

Advies van de Hoge Raad van 3 oktober 2025
over een ITAA-ontwerp van *“Norm inzake de Samenstellingsopdrachten”*

Executive summary

De Hoge Raad stelt vast dat het ITAA in zijn schrijven van 2 juli 2025 met in bijlage een aangepaste versie van de ontwerpnorm, NIET tegemoet komt aan ALLE in de adviezen van de Hoge Raad van 3 februari 2025 en van 2 juni 2025 geformuleerde opmerkingen. Bijgevolg formuleert de Hoge Raad een NEGATIEF ADVIES omtrent het ontwerp van *“Norm inzake de Samenstellingsopdrachten”* (versie juli 2025).

Eén van de gevraagde aanpassingen betreft *“het toevoegen van een model van minimuminhoud van opdrachtbrief hetzij in het ontwerp van norm, hetzij minstens in een ontwerp van aanbeveling”*. In dit verband heeft het ITAA via een mail van 30 april 2025 een ontwerp van *“Model met minimuminhoud van opdrachtbrief – Toepassing Norm inzake de Samenstellingsopdrachten ISRS 4410”* aan de Hoge Raad overgemaakt.

De Hoge Raad formuleert een NEGATIEF ADVIES inzake voormeld ontwerp van model om de in onderhavig advies uiteengezette redenen. Aangezien het ontwerp van model als bijlage integraal deel uitmaakt van het ontwerp van *“Norm inzake de Samenstellingsopdrachten”* (versie juli 2025) strekt het NEGATIEF ADVIES zich bijgevolg uit tot voormeld ontwerp van norm in zijn geheel.

Wat de uitvoering van paragraaf 16 van het advies van de Hoge Raad van 3 februari 2025 betreft volgens dewelke er bij het ITAA op wordt aangedrongen om binnen de drie maanden na de inwerkingtreding van de eigenlijke norm werk te maken van:

- het aanvullen van het normatief kader op het vlak van samenstellingsopdrachten inzake niet-financiële informatie/duurzaamheidsinformatie;
- het opnemen van een model van samenstellingsverslag bij duurzaamheidsinformatie in bijlage bij de norm; en
- het opstellen van een actieplan inzake de begeleidingsmaatregelen van de beroepsbeoefenaars en het toezicht op de naleving van de normatieve voorschriften omtrent de samenstellingsopdrachten inzake financiële en niet-financiële informatie,

beslist de Hoge Raad dat aan het ITAA, gelet op de thans sterk evoluerende situatie inzake duurzaamheidsinformatie, tot het voorjaar van 2026 de tijd wordt gegeven om aan de Hoge Raad een concreet en gedetailleerd uitgewerkt voorstel hieromtrent over te maken.

A. Inleiding – historiek

1. Op 2 juli 2025 heeft de Hoge Raad een schrijven vanwege de Voorzitter en Ondervoorzitter van het Instituut van de Belastingadviseurs en de Accountants (hierna ITAA)¹, respectievelijk de heren Bart VAN COILE en Vincent DELVAUX, ontvangen met in bijlage een aangepaste versie van een ontwerp van “Norm inzake de Samenstellingsopdrachten” (versie juli 2025) met zichtbaar aangebrachte aanpassingen en in het schrijven zelf een samenvatting van de doorgevoerde aanpassingen.

Dit “ontwerp van norm” is door de Raad van het ITAA uitgewerkt in het kader van zijn bevoegdheid om technische normen en aanbevelingen, specifiek voor de uitoefening van het beroep van accountant en belastingadviseur, uit te vaardigen en openbaar te maken. 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).

2. De aanleiding van het schrijven van 2 juli 2025 vanwege het ITAA is het overmaken van het [aanvullend advies van de Hoge Raad van 2 juni 2025](#) over een door het ITAA op 28 april 2025 aan de Hoge Raad voorgelegd ontwerp van “Norm inzake de Samenstellingsopdrachten” (versie april 2025). Dit aanvullend advies van de Hoge Raad van 2 juni 2025 volgde op een eerder [advies van de Hoge Raad van 3 februari 2025](#) over het initieel door het ITAA op 28 november 2024 aan de Hoge Raad voorgelegd ontwerp van “Norm inzake de Samenstellingsopdrachten” (versie november 2024).

Over de opeenvolgende ontwerpen hebben er tussen de vertegenwoordigers van het ITAA en de leden van de Hoge Raad een aantal ontmoetingen plaatsgevonden, met name op 13 januari 2025 en 30 juni 2025.

Bij het schrijven van 28 april 2025 vanwege de Voorzitter en Ondervoorzitter van het ITAA aan de Hoge Raad (via mail ontvangen op 30 april 2025) was niet alleen een aangepaste versie van de ontwerpnorm inzake de samenstellingsopdrachten (versie april 2025) toegevoegd, maar werd tevens een ontwerp van aanbeveling inzake een model van opdrachtbrief, met name een word-document met als titel “*Model met minimuminhoud van opdrachtbrief – Toepassing Norm inzake de Samenstellingsopdrachten ISRS 4410*”, voor advies aan de Hoge Raad voorgelegd.

In het kader van de ontmoeting op 30 juni 2025 tussen de vertegenwoordigers van het ITAA en de leden van de Hoge Raad hebben de vertegenwoordigers van het ITAA naar voren gebracht dat voormeld word-document niet als een ontwerp van “aanbeveling” in de zin van artikel 56 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* moest worden beschouwd.

¹ De verkorte benaming van het Instituut van de Belastingadviseurs en de Accountants is “IBA”, maar in zijn communicatie mag het instituut ook de benaming “*Belgian Institute for tax advisors and accountants*” gebruiken, ofwel verkort “ITAA” (cf. artikel 61, 6^{de} lid, van de wet van 17 maart 2019).

In zijn schrijven van 4 juli 2025 aan het ITAA aansluitend op deze ontmoeting, heeft de Hoge Raad vastgesteld dat dit voor gevolg heeft dat het verzoek om advies van 28 april 2025 omtrent het model in bijlage aan het schrijven van 28 april 2025 als onbestaande moet worden beschouwd en hij deze documenten wel verder zal analyseren als bijlage bij het ontwerp van *“Norm inzake de Samenstellingsopdrachten”*.

In zijn schrijven van 17 juli 2025 aan de Hoge Raad heeft het ITAA uitleg verschaft omtrent de intrekking van een verzoek om advies omtrent het ontwerp van aanbeveling en omtrent de inwerkingtreding van het ontwerp van *“Norm inzake de Samenstellingsopdrachten”*.

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 ITAA 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 een aangelegenheid betreft 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; zo niet wordt hij geacht een gunstig advies uit te brengen (artikel 80, derde lid, 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. Analyse van het aangepaste ontwerp van norm (versie juli 2025), het ontwerp van “Model met minimuminhoud van opdrachtbrief – Toepassing Norm inzake de Samenstellingsopdrachten ISRS 4410” en de reacties in de brieven van 2 en 17 juli 2025 vanwege het ITAA

4. Middels de brieven van 2 en 17 juli 2025 heeft het ITAA gereageerd op de opmerkingen in de adviezen van de Hoge Raad van 3 februari 2025 en 2 juni 2025 en op de brief van de Hoge Raad van 4 juli 2025.

Hierna wordt een analyse gemaakt van de tegemoetkoming aan de opmerkingen in voormelde adviezen en van de reacties in de brieven van 2 en 17 juli 2025:

a) Inzake het aligneren van paragraaf 5 van onderhavig ontwerp van norm inzake het kwaliteitsmanagement op het toepassingsgebied van het ontwerp van norm

5. De reactie van het ITAA in het schrijven van 2 juli 2025 luidt als volgt:

“Het betreft hier een materiële vergissing. Gezien de strikte deadlines opgenomen waren in diverse onderscheiden brieven van Uw Hoge Raad, werd de ontwerpnorm inzake intern kwaliteitsmanagement reeds doorgestuurd voordat de brief over de norm inzake samenstellingsopdrachten werd behandeld. De brief betreffende de ontwerpnorm voor Samenstellingsopdrachten ontvingen wij op 6 februari 2025, met een deadline van 3 mei. De brief met betrekking tot de ontwerpnorm intern kwaliteitsmanagement ontvingen wij eerder, op 3 februari, met een deadline van 10 maart. Hierdoor was de aangepast versie van de ontwerpnorm intern kwaliteitsmanagement reeds aan Uw Hoge Raad bezorgd voordat we de door Uw Hoge Raad gevraagde aanpassing in de brief met betrekking tot het ontwerp van norm inzake de samenstellingsopdrachten vaststelden.

Wel lijkt er ons op het eerste gezicht een tegenstrijdigheid te zijn tussen de brief van Uw Hoge Raad met betrekking tot de ontwerpnorm inzake de samenstellingsopdrachten enerzijds en anderzijds de brief van Uw Hoge Raad met betrekking tot het ontwerp van norm inzake intern kwaliteitsmanagement. In de brief over het ontwerp van de norm inzake intern kwaliteitsmanagement wordt gesteld dat “Deel 1” van de ontwerpnorm onverwijld dient te worden ingevoerd. In de brief over de norm inzake samenstellingsopdrachten wordt daarentegen aangegeven dat paragraaf 5 van de norm eerst nog aangepast dient te worden. Behoudens tegenbericht van Uw Hoge Raad zal het Instituut uit de samenlezing van beide brieven afleiden dat dit geïnterpreteerd dient te worden als een onverwijld inwerkingtreding van “Deel 1” van de ontwerpnorm inzake intern kwaliteitsmanagement, na aanpassing van paragraaf 5.”

