

### **3.4. Gebruikmaken van de werkzaamheden van deskundigen (6 september 1996)<sup>86</sup>**

#### **1. Inleiding**

1.1.<em>In toepassing van paragraaf 2.5. van de algemene controlenormen, heeft deze aanbeveling ten doel grondslagen vast te stellen en aanwijzingen te geven omtrent het gebruik maken van de werkzaamheden van deskundigen als bewijskrachtig materiaal ten behoeve van de controle.

1.2.<em>Indien de revisor gebruik maakt van de werkzaamheden van een deskundige dient hij toereikend bewijskrachtig materiaal te verkrijgen om te kunnen vaststellen dat dergelijke werkzaamheden toereikend zijn voor zijn controle- doelstellingen.

1.3.<em>Onder “deskundige” wordt verstaan een persoon of onderneming die over specifieke vaardigheden, kennis en ervaring beschikt op een ander deskundigheidsgebied dan accountancy en controle.

1.4.<em>Op grond van zijn opleiding en ervaring beschikt de revisor over kennis van zaken omtrent het bedrijfsgebeuren in het algemeen. Van de revisor wordt niet verwacht dat hij de deskundigheid bezit van iemand die opgeleid of bevoegd is tot het uitoefenen van een ander beroep zoals dat van een actuaaris of een burgerlijk ingenieur.

1.5.<em>Een deskundige kan:

- a) zijn opdracht hebben verkregen van de onderneming;
- b) zijn opdracht hebben verkregen van de bedrijfsrevisor;
- c) in dienst zijn van de onderneming; of
- d) in dienst zijn van de bedrijfsrevisor.

In de situatie dat de bedrijfsrevisor gebruik maakt van de werkzaamheden van een deskundige die bij hem in dienst is, wordt van die werkzaamheden gebruik gemaakt in de hoedanigheid van deskundige en niet als assistent in de controle. In deze situaties zal de bedrijfsrevisor relevante procedures toepassen aangaande de uit te voeren werkzaamheden en de bevindingen van een deskundige maar zal hij het in het algemeen niet nodig achten om voor elke opdracht de vaardigheden en bekwaamheid van de werknemer vast te stellen.

---

<sup>86</sup> Deze aanbeveling heeft voorwerp uitgemaakt van een Advies Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisorat en de Accountancy d.d. 23 mei 1996, Jaarverslag HREB, 1996, p. 27.

## **2. Overwegingen om gebruik te maken van de werkzaamheden van een deskundige**

2.1. Tijdens de uitvoering van de controle kan het voor de bedrijfsrevisor nodig zijn om, in samenwerking met de onderneming of zelfstandig, bewijskrachtig materiaal te verkrijgen in de vorm van een verklaring, een oordeel, een waardebeoordeling of een mening van een deskundige. Voorbeelden hiervan zijn:

- het bepalen van de waarde van activa zoals gebouwen en terreinen, machines en installaties, kunstwerken en edelstenen;
- het vaststellen van de hoeveelheden en de kwaliteit van activa zoals opgeslagen bulkvoorraden delfstoffen, olie en andere delfstoffenreserves, en de resterende levensduur van machines en installaties;
- het vaststellen van bedragen waarvoor speciale technieken of methoden moeten worden toegepast, zoals actuariële berekeningen;
- het bepalen van de graad van afwerking van werken in uitvoering;
- juridische adviezen omtrent de interpretatie van overeenkomsten, wetgeving en reglementering.

2.2. Bij het bepalen of er gebruik gemaakt moet worden van de werkzaamheden van deskundigen overweegt de bedrijfsrevisor:

- a) het materieel belang van de desbetreffende elementen in het geheel van de jaarrekening;
- b) het risico van een onjuiste weergave gezien de aard en de complexiteit van de desbetreffende materie; en
- c) de hoeveelheid en kwaliteit van ander beschikbaar bewijskrachtig materiaal.

## **3. Bekwaamheid en objectiviteit van de deskundige**

3.1. Indien de bedrijfsrevisor wenst gebruik te maken van de werkzaamheden van een deskundige, dient hij de professionele bekwaamheid van de deskundige te beoordelen. Daartoe gaat de bedrijfsrevisor na of de deskundige:

- a) een officieel diploma of een professionele erkenning of vergunning heeft, afgegeven door, dan wel lid is van een erkende beroepsorganisatie; en
- b) ervaring en goede naam heeft op het gebied waarop de bedrijfsrevisor bewijskrachtig materiaal nodig heeft.

