

**Advies van 28 november 2018 over een  
ontwerp van norm met betrekking tot de contractuele controle van KMO's en kleine (i)vzw's en  
stichtingen en de gedeelde wettelijk voorbehouden opdrachten bij KMO's en kleine (i)vzw's en  
stichtingen**

Bij brief van 7 september 2018 heeft het Instituut van de Bedrijfsrevisoren (IBR) de Hoge Raad verzocht om goedkeuring van het *“ontwerp van norm met betrekking tot de contractuele controle van KMO's en kleine (i)vzw's en stichtingen en de gedeelde wettelijk voorbehouden opdrachten bij KMO's en kleine (i)vzw's en stichtingen”*. Daarnaast heeft u [het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten (IAB)] bij brief van 27 september 2018 de Hoge Raad verzocht om advies over dit ontwerp van gemeenschappelijke norm.

**1.** De leden van de Hoge Raad verwelkomen met genoegen het normerend initiatief van beide instituten. De Hoge Raad is inderdaad van oordeel dat normatieve teksten van wezenlijk belang zijn voor de beroepsbeoefenaars, want zij vormen een nuttige leidraad, niet alleen om op passende wijze hun opdrachten te kunnen uitvoeren, maar ook om zich naar best vermogen voor te bereiden op de bij wet voorgeschreven periodieke kwaliteitscontrole / kwaliteitstoetsing waaraan zij onderworpen zijn. Deze opdracht is van fundamenteel belang en het initiatief daartoe is bij wet bij de twee instituten gelegd, meer bepaald door de wet van 22 april 1999 (voor het IAB) en de wet van 7 december 2016 (voor het IBR).

**2.** De Hoge Raad voor de Economische Beroepen heeft de wettelijke taak bij te dragen tot de ontwikkeling van het wettelijk en reglementair kader dat van toepassing is op de economische beroepen via het verstrekken, op eigen initiatief of op verzoek, van adviezen of aanbevelingen aan de regering of aan de beroepsorganisaties voor de economische beroepen<sup>1</sup>.

Bovendien moeten de beroepsnormen voor bedrijfsrevisoren krachtens de wet van 7 december 2016 tot organisatie van het beroep van en het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren, volgens de in artikel 31 hiervan vastgelegde procedure worden goedgekeurd.

De Hoge Raad heeft als taak te waken over het algemeen belang en er zich met name van te vergewissen dat de beroepsnormen beantwoorden aan de geest van de wet en de nodige rechtszekerheid waarborgen.

---

<sup>1</sup> Deze opdracht vloeit voort uit artikel 54, § 1, 2de lid, van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen.

De Raad van het IAB kan niet afwijken van een advies dat door de meerderheid van de leden van de Hoge Raad is goedgekeurd, indien het advies betrekking heeft op een aangelegenheid die betrekking heeft op meer dan één beroep of hoedanigheid (artikel 54, § 1, vierde lid van de wet van 22 april 1999).

In het dossier dat voorligt, moet het advies van de Hoge Raad verplicht worden gevolgd, aangezien dit unaniem is goedgekeurd en betrekking heeft op een ontwerpnorm die zowel voor “externe” accountants als voor bedrijfsrevisoren geldt.

**3.** Naar aanleiding van de openbare raadpleging, die plaatsvond van 22 april 2018 tot 22 mei 2018 op initiatief van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren, heeft de Hoge Raad, in het kader van de goedkeuringsprocedure voor deze norm, de ontvangen reacties onderzocht.

De Hoge Raad heeft bovendien het College van toezicht op de bedrijfsrevisoren, de FSMA en de NBB geraadpleegd, in overeenstemming met artikel 31 van de wet van 7 december 2016 tot organisatie van het beroep van en het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren.

Tevens werd op 26 november 2018 een hoorzitting georganiseerd met de vertegenwoordigers van het IBR, tegelijkertijd met een ontmoeting met de vertegenwoordigers van uw instituut [het IAB].

