

Omschrijving onderwerp	Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling
Wettelijke of normatieve bepalingen	ISQC1.35-42

Bij de behandeling van de dossiers over kwaliteitsbeheersing bij OOB's en niet-OOB's, heeft het College een standpunt ingenomen over de wijze waarop de paragrafen in ISQC1 over de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling dienen te worden toegepast.

Teneinde op dit punt een *level playing field* te creëren voor de gehele beroepsgroep, publiceert het College deze nota op zijn website.

Inleiding

Voor de vereisten van ISQC1 wordt een formulering met “dient/dienen” gebruikt.

Zo nodig, bevatten de toepassingsgerichte en overige verklarende teksten verdere uitleg over de vereisten en leidraden bij het uitvoeren ervan. In het bijzonder:

- kan via deze informatie duidelijker worden uitgelegd wat een vereiste inhoudt of wat het beoogt te omvatten; en
- kunnen via deze informatie voorbeelden worden gegeven van beleidslijnen en procedures die in de gegeven omstandigheden van toepassing kunnen zijn.

Hoewel dergelijke leidraden op zich geen vereiste opleggen, zijn ze relevant voor de correcte toepassing van de vereisten.

Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling (paragrafen 35-42 van ISQC1)

Paragraaf 35 van ISQC1 – Criteria voor een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling

Paragraaf 35 van ISQC1 bepaalt het volgende:

“35. Het kantoor dient beleidslijnen en procedures vast te stellen op grond waarvan, voor passende opdrachten, vereist is dat een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling wordt verricht waarbij de significante oordeelsvormingen die het opdrachtteam heeft gemaakt en de conclusies die bij het formuleren van de rapportage zijn bereikt objectief worden geëvalueerd. In het kader van dergelijke beleidslijnen en procedures:

- (a) dient te worden vereist dat alle controles van de financiële overzichten van beursgenoteerde entiteiten aan een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling worden onderworpen;***
- (b) dienen criteria te worden vastgesteld aan de hand waarvan alle andere controle- en beoordelingsopdrachten betreffende historische financiële informatie en andere assurance- en aan assurance verwante opdrachten dienen te worden geëvalueerd om te bepalen of een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling moet worden uitgevoerd; en (Zie Par. A41)***
- (c) dient te worden vereist dat eventuele opdrachten die aan de in overeenstemming met subparagraaf 35(b) vastgestelde criteria voldoen, aan een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling worden onderworpen.”***

Paragraaf A41 van de toepassingsgerichte teksten verduidelijkt het volgende:

“A41. Mogelijke criteria om te bepalen welke opdrachten, met uitzondering van controles van financiële overzichten van beursgenoteerde entiteiten, aan een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling onderworpen moeten worden, zijn:

- *de aard van de opdracht, waaronder de mate waarin het een aangelegenheid van openbaar belang betreft;*
- *de aanwezigheid van ongebruikelijke omstandigheden of risico's bij een opdracht of categorie van opdrachten;*
- *de vraag of wet- of regelgeving een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling vereist.”*

Commentaar

Het College heeft vastgesteld dat het begrip “beursgenoteerde entiteit” niet steeds goed wordt begrepen.

Subparagraaf 35(a) van ISQC1 bepaalt dat alle controles van de financiële overzichten van beursgenoteerde entiteiten aan een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling dienen te worden onderworpen. ISQC1 definieert een “beursgenoteerde entiteit” als *“een entiteit waarvan de aandelen, certificaten of schuldbewijzen aan een erkende effectenbeurs zijn genoteerd, of overeenkomstig de voorschriften van een erkende effectenbeurs of een andere gelijkwaardige instantie worden verhandeld”*.

De norm viseert de vennootschappen die op een al dan niet gereguleerde markt, binnen of buiten de Europese Unie, zijn genoteerd¹. Wanneer een bedrijfsrevisor een controleopdracht uitvoert bij een genoteerde vennootschap, is hij verplicht deze opdracht aan een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling te onderwerpen.

Artikel 8 van Verordening (EU) nr. 537/2014 stelt een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling ook verplicht voor alle controles van de financiële overzichten van organisaties van openbaar belang (OOB's). Naast de vennootschappen die op een gereguleerde markt zijn genoteerd, worden ook de kredietinstellingen, de verzekerings- of herverzekeringsondernemingen, de vereffeningsinstellingen en de met vereffeningsinstellingen gelijkgestelde instellingen geïnvloed.

