

Advies van 3 februari 2025
over een ITAA-ontwerp van “Norm inzake de Samenstellingsopdrachten”

Executive summary

De Hoge Raad heeft aandachtig geluisterd naar de toelichting die door de vertegenwoordigers van het ITAA werd gegeven tijdens de gedachtewisseling van 13 januari 2025 omtrent het *ontwerp van “Norm inzake de Samenstellingsopdrachten”*, zoals door de Voorzitter en de Ondervoorzitter van het ITAA op 28 november 2024 voor advies aan de Hoge Raad voorgelegd.

In navolging van de gedachtewisseling en de vaststellingen op basis van de door de vertegenwoordigers van het ITAA verstrekte toelichting, formuleert de Hoge Raad een **GUNSTIG ADVIES** omtrent voormeld ontwerp van norm inzake de samenstellingsopdrachten **MITS tegemoet wordt gekomen aan de in onderhavig advies opgesomde opmerkingen**.

De Hoge Raad verzoekt het ITAA om de aan de opmerkingen aangepaste versie van het ontwerp van norm binnen de drie maanden na onderhavig advies ter informatie aan de Hoge Raad over te maken.

Bovendien dringt de Hoge Raad erop aan om binnen de drie maanden na de inwerkingtreding van de eigenlijke norm werk te maken van een aanvulling van het normatief kader op het vlak van samenstellingsopdrachten inzake niet-financiële informatie/duurzaamheidsinformatie, alsook van de opmaak van een actieplan inzake begeleidingsmaatregelen van de beroepsbeoefenaars en toezicht op de naleving van de normatieve voorschriften.

A. Inleiding

1. Op 28 november 2024 hebben 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, de Hoge Raad aangeschreven met het verzoek een advies uit te brengen over “*ontwerp van norm inzake de samenstellingsopdrachten*”.

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 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).

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).

3. Hierna volgt het advies van de Hoge Raad, zoals unaniem goedgekeurd op 3 februari 2025, dit wil zeggen vóór de uiterlijke termijn van 28 februari 2025. Aangezien onderhavig advies betrekking heeft op meerdere hoedanigheden, kan de Raad van het instituut van dit advies niet afwijken.

B. Vooraf - Gedachtewisseling tussen de vertegenwoordigers van het ITAA en de leden van de Hoge Raad

4. In zijn schrijven van 17 december 2024 aan de Voorzitter en de Ondervoorzitter van het ITAA heeft de Hoge Raad laten weten dat een gedachtewisseling omtrent het ontwerp van norm nuttig zou zijn:

“De leden van de Hoge Raad zouden graag met de vertegenwoordigers van uw instituut van gedachten wisselen over deze ontwerpen van norm. Meer in het bijzonder wenst de Hoge Raad de volgende aandachtspunten te bespreken:

- de procedure van totstandkoming;*
- het toepassingsgebied;*
- het kwaliteitsmanagement;*
- het onderscheid tussen samenstellingsopdrachten en objectiveringsopdrachten;*
- de opdrachtbrief;*
- het al dan niet publiek karakter van de verslagen;*
- de modellen van samenstellingsverslagen;*
- de begeleidingsmaatregelen en het toezicht vanwege het instituut.”*

In het kader van een hybride vergadering van de Hoge Raad op 13 januari 2025 hebben de vertegenwoordigers van het ITAA toelichting gegeven in het kader van een gedachtewisseling met de leden van de Hoge Raad omtrent een aantal aandachtspunten van het voor advies voorgelegd ontwerp van norm, voorafgaandelijk aan de ontmoeting door de Hoge Raad overgemaakt aan het instituut.

Waren hierbij aanwezig als vertegenwoordigers van het ITAA: de heren Bart VAN COILE (Voorzitter), Vincent DELVAUX (Ondervoorzitter), Marc VAN THOURNOUT (Raadslid) en Rudi LEYS (Voorzitter Cel normen), mevrouwen Morgane DEPRIEZ (Raadslid), Micheline CLAES (Ondervoorzitter Cel normen) en Liesbet DHAENE (Algemeen directeur).