Uittreksel uit het schrijven vanwege het ITAA aan de Hoge Raad van 2 juli 2025

6. De Hoge Raad stelt vast dat paragraaf 5 van het onderhavig aangepaste ontwerp van norm “samenstellingsopdrachten” (versie juli 2025), die handelt over het systeem van kwaliteitsmanagement, nog niet is aangepast en derhalve nog niet werd gealigneerd op het (personeel) toepassingsgebied van onderhavig ontwerp van norm “samenstellingsopdrachten” dat niet de bedrijfsrevisor bevat.

Het is voor de Hoge Raad onduidelijk waarom een link met Deel 1 van het ontwerp van norm “*intern kwaliteitsmanagement*” wordt gelegd. Er heerst mogelijks bij het ITAA verwarring omtrent de gevraagde aanpassing in het ontwerp van norm “*samenstellingsopdrachten*” met de aanpassingen gevraagd in het advies van de Hoge Raad van 2 juni 2025 inzake het ontwerp van norm “*intern kwaliteitsmanagement*”.

b) Het vermelden in onderhavig ontwerp van norm van de toepassingsmodaliteiten volgens dewelke het samenstellingsverslag aan derden kan worden meegedeeld

7. De reactie van het ITAA in het schrijven van 2 juli 2025 luidt als volgt:

“De inhoud uit paragrafen A59-A61 werd overgenomen in paragrafen A11-A12. Om tegenstrijdigheden binnen de tekst te vermijden, werd dezelfde tekst bewust in deze paragrafen overgenomen onder de titel “Toepassingsmodaliteiten” in het hoofdstuk van de samenstellingsopdracht.

Indien Uw Hoge Raad echter nog bijkomende toepassingsmodaliteiten zou vereisen, verzoeken wij Uw Hoge Raad om deze verder te verduidelijken. Het was voor het Instituut op het eerste gezicht niet onmiddellijk vanzelfsprekend uit de beknopte passage in het advies van Uw Hoge Raad dat er nog andere bijkomende toepassingsmodaliteiten door Uw Hoge Raad gewenst zouden zijn.

Het Instituut is steeds bereid om hierover rechtstreeks contact met Uw Hoge Raad op te nemen, zodat dit verduidelijkt zou kunnen worden.”

Uittreksel uit het schrijven vanwege het ITAA aan de Hoge Raad van 2 juli 2025

In het schrijven van het ITAA van 2 juli 2025 wordt toegelicht dat in de paragrafen A11-A12 van de aangepaste versie van het ontwerp van norm (versie juli 2025) bewust dezelfde tekst als deze die reeds voorkomt in de paragrafen A59 tot A61 van het ontwerp van norm werd overgenomen “*om tegenstrijdigheden binnen de tekst te vermijden*”. De vraag stelt zich of het de bedoeling is dat in een norm bepaalde paragrafen gewoonweg worden gedupliceerd.

8. De Hoge Raad merkt op dat de internationale standaard ISRS 4410 in paragraaf A67 melding maakt van de beperking in verspreiding en gebruik van het verslag van de beroepsbeoefenaar, maar in geen (specifieke) modaliteiten inzake deze beperking in verspreiding en gebruik voorziet:

“A67. De beroepsbeoefenaar kan het passend achten om erop te wijzen dat het verslag van de beroepsbeoefenaar enkel gericht is aan de gespecificeerde beoogde gebruikers van de financiële informatie. Afhankelijk van de wet- of regelgeving van het bepaalde rechtsgebied kan dit worden bereikt door een beperking in de verspreiding van het verslag van de beroepsbeoefenaar of het gebruik hiervan, of beide, aan alleen de beoogde gebruikers.”

9. De modellen van samenstellingsverslagen in bijlagen bij het aangepaste ontwerp van norm (versie juli 2025) bevatten een optie inzake de verspreiding/het gebruik ervan.

Op het einde van de modellen van samenstellingsverslag bij de jaarrekening en bij de financiële overzichten is de volgende optie voorzien:

“[Ons samenstellingsverslag is uitsluitend bestemd voor [te bepalen] en mag niet worden verspreid onder andere partijen.]”

Op het einde van de modellen van samenstellingsverslag bij een liquiditeitsprognose/begroting/cashflow projectie en bij een kredietrapportering met prognoses is de volgende optie voorzien:

“[Ons samenstellingsverslag is uitsluitend bestemd voor uw gebruik in uw hoedanigheid van management van Vennootschap ABC en mag niet worden verspreid aan of gebruikt door andere partijen.]”

10. De Hoge Raad suggereert de volgende in het ontwerp van norm op te nemen elementen inzake de beperking in de verspreiding of het gebruik van het samenstellingsverslag:

- Het al dan niet beperken van de verspreiding of het gebruik van een samenstellingsverslag tot het management en de met *governance* belaste personen van de onderneming;
- Het al dan niet openbaar maken van het samenstellingsverslag;
- Het vastleggen in de opdrachtbrief van de al dan niet beperkte verspreiding of het gebruik van het samenstellingsverslag;
- Het niet in het gedrang brengen van de aansprakelijkheid van de beroepsbeoefenaar;
- Het vermelden in het samenstellingsverslag en de opdrachtbrief van de bestemmingen van het verslag.

c) Inwerkingtreding van onderhavige norm

11. Zoals vermeld in het schrijven van het ITAA van 2 juli 2025 werd paragraaf 16 inzake de inwerkingtreding aangepast, maar er is nagelaten deze aanpassing ook door te voeren in de negende overweging bij het ontwerp van norm (versie juli 2025).

12. In het schrijven van 17 juli 2025 wenst het ITAA van de Hoge Raad de volgende verduidelijking te bekomen:

“Het ITAA zou graag nog verduidelijking wensen met betrekking tot het karakter van het advies van Uw Hoge Raad inzake de ontwerpnorm inzake de samenstellingsopdrachten en, hiermee gepaard gaand, de datum van inwerkingtreding van betreffende norm.

Overeenkomstig artikel 80, derde lid van de wet van 17 maart 2019, moet de Hoge Raad de hem gevraagde adviezen binnen drie maanden uitbrengen. Zo niet wordt hij geacht een gunstig advies uitgebracht te hebben.

Het verzoek tot advies betreffende de ontwerpnorm inzake de samenstellingopdrachten werd op **28 november 2024** voorgelegd aan de Hoge Raad.

Dit betekent dat de Hoge Raad een advies inzake deze ontwerpnorm moest uitbrengen, **uiterlijk tegen 28 februari 2025**.

Op 3 februari 2025 ontving het ITAA een gunstig advies, MITS tegemoet wordt gekomen aan de in onderhavig advies opgesomde opmerkingen. De Hoge Raad verzocht het ITAA om de aan de opmerkingen aangepaste versie van de norm binnen de drie maanden na onderhavig advies ter informatie aan de Hoge Raad over te maken.

In navolging hiervan, heeft het ITAA per brief dd. 28 april 2025 heeft het ITAA aan Uw Hoge Raad de aan Uw advies aangepaste versie van de norm ter informatie overgemaakt.

Het ITAA beschouwde het advies van 3 februari 2025 dan ook als een gunstig advies, afgeleverd binnen de termijn, en legde de datum van inwerkingtreding van de goedgekeurde norm vast op 3 mei 2025. Deze datum van inwerkingtreding werd ook aangegeven in het schrijven van het ITAA aan de Hoge Raad d.d. 28 april 2025.

Op 2 juni 2025 ontving het ITAA echter een “aanvullend advies” van de Hoge Raad.

Op 5 juni 2025 ontving het ITAA een schrijven van Uw Hoge Raad omtrent het “Gunstig advies mits tegemoetkoming aan opmerkingen vanwege de Hoge Raad van 3 februari 2025 inzake het ontwerp van “Norm inzake de Samenstellingsopdrachten” – ITAA-blogposts van 25 maart 2025 en 21 mei 2025”, als volgt gesteld:

“In de ITAA-blogpost van 21 mei 2025 is er geen vermelding meer van het advies van de Hoge Raad. Deze blogpost stelt dat de Nieuwe Norm ISRS 4410: Samenstellingsopdrachten op 3 mei 2025 in werking is getreden, **terwijl de beoordeling door de Hoge Raad van de tegemoetkoming aan de opmerkingen in het advies van de Hoge Raad van 3 februari 2025 nog aan de gang is** (cf. brief van de Hoge Raad van 12 mei 2025 inzake het model van opdrachtbrief, met name één van de opmerkingen).”

