontwerp);
- ✓ het toepassingsgebied van de aanvullende kwaliteitsdoelstellingen en -vereisten – *ratione materiae* (paragraaf 19 - deel 2 van het ontwerp);
- ✓ het in acht nemen van de principes van de schaalbaarheid, rekening houdend met de aard en de omvang van het cli nteel van het kantoor en evenredig met de complexiteit van de opdrachten (“*scalability*”), maar met naleving van het zogenaamde principe van het “*level playing field*” voor bepaalde opdrachten;
- ✓ het belang van de nodige ondersteuning en begeleidingsmaatregelen ten behoeve van de kantoren;
- ✓ het verloop van het toezicht op de correcte naleving van de normatieve voorschriften, in het kader van de kwaliteitstoetsing in de schoot van het instituut;
- ✓ de bepalingen in verband met de voorgestelde inwerkingtreding van de ontwerpnorm.

De Voorzitter en Ondervoorzitter van het instituut hebben op de vraag om verduidelijking vanwege de Hoge Raad via hun schrijven van 10 maart 2025 gereageerd. In hun schrijven geven zij toelichting, onder meer, omtrent:

- de ondersteunende maatregelen die het instituut vooropstelt;
- de hervorming van de Cel Begeleiding die het instituut vooropstelt;
- het feit dat het instituut momenteel geen exacte informatie heeft omtrent het aantal (ITAA-beroepsbeoefenaars/kantoren dat) assurance of aan assurance verwante opdrachten (uitvoert);
- de door het instituut vooropgestelde vernieuwing van het normatief kader om op grond hiervan over meer en betere informatie te zullen beschikken over het aantal assurance en aan assurance verwante opdrachten die de beroepsbeoefenaars uitvoeren;

- het feit dat geen algemeen beeld kan worden gegeven of de norm al dan niet ingrijpende maatregelen in de schoot van de kantoren zal teweegbrengen;
- het feit dat de voorgestelde ontwerpnorm geïnspireerd is op en gelijkwaardig zou zijn aan internationale normen en zou leiden tot een gelijk speelveld inzake intern kwaliteitsmanagement tussen de beroepsbeoefenaars;
- het verloop van het toezicht op de correcte naleving van de normatieve voorschriften in het kader van de kwaliteitstoetsing;
- enz.:

(...) Het Instituut voorziet, in de schoot van de Cluster Kenniscentrum, om een breed scala van ondersteunende maatregelen voor zijn leden te voorzien. Deze zullen bestaan uit infosessies, de publicatie van diverse artikelen in ITAA-Zine, op de ITAA Blog en via diverse andere communicatiekanalen waarover het Instituut beschikt.

Tevens zullen er korte video-opnames gebeuren waarin concrete duiding zal worden gegeven hoe men aan deze norm kan voldoen, zowel tijdens de uitvoering van een in de norm bedoelde opdracht als met betrekking tot de organisatie op kantoonniveau. Al deze ondersteunende maatregelen zullen zowel deel 1 als deel 2 van de norm omvatten.

Beroepsbeoefenaars, die aanvangen met de uitvoering van deze opdrachten, [zullen] door de daartoe hervormde Cel Begeleiding ondersteund worden bij hun eerste verslagen, zodat de ervaring vanuit het Instituut kan gedeeld worden met de beroepsbeoefenaars die deze opdrachten voor het eerst uitvoeren.

(...)

Op dit ogenblik beschikt het Instituut, op grond van het actueel wettelijk, reglementair en normatief kader uitsluitend over gebrekkige informatie. De normen ISRS 4400 en 4410 zitten nog in de ontwerpfase, waardoor er omtrent aan assurance verwante opdrachten geen cijfers beschikbaar zijn. Op grond van het huidige wettelijk, reglementair en normatief kader, moeten de beroepsbeoefenaars de uitvoering van deze opdrachten niet melden aan het Instituut.

Het Instituut beschikt op basis van het huidig normatief kader wel over cijfers met betrekking tot de aan het Instituut toegestuurde verslagen met betrekking tot sommige assuranceopdrachten. (geen verplichting tot opsturen bij de KMO-audit en geen verplichting voor verslagen W.V.V. 3:101).

(...)

Eerst en vooral zal elk kantoor intern toezicht moeten houden op de correcte naleving van deze norm, zoals dit ook het geval is voor andere wettelijke, reglementaire en normatieve verplichtingen zoals AWW-wetgeving, GDPR, deontologie, permanente vorming, ...).

Driejaarlijks zullen de beroepsbeoefenaars de nodige permanente vorming moeten volgen die specifiek betrekking heeft op dit type van opdrachten.

Daarnaast zal ieder lid de uitgevoerde assurance en aan assurance verwante opdrachten voorbehouden opdrachten, KMO-audit, verslagen inzake artikel 3.101 WVV...) in de toekomst aan het Instituut moeten melden.

Vervolgens zullen in het kader van de kwaliteitstoetsing die door het Instituut om de 7 jaar uitgevoerd wordt over de uitvoering van deze opdrachten en de bijhorende maatregelen inzake

kwaliteitsmanagement specifieke vragen worden gesteld in de voorbereidende vragenlijsten en zullen er steekproefsgewijs controles gedaan worden op enkele van de dossiers van dit type opdrachten.

Indien onregelmatigheden zouden worden vastgesteld, zullen deze tuchtrechtelijk vervolgd worden.

Daarenboven zullen beroepsbeoefenaars, die aanvangen met de uitvoering van deze opdrachten, door de daartoe hervormde Cel Begeleiding ondersteund worden bij hun eerste verslagen, zodat de ervaring vanuit het Instituut kan gedeeld worden met de beroepsbeoefenaars die deze opdrachten voor het eerst uitvoeren.