#### **A. Toepassingsgebied van het ontwerp van gemeenschappelijke norm**

**4.** De Hoge Raad stelt vast dat het ontwerp van gemeenschappelijke norm een tweeledig toepassingsgebied heeft :

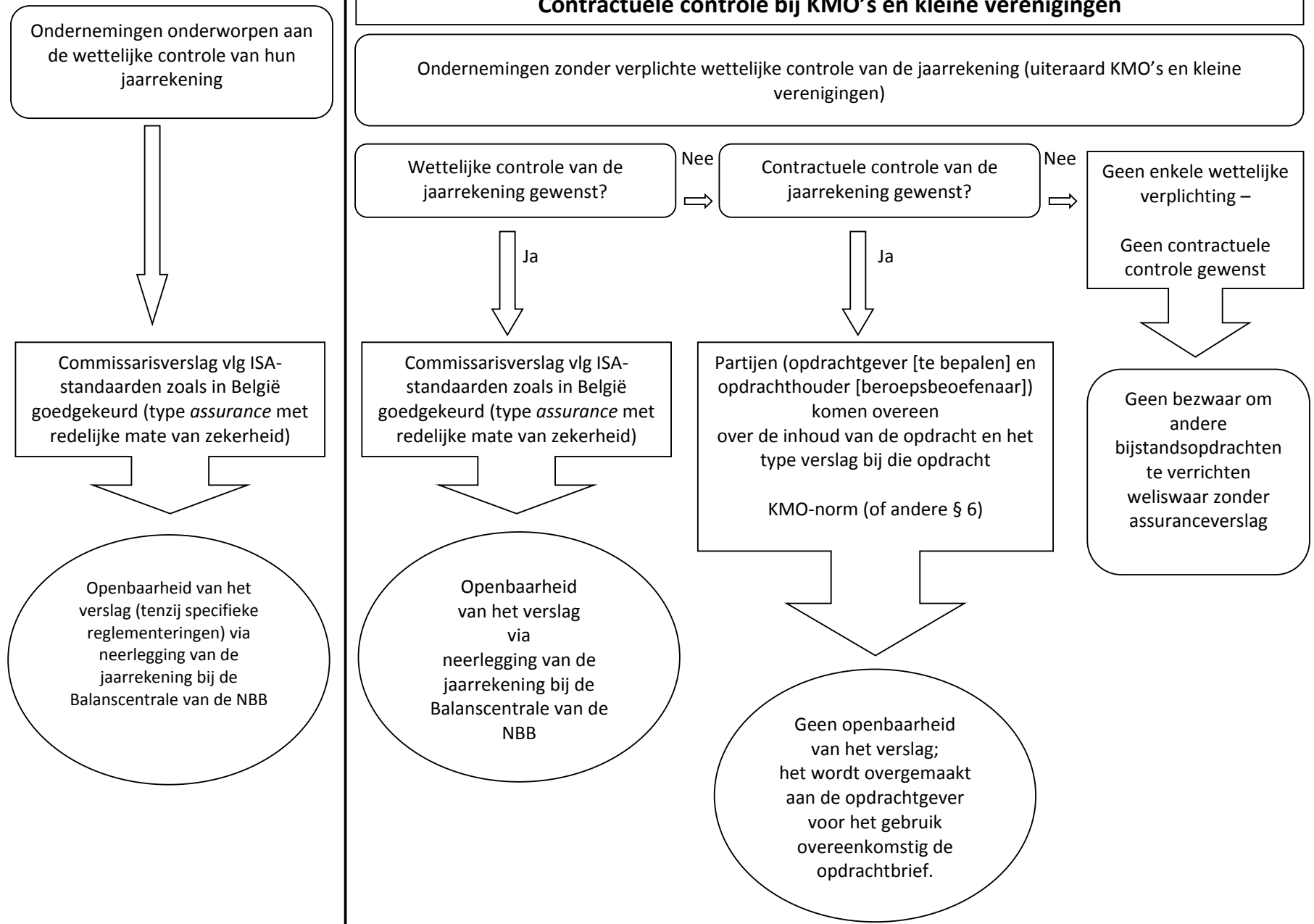
- De contractuele controleopdrachten bij KMO's of kleine verenigingen zonder commissaris;
- De controleopdrachten bij KMO's of kleine verenigingen zonder commissaris maar met rapporteringsplicht, die bij wet enkel aan bedrijfsrevisoren en “externe” accountants worden toegewezen.