Subparagraaf 35(b) van ISQC1 handelt over de criteria om te bepalen of een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling dient te worden uitgevoerd. De door het kantoor vastgestelde criteria dienen voldoende objectief te zijn om het een derde mogelijk te maken te controleren of die criteria correct zijn toegepast. De noodzaak om een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling uit te voeren in het licht van de vastgestelde criteria, dient te worden gedocumenteerd. Die documentatie dient passend te zijn, zodat blijkt dat de interne procedures van het kantoor functioneren.

Het College benadrukt dat de beoordelingsopdrachten betreffende historische financiële informatie (bv. ISRE 2400 *Engagements to Review Financial Statements* of ISRE 2410 *Review of Interim Financial Information Performed by the Independent Auditor of the Entity*) en de andere assurance- en aan assurance verwante opdrachten (bv. ISAE 3402 *Assurance Reports on Controls at a Service Organization* of ISAE 3420 *Assurance Reports on the Process to Compile Pro Forma Financial Information Included in a Prospectus*) ook het

¹ Zie de norm van 11 augustus 2014 inzake de toepassing van ISQC1 in België.

voorwerp kunnen uitmaken van een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling als die opdrachten aan de door het kantoor vastgestelde criteria voldoen.

Wanneer een bedrijfsrevisor een verslag publiceert over de halfjaarlijkse financiële overzichten van een OOB, is de vraag gerezen of een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling dient te worden uitgevoerd vóór dat verslag wordt gepubliceerd, zoals bij de beoordeling van de financiële overzichten aan het einde van het jaar.

Volgens het College vallen de beoordelingen van de halfjaarlijkse financiële informatie van een OOB wel onder subparagraaf 35(b) maar niet onder subparagraaf 35(a) van ISQC1. Het kantoor dient dus criteria vast te stellen in het licht waarvan kan worden beoordeeld of het nodig is om beoordelingsopdrachten aan een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling te onderwerpen. Het kantoor is echter niet verplicht om een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling uit te voeren voor alle beoordelingsopdrachten met betrekking tot de halfjaarlijkse financiële informatie van OOB's.

Paragrafen 36 tot 38 van ISQC1 – Aard, timing en omvang van een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling

Paragraaf 36 van ISQC1 bepaalt het volgende:

“36. Het kantoor dient beleidslijnen en procedures vast te stellen waarin de aard, timing en omvang van een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling worden beschreven. In het kader van dergelijke beleidslijnen en procedures dient te worden bepaald dat de rapportage betreffende de opdracht pas wordt gedateerd als de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling voltooid is. (Zie Par. A42-A43)”.

Paragrafen A42 en A43 van de toepassingsgerichte teksten verduidelijken het volgende:

“A42. De rapportage naar aanleiding van de opdracht wordt pas gedateerd na voltooiing van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling. De documentatie van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling kan echter na de datum van de rapportage worden voltooid.

A43. Door in de loop van de opdracht tijdig en in de passende stadia een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling uit te voeren, is het mogelijk op of voor de datum van de rapportage significante aangelegenheden onmiddellijk naar tevredenheid van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar op te lossen.”

Paragraaf 37 van ISQC1 bepaalt het volgende:

“37. Het kantoor dient beleidslijnen en procedures vast te stellen op grond waarvan het bij een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling vereist is om:

- (a) significante aangelegenheden met de opdrachtpartner te bespreken;***
- (b) de financiële overzichten of andere informatie over het object van onderzoek alsmede de voorgestelde rapportage te beoordelen;***
- (c) geselecteerde opdrachtdocumentatie betreffende significante oordeelvormingen die het opdrachtteam heeft gemaakt en de conclusies die het heeft bereikt, te beoordelen; en***

(d) de bij het formuleren van de rapportage bereikte conclusies te evalueren en te overwegen of de voorgestelde rapportage passend is. (Zie Par. A44)."