(...)

Het is inderdaad zo dat ISQM 1 in een systeem van kwaliteitsmanagement op kantoonniveau voorziet. Daarnaast voorziet ISA 220 (Revised) in kwaliteitsmanagement op opdrachtniveau. Deze norm, dat ter goedkeuring voorligt aan Uw Hoge Raad, is een op ISQM 1, ISQM 2 en ISA 220 (Revised) geïnspireerd ontwerp, dat een gelijkwaardige mate van kwaliteitsmanagement op opdrachtniveau en op kantoonniveau nastreeft.

(...)

[Uittreksel uit het schrijven vanwege het ITAA van 10 maart 2025 aan de Hoge Raad].

10. Volledigheidshalve dient opgemerkt dat in een apart schrijven van 19 maart 2025 vanwege de Voorzitter en Ondervoorzitter van het instituut aan de Hoge Raad nog andere relevante informatie valt af te leiden, meer in het bijzonder in het kader van een reactie van het ITAA op het advies van de Hoge Raad van 19 februari 2025 over het ITAA-ontwerp van “*Norm inzake de opheffing van de Algemene controlenorm en inzake de uitvoering van exclusief aan de gecertificeerd accountant wettelijk voorbehouden opdrachten*”⁸.

Hierin wordt (onder meer) aangegeven dat het ITAA tegen september 2025 diverse normatieve initiatieven vooropstelt op het vlak van assurance opdrachten en aan assurance verwante opdrachten. Deze informatie is van belang in het kader van de voorliggende ontwerpnorm “intern kwaliteitsmanagement”.

Onder meer de volgende elementen zijn te noteren:

- de toekomstige verplichting voor ITAA-leden die assurance of aan assurance verwante opdrachten wensen uit te voeren, om zich aan te melden bij het ITAA op een lijst;
- het verplicht volgen van een minimum aantal uren specifieke opleiding met betrekking tot deze opdrachten;

⁸ Advies HREB van 19 februari 2025 over een ITAA-ontwerp van “*Norm inzake de opheffing van de Algemene controlenorm en inzake de uitvoering van exclusief aan de gecertificeerd accountant wettelijk voorbehouden opdrachten*”, beschikbaar op de website van de Hoge Raad: <https://www.cspe-hreb.be/ysite/pdf/advies-hreb-19-02-2025-ita-norm-opheffing-acn-en-toepassing-kmo-norm.pdf>

- het indienen van een jaarlijks verslag door de beroepsbeoefenaar m.b.t. het aantal uitgevoerde opdrachten per soort.

(...) Zoals in ons schrijven dd. 14 februari 2025 reeds werd toegelicht, omvatte de Algemene controlenorm de verplichting aan de gecertificeerd accountant om de verslagen die hij opmaakt in het kader van de uitvoering van “een hem door of krachtens de wet toevertrouwde opdracht aan het Instituut toegezonden worden met het oog op de uitoefening van de confraternele controle”.

Deze confraternele controle werd uitgeoefend door de Cel Begeleiding, welke samengesteld was door gecertificeerd accountants. Door de afschaffing van de Algemene controlenorm, wordt deze verplichting afgeschaft.

Dergelijke confraternele controle zal ingekanteld worden in de kwaliteitstoetsing, welke een confraternele begeleiding verzoent met de mogelijkheid om – indien nodig – maatregelen op te leggen. Binnen de periodieke kwaliteitstoetsing zullen verslagen dan ook opgevraagd worden en een aantal voorwaarden getest worden.

De Raad wenst dit toezicht te verruimen naar verslagen die opgesteld worden in het kader van Samenstellingsopdrachten en andere “aan assurance verwante opdrachten”, welke in de toekomst door onze leden zouden kunnen uitgevoerd worden. Dit geldt ook voor verslagen die zullen opgesteld worden in het kader van de nieuwe opdracht van onze leden van assurance van duurzaamheidsinformatie van KMO’s.

Deze inkanteling in de kwaliteitstoetsing zal begeleid worden door enerzijds een ondersteuning van de leden en anderzijds een opvolging van het aantal opdrachten dat elk lid uitvoert. De ondersteuning zal gebeuren via het aanbevelen van opleidingen voor het uitvoeren van bijzondere opdrachten en regelmatige updates. De leden zullen ook de mogelijkheid krijgen om op vrijwillige basis ontwerpverslagen te bezorgen aan een nieuwe cel begeleiding en in dit kader begeleiding te krijgen. Deze cel begeleiding zal ook “zitnamiddagen” houden.

Leden die dergelijke opdrachten wensen uit te voeren, zullen zich moeten aanmelden bij het ITAA. Zij zullen verplicht worden om een aantal uren permanente vorming m.b.t deze opdrachten te volgen en het Instituut jaarlijks informeren van het aantal opdrachten dat hij uitvoerde per soort opdracht. Deze opvolging zal gebeuren met een digitale tool, die al beschikbaar is op het ITAA. In voorkomend geval, kan de Raad op basis van deze opvolging beslissen om een bijzondere kwaliteitstoetsing bij betreffend lid uit te laten voeren.

(...)

2. Oprichting nieuwe Cel Begeleiding

Er zal een nieuwe Cel Begeleiding worden opgericht die zal instaan voor de organisatie van de ‘zitnamiddagen’ en waarvan de leden daarnaast ook individueel advies zullen verlenen over toegestuurde ontwerpverslagen.

Na het uitsturen van een oproep aan de leden in de loop van het 2e trimester 2025, zal de Raad de kandidaturen screenen en analyseren waarna de Raad dan de leden van deze nieuwe Cel zal benoemen vóór het einde van het 3e trimester 2025. De Cel zal vanaf dan haar werkzaamheden kunnen aanvangen.