De Hoge Raad geeft hierna een schematisch overzicht van de draagwijdte van de voor advies/goedkeuring voorgelegde ontwerpnorm: op de ene pagina voor contractuele opdrachten, op de andere pagina voor opdrachten die bij wet aan de twee voornoemde categorieën van beroepsbeoefenaars worden toegewezen.

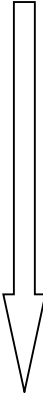
**5.** De Hoge Raad is van oordeel dat de voor advies/goedkeuring voorgelegde norm, *wat de contractuele opdrachten betreft*, een belangrijke stap vooruit is, want op dit ogenblik geldt er voor die opdrachten geen enkele specifieke beroepsnorm. Ook al gaat het om contractuele opdrachten die inhoudelijk tussen de contracterende partijen worden vastgelegd, toch is het nuttig om daarvoor minimale regels in een beroepsnorm vast te leggen.

Zo is ook het feit dat via de voor advies/goedkeuring voorgelegde ontwerpnorm een stel gemeenschappelijke voorschriften wordt aangereikt voor *alle opdrachten die bij wet uitsluitend aan “externe” accountants en bedrijfsrevisoren worden toegewezen*, een even nuttig initiatief. De Hoge Raad is dan ook opgetogen over het normerende initiatief van de instituten in dit verband.

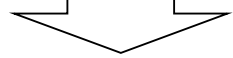
**VOOR ADVIES/GOEDKEURING VOORGELEGD ONTWERP VAN KMO-NORM**  
**Contractuele controle bij KMO's en kleine verenigingen**



Ondernemingen onderworpen aan de wettelijke controle van hun jaarrekening



Commissarisverslag vlg ISA-standaarden zoals in België goedgekeurd (type assurance met redelijke mate van zekerheid)