Uit het voorgaande blijkt dat het “gunstig advies onder voorwaarden” van de Hoge Raad van 3 februari niet kan worden beschouwd als een definitief gunstig advies in de zin van artikel 80 van de wet van 17 maart 2025, maar – integendeel - dat de advisering van de Hoge Raad op 2 juni 2025 nog steeds niet afgerond was. Met andere woorden, op datum van 28 februari 2025 zou er geen definitief advies met betrekking tot de ontwerpnorm inzake de samenstellingsnormen uitgebracht geweest zijn (noch gunstig, noch ongunstig).

De wet voorziet in drie situaties, m.n. een gunstig advies, een ongunstig advies en een gunstig advies als gevolg van de laattijdigheid van het advies.

In de mate dat de Hoge Raad het advies van 3 februari 2025 interpreteert als een tijdig afgeleverd, definitief, gunstig advies, stelt zich de vraag naar de datum van inwerkingtreding van de norm. Deze datum zou dan, in overeenstemming met de goedgekeurde norm, vastgelegd zijn op 3 mei 2025.

Graag zouden we hierover verduidelijking wensen van de Hoge Raad.”

Uittreksel uit het schrijven vanwege het ITAA aan de Hoge Raad van 17 juli 2025

13. Het ITAA poneert dat de norm reeds in werking zou zijn getreden op 3 mei 2025, met name drie maanden na het (1^{ste}) advies van 3 februari 2025 ; de Hoge Raad zou immers binnen de drie maanden geen “definitief” advies hebben uitgebracht, waardoor een advies wegens “laattijdigheid” door het ITAA als gunstig wordt beschouwd.

Artikel 80, derde lid, van de wet van 17 maart 2029 bepaalt: *“De Hoge Raad moet de hem gevraagde adviezen binnen drie maanden uitbrengen. Zo niet wordt hij geacht een gunstig advies uitgebracht te hebben.”*

In tegenstelling tot wat het ITAA in zijn brief van 17 juli 2025 beweert, voorziet de wet **NIET** in de drie situaties die het ITAA beschrijft, met name *“een gunstig advies, een ongunstig advies en een gunstig advies als gevolg van de laattijdigheid van het advies”*. Evenmin spreekt de wet van een “definitief gunstig advies” binnen de drie maanden.

d) Model van opdrachtbrief in bijlage bij een norm – principes

14. De reactie van het ITAA in het schrijven van 17 juli 2025 in verband met een model van opdrachtbrief in bijlage bij een norm luidt als volgt:

“Met verwondering nemen we kennis van Uw schrijven van Uw Hoge Raad dd. 4 juli 2025, waarin verwezen wordt naar een verzoek om advies omtrent een ontwerp van aanbeveling, uitgaande vanwege het ITAA.

Wij verwijzen naar Uw advies van 3 februari 2025 waarbij Uw Hoge Raad in verband met het model van opdrachtbrief het volgende heeft opgemerkt:

“e) Opdrachtbrief

10. *De Hoge Raad merkt op dat er in bijlage bij het ontwerp van norm geen model van opdrachtbrief voor een samenstellingsopdracht ter beschikking wordt gesteld.*

14. (...) *De Hoge Raad vindt het noodzakelijk dat een model met minimuminhoud van opdrachtbrief voor een samenstellingsopdracht wordt toegevoegd, en dit in toepassing van artikel 56 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 (“De Raad legt door middel van een aanbeveling het model of de modellen van een opdrachtbrief vast.”)”. ”*

De vraag om een model opdrachtbrief toe te voegen aan de norm en door middel van een aanbeveling/norm vast te leggen, gaat uit van Uw Hoge Raad.

Ons Instituut heeft reeds meermaals aangegeven dat een model van opdrachtbrief in de vorm van een bindende norm of aanbeveling niet aangewezen is. Eenzelfde model opdrachtbrief opleggen aan alle kantoren gaande van Big Four, over mid-tier en kleine kantoren, tot zelfs eenmanszaken, is niet realistisch.

De opname van een model van opdrachtbrief in een norm impliceert bovendien dat er niet van kan afgeweken worden. De opname in een aanbeveling betekent dat leden enkel kunnen afwijken indien in bijzondere omstandigheden gemotiveerd kan worden dat de afwijking ten aanzien van de aanbeveling geen afbreuk doet aan de deontologische criteria met betrekking tot de uitoefening van het beroep.

Dit betekent dat kantoren elke aanpassing aan het model aan de specifieke omstandigheden van de contractuele relatie met hun cliënt, uitdrukkelijk zouden moeten motiveren en documenteren. Dit bovenop de andere reeds bestaande verplichtingen die op de beroepsbeoefenaar rusten bij de opening van een nieuw dossier voor een cliënt, bijvoorbeeld in het kader van de antiwitwasregelgeving en de daaruit voortvloeiende KYC screening.

Het ITAA is van oordeel dat de bijkomende administratieve belasting die het opleggen van dergelijke verplichting aan onze leden met zich mee zal brengen, de proportionnaliteitstoets, zoals voorzien in de wet van 27 oktober 2020 betreffende een evenredigheidsbeoordeling voorafgaand aan de invoering of de wijziging van een beroepsreglementering, niet doorstaat.

In navolging van Uw advies van 3 februari 2025, heeft het ITAA per brief van 28 april 2025 aan Uw Hoge Raad een model van minimuminhoud van opdrachtbrief bezorgd, beperkt tot de inhoud zoals vereist bij wet van 17 maart 2019 betreffende de beroepen van accountant en belastingadviseur, het KB 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 en door het ontwerp van norm zelf.

Uw Hoge Raad oordeelde hierover in Uw advies van 2 juni 2025 als volgt:

“Het advies van de Hoge Raad luidt als volgt:

- “het toevoegen van een model van minimuminhoud van opdrachtbrief hetzij in het ontwerp van norm, hetzij minstens in een ontwerp van aanbeveling;”

10. *In bijlage bij het schrijven vanwege het ITAA van 28 april 2025 werd een ontwerp van aanbeveling “Model met minimuminhoud van opdrachtbrief – Toepassing Norm inzake de Samenstellingsopdrachten ISRS 4410” voor advies aan de Hoge Raad overgemaakt.*

Deze adviesaanvraag is een apart dossier die een afzonderlijke procedure doet lopen.”

Tijdens de ontmoeting van 30 juni 2025 met de leden van de Hoge Raad, heeft het Instituut opnieuw zijn standpunt herhaald, namelijk dat het model van minimuminhoud van opdrachtbrief niet als een aanbeveling of norm kan opgelegd worden aan de leden van het ITAA en dat dit model als een niet-bindende bijlage bij het ontwerp van norm dient te worden beschouwd.

In het schrijven van Uw Hoge Raad van 4 juli 2025 vat Uw Hoge Raad de bespreking tijdens deze ontmoeting van 30 juni 2025 met betrekking tot model met minimuminhoud van opdrachtbrief dan ook correct samen:

- Dit model dient niet als een ontwerp van “aanbeveling” in de zin van artikel 56 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 te worden beschouwd.

- Dit model met minimuminhoud dient als een bijlage bij het ontwerp van “Norm inzake de Samenstellingsopdrachten” moeten worden beschouwd, en niet als een aanbeveling in uitvoering van voormeld artikel 56.

Het verzoek om advies van 28 april 2025 dient dan ook gelezen te worden in het licht van Uw advies van 3 februari 2025, en de volgende paragraaf in het bijzonder: “De Hoge Raad vindt het noodzakelijk dat een model met minimuminhoud van opdrachtbrief voor een samenstellingsopdracht wordt toegevoegd, en dit in toepassing van artikel 56 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 ("De Raad legt door middel van een aanbeveling het model of de modellen van een opdrachtbrief vast.")"

Het ITAA herbevestigt in dit kader dat de bijkomende administratieve belasting die het opleggen van dergelijke verplichting aan onze leden met zich mee zal brengen, de proportionnaliteitstoets, zoals voorzien in de wet van 27 oktober 2020 betreffende een evenredigheidsbeoordeling voorafgaand aan de invoering of de wijziging van een beroepsreglementering, niet doorstaat.

Het ITAA is de Hoge Raad erkentelijk indien we uw schrijven inzake de intrekking van het verzoek tot aanbeveling mogen interpreteren dat ook de Hoge Raad dit standpunt onderschrijft."

Uittreksel uit het schrijven vanwege het ITAA aan de Hoge Raad van 17 juli 2025

15. Voor de Hoge Raad is het voorhanden zijn van een model van opdrachtbrief in bijlage bij een norm een belangrijk element, ongeacht het type van accountantskantoor. De Hoge Raad wenst dan ook de volgende principes voorop te stellen:

i) Doelstelling van de opdrachtbrief

16. De opdrachtbrief kadert in de contractuele relatie tussen de beroepsbeoefenaar en de cliënt. Voorafgaand aan de uitvoering van iedere opdracht door de beroepsbeoefenaar wordt in het belang van beide partijen derhalve een opdrachtbrief opgesteld. De opdrachtbrief omschrijft op een evenwichtige wijze de wederzijdse rechten en plichten van de cliënt en van de beroepsbeoefenaar.

Om eventuele misverstanden met betrekking tot de uitvoering van een opdracht te vermijden, hebben zowel de cliënt als de beroepsbeoefenaar er alle belang bij dat er een opdrachtbrief voorhanden is vooraleer de uitvoering van de opdracht aanvangt. In de opdrachtbrief worden onder meer de omschrijving, de doelstellingen en de reikwijdte van de opdracht, de omvang van de verplichtingen van de beroepsbeoefenaar en de cliënt, de aansprakelijkheid en de vorm en de inhoud van het verslag vastgelegd.