3. Invoering van een nieuwe norm ter opvolging van het aantal door de gecertificeerde accountants uitgevoerde opdrachten

Een nieuwe norm zal de volgende verplichtingen regelen:

1. Aanmelden op een lijst als gecertificeerd accountant die deze opdrachten uitvoert.

2. Het volgen van een min. aantal uren specifieke opleiding m.b.t. deze opdrachten

3. Het indienen van een jaarlijks verslag door de gecertificeerde accountant m.b.t het aantal uitgevoerde opdrachten per soort.

Er wordt voorzien dat de ITAA Raad een voorstel van norm voor advies aan de HREB voorlegt op het einde van het 3e trim.2025.

Conclusie:

Naast het verder uitwerken van de controle via de kwaliteitstoetsing voor deze opdrachten na inwerkingtreding van toekomstige normen, en naast de verdere uitbouw van specifieke opleidingen, zal het ITAA tegen het einde van het 3e trimester 2025:

-De nieuwe Cel Begeleiding oprichten

-Een nieuwe norm ter opvolging van het aantal door de gecertificeerde accountants uitgevoerde opdrachten aan de Hoge Raad voorleggen

[Uittreksel uit het schrijven - met bijlage - vanwege het ITAA van 19 maart 2025 aan de Hoge Raad].

D. ÉÉNSLUIDEND ADVIES VAN DE HOGE RAAD

11. Zoals reeds uitdrukkelijk aangegeven in zijn vroeger advies van 13 februari 2024, herhaalt de Hoge Raad dat hij positief staat ten aanzien van de paragrafen 1 tot en met 18 van de voorgelegde ontwerpnorm. Met andere woorden, de Hoge Raad formuleert een **GUNSTIG ADVIES omtrent het zogenaamde “Deel 1” van de ontwerpnorm** (“Algemene vereisten van intern kwaliteitsmanagement op kantoonniveau”). Tegelijk dringt de Hoge Raad er bij het instituut op aan om **“Deel 1” van de ontwerpnorm onverwijd in te voeren**. Niet alleen belangt “Deel 1” het merendeel van de ITAA-kantoren aan, maar bovendien is er volgens de Hoge Raad geen enkele reden om de inwerkingtreding van “Deel 1” nog langer uit te stellen.

12. Wat het zogenaamde “Deel 2” betreft (“Aanvullende kwaliteitsdoelstellingen en vereisten ten aanzien van assurance opdrachten en aan assurance verwante opdrachten”), is de Hoge Raad genoodzaakt om hierna op een aantal principiële bezorgdheden te wijzen; daarnaast volgen ook diverse opmerkingen omtrent bepaalde specifieke punten. Bijgevolg formuleert de Hoge Raad een **NEGATIEF advies omtrent “Deel 2” van de ontwerpnorm**. Dit advies omvat tegelijk een **STAPPENPLAN opgelegd aan het instituut**, gelet op de dringende nood aan heldere en duidelijk toepasbare normatieve voorschriften op het vlak van intern kwaliteitsmanagement voor ITAA-beroepsbeoefenaars die assurance opdrachten en/of aan assurance verwante opdrachten uitvoeren.

D.1 Principiële bezorgdheden van de Hoge Raad ten aanzien van “Deel 2”

13. De principiële bezorgdheden van de Hoge Raad ten aanzien van “Deel 2” van het ontwerp hebben betrekking op:

a) Het gebrek aan rechtszekerheid en proportionaliteit van “Deel 2” van de ontwerpnorm

Niettegenstaande de aanvullende toelichting vanwege het ITAA, komt “Deel 2” van de ontwerpnorm, onder meer paragraaf 19 in verband met het toepassingsgebied van de aanvullende vereisten ten aanzien van assurance en aan assurance verwante opdrachten, onvoldoende tegemoet aan de criteria van duidelijkheid, toepasbaarheid en leesbaarheid. Hierdoor riskeert de rechtszekerheid in het gedrang te komen.

Bovendien koppelt het ITAA de datum van inwerkingtreding van de ontwerpnorm aan de inwerkingtreding van toekomstige koninklijke besluiten (deontologie en kwaliteitstoetsing); nochtans voorziet de wet van 17 maart 2019 in een voldoende basis. Er is dan ook geen reden

om de toepassing van de ontwerpnorm uit te stellen tot een onbepaalde en onbepaalbare datum. Wel integendeel, er is dringend nood aan een duidelijk normatief kader, toepasselijk op de ITAA-beroepsbeoefenaars, op het vlak van de kantoororganisatie. De onbepaalde en onbepaalbare datum van inwerkingtreding in het ontwerp zet de rechtszekerheid op de helling.

Verder heeft de Hoge Raad twijfels omtrent de zogenaamde proportionaliteit van de ontwerpnorm. “Deel 2” van het ontwerp legt een aantal vereisten op inzake kantoororganisatie voor het geval het kantoor assurance opdrachten of aan assurance verwante opdrachten uitvoert (§§ 19 tot en met 40). Nochtans blijkt het merendeel van de ITAA-kantoren dergelijke opdrachten niet uit te voeren, althans volgens de inleiding van het ontwerp. Bijgevolg lijkt de voorgestelde ontwerpnorm niet proportioneel, aangezien deze vereisten oplegt die het merendeel van de ITAA-kantoren niet aanbelangen.

Wat overigens de schaalbaarheid betreft (“*scalability*”), dient opgemerkt dat ISQM zélf wel degelijk voorziet in een systeem van kwaliteitsmanagement dat door elk kantoor, ongeacht de omvang ervan, wordt uitgewerkt in het licht van zijn werkzaamheden en waarvan de aanpak is gebaseerd op de specifieke risico’s van het kantoor. Deze benadering van ISQM is inherent proportioneel in functie van de grootte van het kantoor en zijn opdrachten.