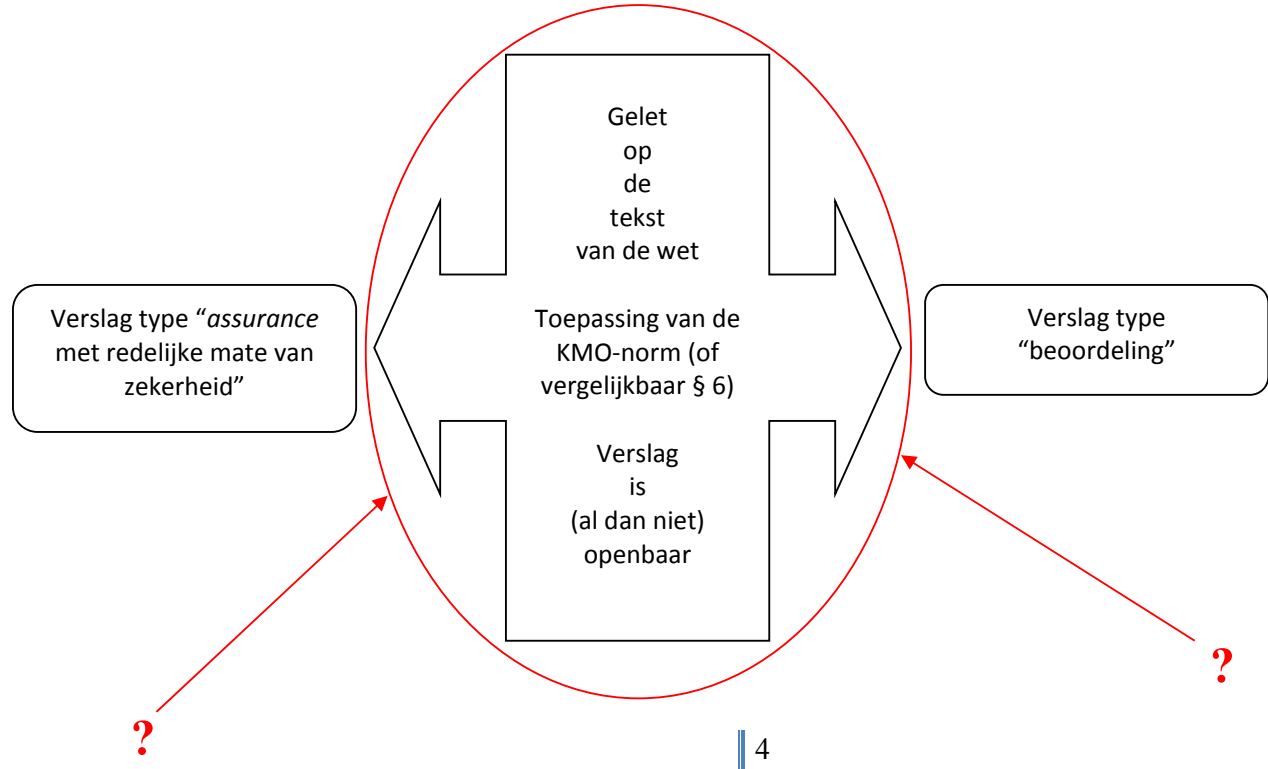


Verslag is (al dan niet) openbaar - afhankelijk van de reglementering

**Voor advies/goedkeuring voorgelegd ontwerp van KMO-norm**  
**Controleopdrachten die bij wet aan bedrijfsrevisoren en "externe" accountants in KMO's en kleine verenigingen worden toegewezen**

Ondernemingen niet onderworpen aan de wettelijke controle van de jaarrekening (uiteeraard KMO's en kleine verenigingen)

Wat zegt de wet ingeval de controleopdracht wordt toevertrouwd aan bedrijfsrevisoren en "externe" accountants in verband met:  
1°) de aard van de opdracht?  
2°) de toepasselijke beroepsnormen?  
3°) de openbaarheid van het verslag?



**6.** De Hoge Raad acht het evenwel onaanvaardbaar dat een normatieve tekst over opdrachten die de wetgever (al dan niet federaal) toewijst, niet de nodige duidelijkheid verschaft om een beroepsbeoefenaar in staat te stellen zijn wettelijke opdracht naar behoren uit te voeren.

De Hoge Raad is van oordeel dat de voor goedkeuring voorgelegde ontwerpnorm manifest onvoldoende rechtszekerheid biedt, waar het gaat om opdrachten die bij wet uitsluitend aan “externe” accountants en bedrijfsrevisoren worden toegewezen.

Voor deze opdrachten kan een beroepsbeoefenaar immers zelf oordelen of hiervoor een verslag type “assurance met redelijke mate van zekerheid” (hoofdstuk 3 van de ontwerpnorm / bijlage 3), dan wel type “beoordeling” (hoofdstuk 4 / bijlage 4) dient te worden afgeleverd.

Hetzelfde geldt voor contractuele opdrachten, waarvan - voor zover de Hoge Raad kan opmaken - de aard kan verschillen in functie van contractueel vastgestelde gegevens, en net als voor wettelijke opdrachten kan er geen sprake van zijn dat een beroepsbeoefenaar zelf beslist wat de draagwijdte is van het verslag dat na afloop van de opdracht wordt afgeleverd. Hier dient te worden gekeken naar de geest van de wet en in functie van het voorgestelde nieuwe normatieve kader moet voor elk geval apart uitgemaakt worden welke de precieze aard van de opdracht is.

**7.** Bij schrijven van 2 mei 2018 zowel aan de Voorzitter van het IBR als aan de Voorzitter van het IAB (waaruit hierna een passus is gelicht) drukte de Hoge Raad zijn bezorgdheid uit over het gebrek aan duidelijkheid in de ontwerpnorm, waarover toen een openbare raadpleging liep:

*“De Hoge Raad heeft [...] op informele wijze de ontwerpnorm onderzocht waarover een openbare raadpleging loopt / die door het IAB voor advies is voorgelegd en wenst – onverminderd eventuele latere commentaar - hierbij meteen aan te dringen op meer duidelijkheid in verband met de exacte werkingssfeer van het toepassingsgebied van de voornoemde ontwerpnorm.*