5. Het voor advies voorgelegde ontwerp van norm *“behandelt de verantwoordelijkheden van de beroepsbeoefenaar – niet stagiair wanneer deze de opdracht heeft gekregen om het management bij te staan bij het opstellen en weergeven van historische financiële informatie zonder enige zekerheid over die informatie te verkrijgen, en overeenkomstig deze norm over de opdracht te rapporteren.”* (paragraaf 2)

Een samenstellingsopdracht wordt in paragraaf 18 (g) gedefinieerd als *“een opdracht waarbij een beroepsbeoefenaar – niet stagiair deskundigheid op het gebied van administratieve verwerking en financiële verslaggeving toepast om het management bij te staan bij het opstellen en weergeven van financiële informatie van een entiteit in overeenstemming met een van toepassing zijnd stelsel inzake financiële verslaggeving en om hierover verslag uit te brengen zoals dat door deze norm wordt vereist.”*

Tijdens de gedachtewisseling kwamen de volgende aandachtspunten aan bod:

a) Procedure van totstandkoming – al dan niet gezamenlijke norm

6. Op de vraag van de Hoge Raad om de historiek van het ontwerp van norm te schetsen, deelt de vertegenwoordiging van het ITAA mee dat het ontwerp van norm inzake de samenstellingsopdrachten een idee was van de Strategische Raad van het ITAA van september 2023, waaraan er nu uitvoering is gegeven.

Samenstellingsopdrachten zijn “aan assurance related”-opdrachten, in toepassing van de *internationale standaard inzake aanverwante diensten - Samenstellingsopdrachten 4410 (ISRS 4410)* – een internationaal erkend referentiekader – hetgeen volgens overweging 2 van het ontwerp van norm “bijdraagt aan de kwaliteit van de uitgevoerde werkzaamheden en aan de harmonisatie van de uitgebrachte verslagen”.

De Hoge Raad merkt op dat ISRS 4410 in 2019 door het Instituut van de Bedrijfsrevisoren (IBR) werd vertaald naar het Nederlands. Op pagina 5 van het ontwerp van norm wordt er daarom melding gemaakt van het copyright van IFAC volgens de overeenkomst van 12 maart 2019 tussen IBR en IFAC.

Van 2 september 2019 tot 31 oktober 2019 heeft het IBR immers een ontwerp van “norm inzake de toepassing van de ISAE- en ISRS-standaarden” ter openbare raadpleging voorgelegd. Op 4 februari 2020 heeft het IBR aan de Hoge Raad laten weten dat, gezien de ontvangen reacties, de Raad van het IBR eind 2019 heeft besloten om de goedkeuringsprocedure voorlopig op te schorten.

De Hoge Raad stelt evenwel vast dat het ontwerp van norm inzake de samenstellingsopdrachten geen met het IBR gemeenschappelijk ontwerp van norm betreft.

b) Toepassingsgebied en modellen van samenstellingsverslagen

7. Overweging 7 van het ontwerp van norm inzake de Samenstellingsopdrachten stelt: “Deze norm beoogt de *International Standard on Related Services (ISRS 4410) (herzien) – Samenstellingsopdrachten, aan te passen aan Belgische specificiteiten¹ en van toepassing te maken in België. Het IBA heeft de vertaling van de ISRS 4410 (herzien) naar het Nederlands hieronder overgenomen, met uitzondering van de aanpassingen aan de Belgische specificiteiten.*”

Voetnoot 1 van het ontwerp van norm vermeldt volgende Belgische specificiteiten: “Zie in het bijzonder betreffende het toepassingsgebied (Par. A3 en Par 5), de objectiveringsopdracht (Par. A6 en A11), de ingangsdatum (Par. 16), de definities (Par. 19(a), (b), (c), (d), (e), (h), (i), (j), (m), (n), (o)), ethische voorschriften (Par. 22, Par. A13, A15, A17 en A20), aanvaarding en continuering van de opdracht (Par. 26, A36, A 38). In het algemeen, de woorden “Opdrachtbevestiging” en “opdrachtbevestiging of een andere schriftelijke overeenkomst” worden vervangen door het woord “opdrachtbrief”.”

Op te merken valt dat de definities niet in paragraaf 19, maar in paragraaf 18 voorkomen.

Wat het toepassingsgebied betreft, indien de opdracht geen aan een (gecertificeerd) accountants wettelijk voorbehouden opdracht betreft, kunnen ook gecertificeerd belastingadviseurs samenstellingsopdrachten uitvoeren. Dit kan volgens de vertegenwoordiging van het ITAA van belang zijn in het kader van het horizontaal toezicht op de fiscale aangifte. Het publiek belang dat aan deze normen is gehecht (geen *assurance*, maar wel aan *assurance related*), stelt bijkomende eisen aan de ervaring en deskundigheid van beroepsbeoefenaars om dergelijke opdrachten uit te voeren. Zo wordt er “professionele oordeelsvorming” gevraagd van de beroepsbeoefenaar die dergelijke opdracht uitoefent. Stagiaires worden dan ook uit het toepassingsgebied gesloten.