3.2. De bedrijfsrevisor dient de objectiviteit van de deskundige te beoordelen.

Het risico dat de deskundige niet geheel objectief is, neemt toe indien deze:

- a) in dienst van de onderneming is, of
- b) op een andere wijze verbonden is met de onderneming, zoals het financieel afhankelijk zijn van of het hebben van een financieel belang in de onderneming.

3.3. Als de bedrijfsrevisor geen voldoende zekerheid heeft over de bekwaamheid of de objectiviteit van de deskundige, zal hij zijn bedenkingen dienaangaande moeten bespreken met de leiding van de onderneming en beoordelen in welke mate de werkzaamheden van de deskundige een bewijskrachtige waarde heeft. Voorgaande kan ertoe leiden dat de bedrijfsrevisor aanvullende controlewerkzaamheden zal moeten verrichten dan wel een andere deskundige zal inschakelen (rekening houdend met de in paragraaf 2.2. genoemde aspecten).

#### **4. Reikwijdte van de opdracht van de deskundige**

4.1. De bedrijfsrevisor dient toereikend bewijskrachtig materiaal te verkrijgen om te kunnen vaststellen dat de door de deskundige uit te voeren werkzaamheden voldoende zijn voor zijn controle.

Het bewijskrachtig materiaal kan worden verkregen door beoordeling van de opdrachtomschrijving die veelal schriftelijk door de onderneming aan de deskundige is voorgelegd. Dergelijke omschrijving kan betrekking hebben op bijvoorbeeld:

- de doelstelling en reikwijdte van diens werkzaamheden;
- de opgave van de specifieke elementen die de bedrijfsrevisor in het rapport van de deskundige verwerkt wil zien;
- het gebruik dat de bedrijfsrevisor wenst te maken van de werkzaamheden van de deskundige met inbegrip van de gebeurlijke vermelding van de identiteit en aard van de tussenkomst van de deskundige;
- de mate waarin de deskundige toegang heeft tot documenten en bestanden van de te controleren onderneming;
- in voorkomend geval, verduidelijking betreffende de relatie tussen de deskundige en de onderneming;
- het vertrouwelijk karakter van de informatie van de onderneming;
- informatie inzake de uitgangspunten en methoden die de deskundige verwacht wordt toe te passen en gebeurlijk de consistente toepassing in vergelijking met voorgaande periodes;
- de procedure voor overleg tussen de deskundige, de onderneming en de bedrijfsrevisor;
- de wijze waarop de deskundige zijn werkzaamheden zal documenteren en ter beschikking stellen van de bedrijfsrevisor.

In geval voorgaande punten niet schriftelijk zijn vastgelegd, kan de bedrijfsrevisor het nodig achten om met toestemming van de onderneming rechtstreeks met de deskundige in contact te treden om in dit verband de nodige informatie te verkrijgen.

In geval de deskundige rechtstreeks en met voorafgaand schriftelijk akkoord van de onderneming, zijn opdracht krijgt van de bedrijfsrevisor, zal deze laatste ervoor zorgen dat een opdrachtbrief wordt opgesteld. Dit document zal, voorzover van toepassing, de punten vermeld onder 4.1. bevatten. Bij gebrek aan voorafgaand schriftelijk akkoord van de onderneming, zal de revisor de kost van de deskundige niet kunnen laten

dragen door de onderneming.

## **5. Beoordeling van de werkzaamheden van de deskundige**

5.1.<em>De bedrijfsrevisor dient te beoordelen of de werkzaamheden van de deskundige toereikend zijn om als bewijskrachtig materiaal voor de desbetreffende bewering te kunnen dienen. Dit omvat de beoordeling of de essentie van zijn bevindingen overeenstemt met de jaarrekening of andere financiële informatie gecontroleerd door de bedrijfsrevisor, rekening houdend met de:

- gebruikte basisgegevens;
- toegepaste uitgangspunten en methoden en de consistente toepassing in vergelijking met voorgaande periodes;
- conclusies van de werkzaamheden van de deskundige in het licht van de algemene kennis die de bedrijfsrevisor bezit van de onderneming en de bevindingen van andere controlewerkzaamheden.

5.2.<em>Om te kunnen beoordelen of de deskundige in de gegeven omstandigheden de juiste basisgegevens heeft gebruikt, zal de bedrijfsrevisor:

- a) inlichtingen vragen i.v.m. de manier waarop de deskundige zijn werkzaamheden heeft verricht om vast te stellen of de basisgegevens voldoende, relevant en betrouwbaar zijn; en
- b) de gegevens die door de deskundige zijn gebruikt beoordelen of controleren.