De opdrachtbrief wordt weliswaar tussen de beroepsbeoefenaar en de cliënt gesloten, maar de tussenkomst van een beroepsbeoefenaar kan voortvloeien uit de wens om tegelijk de stakeholders die op de een of andere manier in relatie tot de onderneming staan, te beschermen. Het voorhanden zijn van een opdrachtbrief heeft een indirecte impact op de stakeholders van de betrokken onderneming.

Bovendien is de opdrachtbrief een instrument voor het ITAA om in het kader van de kwaliteitstoetsing na te gaan of de beroepsbeoefenaar voor elke opdracht een opdrachtbrief opstelt en deze opdracht volgens de bepalingen van de opdrachtbrief uitvoert.

Aldus is de verplichte opdrachtbrief een cruciaal element binnen het systeem van de kwaliteitstoetsing. De beroepsbeoefenaar moet deze verplichting nauwgezet in de praktijk toepassen en op de correcte toepassing ervan dient nauwlettend te worden toegezien. Deze verplichting geldt ongeacht de grootte (klein, middelgroot of groot) van het accountantskantoor.

ii) Wettelijk en reglementair kader van de opdrachtbrief

17. De wettelijke basis van de opdrachtbrief is voor alle ITAA-beroepsbeoefenaars opgenomen in artikel 41 van de wet van 17 maart 2019 betreffende de beroepen van accountant en belastingadviseur:

“De beroepsbeoefenaar maakt, in overleg met zijn cliënt, een opdrachtbrief op, die de uitvoering van iedere opdracht voorafgaat. Deze opdrachtbrief omschrijft op een evenwichtige wijze de wederzijdse rechten en plichten van de cliënt en de beroepsbeoefenaar.

De Koning bepaalt, na advies van de Raad van het Instituut, de nadere regels voor de toepassing van de opdrachtbrief.

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.”

De nadere regels voor de toepassing van de opdrachtbrief zijn terug te vinden in de artikelen 54 tot 56 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*:

“Art. 54. De opdrachtbrief bedoeld in artikel 28/1 van de wet van 22 april 1999 omvat minstens de volgende elementen:

1° de identificatie van de beroepsbeoefenaar, of in voorkomend geval de stagiair, met vermelding van de rechtsvorm en het ondernemingsnummer;

2° de identificatie van de cliënt, desgevallend, met vermelding van het ondernemingsnummer;

3° de gedetailleerde omschrijving van de opdracht als bedoeld in de artikelen 34 en 38 van de wet van 22 april 1999;

4° de begindatum van de opdracht en, in voorkomend geval de wijze van overdracht;

5° de verplichtingen van de cliënt;

6° de verplichtingen van de beroepsbeoefenaar of de stagiair;

7° de reikwijdte van de aansprakelijkheid;

8° de wijze waarop de overeenkomst tussen de beroepsbeoefenaar en de cliënt wordt beëindigd;

9° de erelonen, de bijkomende kosten, de berekeningswijze en de wijze van betaling;

10° de bewaring van de stukken;

11° de geschillenregeling.

De opdrachtbrief wordt in twee exemplaren opgemaakt, ondertekend en gedagtekend door de beroepsbeoefenaar of de stagiair, en de cliënt.

De beroepsbeoefenaar of de stagiair vermeldt in de opdrachtbrief dat hij is ingeschreven op één lijst of meerdere lijsten van het Instituut, als bedoeld in artikel 5 van de wet van 22 april 1999.

Art. 55. Wanneer de vennootschap, als bedoeld in artikel 20 van de wet van 22 april 1999, de opdrachtbrief ondertekent, dan wordt deze mede-ondertekend door de beroepsbeoefenaar-natuurlijke persoon die vennoot, zaakvoerder of bestuurder is van die vennootschap, of in voorkomend geval de stagiair, die vennoot, zaakvoerder of bestuurder is van die vennootschap.

Art. 56. De Raad legt door middel van een aanbeveling het model of de modellen van een opdrachtbrief vast.”

iii) Vorm van een model van opdrachtbrief

18. Een model van opdrachtbrief wordt “wetgevingstechnisch” hetzij in bijlage bij een norm opgenomen, hetzij minstens in bijlage bij een aanbeveling in toepassing van artikel 56 van voormeld koninklijk besluit van 9 december 2019.

Op de website van het ITAA is er een technische nota van 30 april 2021 betreffende de opdrachtbrief terug te vinden (NL: <https://www.ita.be/wp-content/uploads/20210430-NL-COM-WEB-Opdrachtbrief-v2.0.pdf> FR: <https://www.ita.be/wp-content/uploads/20210430-FR-COM-WEB-Opdrachtbrief-v2.0.pdf>).

In november 2021 werd op het ITAA-platform BeExcellent voor de opdrachtbrief een nieuw model inclusief algemene voorwaarden opgesteld. Dit model is echter niet publiek beschikbaar zodat de inhoud ervan en de eventuele conformiteit van de erin opgenomen algemene voorwaarden met het Wetboek van Economisch Recht (WER) niet kan worden nagegaan.

Het afgeschermd aan de ITAA-leden ter beschikking stellen van een model van opdrachtbrief is niet conform met artikel 56 van voormeld koninklijk besluit van 9 december 2019 volgens dewelke de Raad van het ITAA een model van opdrachtbrief vastlegt *door middel van een aanbeveling*.

Er blijkt tot dusver geen enkele uitvoering te zijn gegeven aan artikel 56 van voormeld koninklijk besluit; evenmin heeft het ITAA enig model van opdrachtbrief door middel van een aanbeveling vastgelegd, terwijl er verschillende modellen/voorbeelden op het ITAA-platform BeExcellent ten behoeve van de ITAA-leden zijn opgenomen.

Paragraaf A38 van onderhavig ontwerp van norm (versie juli 2025) vermeldt dat het ITAA “*een algemeen voorbeeld van een opdrachtbrief voor een samenstellingsopdracht [zal] ter beschikking stellen van zijn beroepsbeoefenaren, met inachtneming van de bij wet of regelgeving voorgeschreven minimuminhoud.*” Ook in de elfde overweging bij het ontwerp van norm (versie juli 2025) wordt hiernaar verwezen.

De vraag rijst of er reeds een algemeen voorbeeld van een opdrachtbrief voor een samenstellingsopdracht op het ITAA-platform BeExcellent staat.

In het verleden heeft de Hoge Raad bij het voor advies voorleggen van een ontwerp van norm reeds meermaals¹ gevraagd om een model van opdrachtbrief op te stellen.

¹ - Schrijven van 12 april 2022 aan de Voorzitter van het IBR en de Voorzitter van het ITAA in verband met de gezamenlijke ontwerpnorm "effecten" - verzoek tot herformulering: <https://www.cspe-hreb.be/ysite/pdf/courrier-12-04-2022-adresse-a-ire-et-ita-projet-de-norme-titres.pdf>

- Advies van 28 februari 2024 aan de federale Minister, bevoegd voor Economie, over een ontwerp van koninklijk besluit tot vastlegging van een reglement inzake de kwaliteitstoetsing van de beroepsbeoefenaars van het Instituut

iv) Model van opdrachtbrief is een praktisch document zonder bindend karakter

19. In tegenstelling tot het standpunt van het ITAA in zijn schrijven van 17 juli 2025 impliceert de opname van een model van opdrachtbrief in [bijlage bij] een norm of een aanbeveling NIET dat er niet van kan worden afgeweken.

Een model van opdrachtbrief opgenomen in bijlage bij een norm of aanbeveling is een praktisch document, dat de minimuminhoud van de opdrachtbrief vastlegt, en dus per definitie nog kan worden aangevuld en/of aangepast. Een model is immers een werkinstrument dat moet worden aangepast aan elke situatie. Een afwijking of aanpassing behoeft geen bijzondere motivering om reden dat een modeldocument net tot doel heeft om de beroepsbeoefenaar een hulpmiddel te verschaffen voor de uitvoering van een bepaalde opdracht.

v) Eenzelfde model van opdrachtbrief geldt voor alle types kantoren

20. In het schrijven van 17 juli 2025 poneert het ITAA het volgende:

“Ons Instituut heeft reeds meermaals aangegeven dat een model van opdrachtbrief in de vorm van een bindende norm of aanbeveling niet aangewezen is. Eenzelfde model opdrachtbrief opleggen aan alle kantoren gaande van Big Four, over mid-tier en kleine kantoren, tot zelfs eenmanszaken, is niet realistisch.”