Volgens paragraaf 3 van het ontwerp van norm is deze norm “*van toepassing op samenstellingsopdrachten van historische financiële informatie.*”

De Hoge Raad merkt op dat dezelfde paragraaf 3 bepaalt dat de norm, aangepast waar nodig, kan worden toegepast op samenstellingsopdrachten van niet-financiële informatie. Bijgevolg vraagt de Hoge Raad zich af of de norm een rol speelt bij de opmaak van duurzaamheidsinformatie en, zo ja, waarom de bijlage bij het ontwerp van norm geen model van samenstellingsverslag bij duurzaamheidsinformatie bevat.

De vertegenwoordiging van het ITAA antwoordt dat de norm hiervoor zou kunnen worden gebruikt. Bijstand bij de opmaak van duurzaamheidsinformatie is één van de toepassingsgevallen. Een model van samenstellingsverslag inzake duurzaamheidsinformatie kan in dit opzicht nuttig zijn.

c) Kwaliteitsmanagement

8. Ondanks het feit dat er nergens melding wordt gemaakt dat een samenstellingsopdracht een gemeenschappelijke opdracht is (die ook door bedrijfsrevisoren kan worden uitgevoerd), stelt de Hoge Raad vast dat paragraaf 5 van het ontwerp van norm inzake kwaliteitsmanagement luidt als volgt: “*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 binnen elk instituut en die zijn goedgekeurd volgens de wettelijk voorziene procedure.”

De Hoge Raad stelt vast dat voormelde passage niet strookt met de libellering van het toepassingsgebied.

d) Onderscheid tussen samenstellingsopdrachten en objectiveringsopdrachten

9. De Hoge Raad vraagt zich af waarom er in de begeleidende brief en in voetnoot 1 van het ontwerp van norm melding wordt gedaan van de ‘objectiveringsopdracht’, die echter niet wordt gedefinieerd en ook niet wordt gepreciseerd in de paragrafen A6 en A11 die in voetnoot 1 worden geciteerd.

De vertegenwoordiging van het ITAA schetst de historiek van het begrip objectiveringsopdracht die teruggaat tot de memorie van toelichting bij de intussen opgeheven Wet Continuïteit Ondernemingen (WCO) en de interinstitutenaanbeveling WCO. De termen objectiveringsopdracht en

samenstellingsopdracht dekken dezelfde lading, maar in het ontwerp van norm is er geopteerd voor de term samenstellingsopdracht vermits het de internationale terminologie betreft.

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.

f) Al dan niet publiek karakter van de verslagen

11. De Hoge Raad stelt de vraag of de verslagen van de samenstellingsopdrachten van de ITAA-beroepsbeoefenaars een publiek karakter hebben of niet.

g) Begeleidingsmaatregelen en het toezicht vanwege het instituut

12. De Hoge Raad wenst te weten of de ITAA-leden reeds voldoende vertrouwd zijn met de structuur van een norm die algemene bepalingen, vereisten en toepassingsmodaliteiten bevat.

De vertegenwoordiging van het ITAA brengt naar voren dat deze bezorgdheid deel uitmaakt van het actieplan.

h) Inwerkingtreding

13. De Hoge Raad werpt de vraag op of het voor de beroepsbeoefenaar niet duidelijker zou zijn om melding te maken van een specifieke datum voor de inwerkingtreding van de norm in plaats van de formulering dat de norm “*van toepassing is op verslagen over samenstellingsopdrachten die gedateerd zijn vanaf één maand na de datum van de publicatie op de website van het IBA*”.

De vertegenwoordiging van het ITAA repliceert dat het moeilijk is om bij de redactie van een ontwerp van norm een specifieke datum voorop te stellen.

C. Eénsluïdend advies van de Hoge Raad

14. De leden van de Hoge Raad hebben aandachtig geluisterd naar de toelichting die door de vertegenwoordigers van het ITAA werd gegeven tijdens de gedachtewisseling van 13 januari 2025.