Het is de Hoge Raad overigens niet bekend in welke mate het instituut een zogenaamde “evenredigheidsbeoordeling” heeft uitgevoerd, overeenkomstig de wet van 27 oktober 2020 betreffende een evenredigheidsbeoordeling voorafgaand aan de invoering of de wijziging van een beroepsreglementering, en zo ja, welk resultaat dit opleverde. Ook stelt zich de vraag of voldoende rekening is gehouden met de Europeesrechtelijke principes op het vlak van (het wegwerken van mogelijke) belemmeringen voor het vrij verkeer van diensten, en of de principes van administratieve vereenvoudiging in aanmerking zijn genomen.

b) Onvoldoende garanties qua evenwaardigheid aan ISQM en qua “*level playing field*”

Volgens het ITAA zou de ontwerpnorm evenwaardig zijn aan ISQM 1 en 2 (of dit “*minstens nastreven*”). Dit wordt evenwel niet aangetoond en is bovendien onjuist. Zo bijvoorbeeld:

- voorziet ISQM niet in “*building blocks*”;
- zijn de vereisten volgens ISQM toe te passen op kantooniveau en niet op opdrachtniveau;
- zijn er volgens ISQM geen drempels, maar moeten de vereisten toegepast worden van zodra één assurance opdracht of één aan assurance verwante opdracht wordt uitgevoerd.

De Hoge Raad vindt het dan ook niet aanvaardbaar dat de indruk wordt gewekt van gelijkwaardigheid van de ontwerpnorm aan de internationale standaarden in het geval van

beroepsbeoefenaars die assurance opdrachten of aan assurance verwante opdrachten uitvoeren.

De ontwerpnorm biedt evenmin voldoende garanties voor een gelijk speelveld (*“level playing field”*) binnen de economische beroepen. *“Deel 2”* van de ontwerpnorm gaat niet ver genoeg voor ITAA-beroepsbeoefenaars die assurance opdrachten of aan assurance verwante opdrachten uitvoeren; deze kantoren kunnen immers zelf beoordelen – volgens de door het ITAA vooropgestelde aanpak van *“building blocks”* – of de na te leven vereisten al dan niet relevant zijn voor het kantoor omwille van de aard en de omstandigheden: *“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 geïnspireerd op basis van de ISQM 1 (Bijlage 1) en de ISQM 2 (Bijlage 2), zoals aangenomen door de International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) op 17 december 2020”* (§ 30 van de ontwerpnorm).

Met andere woorden, de ITAA-beroepsbeoefenaar die een bepaalde (wettelijke) assurance opdracht uitvoert (bijvoorbeeld een opdracht inzake omzetting, ontbinding,...) kan beslissen om minder of meer vereisten qua kantoororganisatie uit de internationale standaard ISQM te volgen. Dit kan een risico vormen voor de kwaliteit van de uitgevoerde werkzaamheden, maar tevens een ontwrichting van de markt veroorzaken wegens oneerlijke concurrentie binnen de economische beroepen op vlak van de honoraria. Dit kan ook een blokkerende factor vormen voor de totstandkoming van gemeenschappelijke normen door het ITAA en het IBR, aangezien de vereisten qua intern kwaliteitsmanagement voor assurance of aan assurance verwante opdrachten, niet gelijkwaardig zijn voor de leden van het IBR en de leden van het ITAA.

D.2. Specifieke tekortkomingen in “Deel 2” volgens de Hoge Raad

14. Naast voorgaande principiële bezorgdheden, vertoont de ontwerpnorm op een aantal specifieke punten fundamentele tekortkomingen volgens de Hoge Raad, zoals:

a) Onduidelijk toepassingsgebied van “Deel 2” van de ontwerpnorm (paragraaf 19 van het ontwerp):

Paragraaf 19 van de ontwerpnorm luidt als volgt:

“19. Deze aanvullende kwaliteitsdoelstellingen en vereisten zijn van toepassing ten aanzien van de assurance en aan assurance verwante opdrachten die worden uitgevoerd door het kantoor:

*i) indien de opdrachten van het kantoor voor minder dan € 50.000,00 en minder dan 10% van de omzet van het boekjaar 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 € 50.000,00 omzet en meer dan 10% van de omzet van het boekjaar 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.”*

De Hoge Raad stelt zich de vraag hoe deze bepaling dient te worden geïnterpreteerd. Deze onduidelijkheid kan als volgt worden geïllustreerd:

i) Het kantoor moet – volgens het ontwerp – de aanvullende kwaliteitsdoelstellingen en -vereisten toepassen per opdracht, als aan de volgende voorwaarden voldaan is:

- De opdrachten van het kantoor leveren minder dan € 50.000 op; en
- In geval van assurance opdrachten vormen deze minder dan 10% van de totale jaaromzet van het kantoor; of
- In geval van aan assurance verwante opdrachten vormen deze minder dan 25% van de jaaromzet van het kantoor.

Bedoeling: als het aandeel van assurance en aan assurance verwante opdrachten klein is, zowel in absolute als relatieve zin, dan zijn de aanvullende kwaliteitsvereisten alleen verplicht per individuele opdracht.