Het standpunt van het ITAA kan door de Hoge Raad niet worden bijgetreden. Ten bewijze hiervan kan bijvoorbeeld worden verwezen naar:

- het model van opdrachtbrief van 6 pagina's in bijlage bij ontwerp van Specifieke IBR-beroepsnorm voor opdrachten van assurance (geconsolideerde) duurzaamheidsinformatie door de wet toevertrouwd aan de bedrijfsrevisor;
- het model van opdrachtbrief van 7 pagina's in bijlage bij de IBR-Norm van 14 mei 2024 inzake de opdrachten van de bedrijfsrevisor bij de ondernemingsraad;
- het model van opdrachtbrief van 9 pagina's in bijlage bij de IBR-Norm inzake de opdracht van de commissaris voorzien door de artikelen 5:142 en 6:115 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen (Nettoactietest); en
- het model van opdrachtbrief van 5 pagina's in bijlage bij de IBR-Norm inzake de opdracht van de commissaris voorzien door de artikelen 5:143 en 6:116 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen (Liquiditeitstest).

van de Belastingadviseurs en de Accountants en tot nadere regeling van het gebruik van de opdrachtbrief: https://www.cspe-hreb.be/ysite/pdf/2024-02-28_schrijven-aan-minister-economie_met-in-bijlage-hreb-advies-28-02-2024-kb-kwaliteitstoetsing.pdf

- Schrijven van 22 april 2025 aan de Voorzitters van het IBR en van het ITAA betreffende het verzoek tot herformulering/het formeel advies met een aantal specifieke verwachtingen inzake het gemeenschappelijk ontwerp van “effectennorm”: https://www.cspe-hreb.be/ysite/pdf/2025-04-22_schrijven-aan-ibr-en-ita_a_ontwerpeffectennorm_herform.pdf

Elk model van opdrachtbrief is hetzelfde voor alle types van bedrijfsrevisorenkantoren: de zogenaamde *Big Four*, de *mid-tier*, de kleine kantoren en de eenmanszaken.

vi) *Model van opdrachtbrief doorstaat probleemloos de proportionaliteitstoets*

21. In zijn schrijven van 17 juli 2025 geeft het ITAA in verband met de administratieve belasting van de kantoren die een opdrachtbrief met zich zou meebrengen, het volgende standpunt weer:

“Dit betekent dat kantoren elke aanpassing aan het model aan de specifieke omstandigheden van de contractuele relatie met hun cliënt, uitdrukkelijk zouden moeten motiveren en documenteren. Dit bovenop de andere reeds bestaande verplichtingen die op de beroepsbeoefenaar rusten bij de opening van een nieuw dossier voor een cliënt, bijvoorbeeld in het kader van de antiwitwasregelgeving en de daaruit voortvloeiende KYC screening.

Het ITAA is van oordeel dat de bijkomende administratieve belasting die het opleggen van dergelijke verplichting aan onze leden met zich mee zal brengen, de proportionaliteitstoets, zoals voorzien in de wet van 27 oktober 2020 betreffende een evenredigheidsbeoordeling voorafgaand aan de invoering of de wijziging van een beroepsreglementering, niet doorstaat.”

Uittreksel uit het schrijven vanwege het ITAA aan de Hoge Raad van 17 juli 2025

De Hoge Raad merkt op dat een kantoor een aanpassing aan het model van opdrachtbrief NIET moet motiveren en documenteren.

Bijgevolg is er dan ook geen sprake van enige bijkomende administratieve belasting bovenop de reeds bestaande verplichtingen voor de beroepsbeoefenaar bijvoorbeeld in het kader van de antiwitwasregelgeving en de daaruit voortvloeiende KYC screening.

Verder stelt het ITAA uitdrukkelijk dat het opleggen van een model van opdrachtbrief de proportionaliteitstoetsing, zoals voorzien in de wet van 27 oktober 2020 betreffende een evenredigheidsbeoordeling voorafgaand aan de invoering of de wijziging van een beroepsreglementering, niet doorstaat. Aangezien de Raad van het ITAA een “autoriteit” is in de zin van de *wet van 27 oktober 2020 betreffende een evenredigheidsbeoordeling voorafgaand aan de invoering of de wijziging van een beroepsreglementering*, dient de Raad van het ITAA - in toepassing van artikel 7 van de wet van 27 oktober 2020 - een evenredigheidsbeoordeling uit te voeren in het kader van het uitoefenen van zijn bevoegdheid tot het uitvaardigen en openbaar maken op de website van het Instituut van technische normen en aanbevelingen.

De Hoge Raad stipt echter aan dat diezelfde wet van 27 oktober 2020 ook nog in andere verplichtingen voor de autoriteit voorziet. Meer in het bijzonder bepaalt artikel 10 van de wet van 27 oktober 2020 het volgende: *“Vooraleer nieuwe bepalingen tot reglementering van een beroep in te voeren of dergelijke bepalingen te wijzigen, overlegt de autoriteit op gepaste wijze met alle betrokken belanghebbenden en geeft hen de gelegenheid hun standpunten kenbaar te maken.”* En verder bepaalt artikel 11: *“Wanneer dat nodig en gepast is, worden openbare raadplegingen gehouden.”*

Ingevolge de verwijzing door het ITAA naar de wet van 27 oktober 2020, rijzen dan ook een aantal bijkomende vragen:

- Hoe en wanneer heeft het ITAA deze proportionaliteitstoets uitgevoerd? Kan de Hoge Raad het resultaat van deze toets ontvangen?
- Heeft het ITAA overleg gepleegd met alle betrokken belanghebbenden, en zo ja, op welke manier? Wat is het resultaat van dit overleg?
- Hoe beoordeelt het ITAA de (al dan niet) noodzaak en gepastheid voor de organisatie van een openbare raadpleging?

vii) Internationale standaard inzake aanverwante diensten - Samenstellingsopdrachten 4410 (ISRS 4410) bevat een voorbeeld van opdrachtbrief in bijlage

22. Bijlage 1 van de internationale standaard [ISRS 4410](#) bevat wél een “Voorbeeld van een opdrachtbevestiging voor een samenstellingsopdracht.”

Het ITAA poneert dat het, gelet op het belang om nationaal/internationaal de kwaliteit van de ITAA-normen ten aanzien van stakeholders te bewijzen, de internationale normen van IFAC zoveel als mogelijk in de Belgische rechtsorde wil integreren, veeleer dan eigen normen te creëren.

De vraag stelt zich dan ook waarom het ITAA dit onderdeel van de internationale norm ISRS 4410 niet heeft overgenomen.

e) Ontwerp van “Model met minimuminhoud van opdrachtbrief – Toepassing Norm inzake de Samenstellingsopdrachten ISRS 4410”

23. De reactie van het ITAA in het schrijven van 2 juli 2025 luidt als volgt:

“Het Instituut heeft op datum van 30 juni 2025 een overleg gehad met Uw Hoge Raad en kijkt uit naar de formele bevestiging van de uitgesproken discussie om te blijven bij een minimuminhoud van de opdrachtbrief zoals voorgesteld door het Instituut.”

Uittreksel uit het schrijven vanwege het ITAA aan de Hoge Raad van 2 juli 2025

24. De Hoge Raad heeft kennis genomen van het ontwerp van “Model met minimuminhoud van opdrachtbrief – Toepassing Norm inzake de Samenstellingsopdrachten ISRS 4410, (hierna afgekort: “ontwerp van model van opdrachtbrief”) zoals opgenomen in bijlage bij het schrijven van het ITAA van 28 april 2025.

De Hoge Raad brengt in herinnering dat de opdrachtbrief cruciaal is binnen de kwaliteitstoetsing, ongeacht het type van accountantskantoor. De Hoge Raad formuleert de volgende opmerkingen:

i) Wederzijdse rechten en plichten

25. Vooreerst merkt de Hoge Raad op dat het ontwerp van model van opdrachtbrief **geen** (evenwichtige) omschrijving weergeeft van “*de wederzijdse rechten en plichten van de cliënt en de beroepsbeoefenaar*” zoals nochtans voorgeschreven door artikel 41, eerste lid van de wet van 17 maart 2019.

ii) Veeleer een opsomming van elementen

26. De Hoge Raad stelt vast dat de inhoud van de bijlage **geen echt uitgeschreven model** is, maar veeleer een loutere opsomming van elementen. Een model is een praktisch werkinstrument voor de beroepsbeoefenaar dat wordt gebruikt voor de uitvoering van een opdracht, doch moet worden aangepast aan elke situatie.

Die elementen zijn **in grote mate** – maar niet uitsluitend – de **elementen opgenomen in het artikel 54 van het koninklijk besluit van 9 december 2019**, met uitzondering van artikel 54, 4° (de begindatum van de opdracht en, in voorkomend geval de wijze van overdracht) en artikel 54, 8° (de wijze waarop de overeenkomst tussen de beroepsbeoefenaar en de cliënt wordt beëindigd):

1 De identificatie van de beroepsbeoefenaar, met vermelding van de rechtsvorm en het ondernemingsnummer - cf. art. 54, 1° KB 9 december 2019;

2 De identificatie van de cliënt - cf. art. 54, 2° KB 9 december 2019, maar de woorden “desgevallend, met vermelding van het ondernemingsnummer” ontbreken;

3 De gedetailleerde beschrijving van de opdracht - cf. art. 54, 3° KB 9 december 2019 – de doelstellingen en de reikwijdte van de opdracht

Dit element wordt wel uitgewerkt:

“De beroepsbeoefenaar zal zijn deskundigheid op het gebied van administratieve verwerking en financiële verslaggeving toepassen om het management bij te staan bij het opstellen en weergeven van financiële informatie in overeenstemming met een van toepassing zijnd stelsel inzake financiële verslaggeving op basis van informatie die door het management wordt verschaft; en in overeenstemming met de vereisten van deze norm te rapporteren.