5.3.<em>De toereikendheid, de aanvaardbaarheid en de toepassing van de uitgangspunten en methoden is de verantwoordelijkheid van de deskundige. De bedrijfsrevisor bezit niet dezelfde deskundigheid en is derhalve niet altijd in staat om de uitgangspunten en methoden van de deskundige in vraag te stellen. De bedrijfsrevisor zal echter wel inzicht moeten verwerven in de gebruikte uitgangspunten en methoden. Hij moet ook beoordelen of deze toereikend en aanvaardbaar zijn van zijn kennis van de onderneming en het resultaat van andere controlewerkzaamheden.

5.4.<em>Indien de conclusies van de werkzaamheden van de deskundige geen toereikend bewijskrachtig materiaal verschaffen of de conclusies niet consistent zijn met andere informatie, kan de bedrijfsrevisor ondermeer beslissen overleg te plegen met de onderneming en de deskundige, aanvullende werkzaamheden uit te voeren met inbegrip van de aanstelling van een andere deskundige of opmerkingen te maken in zijn verslag.

## **6. Verwijzing naar de deskundige in het verslag van de bedrijfsrevisor**

6.1.<em>Indien de bedrijfsrevisor een goedkeurende verklaring verstrekt zal hij, zonder afbreuk te doen aan paragraaf 2.4. van de norm met betrekking tot de controle

van inbreng in natura en quasi-inbreng, geen melding maken van het gebruik van de werkzaamheden van de deskundige. Een dergelijke mededeling zou ten onrechte kunnen opgevat worden als een voorbehoud of als een gedeelde verantwoordelijkheid, terwijl geen van beide bedoeld is.

6.2. Indien de bedrijfsrevisor, op grond van de conclusies van de werkzaamheden van de deskundige, besluit tot het verstrekken van een andere dan goedkeurende verklaring, kan het in sommige situaties gewenst zijn bij verwoording van zijn voorbehoud te verwijzen naar de conclusies van de deskundige (met vermelding van de identiteit van de deskundige en de aard van zijn werkzaamheden). In deze omstandigheden zal de bedrijfsrevisor toestemming vragen aan de deskundige om een dergelijke verwijzing te mogen maken. Indien de toestemming wordt geweigerd en de bedrijfsrevisor van mening is dat een verwijzing noodzakelijk is, zal hij zo nodig juridisch advies vragen.

### **3.5. Controle van de voorraadopname (8 juni 1990)<sup>87</sup>**

#### **1. Inleiding**

Volgens paragraaf 2.5. van de algemene controlenormen moet “de bedrijfsrevisor voldoende bewijskrachtig controle materiaal verzamelen dat zijn tot uitdrukking gebrachte mening ten aanzien van de jaarrekening kan staven”. Tot de voornaamste technieken die de revisor doelmatig kan aanwenden behoort ook het nazicht van door anderen uitgevoerde procedures, b.v. de fysische voorraadopname.

Onderhavige aanbeveling beoogt de procedures van de bedrijfsrevisor toe te lichten voor het nazicht van de fysische voorraadopname wanneer dit nazicht in toepassing van de algemene controlenormen noodzakelijk blijkt voor zijn verklaring over het getrouwe beeld<sup>88</sup>.

#### **2. Principes**

2.1. “Elke onderneming verricht, omzichtig en te goeder trouw, ten minste eens per jaar de nodige opnemingen, verificaties, onderzoeken en waarderings om op een door haar gekozen datum de inventaris op te maken van al haar bezittingen, vorderingen, schulden en verplichtingen van welke aard ook, die betrekking hebben op haar bedrijf, en van de eigen middelen daaraan verstrekt.” (cf. art. 9, § 1 Boekhoudwet 17 juli 1975 en art. 92, § 1 W. Venn.).

De gegevens die het voorwerp kunnen uitmaken van een fysisch nazicht naar

---

<sup>87</sup> Deze aanbeveling heeft voorwerp uitgemaakt van een advies Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat d.d. 8 maart 1990, Jaarverslag HREB, 1989-1991, niet genummerd.

<sup>88</sup> Onderhavige aanbeveling steunt op IFAC ISA 501 “Audit evidence-Additional considerations for specific items” Part A: Attendance at Physical Inventory Counting.