*In het toepassingsgebied van de ontwerpnorm vallen immers niet alleen de contractuele controleopdrachten bij KMO's, maar ook de “gedeelde wettelijke opdrachten bij KMO's”, waarvan voor de Hoge Raad niet meteen duidelijk is wat die inhouden. Een paar voorbeelden om dit te illustreren, zouden nuttig zijn. De Hoge Raad wenst overigens te kunnen vatten hoever het toepassingsgebied exact reikt”. [vertaling]*

**8.** De Hoge Raad is van oordeel dat de voor advies/goedkeuring voorgelegde ontwerpnorm bezwaarlijk in de huidige versie kan worden gehandhaafd, omdat voor de gedeelde wettelijk voorbehouden opdrachten de rechtszekerheid niet is gewaarborgd.

Op dit vlak moet een duidelijke leidraad worden geboden, zodanig dat eender welke beroepsbeoefenaar voor een bepaalde wettelijke opdracht precies hetzelfde werk verricht.

Zo niet, dreigt een vertekende concurrentie onder de betrokken beroepsbeoefenaars, ongeacht of zij al dan niet tot hetzelfde instituut behoren.

**9.** Gesteld dat de instituten ter zake niet voor een duidelijke leidraad kunnen zorgen, dan stelt de Hoge Raad voor om in een eerste fase de ontwerpnorm tot contractuele opdrachten te beperken, om eventueel achteraf die norm open te trekken naar de wettelijke opdrachten, wanneer het onderzoek in verband met de wettelijke opdrachten is afgerond en de tekst de rechtszekerheid kan waarborgen die men van een beroepsnorm mag verwachten.

Voor de Hoge Raad is dit aspect dermate fundamenteel, dat hij ieder nieuw normvoorstel hierover wenst te onderzoeken vooraleer dit in een definitieve versie wordt gegoten.

### ***B. Toepassingsgebied van het ontwerp van gemeenschappelijke norm en interactie met de bestaande beroepsnormen***

**10.** Paragraaf 2 van de voor advies/goedkeuring voorgelegde ontwerpnorm bepaalt dat die van toepassing is op *“alle aan de accountants en bedrijfsrevisoren gedeelde wettelijk voorbehouden opdrachten (hierna de “gedeelde wettelijk voorbehouden opdrachten”), behoudens indien er een commissaris<sup>2</sup> is; voor zover er voor de uitvoering van deze opdrachten geen bijzondere norm bestaat of ingeval de erop van toepassing zijnde bijzondere norm op dat punt stilzwijgend is.”*

In de huidige stand van het normatief kader zijn er drie gemeenschappelijke normen die betrekking hebben op wettelijke opdrachten die uitsluitend aan “externe” accountants en bedrijfsrevisoren worden toegewezen:

- de norm van 2013 inzake de controle van fusie- en splitsingsverrichtingen van vennootschappen in België;
- de norm van 2002 inzake het verslag op te stellen bij de omzetting van een vennootschap;
- de norm van 2002 inzake de controle bij het voorstel tot ontbinding van vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid.

Bij de ontmoeting/hoorzitting van 26 november 2018 hebben de vertegenwoordigers van beide instituten gewezen op:

- de noodzaak om deze normen te actualiseren, gelet met name op de hervorming van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, enerzijds, en
- het feit dat de KMO-norm een “koepelnorm” is, waarvan bepaalde onderdelen toegevoegd worden aan de bestaande normen voor bepaalde aspecten die hierin niet aan bod komen, anderzijds.

De Hoge Raad dringt aan op meer duidelijkheid omtrent dit aspect in de voor advies/goedkeuring voorgelegde ontwerpnorm, zodanig dat de beroepsbeoefenaars exact de “tijdelijke” dimensie van deze normen (in afwachting van een herziening van de gemeenschappelijke normen) kunnen vatten.