- (omschrijving – hierna aan te passen voorbeelden)

- Het management ondersteunen bij het opstellen en presenteren van historische cijfers in het kader van een kredietdossier / subsidiedossier / budget*
- Het management ondersteunen bij de toelichting bij jaarrekeningposten, financiële overzichten of tussentijdse staten*
- Het management ondersteunen bij de toelichting bij kengetallenoverzicht voor aanbestedingen, samenwerkingen of leveranciers*
- Het management ondersteunen wanneer zij vrijwillig de toepassing van de standaard 4410 vragen bij andere opdrachten*
- Het management ondersteunen bij de verwerking van toekomstgerichte informatie en prognoses*

- *Het management ondersteunen bij gegevensanalyses*
- *Het management ondersteunen bij complexe posten zoals voorzieningen (garantievoorzieningen), herwaarderings, inschattingen van claims met het oog op de presentatie aan de aandeelhouders*
- *Het management ondersteunen bij informatie aan overheden of instanties die de toepassing van de standaard 4410 verplichten.*
- *Het management ondersteunen in remediëeringsfase zoals voorzien in Boek XX Insolventie van ondernemingen” zoals de boekhoudstaat en begroting”*

Voormelde voorbeelden zijn naar de mening van de Hoge Raad heel uiteenlopend en de vraag kan worden gesteld of er geen combinaties van voorbeelden van bijstand/ondersteuningsopdracht mogelijk zijn.

4 De melding dat de opdracht geen assurance opdracht is

5 Het beoogde gebruik en de verspreiding

De Hoge Raad stelt vast dat er geen vermelding wordt gedaan van paragraaf A32 van het ontwerp van “Norm inzake de Samenstellingsopdrachten” op het vlak van eventuele beperkingen in het gebruik of de verspreiding: “A32. Wanneer het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving een stelsel inzake financiële verslaggeving voor bijzondere doeleinden is, wordt door deze norm van de beroepsbeoefenaar – niet stagiair vereist om eventuele beperkingen in het beoogde gebruik of in de verspreidingskring van de financiële informatie in de opdrachtbrief vast te leggen, en in het verslag van de beroepsbeoefenaar – niet stagiair te vermelden dat de financiële informatie is opgesteld gebruikmakend van een stelsel inzake financiële verslaggeving voor bijzondere doeleinden, en derhalve mogelijk niet geschikt is voor andere doeleinden.”

6 De verplichtingen van de cliënt – cf. art. 54, 5° KB 9 december 2019

7 De verplichtingen van de beroepsbeoefenaar – cf. art. 54, 6° KB 9 december 2019

8 De verantwoordelijkheden van het management m.b.t. de samenstellingsopdracht; alsook de omvang van de verantwoordelijkheden van de beroepsbeoefenaar waaronder het feit dat de beroepsbeoefenaar geen controleoordeel of beoordelingsconclusie tot uitdrukking zal brengen (dit kan kwalificeren als de reikwijdte van de aansprakelijkheid, cf. art. 54, 7° KB 9 december 2019)

9 De erelonen, de bijkomende kosten, de berekeningswijzen en de wijze van betaling – cf. art. 54, 9° KB 9 december 2019

10 De vorm en inhoud van het verslag

11 De bewaring van de stukken - cf. art. 54, 10° KB 9 december 2019

12 De geschillenregeling – cf. art. 54, 11° KB 9 december 2019

iii) Vermeldingen van de term opdrachtbrief in het ontwerp van norm (versie juli 2025)

27. Verder merkt de Hoge Raad op dat de vermeldingen van de term “opdrachtbrief” in de volgende paragrafen van het ontwerp van norm (versie juli 2025) niet allemaal in het ontwerp van model van opdrachtbrief zijn verwerkt:

- Paragraaf 26, tweede lid van het ontwerp van norm (versie juli 2025) stelt: *“De beroepsbeoefenaar – niet stagiair moet in zijn opdrachtbrief expliciet verwijzen naar de huidige norm. In de opdrachtbrief zullen de voorwaarden van paragraaf 36 van deze norm betreffende de teruggave van de opdracht van de beroepsbeoefenaar – niet-stagiair worden vermeld. “*

In tegenstelling tot hetgeen is bepaald in paragraaf 26 met verwijzing naar paragraaf 36, zijn de voorwaarden betreffende de teruggave van de opdracht van de beroepsbeoefenaar **niet opgenomen** in het ontwerp van model van opdrachtbrief.

- Paragraaf A37 van het ontwerp van norm (versie juli 2025) vermeldt: *“De vorm en inhoud van de opdrachtbrief kunnen voor iedere opdracht verschillen mits inachtneming van de bij wet of regelgeving voorgeschreven minimuminhoud. Naast het opnemen van de op grond van deze norm vereiste aangelegenheden kan in een opdrachtbrief worden verwezen naar bijvoorbeeld:*
 - *afspraken met betrekking tot de betrokkenheid van andere beroepsbeoefenaars – niet stagiair en deskundigen bij bepaalde aspecten van de samenstellingsopdracht;*
 - *afspraken die in het geval van een eerste opdracht moeten worden gemaakt met de eventuele voorgaande beroepsbeoefenaar – niet stagiair;*
 - *de mogelijkheid dat aan het management of, in voorkomend geval, de met governance belaste personen wordt verzocht om bepaalde informatie of uitleg die tijdens de opdracht mondeling is overgebracht aan de beroepsbeoefenaar – niet stagiair schriftelijk te bevestigen;*
 - *eigendom van de informatie die voor de doeleinden van de samenstellingsopdracht wordt gebruikt, daarbij onderscheid makend tussen documenten en informatie van de entiteit die voor de opdracht wordt verschaft en de opdrachtdocumentatie van de beroepsbeoefenaar – niet stagiair, daarbij rekening houdend met de van toepassing zijnde wet- en regelgeving;*
 - *een verzoek aan het management, en een eventuele andere opdrachtgevende partij, om de ontvangst van de opdrachtbrief te erkennen en in te stemmen met de opdrachtvoorwaarden die daarin zijn uiteengezet.”*

In tegenstelling tot de formulering in paragraaf A37, bevat het ontwerp van model van opdrachtbrief **geen** verwijzingen naar mogelijke voorbeelden die in voormelde paragraaf zijn opgenomen.

- Paragraaf A39 van het ontwerp van norm (versie juli 2025) vermeldt nog: *“De beroepsbeoefenaar – niet stagiair kan beslissen om niet iedere verslagperiode een nieuwe opdrachtbrief te sturen. De volgende factoren kunnen er echter op duiden dat het passend is om de voorwaarden van de samenstellingsopdracht te herzien, of om het management of, voor zover van toepassing, de opdrachtgevende partij, te herinneren aan de bestaande opdrachtvoorwaarden:*
 - *elke indicatie dat het management of, voor zover van toepassing, de opdrachtgevende partij, de doelstelling en de reikwijdte van de opdracht verkeerd begrijpt;*

- elke herziene of speciale opdrachtvoorwaarde;
- een recente wijziging in het senior management van de entiteit;
- een significante wijziging in de eigendom van de entiteit;
- een significante wijziging in de aard of omvang van de bedrijfsactiviteiten van de entiteit;
- een wijziging in door wet-of regelgeving gestelde vereisten die invloed hebben op de entiteit;
- een wijziging in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.”.

De factoren vermeld in paragraaf A39 van het ontwerp van norm (versie juli 2025) zijn **niet opgenomen** in het ontwerp van model van opdrachtbrief.

Samengevat is het voor de Hoge Raad niet duidelijk waarom verschillende paragrafen van het ontwerp van norm (versie juli 2025), die betrekking hebben op de inhoud van de opdrachtbrief, niet verwerkt zijn in het ontwerp van model van opdrachtbrief; het gaat in het bijzonder om paragraaf 26 (verwijzing naar paragraaf 36 inzake de voorwaarden van teruggave van de opdracht), paragraaf A32 (eventuele beperkingen in het gebruik of de verspreiding van de informatie), paragraaf A37 (verwijzing naar bepaalde aangelegenheden), paragraaf A39 (het geval van doorlopende opdrachten) en paragraaf 36 (voorwaarden betreffende de teruggave van de opdracht).

iv) Algemene voorwaarden en privacybeleid

28. Op het einde bevat het ontwerp van model van opdrachtbrief de volgende alinea: *“Door het ondertekenen van de opdrachtbrief erkennen Partijen dat ze er vóór de ondertekening naar behoren kennis van hebben genomen en bevestigen ze uitdrukkelijk hun instemming met alle in deze opdrachtbrief opgenomen voorwaarden, alsook met de algemene voorwaarden en het privacybeleid die als bijlage aan deze opdrachtbrief zijn gevoegd en die geacht worden één geheel uit te maken.”*

Gelet op de loutere opsomming en summiere omschrijving van de elementen van de opdrachtbrief, is het voor de Hoge Raad onduidelijk waarin de *“in deze opdrachtbrief opgenomen voorwaarden”* juist bestaan.