Paragraaf A44 van de toepassingsgerichte teksten verduidelijkt het volgende:

"A44. De omvang van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling is onder meer afhankelijk van de complexiteit van de opdracht, van de vraag of de entiteit een beursgenoteerde entiteit is en van het risico dat de rapportage in de gegeven omstandigheden niet passend is. Het uitvoeren van een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling doet niets af aan de verantwoordelijkheden van de opdrachtpartner."

Paragraaf 38 van ISQC1 bepaalt het volgende:

"38. Voor controles van financiële overzichten van beursgenoteerde entiteiten dient het kantoor beleidslijnen en procedures vast te stellen op grond waarvan bij de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling tevens aandacht dient te worden besteed aan:

- (a) de evaluatie door het opdrachtteam van de onafhankelijkheid van het kantoor met betrekking tot de specifieke opdracht;***
- (b) de vraag of passende consultatie heeft plaatsgevonden over aangelegenheden waarover verschillen van mening bestaan of andere moeilijke of omstreden aangelegenheden, alsmede de conclusies die uit deze consultatie voortkomen; en***
- (c) de vraag of de voor de beoordeling geselecteerde documentatie de met betrekking tot de significante oordeelsvormingen uitgevoerde werkzaamheden weerspiegelt en de bereikte conclusies onderbouwt. (Zie Par. A45-A46)."***

Paragrafen A45 en A46 van de toepassingsgerichte teksten verduidelijken het volgende:

"A45. Andere aangelegenheden die relevant zijn voor de evaluatie van de significante oordeelsvormingen die door het opdrachtteam zijn gemaakt en die bij een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling van een controle van de financiële overzichten van een beursgenoteerde entiteit kunnen worden overwogen, zijn:

- significante risico's die tijdens de opdracht zijn geïdentificeerd en het inspelen op die risico's;*
- oordeelsvormingen, in het bijzonder met betrekking tot materialiteit en significante risico's;*
- significantie en afwikkeling van gecorrigeerde en ongecorrigeerde afwijkingen die tijdens de opdracht zijn geïdentificeerd;*
- aangelegenheden die aan het management en de met governance belaste personen alsmede, indien van toepassing, aan andere partijen zoals regelgevende of toezichhoudende instanties moeten worden meegedeeld.*

Deze andere aangelegenheden kunnen, afhankelijk van de omstandigheden, ook van toepassing zijn voor opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen voor controles van de financiële overzichten van andere entiteiten en voor beoordelingen van financiële overzichten en andere assurance- en aan assurance verwante opdrachten.

A46. Hoewel het geen beursgenoteerde entiteiten zoals beschreven in paragraaf A16 zijn, kunnen bepaalde entiteiten in de publieke sector voldoende significant zijn om de uitvoering van een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling te rechtvaardigen."

Commentaar

Paragraaf 36 van ISQC1 verduidelijkt dat de procedures van het kantoor dienen te bepalen dat de rapportage pas wordt gedateerd als de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling voltooid is.

Volgens paragraaf A42 kan de documentatie van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling na de rapportagedatum worden voltooid. Het College is in dat verband van oordeel dat de documentatie van de beoordeling grotendeels op het moment van de beoordeling dient te worden opgesteld. Het kantoor dient procedures vast te stellen aan de hand waarvan kan worden aangetoond op welk(e) moment(en) de beoordeling is uitgevoerd, bv. informatie-uitwisseling per e-mail, notulen van een bespreking of verzending van een checklist per e-mail.

De formele documentatie van de opdrachtgerichte kwaliteitscontrole kan echter, naar analogie van de samenstelling van het opdracht dossier, na de rapportagedatum worden voltooid. Dat is de manier waarop het College het werkwoord “voltooien” (“compléter” in de Franse tekst) interpreteert.

ISQC1 en ISA 220² definiëren een “opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling” als *“het proces opgezet om op of voorafgaand aan de datum van de rapportage, een objectieve evaluatie te verschaffen van de significante oordeelsvormingen die het opdrachtteam heeft gemaakt en de conclusies die het bij het formuleren van de rapportage heeft getrokken. Het proces van opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling is alleen bestemd voor controles van financiële overzichten van beursgenoteerde entiteiten en eventuele andere controleopdrachten waarvoor het kantoor heeft vastgesteld dat een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling vereist is”*.