De Hoge Raad neemt akte van het feit dat het ontwerp van norm uitsluitend afkomstig is van het ITAA. Niettemin blijft de Hoge Raad, ten behoeve van de vereisten van het maatschappelijk verkeer en ter bescherming van het algemeen belang, aandringen op een **gemeenschappelijk normatief kader**, rekening houdend met de specificiteiten van elke beroepsgroep.

Aangezien paragraaf 3 van het ontwerp van norm bepaalt dat de norm, aangepast waar nodig, kan worden toegepast op **samenstellingsopdrachten van** niet-financiële informatie – zoals **duurzaamheidsinformatie** (ESG) – dringt de Hoge Raad erop aan om duiding te verstrekken omtrent het uitvoeren van samenstellingsopdrachten inzake niet-financiële informatie/duurzaamheidsinformatie. Concreet vraagt de Hoge Raad aan het ITAA om op korte termijn werk te maken van een aanvulling van het normatief kader op dit punt.

Hierbij aansluitend vindt de Hoge Raad het belangrijk dat ook de bijlagen bij het normatief kader worden aangevuld met een **model van samenstellingsverslag bij duurzaamheidsinformatie**.

De Hoge Raad onderstreept het belang van duidelijke voorschriften inzake **intern kwaliteitsmanagement**. Het ITAA heeft een ontwerp van norm daaromtrent uitgewerkt, die momenteel voor advies aan de Hoge Raad is voorgelegd, maar als zodanig nog niet in de Belgische rechtsorde bestaat.

Vermits het hier niet gaat om een met het IBR gemeenschappelijke norm, is de Hoge Raad van mening dat paragraaf 5 van het ontwerp van norm om te beschikken over een kwaliteitsmanagementsysteem in overeenstemming met het toepassingsgebied van het ontwerp van norm moet worden gebracht.

Verder stelt de Hoge Raad vast dat de vermelding van de **notie objectiveringsopdracht** in voetnoot 1 van het ontwerp van norm overbodig is en derhalve moet worden weggelaten.

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.”*)

Wat het **al dan niet publiek karakter** van de samenstellingsverslagen betreft, begrijpt de Hoge Raad dat het verslag is geadresseerd aan de opdrachtgevende partij, maar vindt de Hoge Raad het noodzakelijk dat de toepassingsmodaliteiten volgens dewelke het verslag aan derden kan worden meegedeeld, worden vermeld. Het is immers de bedoeling dat er bij het maatschappelijk verkeer geen misvatting ontstaat omtrent het gebruik ervan.

Inzake de **inwerkingtreding** is de Hoge Raad van mening dat een termijn van drie maanden na het advies van de Hoge Raad niet mag worden overschreden.

Wat het **actieplan** betreft, gaat de Hoge Raad ervan uit dat ITAA hem voorafgaandelijk informeert over de uitwerking ervan, het plan komt toelichten, alsook laat weten hoe het toezicht op de uitvoering van deze opdracht en op de naleving van de norm zal worden ingekanteld in de kwaliteitstoetsing.

15. In navolging van de gedachtewisseling en de voormelde vaststellingen op basis van de door de vertegenwoordiging van het ITAA verstrekte toelichting, formuleert de Hoge Raad een GUNSTIG ADVIES omtrent het ITAA-ontwerp van "Norm inzake de Samenstellingsopdrachten", zoals voor advies aan de Hoge Raad voorgelegd door de Voorzitter en de Ondervoorzitter van het ITAA via hun schrijven van 28 november 2024, MITS tegemoet wordt gekomen aan de volgende opmerkingen:

- het aligneren van paragraaf 5 van het ontwerp van norm inzake het kwaliteitsmanagement op het toepassingsgebied van het ontwerp van norm;
- het weglaten van de vermelding van de notie objectiveringsopdracht in voetnoot 1 van het ontwerp van norm;
- het vermelden in het ontwerp van norm van de toepassingsmodaliteiten volgens dewelke het samenstellingsverslag aan derden kan worden meegedeeld;
- het toevoegen van een model van minimuminhoud van opdrachtbrief hetzij in het ontwerp van norm, hetzij minstens in een ontwerp van aanbeveling; en
- het opnemen in het ontwerp van norm van een inwerkingtredingsdatum die ingaat maximaal drie maanden na de datum van het advies van de Hoge Raad.

De Hoge Raad verzoekt het instituut dan ook om de aan voormelde opmerkingen aangepaste versie van het ontwerp van norm binnen de drie maanden na onderhavig advies ter informatie aan de Hoge Raad over te maken.

16. Bovendien dringt de Hoge Raad erop aan 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.