Bovendien stelt de Hoge Raad vast dat *“de algemene voorwaarden en het privacybeleid die als bijlage aan deze opdrachtbrief zijn gevoegd en die geacht worden één geheel uit te maken”* niet als bijlage bij het ontwerp van model van opdrachtbrief zijn opgenomen.

Het is voor de Hoge Raad dan ook onduidelijk wat de inhoud is van deze *“algemene voorwaarden en het privacybeleid”*; evenmin is duidelijk of deze door het kantoor, dan wel door het ITAA worden opgesteld.

f) Actieplan inzake de begeleidingsmaatregelen bij de norm ISRS 4410

29. De reactie van het ITAA in het schrijven van 17 juli 2025 luidt als volgt:

“Ervan uitgaande dat de norm in werking is getreden op 3 mei 2025, vindt u in bijlage het in Uw advies dd. 3 februari 2025 gevraagd actieplan inzake de begeleidingsmaatregelen.”

Uittreksel uit het schrijven vanwege het ITAA aan de Hoge Raad van 17 juli 2025

30. Wat het actieplan betreft, stelt de Hoge Raad vast dat dit plan summier is, aangezien het zich beperkt tot de opsomming van drie fasen (mei 2025, september-oktober 2025 en oktober-december 2025) met per fase de melding waarop de focus ligt, maar zonder dat er enige concrete inhoudelijke maatregelen worden vermeld.

Wat de inwerkingtreding van de norm betreft, verwijst de Hoge Raad naar punt c) hierboven (*supra* randnummers 11 tot 13).

g) Aanvullen van het normatief kader op het vlak van samenstellingsopdrachten inzake niet-financiële informatie/duurzaamheidsinformatie en het opnemen van een model van samenstellingsverslag bij duurzaamheidsinformatie in bijlage bij de norm

31. De reactie van het ITAA in het schrijven van 2 juli 2025 luidt als volgt:

“Zoals besproken op de vergadering van 30 juni 2025, zullen we de verdere evolutie van het wetgevend kader afwachten alvorens een normatief kader en een model van minimuminhoud van het samenstellingsverslag inzake duurzaamheidsinformatie op te stellen. Uiteraard volgt het Instituut deze ontwikkelingen nauwgezet op, met de intentie om dit in de nabije toekomst tot uitvoering te brengen.”

Uittreksel uit het schrijven vanwege het ITAA aan de Hoge Raad van 2 juli 2025

De Hoge Raad neemt kennis van deze vraag om uitstel *sine die*.

C. Éénsluidend advies van de Hoge Raad

32. De leden van de Hoge Raad hebben de door het ITAA op 2 juli 2025 overgemaakte aangepaste versie van het ontwerp van “*Norm inzake de Samenstellingsopdrachten* (versie juli 2025), alsook de toelichting vanwege het ITAA in zijn brieven van 2 en 17 juli 2025, aandachtig geanalyseerd.

Ook het document met als titel “*Model met minimuminhoud van opdrachtbrief – Toepassing Norm inzake de Samenstellingsopdrachten ISRS 4410*”, in bijlage bij het schrijven van het ITAA van 28 april 2025 is, zoals vermeld in het schrijven van de Hoge Raad van 4 juli 2025 aan het ITAA, verder geanalyseerd in het kader van het ontwerp van “*Norm inzake de Samenstellingsopdrachten*”.

Op basis van alle elementen van het dossier, komt de Hoge Raad tot de volgende beoordeling:

33. De Hoge Raad stelt vast dat *paragraaf 5 van (onderhavig) ontwerp van norm* (versie juli 2025), die handelt over het systeem van kwaliteitsmanagement, **niet** werd gealigneerd op het (personeel) toepassingsgebied van het onderhavig ontwerp van norm dat niet de bedrijfsrevisor omvat.

Het is voor de Hoge Raad onduidelijk waarom het ITAA in zijn schrijven van 2 juli 2025 enerzijds schrijft dat het “*een materiële vergissing*” betreft en anderzijds de link maakt tussen paragraaf 5 van (onderhavig) ontwerp van norm en het Advies van de Hoge Raad van 2 juni 2025 over een voorstel van norm van het ITAA inzake intern kwaliteitsmanagement; laatstgenoemd ontwerp van norm bevat immers niet de formulering dat “*de door deze norm beoogde opdracht, die door zowel beroepsbeoefenaars – niet stagiair van het IBA als door leden van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren kan worden uitgevoerd.*”.

Bijgevolg is de Hoge Raad van mening dat paragraaf 5 van onderhavig ontwerp als volgt dient te worden aangepast:

“5. De beroepsbeoefenaar – niet stagiair dient te beschikken over een kwaliteitsmanagementsysteem dat van toepassing is op de door deze norm beoogde opdracht, ~~die door zowel beroepsbeoefenaars – niet stagiair van het IBA als door leden van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren kan worden uitgevoerd.~~

Dit kwaliteitsmanagementsysteem wordt opgezet in overeenstemming met de respectieve normen die van toepassing ~~zijn~~ is binnen ~~elk het instituut~~ ITAA en die ~~zijn~~ is goedgekeurd volgens de wettelijk voorziene procedure.”

34. De Hoge Raad stelt vast dat er **geen** vermelding in het aangepast ontwerp van norm (versie juli 2025) van de toepassingsmodaliteiten volgens dewelke het samenstellingsverslag aan derden kan worden meegedeeld werd gedaan.

De verspreiding van een samenstellingsverslag kan worden beperkt tot het management en de met *governance* belaste personen van de onderneming, maar het verslag kan ook worden openbaar gemaakt.

Samenstellingsopdrachten kunnen trouwens worden gebruikt door ondernemingen die informatie moeten verstrekken aan een (toezichthoudende) autoriteit of overheid. De vereisten voor een verslaggeving aan een externe toezichthouder zullen wellicht anders zijn – meer of minder informatie bevatten – dan voor een samenstellingsverslag aan het management of het bestuur van de onderneming.

De al dan niet beperkte verspreiding en het gebruik van het samenstellingsverslag is een aspect dat best van bij de aanvang wordt vastgelegd in de opdrachtbrief tussen de beroepsbeoefenaar en zijn cliënt.

De aansprakelijkheid van de beroepsbeoefenaar is immers een belangrijk element, zeker wanneer het samenstellingsverslag zou worden overgemaakt aan derden die uiteraard geen partij zijn bij de opdrachtbrief en bijgevolg niet gebonden zijn door een eventuele contractuele beperking van de aansprakelijkheid.

In het licht van een mogelijk aansprakelijkheidsissue en een verzekeringsproblematiek verdient het aanbeveling om in de opdrachtbrief niet alleen een duidelijke en precieze omschrijving op te nemen van de samenstellingsopdracht die aan de beroepsbeoefenaar wordt toevertrouwd, maar vooral wie de bestemmingen zijn van het verslag dat voortvloeit uit deze opdracht. Indien het samenstellingsverslag alleen bestemd is voor de organen van de onderneming en geenszins bedoeld is om aan een derde te worden voorgelegd, verdient het de voorkeur om dit uitdrukkelijk op te nemen in de opdrachtbrief en in het samenstellingsverslag. Indien het samenstellingsverslag daarentegen wel bedoeld is om aan één of meer derden te worden bezorgd, is het sterk aanbevolen om in de opdrachtbrief de modaliteiten van dergelijke verspreiding duidelijk vast te leggen en hiervan ook melding te maken in het samenstellingsverslag zelf.

Op basis van het voorgaande, verzoekt de Hoge Raad het ITAA om in het ontwerp van norm de toepassingsmodaliteiten uit te werken volgens dewelke het samenstellingsverslag aan derden kan worden meegedeeld.

35. Inzake de *inwerkingtreding van de norm bevestigt de Hoge Raad dat de ontwerpnorm nog niet op 3 mei 2025 in werking is getreden*, gelet op het feit dat er NIET tegemoet is gekomen aan ALLE in het advies van de Hoge Raad van 3 februari 2025 geformuleerde opmerkingen.

Inzake de inwerkingtredingsdatum van het ontwerp van norm, merkt de Hoge Raad nog op dat de formulering van paragraaf 16 van het ontwerp van norm (versie juli 2025) werd aangepast in een datum die maximaal ingaat drie maanden na de datum van het advies van de Hoge Raad, maar dat ***met het oog op coherentie deze aanpassing ook in de negende overweging bij het ontwerp van norm (versie juli 2025) moet worden doorgevoerd.***

36. De Hoge Raad benadrukt dat een model van opdrachtbrief in bijlage bij de norm essentieel is, ongeacht het type van accountantskantoor.

De Hoge Raad wenst eraan te herinneren dat een opdrachtbrief, voorafgaand aan de uitvoering van iedere opdracht door een economische beroepsbeoefenaar, een wettelijke vereiste is; bijgevolg is een model van opdrachtbrief in bijlage aan een specifieke beroepsnorm niet alleen in het belang van de

beroepsbeoefenaar, maar ook (en niet in het minst) van de cliënt-onderneming en, in het algemeen, van het maatschappelijk verkeer.