Paragraaf A43 verduidelijkt het volgende: door in de loop van de opdracht tijdig en in de passende stadia een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling uit te voeren, is het mogelijk significante aangelegenheden op of vóór de rapportagedatum onmiddellijk naar tevredenheid van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar (hierna “de beoordelaar”) op te lossen. In de praktijk zou dat kunnen impliceren dat de beoordelaar van bij de aanvang van de opdracht betrokken zou moeten worden of, in elk geval, niet enkel net vóór de ondertekening van de rapportage.

Paragraaf A44 voegt daaraan toe dat de omvang van de beoordeling onder meer afhankelijk is van de complexiteit van de opdracht, van de vraag of de entiteit al dan niet beursgenoteerd is, en van het risico dat de rapportage in de gegeven omstandigheden niet passend is.

Volgens het College blijkt uit voornoemde bepalingen dat (i) de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling op of vóór de rapportagedatum kan worden verricht, en (ii) de omvang van die beoordeling kan variëren.

- (i) De opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling kan op of vóór de rapportagedatum worden verricht

Het feit dat – volgens de door het kantoor vastgestelde procedure – de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling op de verslagdatum kan worden verricht, vormt *in se* geen inbreuk.

Conform de door het ICCI voorgestelde vragenlijst over de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling dienen de verschillende stadia van de controleopdracht te worden doorgenomen. De standaarden verbieden niet dat

² ISA 220, “Kwaliteitsbeheersing voor een controle van financiële overzichten”.

die beoordeling uiterlijk op de rapportagedatum gebeurt. Zoals voorgesteld door voornoemde paragraaf A43, verdient het echter aanbeveling de beoordeling in de passende stadia van de controleopdracht uit te voeren.

Zo zou bijvoorbeeld bij de volgende stappen een beoordeling kunnen worden uitgevoerd: de aanvaarding of de voortzetting van de opdracht (incl. de naleving van de onafhankelijkheidsregels), de algemene auditstrategie en het werkprogramma, de eventuele tussentijdse controle, de eventuele consultaties, de eindejaarscontrole en tot slot de financiële overzichten en het ontwerp van controleverslag.

- (ii) De omvang van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling kan variëren

De omvang van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling kan variëren in functie van de complexiteit van de opdracht (consultaties over moeilijke of omstrede aangelegenheden, eventuele meningsverschillen binnen het opdrachtteam of met degenen die geconsulteerd zijn), van de vraag of de entiteit al dan niet beursgenoteerd is (zie paragrafen 37 en 38 van ISQC1), en van het risico dat de rapportage in de gegeven omstandigheden niet passend is.

Er zou kunnen worden aangevoerd dat de complexiteit van de controleopdracht vereist dat de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling vóór de ondertekening van de controleverklaring aanvangt. Als de procedures van het kantoor niet in die mogelijkheid voorzien, is het de taak van de opdrachtpartner om de beoordelaar te vragen om eerder tijdens de controleopdracht tussenbeide te komen.

Paragraaf 39 van ISQC1 – Criteria voor de aanstelling van een beoordelaar

Paragraaf 39 van ISQC1 bepaalt het volgende:

“39. Het kantoor dient beleidslijnen en procedures vast te stellen voor de aanstelling van opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaren en voor het vaststellen van hun geschiktheid aan de hand van

- (a) de technische kwalificaties die vereist zijn om die taak te vervullen, waaronder de noodzakelijke ervaring en autoriteit; en (Zie Par. A47)***
- (b) de mate waarin een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar over de opdracht geraadpleegd kan worden zonder de objectiviteit van de beoordelaar in gevaar te brengen. (Zie Par. A48)”***

Paragrafen A47 en A48 van de toepassingsgerichte teksten verduidelijken het volgende:

“A47. Wat voldoende en geschikte technische deskundigheid, ervaring en autoriteit uitmaakt, is afhankelijk van de omstandigheden van de opdracht. Zo wordt van een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar voor een controle van de financiële overzichten van een beursgenoteerde entiteit over het algemeen verwacht dat het iemand is met voldoende en geschikte ervaring en autoriteit om als een opdrachtpartner voor controles van de financiële overzichten van beursgenoteerde entiteiten op te treden.