### ***C. Toepassingsgebied van het ontwerp van gemeenschappelijke norm en de mogelijkheid om gelijkwaardige normen te hanteren***

**11.** Paragraaf 6 van de voor advies/goedkeuring voorgelegde ontwerpnorm bepaalt dat de ontwerpnorm *“geen afbreuk [kan] doen aan de contractsvrijheid van de partijen om het toepasselijk*

---

<sup>2</sup> *Onder commissaris wordt verstaan de titularis van een wettelijke controleopdracht zoals gedefinieerd in artikel 16/1 van het Wetboek van vennootschappen of zoals beoogd door de artikelen 17, 37, 53, § 5 van de wet van 27 juni 1921 betreffende de verenigingen zonder winstoogmerk, de stichtingen en de Europese politieke partijen en stichtingen.*

*referentiekader te bepalen, voor zover dit kader alle vereisten bevat van deze norm die minstens gelijk zijn aan deze norm.”*

De Hoge Raad acht deze paragraaf perfect aanvaardbaar wanneer het gaat om *contractuele opdrachten* waarvan de uitvoeringsmodaliteiten onder partijen worden overeengekomen. In een internationale context is het denkbaar dat een onderneming de opdracht wenst te laten uitvoeren op basis van een internationaal normenstelsel (zoals goedgekeurd door de *International Auditing and Assurance Standards Board* (verkort IAASB)) of een buitenlands normenstelsel (US GAAS bij voorbeeld).

Wanneer het daarentegen gaat over *opdrachten naar Belgisch recht*, is het naar het oordeel van de Hoge Raad niet mogelijk om hiervoor een beroepsnorm te hanteren die niet door het Belgische recht is erkend.

Onder “norm die door het Belgische recht is erkend”, dient te worden verstaan, een beroepsnorm die (in het geval van het IAB) voor advies aan de Hoge Raad voor de Economische Beroepen of (in het geval van het IBR) voor goedkeuring aan de Hoge Raad voor de Economische Beroepen en de federale Minister bevoegd voor Economie is voorgelegd.

#### **D. Voorschriften in verband met de onafhankelijkheid van de beroepsbeoefenaar**

**12.** De voorschriften in verband met de onafhankelijkheid van de beroepsbeoefenaar zijn opgenomen in de paragrafen 10 tot en met 23 van de voor advies/goedkeuring voorgelegde ontwerpnorm.

De Hoge Raad is van oordeel dat de onafhankelijkheidsregels in de paragrafen 22 en 23 - die thans voor beroepsbeoefenaars gelden - tot hun kantoor en hun netwerk zouden moeten worden doorgetrokken.

Aangezien beide concepten (“kantoor” en “netwerk”) in bijlage 1 van de ontwerpnorm worden gedefinieerd, lijkt geen andere wijziging van de voorgestelde tekst ingevolge deze uitbreiding noodzakelijk.

#### **E. Voorschriften in verband met de opdrachtbrief**

**13.** Paragraaf 40 van de voor advies/goedkeuring voorgelegde ontwerpnorm bepaalt dat *“de beroepsbeoefenaar [...] de voorbeelden van opdrachtbrieven [zal] gebruiken die door zijn instituut ter beschikking worden gesteld of die voor de betrokken beroepsbeoefenaar, in voorkomend geval, door de Koning per besluit zijn vastgesteld”*.

De Hoge Raad wijst erop dat u [het IAB] op dit ogenblik nog niet beschikt over type-opdrachtbrieven die beantwoorden aan het (nog niet goedgekeurde) koninklijk besluit en dat bedrijfsrevisoren enkel kunnen terugvallen op de type-opdrachtbrieven die wel door het *Informatiecentrum voor het Bedrijfsrevisoraat* (ICCI) maar niet door het IBR zijn gepubliceerd.

De Hoge Raad acht het wenselijk dat beide instituten zich zo snel mogelijk schikken naar deze maatregel in de voor advies/goedkeuring voorgelegde ontwerpnorm, na onderling overleg.

#### ***F. Voorschriften in verband met de bevestigingsbrief***

**14.** De voorschriften in verband met de inhoud van de bevestigingsbrief zijn opgenomen in de paragrafen 66 en 67 van de voor advies/goedkeuring voorgelegde ontwerpnorm.