Een opdrachtbrief is tevens een belangrijk document in het licht van een mogelijk aansprakelijkheidsissue en een verzekeringsproblematiek.

Verder is de opdrachtbrief een instrument om in het kader van de kwaliteitstoetsing na te gaan of de beroepsbeoefenaar voor elke opdracht een opdrachtbrief opstelt en deze opdracht volgens de bepalingen van de opdrachtbrief uitvoert.

37. Wat het toevoegen van een model van minimuminhoud van opdrachtbrief hetzij in het ontwerp van norm, hetzij minstens in een ontwerp van aanbeveling betreft, heeft de Hoge Raad het ontwerp van **“Model met minimuminhoud van opdrachtbrief – Toepassing Norm inzake de Samenstellingsopdrachten ISRS 4410”** geanalyseerd, zoals opgenomen in bijlage bij het schrijven van het ITAA van 28 april 2025.

De Hoge Raad doet de **volgende vaststellingen**:

- Vooreerst merkt de Hoge Raad op dat het ontwerp van model van opdrachtbrief **geen** (evenwichtige) omschrijving weergeeft van *“de wederzijdse rechten en plichten van de cliënt en de beroepsbeoefenaar”* zoals nochtans voorgeschreven door artikel 41, eerste lid van de wet van 17 maart 2019;
- De Hoge Raad stelt vast dat de inhoud van de bijlage **geen echt uitgeschreven model** is, maar veeleer een loutere opsomming van elementen. Een model is een praktisch werkinstrument voor de beroepsbeoefenaar dat wordt gebruikt voor de uitvoering van een opdracht, doch moet worden aangepast aan iedere afzonderlijke situatie. Die elementen zijn **in grote mate** – maar niet uitsluitend – de **elementen opgenomen in het artikel 54 van het koninklijk besluit van 9 december 2019**, met uitzondering van artikel 54, 4° (de begindatum van de opdracht en, in voorkomend geval de wijze van overdracht) en artikel 54, 8° (de wijze waarop de overeenkomst tussen de beroepsbeoefenaar en de cliënt wordt beëindigd);
- Bovendien is het voor de Hoge Raad niet duidelijk waarom **verschillende paragrafen van het ontwerp van norm (versie juli 2025)** die betrekking hebben op de inhoud van de opdrachtbrief, **niet verwerkt zijn in het ontwerp van model van opdrachtbrief**; het gaat met name om paragraaf 26 (verwijzing naar paragraaf 36 inzake de voorwaarden van teruggave van de opdracht), paragraaf A32 (eventuele beperkingen in het gebruik of de verspreiding van de informatie), paragraaf A37 (verwijzing naar bepaalde aangelegenheden), paragraaf A39 (het geval van doorlopende opdrachten) en paragraaf 36 (voorwaarden betreffende de teruggave van de opdracht); en
- Gelet op de loutere opsomming en summiere omschrijving van de elementen van de opdrachtbrief, is het voor de Hoge Raad onduidelijk waarin de *“in deze opdrachtbrief opgenomen voorwaarden”* juist bestaan. Bovendien zijn *“de algemene voorwaarden en het privacybeleid die als bijlage aan deze opdrachtbrief zijn gevoegd en die geacht worden één geheel uit te maken”* **niet als bijlage bij het ontwerp van model van opdrachtbrief** opgenomen. Het is voor de Hoge

Raad dan ook onduidelijk wat de inhoud is van deze “*algemene voorwaarden en het privacybeleid*” en of deze door het kantoor, dan wel door het ITAA worden opgesteld.

De Hoge Raad dringt derhalve aan op de redactie van een uitgeschreven en uitgewerkt model van opdrachtbrief in bijlage bij het ontwerp van norm waarin:

- op een evenwichtige wijze de wederzijdse rechten en plichten van de cliënt en de beroepsbeoefenaar wordt omschreven;
- alle elementen vermeld in het artikel 54 van het koninklijk besluit van 9 december 2019 zijn opgenomen;
- alle paragrafen van het ontwerp van norm met vermeldingen van de term opdrachtbrief zijn verwerkt.

Daarnaast wenst de Hoge Raad vanwege het ITAA **meer duidelijkheid** te verkrijgen omtrent de inhoud en draagwijdte van “*de algemene voorwaarden en het privacybeleid*” in bijlage ervan.

38. Wat de uitvoering van paragraaf 16 van het advies van de Hoge Raad van 3 februari 2025 betreft volgens dewelke er bij het ITAA op wordt aangedrongen om binnen de drie maanden na de inwerkingtreding van de eigenlijke norm werk te maken van:

- het aanvullen van het normatief kader op het vlak van samenstellingsopdrachten inzake niet-financiële informatie/duurzaamheidsinformatie;
- het opnemen van een model van samenstellingsverslag bij duurzaamheidsinformatie in bijlage bij de norm; en
- het opstellen van een actieplan inzake de begeleidingsmaatregelen van de beroepsbeoefenaars en het toezicht op de naleving van de normatieve voorschriften omtrent de samenstellingsopdrachten inzake financiële en niet-financiële informatie,

beslist de Hoge Raad dat aan het ITAA, gelet op de thans sterk evoluerende situatie inzake duurzaamheidsinformatie, tot het voorjaar van 2026 de tijd wordt gegeven om aan de Hoge Raad een concreet en gedetailleerd uitgewerkt voorstel hieromtrent over te maken.

39. Gelet op het voorgaande en bij wijze van conclusie, stelt de Hoge Raad vast dat het ITAA in zijn schrijven van 2 juli 2025 met in bijlage een aangepaste versie van de ontwerpnorm, NIET tegemoet komt aan ALLE in de adviezen van de Hoge Raad van 3 februari 2025 en van 2 juni 2025 geformuleerde opmerkingen. Bijgevolg formuleert de Hoge Raad een NEGATIEF ADVIES omtrent het ontwerp van “*Norm inzake de Samenstellingsopdrachten*” (versie juli 2025).

Eén van de gevraagde aanpassingen betreft “*het toevoegen van een model van minimuminhoud van opdrachtbrief hetzij in het ontwerp van norm, hetzij minstens in een ontwerp van aanbeveling*”. In dit verband heeft het ITAA via een mail van 30 april 2025 een ontwerp van “*Model met minimuminhoud van opdrachtbrief – Toepassing Norm inzake de Samenstellingsopdrachten ISRS 4410*” aan de Hoge

Raad overgemaakt, waaromtrent de Hoge Raad een NEGATIEF ADVIES formuleert om de volgende redenen:

- 1) Het ontwerp van model van opdrachtbrief geeft geen (evenwichtige) omschrijving weer van *“de wederzijdse rechten en plichten van de cliënt en de beroepsbeoefenaar”* zoals voorgeschreven door artikel 41, eerste lid van de wet van 17 maart 2019;
- 2) Inhoudelijk is het geen echt uitgeschreven model van opdrachtbrief, maar een loutere opsomming van elementen. Die elementen zijn in grote mate – maar niet uitsluitend – de elementen opgenomen in het artikel 54 van het koninklijk besluit van 9 december 2019;
- 3) Verschillende paragrafen van het ontwerp van *“Norm inzake de Samenstellingsopdrachten”* (par. 26, A32, A37, A39, 36) betreffende de inhoud van de opdrachtbrief zijn niet verwerkt in het ontwerp van model van opdrachtbrief;
- 4) Gelet op de loutere opsomming en summiere omschrijving van de elementen van de opdrachtbrief, is het onduidelijk waarin de *“in deze opdrachtbrief opgenomen voorwaarden”* juist bestaan; bovendien moet worden vastgesteld dat *“de algemene voorwaarden en het privacybeleid die als bijlage aan deze opdrachtbrief zijn gevoegd en die geacht worden één geheel uit te maken”* niet als bijlage bij het ontwerp van model van opdrachtbrief zijn opgenomen.

Aangezien het ontwerp van model als bijlage integraal deel uitmaakt van het ontwerp van *“Norm inzake de Samenstellingsopdrachten”* strekt het NEGATIEF ADVIES zich bijgevolg uit tot voormeld ontwerp van norm (versie juli 2025) in zijn geheel.

40. Wat de uitvoering van paragraaf 16 van het advies van de Hoge Raad van 3 februari 2025 betreft volgens dewelke er bij het ITAA op wordt aangedrongen om binnen de drie maanden na de inwerkingtreding van de eigenlijke norm werk te maken van:

- het aanvullen van het normatief kader op het vlak van samenstellingsopdrachten inzake niet-financiële informatie/duurzaamheidsinformatie;
- het opnemen van een model van samenstellingsverslag bij duurzaamheidsinformatie in bijlage bij de norm; en
- het opstellen van een actieplan inzake de begeleidingsmaatregelen van de beroepsbeoefenaars en het toezicht op de naleving van de normatieve voorschriften omtrent de samenstellingsopdrachten inzake financiële en niet-financiële informatie,

beslist de Hoge Raad dat aan het ITAA, gelet op de thans sterk evoluerende situatie inzake duurzaamheidsinformatie, tot het voorjaar van 2026 de tijd wordt gegeven om aan de Hoge Raad een concreet en gedetailleerd uitgewerkt voorstel hieromtrent over te maken.