A48. De opdrachtpartner kan tijdens de opdracht de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar consulteren om bijvoorbeeld na te gaan of een door de opdrachtpartner gemaakte oordeelsvorming voor de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar aanvaardbaar zal zijn. Dit voorkomt dat verschillen van mening in een laat stadium van de opdracht aan het licht komen en hoeft de geschiktheid van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar om deze taak te vervullen niet in het gedrang te brengen. Wanneer de aard en omvang van de consultatie significant worden, kan de objectiviteit van de beoordelaar in het gedrang komen tenzij er door zowel het

opdrachtteam als de beoordelaar op wordt toegezien de objectiviteit van de beoordelaar te handhaven. Als dit niet mogelijk is, kan er een andere persoon binnen het kantoor of een toereikend gekwalificeerde externe persoon worden aangesteld om de taak van hetzij de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar, hetzij de persoon die bij de opdracht geconsulteerd moet worden, op zich te nemen.”

Commentaar

Paragraaf 39 van ISQC1 handelt over de kwalificaties van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaren. De door het kantoor vastgestelde aanstellingscriteria dienen voldoende objectief te zijn om een derde in staat te stellen na te gaan of ze correct worden toegepast. De aanstelling van een beoordelaar voor een bepaalde opdracht met toepassing van de vastgestelde criteria dient te worden gedocumenteerd. De documentatie dient passend te zijn om te kunnen aantonen dat de interne procedures van het kantoor functioneren.

Bij het onderzoek van de door het kantoor opgestelde criteria en de toepassing ervan, zal het College er systematisch op toezien het evenredigheidsbeginsel toe te passen, rekening houdend met de omvang van het betrokken kantoor.

Inzake ervaring en autoriteit dient de beoordelaar een bedrijfsrevisor te zijn zoals vereist door de norm van 11 augustus 2014 inzake de toepassing van ISQC1 in België. “Bedrijfsrevisor” verwijst hier naar een natuurlijk persoon die in het openbaar register van het IBR is ingeschreven. De in het openbaar register ingeschreven bedrijfsrevisoren kunnen hetzij actief zijn, hetzij tijdelijk verhinderd ingevolge een onverenigbaarheid als bedoeld in artikel 29, § 2, van de wet van 7 december 2016.

Als zijn omvang het toelaat, zal een kantoor een beoordelaar aanstellen:

- die over hetzelfde erkenningsniveau beschikt als de revisor die verantwoordelijk is voor de opdracht (kredietinstellingen, verzekeringsondernemingen, ziekenfondsen, pensioenfondsen, ...);
- die over nuttige ervaring beschikt in de sector die in het kader van de opdracht wordt beoordeeld;
- die geen band van ondergeschiktheid heeft met de revisor die verantwoordelijk is voor de opdracht.

De vraag rees of een beoordelaar dient te worden aangesteld om een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling uit te voeren voor een door een college van commissarissen uitgevoerde opdracht.

Het College heeft geoordeeld dat de objectiviteit van de leden van het college van commissarissen – schijnbaar dan toch – ontoereikend is om geen externe beoordelaar te moeten aanstellen. Zelfs als de leden van dat college de werkzaamheden van een ander lid aan een nazicht onderwerpen tijdens een opdracht, is hun onafhankelijkheid ontoereikend gezien hun betrokkenheid bij deze opdracht. Zo’n wederzijdse beoordeling van de werkzaamheden kan dus niet met een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling worden gelijkgesteld.

Om dezelfde reden heeft het College er niet mee ingestemd dat de opdrachten die door twee permanente vertegenwoordigers van een kantoor (intern college) worden uitgevoerd, uit het toepassingsgebied van subparagraaf 35(a) van ISQC1 worden uitgesloten. Dat verbod geldt ook voor controleopdrachten die worden uitgeoefend bij OOB’s.

Verder rees de vraag of de vorige commissaris als beoordelaar kan worden aangesteld voor een boekjaar dat onderworpen wordt aan een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling.

De aanstelling van de vorige commissaris als beoordelaar houdt het risico in dat zijn objectiviteit in het gedrang komt, met name omdat de gecontroleerde cijfers deels betrekking hebben op zijn eigen werkzaamheden. Zo mogelijk, dient het kantoor bij voorkeur een andere beoordelaar aan te stellen.