SAMENGEVAT:

Volgens de ontwerpnorm: naleving aanvullende kwaliteitsdoelstellingen op **opdrachtniveau** indien:

- Omzet uit de opdrachten: < €50.000
- Percentage van assuranceopdrachten van totale jaaromzet: < 10%
- Percentage van opdrachten aan assurance verwant van de totale jaaromzet: < 25%

ii) Het kantoor moet – volgens het ontwerp – de aanvullende kwaliteitsdoelstellingen en -vereisten op het niveau van het hele kantoor naleven, als aan de volgende voorwaarden voldaan is:

- De opdrachten van het kantoor leveren meer dan € 50.000 op; en
- In geval van assurance opdrachten vormen deze meer dan 10% van de totale jaaromzet van het kantoor; of
- In geval van aan assurance verwante opdrachten vormen deze meer dan 25% van de jaaromzet van het kantoor.

Bedoeling: in dat geval moet het kantoor dus in zijn geheel aan strengere kwaliteitsvereisten voldoen, omdat assurance of aan assurance verwante opdrachten een substantieel deel van de werkzaamheden uitmaken.

SAMENGEVAT:

Volgens de ontwerpnorm: naleving aanvullende kwaliteitsdoelstellingen op **kantooniveau** indien:

- Omzet uit de opdrachten: > €50.000
- Percentage van assuranceopdrachten van totale jaaromzet: > 10%
- Percentage van opdrachten aan assurance verwant van de totale jaaromzet: > 25%

Onderstaande hypothesen illustreren dat de toepassing van de voorgestelde paragraaf 19 van de ontwerpnorm problemen stelt:

1. Stel: de assurance-opdrachten van het kantoor bedragen *minder* dan 50.0000 euro, maar vertegenwoordigen *meer* dan 10 % van de omzet van het boekjaar. Er zijn geen aan assurance verwante opdrachten.
→ Verplichting om de aanvullende kwaliteitsdoelstellingen en vereisten na te leven op **kantooniveau**? Er is nochtans niet voldaan aan de voorwaarden uit ii)
2. Stel: de assurance-opdrachten van het kantoor bedragen *meer* dan 50.0000 euro, maar vormen *minder* dan 10 % van de omzet van het boekjaar. Er zijn geen aan assurance verwante opdrachten.
→ Verplichting om de aanvullende kwaliteitsdoelstellingen en vereisten na te leven op **kantooniveau**? Er is nochtans niet voldaan aan de voorwaarden uit ii)
3. Stel: de aan assurance verwante opdrachten van het kantoor bedragen *minder* dan 50.0000 euro, maar vertegenwoordigen *meer* dan 25% van de omzet van het boekjaar.
→ Verplichting om de aanvullende kwaliteitsdoelstellingen en vereisten na te leven op **kantooniveau**? Er is nochtans niet voldaan aan de voorwaarden uit ii).

b) (Voorlopig) onvoldoende uitgewerkt kader inzake het toezicht op de naleving van de norm (via een “inkanteling” binnen de kwaliteitstoetsing) en ondersteunende begeleidingsmaatregelen van de beroepsbeoefenaars

Momenteel is er volgens de Hoge Raad onvoldoende globale informatie beschikbaar omtrent het toezicht op de naleving van de voorgestelde norm inzake intern kwaliteitsmanagement, alsook omtrent de concrete ondersteunende maatregelen van de beroepsbeoefenaars.

In de voorbije weken heeft het ITAA weliswaar verschillende initiatieven onder de aandacht van de Hoge Raad gebracht, zij het gefragmenteerd en verspreid over diverse briefwisselingen. Hoewel hieruit belangrijke stappen in de goede richting kunnen worden afgeleid, heeft het instituut vooralsnog geen globale visie of timing omtrent een coherent normatief kader, onder meer voor het uitvoeren van assurance en aan assurance verwante opdrachten door ITAA-beroepsbeoefenaars, aan de Hoge Raad toegelicht.

In een schrijven van het ITAA van 19 maart 2025 als reactie op het advies van de Hoge Raad van 19 februari 2025 inzake de *“opheffing van de Algemene Controlenorm en de uitbreiding van de KMO-norm”* wordt bijvoorbeeld verwezen naar een (nieuwe) norm die het ITAA voor advies aan de Hoge Raad zou voorleggen tegen september 2025 en waarin (onder meer) wordt voorzien in de verplichte melding en een jaarlijkse verslaggeving voor beroepsbeoefenaars die assurance opdrachten of aan assurance verwante opdrachten uitvoeren.

Zo ook komt de toekomstige oprichting/hervorming van een “Cel begeleiding” aan bod en wordt gewag gemaakt van diverse initiatieven (via video’s, artikels, seminars,...) om de beroepsbeoefenaars te informeren en te begeleiden.

Het nu reeds goedkeuren en opleggen van normatieve voorschriften inzake intern kwaliteitsmanagement aan de ITAA-beroepsbeoefenaars zonder globale visie of concreet uitgewerkte begeleidingsmaatregelen is volgens de Hoge Raad dan ook voorbarig.

D.3. Stappenplan

15. De Hoge Raad is van oordeel dat er dringend **nood is aan heldere en duidelijk toepasbare normatieve voorschriften op het vlak van intern kwaliteitsmanagement voor de ITAA-beroepsbeoefenaars.**

Concreet dringt de Hoge Raad bij het instituut dan ook aan op het volgende **STAPPENPLAN**:

- A. onverwijld invoeren van *“Deel 1”* van de ontwerpnorm voor alle ITAA-beroepsbeoefenaars en -kantoren;
- B. het organiseren van een globale gedachtewisseling met de leden van de Hoge Raad, aansluitend op een voorafgaand technisch overleg, in de loop van het derde trimester van 2025, waarbij de vertegenwoordigers van het ITAA omstandig uitleg verstrekken omtrent

de strategie en het geheel van vooropgestelde maatregelen op het vlak van intern kwaliteitsmanagement in de schoot van de kantoren;