De Hoge Raad acht het wenselijk dat beide instituten, na onderling overleg, voor hun leden bevestigingsbrieven verkrijgbaar stellen en dat die modellen afgestemd zijn op het “assurance-niveau” van hun opdracht, zodanig dat het onderscheid tussen modellen voor opdrachten met een redelijke mate van zekerheid en die voor beoordelingsopdrachten, duidelijk is.

#### ***G. Voorschriften in verband met de opdrachtplanning***

**15.** De voorschriften in verband met de opdrachtplanning zijn opgenomen in de paragrafen 68 tot en met 71 (voor opdrachten met een redelijke mate van zekerheid) en in paragraaf 125 (voor opdrachten van beoordeling) van de voor advies/voor goedkeuring voorgelegde ontwerpnorm.

**16.** De Hoge Raad wijst erop dat bij de regels in verband met de documentatie, in deel 2 van de ontwerpnorm (paragrafen 42 tot en met 46), geen maatregelen voorkomen met betrekking tot:

- (a) de algemene strategie;
- (b) het werkprogramma; en
- (c) alle belangrijke wijzigingen die tijdens de controleopdracht in de algemene controlestrategie of aan het werkprogramma zijn aangebracht, alsmede de redenen van dergelijke wijzigingen.

De Hoge Raad acht het wenselijk om deze gegevens aan de documentatie, in deel 2 van de ontwerpnorm, toe te voegen (bij voorbeeld onder paragraaf 43).

**17.** De Hoge Raad stelt bovendien vast dat bij de regels in verband met de opdrachtplanning, nergens de aandacht van beroepsbeoefenaars op de specifieke aard van niet-recurrente opdrachten wordt gevestigd, wat zeker moet gebeuren.

De Hoge Raad acht het wenselijk om paragraaf 70 van de voor advies/goedkeuring voorgelegde ontwerpnorm in die zin aan te vullen.

#### ***H. Opdrachten van beoordeling op grond van een wettekst***

**18.** Deel vier van de voor advies/goedkeuring voorgelegde ontwerpnorm handelt in het bijzonder over opdrachten van beoordeling die op grond van wetsbepalingen door “externe” accountants en bedrijfsrevisoren moeten worden uitgevoerd.

De Hoge Raad stelt vast dat dit vierde deel van de norm in zeer ruime mate aansluit bij de “ISRE 2400”-standaard gepubliceerd door IAASB. Hij verbaast zich over het gebrek aan specifieke voorschriften voor opdrachten op grond van een wetsbepaling, in tegenstelling tot de “ISRE 2400”-standaard die hieraan verschillende paragrafen (§§ 33-35) wijdt.



De Hoge Raad acht het wenselijk om in de gemeenschappelijke KMO-norm specifieke regels op te nemen voor opdrachten met een verslag type “beoordeling”, op grond van een wettelijke verplichting, teneinde de beroepsbeoefenaars attent te maken op de specifieke aard van dergelijke opdrachten.

#### ***I. Rapporteringstypologie voor beroepsbeoefenaars***

**19.** De paragrafen 116 (controleopdrachten met een redelijke mate van zekerheid) en 143 tot en met 145 (beoordelingsopdrachten met beperkte mate van zekerheid) bepalen dat de beroepsbeoefenaars na afloop van hun opdracht, een “niet-aangepast(e) oordeel/conclusie” (zonder voorbehoud) of een “aangepast(e) oordeel/conclusie” (met voorbehoud, afkeurend(e) of onthoudend(e) oordeel/conclusie) formuleren.

De Hoge Raad wijst erop dat de uitdrukkingen “aangepast”/“niet-aangepast” weliswaar gangbare termen zijn in de internationale standaarden en voor beroepsbeoefenaars verstaanbaar, maar geenszins in het Belgische recht zijn erkend.

Het Belgische recht kent alleen verslagen met een verklaring/conclusie zonder voorbehoud, met voorbehoud, met afkeurende of onthoudende verklaring/conclusie.

De Hoge Raad acht het daarom wenselijk die verwijzingen naar (niet-)aangepast(e) oordeel/conclusie hetzij te schrappen, hetzij in de norm duidelijk aan te geven dat die terminologie is vastgesteld door de *International Auditing and Assurance Standards Board* (verkort IAASB) en enkel voor zover nodig voor de norm worden gehanteerd.