Het zou overigens passend zijn dat de procedures van het kantoor in een rotatie van de beoordelaars voorzien. Bij zijn beoordeling van de interne procedures zal het College natuurlijk rekening houden met de omvang van het kantoor.

Tot slot wordt eraan herinnerd dat de procedures van het kantoor steeds in de vervanging van de beoordelaar dienen te voorzien als deze niet in staat zou zijn om een objectieve beoordeling uit te voeren (paragraaf 41 van ISQC1).

Paragrafen 40 en 41 van ISQC1 – Objectiviteit van de beoordelaar

Paragrafen 40 en 41 van ISQC1 bepalen het volgende:

“40. Het kantoor dient beleidslijnen en procedures vast te stellen om de objectiviteit van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar te handhaven. (Zie Par. A49-A51)

41. De beleidslijnen en procedures van het kantoor dienen te voorzien in de vervanging van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar als de beoordelaar niet in staat zou zijn om een objectieve beoordeling uit te voeren.”

Paragrafen A49 tot A51 van de toepassingsgerichte teksten verduidelijken het volgende:

“A49. Van het kantoor wordt vereist dat het beleidslijnen en procedures vaststelt om de objectiviteit van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar te handhaven. In die beleidslijnen en procedures wordt daarom bepaald dat:

- de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar, indien praktisch uitvoerbaar, niet door de opdrachtpartner wordt geselecteerd;*
- de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar tijdens de beoordelingsperiode niet op een andere manier aan de opdracht deelneemt;*
- de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar geen beslissingen voor het opdrachtteam neemt; en*
- de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar zijn objectiviteit niet door andere overwegingen mag laten bedreigen.*

A50. Bij kantoren met weinig partners is het soms praktisch niet te vermijden dat de opdrachtpartner bij de selectie van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar is betrokken. Wanneer zelfstandig werkende beroepsbeoefenaren of kleine kantoren opdrachten vaststellen die opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen vereisen, kunnen er toereikend gekwalificeerde externe personen worden gecontracteerd. Anderzijds kan het voorkomen dat sommige zelfstandig werkende beroepsbeoefenaren of kleine kantoren van andere kantoren gebruik wensen te maken om opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen te faciliteren. Als het kantoor

toereikend gekwalificeerde externe personen contracteert, zijn de vereisten in de paragrafen 39-41 en de leidraden in de paragrafen A47-A48 van toepassing.

A51. In de publieke sector kan de wettelijk aangestelde auditor (bijvoorbeeld, een voorzitter van de Rekenkamer of een andere toereikend gekwalificeerd persoon die namens de voorzitter van de Rekenkamer is aangesteld) optreden in dezelfde rol als die van opdrachtspartner met algehele verantwoordelijkheid voor controles in de publieke sector. In dergelijke omstandigheden wordt, indien van toepassing, bij de keuze van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar overwogen in hoeverre deze van de gecontroleerde entiteit onafhankelijk moet zijn en of de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar in staat is een objectieve evaluatie te verrichten.”

Commentaar

De procedures van het kantoor dienen maatregelen vast te stellen om de objectiviteit van de beoordelaar doorheen de tijd te garanderen. Paragraaf A49 bevat voorbeelden van procedures die in dat opzicht passend kunnen blijken.

De IFAC-code stelt de fundamentele beginselen van de beroepsethiek vast, waartoe onder andere de objectiviteit behoort. Zij bepaalt het volgende: *“The principle of objectivity imposes an obligation on all professional accountants not to compromise their professional or business judgment because of bias, conflict of interest or the undue influence of others.*

A professional accountant may be exposed to situations that may impair objectivity. It is impracticable to define and prescribe all such situations. Relationships that bias or unduly influence the professional judgment of the professional accountant should be avoided.”

De objectiviteit zou bijvoorbeeld in het gedrang kunnen komen door:

- een persoonlijk belang (bezit van deelnemingen),
- een relatie (familie- of nauwe persoonlijke band, zakenrelatie) met bestuurders, kaderleden of werknemers van de cliënt,
- een aanzienlijk deel van de beoordelingswerkzaamheden te hebben verricht tijdens eerdere boekjaren, of
- té vaak over de opdracht te zijn geraadpleegd.