- C. concreet uitwerken van de vooropgestelde maatregelen, aangekondigd door het ITAA in het schrijven van 10 maart 2025 en 19 maart 2025, dit zowel op het vlak van de begeleidende ondersteuning van de kantoren, als op normatief en organisatorisch vlak, met name:
- Het breed scala van ondersteunende maatregelen - binnen de ITAA-Cluster Kenniscentrum - voor de ITAA-leden;
 - De hervorming en toekomstige werking van de Cel Begeleiding, die de beroepsbeoefenaars, die aanvangen met assurance opdrachten of aan assurance verwante opdrachten, ondersteunt bij hun eerste verslagen;
 - De vernieuwing van het normatief kader zodat het instituut over betere informatie zal beschikken over het aantal assurance en aan assurance verwante opdrachten die de beroepsbeoefenaars uitvoeren;
 - De verplichting voor de beroepsbeoefenaars om de nodige permanente vorming te volgen die specifiek betrekking heeft op assurance en aan assurance verwante opdrachten;
 - De verplichte melding door de beroepsbeoefenaar aan het instituut van de uitgevoerde assurance en aan assurance verwante voorbehouden opdrachten, KMO-audit, verslagen inzake artikel 3.101 WVV;
 - De specifieke vragen in de voorbereidende vragenlijsten voor de kwaliteitstoetsing over de uitvoering van de assurance en aan assurance verwante opdrachten en de bijhorende maatregelen inzake kwaliteitsmanagement.
- D. aanpassen en bijwerken van “Deel 2” van de ontwerpnorm, specifiek toepasselijk op kantoren/beroepsbeoefenaars die assurance of aan assurance verwante opdrachten uitvoeren, teneinde rekening te houden met de bemerkingen van de Hoge Raad; een aangepaste tekst zou in de loop van het vierde trimester van 2025 opnieuw aan de Hoge Raad moeten worden voorgelegd, aansluitend op de globale gedachtewisseling en het overleg met de leden van de Hoge Raad.

D.4. Aanvullende overweging

16. Tenslotte veroorlooft de Hoge Raad zich om er bij de bevoegde Minister op aan te dringen de vooropgestelde verfijning/aanpassing van het reglementair kader inzake de kwaliteitstoetsing,

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* te finaliseren.

Dit koninklijk besluit is nog 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.

Het advies van de Hoge Raad omtrent het ontwerp van besluit dateert inmiddels al van 28 februari 2024⁹.

⁹ Advies van de Hoge Raad van 28 februari 2024 over een ontwerp van koninklijk besluit tot vastlegging van een reglement inzake de kwaliteitstoetsing van de beroepsbeoefenaars van het Instituut van de Belastingadviseurs en de Accountants en tot nadere regeling van het gebruik van de opdrachtbrief, beschikbaar op de website van de Hoge Raad: https://www.cspe-hreb.be/ysite/pdf/2024-02-28_schrijven-aan-minister-middenstand_met-in-bijlage-hreb-advies-28-02-2024-kb-kwaliteitstoetsing.pdf

E. BIJLAGEN BIJ ONDERHAVIG ADVIES VAN DE HOGE RAAD

1. **Bijlage A:** Uittreksel uit het schrijven vanwege de Hoge Raad dd. 3 februari 2025 aan het ITAA – verzoek om bijkomende toelichting teneinde de adviesaanvraag vanwege het ITAA van 6 januari 2025 als volledig te kunnen beschouwen
2. **Bijlage B:** Uittreksel uit het schrijven vanwege de Hoge Raad dd. 18 oktober 2024 aan het ITAA – intrekking van het verzoek om advies van 19 juli 2024 door het ITAA / verzoek vanwege de Hoge Raad om voorafgaand overleg / uit te klaren bekommernissen en aandachtspunten
3. **Bijlage C:** (Negatief) Advies van de Hoge Raad van 13 februari 2024 over een ontwerp van norm van het ITAA inzake interne kwaliteitsbeheersing

Bijlage A: Uittreksel uit het schrijven vanwege de Hoge Raad dd. 3 februari 2025 aan het ITAA – verzoek om bijkomende toelichting teneinde de adviesaanvraag vanwege het ITAA van 6 januari 2025 als volledig te kunnen beschouwen

Ter gelegenheid van de vergaderingen van de Hoge Raad van 13 januari 2025 en 3 februari 2025 hebben de leden kennis kunnen nemen van een nieuwe versie van de ontwerpnorm, zoals door u voor advies overgemaakt op 6 januari 2025.

Op basis van een eerste analyse, hebben de leden van de Hoge Raad geoordeeld dat zich minstens voor een aantal aspecten, die hierna volgen, bijkomende verduidelijking opdringt opdat de adviesaanvraag vanwege het instituut als volledig kan worden beschouwd.

U zal vaststellen dat onderhavig verzoek om verduidelijking ter vervollediging van uw adviesaanvraag voornamelijk betrekking heeft op de zogenaamde “Aanvullende kwaliteitsdoelstellingen en vereisten ten aanzien van assurance opdrachten en aan assurance verwante opdrachten” (deel 2 van het ontwerp). Omtrent het zogenaamde “deel 1” van het ontwerp (“Algemene vereisten van intern kwaliteitsmanagement op kantoonniveau”) heeft de Hoge Raad zich immers reeds positief uitgesproken.