#### ***J. Inhoud van het verslag – Assurance met een redelijke mate van zekerheid***

**20.** De leden van de Hoge Raad hebben kennis genomen van het voorbeeldverslag in bijlage 3 van de voor advies/goedkeuring voorgelegde ontwerpnorm.

De leden van de Hoge Raad dringen aan op de grootste omzichtigheid, om elke verwarring te vermijden met de verslagen die bedrijfsrevisoren als commissaris publiceren.

Voor de bestemming van een dergelijk verslag is het immers niet eenvoudig om een duidelijk beeld te krijgen van de werkzaamheden van de beroepsbeoefenaar en het aan dit verslag gekoppelde zekerheidsniveau.

**21.** In dit perspectief zien de leden van de Hoge Raad vier sleutelgegevens die in het verslag (zouden) moeten worden opgenomen en de nodige aandacht vereisen:

- wat is het doel en de context van de opdracht;
- voor wie is het verslag finaal bestemd;
- welk normenstelsel hanteert de beroepsbeoefenaar;
- welk type verslag levert hij af.

**22.** Naar het oordeel van de leden van de Hoge Raad zijn de laatste twee punten, namelijk het normenstelsel dat de beroepsbeoefenaar hanteert en het type verslag, in het verslag zelf (voor wat betreft het normenstelsel) of in de titel daarvan (voor wat betreft het type verslag) terug te vinden.

Wat daarentegen de twee andere gegevens betreft, met name het doel en de context van de opdracht, enerzijds, en de uiteindelijke bestemming van het verslag, anderzijds, zijn de leden van de Hoge Raad niet overtuigd.

De Hoge Raad acht een duidelijke omschrijving wenselijk van het doel van de opdracht (heeft de opdracht betrekking op de jaarrekening in haar geheel of op bepaalde financiële overzichten en, in dat geval, op welk(e) financiële overzicht(en)) en de context hiervan (wettelijk kader of specifiek project in geval van een contractuele opdracht) maar ook voor wie het verslag finaal bestemd is (het wordt afgeleverd aan het bestuursorgaan, zoals de titel aangeeft, maar voor wie is het bestemd?).

Daarom dringt de Hoge Raad erop aan dat een alinea wordt toegevoegd (tussen de eerste en de tweede, bij voorbeeld) waarin duidelijk wordt aangegeven welke de inhoud van de contractuele of wettelijke opdracht is en waarvoor het afgeleverde verslag mag worden gebruikt.

Een andere mogelijke oplossing is de opdrachtbrief als bijlage bij het verslag voegen.

Ingeval de opdrachtbrief bij het verslag wordt gevoegd, dan zou dit wel in de ontwerpnorm moeten bepaald worden of, zo niet, tussen partijen in de opdrachtbrief worden overeengekomen.

#### ***K. Inhoud van het verslag – Beoordeling***

**23.** De leden van de Hoge Raad hebben kennis genomen van het modelverslag in bijlage 4 van de voor advies/goedkeuring voorgelegde ontwerpnorm.

**24.** Voor de inhoud van dit verslag verwijzen de leden van de Hoge Raad naar de paragrafen 21 en 22 van onderhavig advies.

Specifiek in verband met het type verslag na afloop van een opdracht van beoordeling, vraagt de Hoge Raad zich bovendien af wat de relevantie is van de laatste zin van de derde alinea ("*Bijgevolg brengen wij geen oordeel tot uitdrukking*").

Volgens de leden van de Hoge Raad wordt in de derde alinea duidelijk aangegeven dat het niet gaat om een "*assurance*"-opdracht met een redelijke mate van zekerheid, maar wel degelijk om een beoordeling. Door toevoeging van die zin ("*Bijgevolg brengen wij geen oordeel tot uitdrukking*") veroorzaakt ambiguïteit, ten koste van de duidelijkheid en draagwijdte van het verslag. De Hoge Raad acht het daarom wenselijk die zin te schrappen.

---