Bovendien is het College van oordeel dat de beoordelaar noch rechtstreeks in contact mag staan met de cliënt (bv. door vergaderingen van de raad van bestuur bij te wonen of de cliënt rechtstreeks technische adviezen te bezorgen), noch instructies mag geven aan het opdrachtteam, ook niet inzake organisatie.

Wat de vervanging van de beoordelaar betreft in situaties waarin hij niet in staat zou zijn om een objectieve beoordeling uit te voeren, eist het College niet dat een *sole practitioner* of een kleinschalig kantoor *a priori* een tweede beoordelaar aanstelt. Het is pas wanneer een probleem rijst bij een beoordeling dat een andere beoordelaar dient te worden aangesteld.

Paragraaf 42 van ISQC1 – Documentatie van een beoordeling

Paragraaf 42 van ISQC1 bepaalt het volgende:

“42. Het kantoor dient beleidslijnen en procedures voor de documentatie van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling vast te stellen op grond waarvan gedocumenteerd dient te worden dat:

- (a) de procedures voor de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling overeenkomstig de beleidslijnen van het kantoor zijn uitgevoerd;***
- (b) de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling op of voor de datum van de rapportage voltooid is; en***
- (c) de beoordelaar geen kennis heeft van onopgeloste aangelegenheden op grond waarvan hij de significante oordeelsvormingen die het opdrachtteam heeft gemaakt en de conclusies waartoe het is gekomen, ongepast zou achten.”***

Commentaar

Paragraaf 42 van ISQC1 handelt over de documentatie van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling. Die documentatie dient het mogelijk te maken aan te tonen dat de procedure inzake de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling functioneert.

Indien het kabinet een checklist gebruikt, dienen de gestelde vragen voldoende nauwkeurig of de antwoorden voldoende gedetailleerd te zijn om een derde in staat te stellen de door de beoordelaar uitgevoerde werkzaamheden te begrijpen. Het College adviseert het kantoor richtsnoeren vast te stellen die voldoende nauwkeurig zijn over de manier waarop de checklist moet worden ingevuld.

Indien gesprekken worden georganiseerd met de opdrachtverantwoordelijke en/of het opdrachtteam, verdient het aanbeveling notulen op te stellen over die gesprekken.

Uit de documentatie dient ook te blijken welke documenten uit het opdrachtdossier de beoordelaar heeft beoordeeld. Daarbij kan worden gedacht aan een gedateerde *sign-off* in het elektronische opdrachtdossier of aan een gedateerde paraaf in het papieren dossier.

Tot slot is het College van oordeel dat de documentatie van de beoordeling door de beoordelaar zelf dient te worden samengesteld, en onder geen enkel beding door een lid van het opdrachtteam mag worden voorbereid. Die verplichting heeft tot doel de betrokkenheid van de beoordelaar bij de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling nog te vergroten.



De beoordelaar dient in het dossier te documenteren dat hij geen kennis heeft van onopgeloste aangelegenheden op grond waarvan hij de significante oordeelsvormingen die het opdrachtteam heeft gemaakt en de conclusies waartoe het is gekomen, ongepast zou achten. In dat verband herinnert het College eraan dat het kantoor, conform paragrafen 43 en 44 van ISQC1 over meningsverschillen, beleidslijnen en procedures dient vast te stellen om meningsverschillen binnen het opdrachtteam, met degenen die geconsulteerd zijn en, indien van toepassing, tussen de opdrachtpartner en de beoordelaar te behandelen en op te lossen. Bij dergelijke procedures dienen bereikte conclusies te worden gedocumenteerd en geïmplementeerd, en de rapportage niet te worden gedateerd voordat de aangelegenheid is opgelost.

Wanneer de beoordelaar opmerkingen over de opdracht formuleert, is het belangrijk dat hij de follow-up daarvan door de opdrachtverantwoordelijke controleert vóór hij zijn beoordeling voltooit. Eveneens vóór de voltooiing van zijn beoordeling dient hij in te stemmen met het gevolg dat aan zijn opmerkingen is gegeven. De documentatie van de timing van de beoordeling is ook hier van wezenlijk belang.