Concreet verwacht de Hoge Raad dat het instituut omtrent de volgende aspecten aanvullende toelichting - ter vervollediging van het verzoek om advies - overmaakt:

- Toepassingsgebied van de aanvullende kwaliteitsdoelstellingen en -vereisten – *ratione personae* (paragraaf 19 - deel 2 van het ontwerp):

- Gelet op het feit dat normatieve bepalingen een dwingend karakter hebben, is het van belang dat deze duidelijk en helder geformuleerd zijn, met de nodige waarborgen op het vlak van de rechtszekerheid en voorspelbaarheid. In welke mate en op welke manier kan het instituut waarborgen dat de beroepsbeoefenaars de zeer complexe formulering van het toepassingsgebied van het deel 2 van de norm correct begrijpen en coherent toepassen?
- Kan het instituut duiding verstrekken omtrent het aantal beroepsbeoefenaars/kantoren dat geacht wordt het zogenaamde deel 2 toe te passen, op opdrachtniveau en/of op kantoonniveau?
- Kan het instituut preciseren in welke mate er zich (al dan niet) ingrijpende maatregelen in de schoot van de kantoren opdringen om deze norm te kunnen naleven?

- Kan het instituut verduidelijken op welke wijze toezicht zal worden gehouden op de correcte en éénduidige naleving van deze bepaling door de beroepsbeoefenaars?

- Toepassingsgebied van de aanvullende kwaliteitsdoelstellingen en -vereisten – ratione materiae (paragraaf 19 - deel 2 van het ontwerp):

- Kan het instituut verduidelijken hoe – volgens het ontwerp – in de praktijk de organisatie en implementatie van een intern kwaliteitsmanagement, “geïnspireerd op basis van de ISQM 1 en ISQM 2”, zal verlopen op opdrachtniveau? In tegenstelling tot het ontwerp, stellen voormelde internationale standaarden immers veeleer een “systeem” van kwaliteitsmanagement voorop, dat op continue basis functioneert op kantoonniveau, en dit van zodra het kantoor één assurance-opdracht of een aan assurance verwante opdracht uitvoert.
- Op welke manier denkt het instituut “cherry picking” te voorkomen, waarbij beroepsbeoefenaars die assurance-opdrachten uitvoeren “naar eigen goeddunken” slechts bepaalde elementen uit de internationale ISQM-voorschriften toepassen, maar toch beweren volledig “ISQM-compliant” te zijn?

- In acht nemen van de principes van de schaalbaarheid, rekening houdend met de aard en de omvang van het cliënteel van het kantoor en evenredig met de complexiteit van de opdrachten (“scalability”), maar met naleving van het zogenaamde principe van het “level playing field” voor bepaalde opdrachten:

- Kan het instituut toelichten waarom gekozen is voor één norm bestaande uit twee luiken, met name enerzijds algemene vereisten en anderzijds specifieke vereisten, terwijl het merendeel van de kantoren “uit hun aard binnen het geheel van hun opdrachten in ondergeschikte mate assurance en aan assurance verwante opdrachten verrichten”?
- Waarom heeft het instituut niet geopteerd voor een algemene en overkoepelende norm, toepasselijk op alle beroepsbeoefenaars, en daarnaast een afzonderlijke/specifieke norm toepasselijk op de kantoren die assurance-opdrachten en aan assurance verwante opdrachten uitvoeren, met vereisten opgelegd door ISQM of vereisten die minstens even stringent zijn?
- Laat de ontwerpnorm toe een “gelijk speelveld” te garanderen op het vlak van “intern kwaliteitsmanagement” voor alle economische beroepsbeoefenaars die assurance-opdrachten of aan assurance verwante opdrachten uitvoeren?

- Belang van de nodige ondersteuning en begeleidingsmaatregelen ten behoeve van de kantoren:

- Kan het instituut aan de Hoge Raad concreet duiding verstrekken omtrent het vooropgestelde actieplan om de beroepsbeoefenaars bij te staan bij het implementeren van de norm (cf. overwegingen: “artikels, vormingen, video’s en niet-bindende tools die geleidelijk beschikbaar worden gesteld op de website van het IBA”)?

- Verloop van het toezicht op de correcte naleving van de normatieve voorschriften, in het kader van de kwaliteitstoetsing in de schoot van het instituut:

- Kan het instituut aan de Hoge Raad duiding verstrekken omtrent de wijze waarop het toezicht / controle op de naleving van de norm zal ingekanteld worden binnen de kwaliteitstoetsing?

Naast de bekommernissen omtrent het zogenaamde “deel 2”, zijn de leden ook ernstig bezorgd omtrent de bepalingen in verband met de **voorgestelde inwerkingtreding van de ontwerpnorm**:

- Waarom koppelt het instituut de inwerkingtreding van de norm aan toekomstige reglementaire voorschriften inzake deontologie en kwaliteitstoetsing?
- Is het volgens het instituut wenselijk dat de inwerkingtreding van onderhavige norm afhankelijk wordt gemaakt van andere (reglementaire of normatieve) voorschriften, waarvan het tijdstip van goedkeuring onduidelijk is of die zelfs binnen afzienbare tijd mogelijks niet gefinaliseerd zouden worden?

- *Op welke manier kan de voorwaardelijke inwerkingtreding, zoals voorgesteld in het ontwerp, verzoend worden met het belang en de noodzaak voor de totstandkoming en toepassing van de voorgestelde norm?*

Bijlage B: *Uittreksel uit het schrijven vanwege de Hoge Raad dd. 18 oktober 2024 aan de Voorzitter en Ondervoorzitter van het ITAA – intrekking van het verzoek om advies van 19 juli 2024 door het ITAA / verzoek vanwege de Hoge Raad om voorafgaand overleg / uit te klaren bekommernissen en aandachtspunten*

Ter gelegenheid van de vergadering van de Hoge Raad van 26 september 2024 heeft deze gedachtewisseling plaatsgevonden, in aanwezigheid van u beiden, alsook de heren Patrick DELEU, Johan DE COSTER, Philippe VANCLOOSTER, Marc VAN THOURNOUT, leden van de Raad van het ITAA en mevrouw Liesbet DHAENE, Algemeen directeur van het ITAA.

Vooreerst houden wij eraan om u uitdrukkelijk te bedanken voor uw aanwezigheid bij deze ontmoeting, alsook voor uw toelichting en constructieve gedachtewisseling omtrent diverse aandachtspunten en bekommernissen inzake de ontwerpnorm.

Tijdens deze ontmoeting is gebleken dat een aantal aspecten nog verder moeten worden uitgeklaard en bijgevolg werd met de vertegenwoordigers van uw instituut overeengekomen om een bijkomende ontmoeting te organiseren teneinde een aantal technische punten te verduidelijken.

De Hoge Raad heeft echter vernomen, via mail van 4 oktober 2024 vanwege de Algemeen Directeur van uw instituut, mevrouw Liesbet DHAENE, dat het instituut het voorstel van norm zou willen aanpassen:

*“Uit de bespreking van het voorstel van Norm Kwaliteitsbeheersing, kwamen al een aantal beleidsmatige punten naar voren op basis waarvan wij ons voorstel van Norm Kwaliteitsbeheersing nu al zouden willen aanpassen en voorleggen aan onze Raad. Wij zullen u dit aangepast voorstel zo snel als mogelijk voorleggen in de hoop dit opnieuw aan de Hoge Raad te kunnen voorstellen.”
[uittreksel uit de mail van 4 oktober 2024 aan de Hoge Raad, in reactie op de mail van 26 september 2024 met voorstel van data voor een technisch overleg]*

De leden van de Hoge Raad hebben ter gelegenheid van de vergadering van 14 oktober 2024 hiervan kennis genomen en gaan ervan uit dat deze mededeling vanwege het instituut moet worden gezien als een intrekking van het verzoek om advies van 19 juli 2024. Behoudens tegenbericht van uw kant, beschouwt de Hoge Raad dan ook dat de lopende adviesprocedure zonder voorwerp is geworden.

Uiteraard hebben de leden van de Hoge Raad alle begrip voor deze beslissing vanwege de Raad van het instituut.

Desalniettemin veroorlooft de Hoge Raad zich erop te wijzen dat de beslissing van de Raad van uw instituut tot intrekking van de ontwerpnorm niet mag leiden tot een uitstel sine die van het uitwerken van een normatief kader voor het opzetten, de implementatie en de inwerkingtreding van een kwaliteitsmanagementsysteem in de schoot van de ITAA-kantoren. Reeds in zijn advies van 13 februari 2024 had de Hoge Raad het normatief initiatief van het instituut uitdrukkelijk verwelkomd en herinnerd aan het belang ervan. Meer nog, de Hoge Raad had het instituut met betrekking tot de “Algemene vereisten van interne kwaliteitsbeheersing” (zogenaamd “deel 1” van het ontwerp) sterk aangemoedigd om verder te gaan in de ingeslagen weg.

Voor zover nodig, onderstreept de Hoge Raad via onderhavig schrijven nogmaals dat hij zich ter beschikking houdt voor een voorafgaand overleg omtrent het normatief kader inzake het intern kwaliteitsmanagementsysteem van de ITAA-kantoren, alvorens het ontwerp opnieuw voor advies aan de Hoge Raad voor te leggen.

Bij dergelijk voorafgaand overleg kunnen een aantal bekommernissen en aandachtspunten, zowel vanuit de beroepsgroep en het instituut, als vanuit de Hoge Raad nader worden toegelicht.

Onder meer wat betreft de volgende elementen dringt zich enige precisering op:

- *Nood aan een duidelijk en helder normatief kader, met de nodige waarborgen op het vlak van de rechtszekerheid en voorspelbaarheid qua afdwingbaar karakter;*
- *Belang van de nodige ondersteuning en begeleidingsmaatregelen ten behoeve van de kantoren;*
- *Verduidelijking van het toepassingsgebied van de zogenaamde aanvullende vereisten (deel 2);*
- *Aandacht voor de principes van de schaalbaarheid, rekening houdend met de aard en de omvang van het cliënteel van het kantoor en evenredig met de complexiteit van de opdrachten ("scalability"), met evenwichtige inachtneming van de principes van evenredigheid en gelijke behandeling;*
- *Duidelijkheid omtrent de vooropgestelde inwerkingtreding van de normatieve voorschriften en eventuele aanlooperperiode;*
- *Verwachte impact qua toezicht op de correcte naleving van de normatieve voorschriften, in het kader van de kwaliteitstoetsing in de schoot van het instituut.*

Wij kijken alvast uit naar dit verder voorafgaand overleg en staan open voor suggesties van uw kant om het normatief proces ter zake optimaal te laten verlopen.

In afwachting van ons overleg, zouden wij het op prijs stellen dat u de Hoge Raad op de hoogte brengt van de vermoedelijke timing voor de verdere procedure van dit ontwerp in de schoot van het instituut, waarvoor dank bij voorbaat. Alleszins hopen wij dat uw instituut nog vóór het jaareinde een nieuw ontwerp van norm voor advies aan de Hoge Raad zal voorleggen.

Bijlage C: *(Negatief) Advies van de Hoge Raad van 13 februari 2024 over een ontwerp van norm van het ITAA inzake interne kwaliteitsbeheersing*



Conseil supérieur des Professions économiques
Hoge Raad voor de Economische Beroepen

**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 toetser 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)¹ 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.

¹ 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 cliénteel 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 efficiénte toetsing op de helling te plaatsén.

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 geregeld² (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.

² 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 kantoonniveau (= “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 kantoonniveau*”:

- *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 betreurt 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 kantoonniveau, 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*”³, 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 toepassen⁴.

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

³ 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.

⁴ 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 SQM 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*⁵. 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:

⁵ 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 IBR, 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 aanlooperperiode 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.