

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.

aanleiding van de inventarisatiewerkzaamheden zijn legio. Naast een nazicht van de voorraden *stricto sensu*, of die zich nu binnen de onderneming bevinden dan wel in consignatie gegeven zijn, zal ook inventarisering nodig zijn voor de materiële of financiële vaste activa, de handelsvorderingen (handelspapier), thesauriebeleggingen en beschikbare waarden.

In onderhavige aanbeveling staan we enkel stil bij de problematiek van het nazicht bij de inventaris van de voorraden. Het fysisch nazicht van de overige rubrieken van de jaarrekening zal volgens specifieke procedures verlopen, rekening houdend met hun belangrijkheid.

2.2.<em>De bedrijfsrevisor staat niet in voor de voorraadopname. Dit is de uitsluitende verantwoordelijkheid van de directie van de onderneming. De revisor dient zich ervan te vergewissen dat deze haar verantwoordelijkheid opneemt door de instelling van de nodige procedures qua telling of fysische controle van de voorraad.

De fysische opname kan worden uitgevoerd aan de hand van een integrale telling van alle elementen van de voorraad op een bepaalde datum of gespreid over het boekjaar volgens de zogenaamde partieel roulerende inventarisatiemethode.

2.3.<em>De controle van de jaarrekening omvat een aangepast onderzoek van alle aspecten van de voorraad, rekening houdend met hun belangrijkheid. Het bewijskrachtig materiaal dat aangebracht wordt door de persoonlijke vaststellingen van de revisor is normaliter meer betrouwbaar dan interne bescheiden (cf. § 2.5.1. van de algemene controlenormen). De aanwezigheid van de revisor en/of van zijn medewerkers tijdens de fysische voorraadopname is dan ook de beste manier om zich te vergewissen van het fysische bestaan en de staat van de voorraad die in de jaarrekening is opgenomen. Indien de voorraden voor de jaarrekening van relevant belang zijn, zal de bedrijfsrevisor de voorraadopname bijwonen. Een ex- post uitgevoerde fysische controle is evenwel mogelijk indien de administratieve organisatie voldoende waarborgen biedt om de mutaties tussen datum van voorraadopname en de datum van controletelling te verantwoorden. Deze verantwoording zal moeilijker worden naarmate beide voornoemde data verder van elkaar verwijderd zijn. In beide gevallen dienen evenwel steeds de procedures inzake voorraadopname te worden beoordeeld.

Het bijwonen van de fysische voorraadopname levert niet noodzakelijk voldoende bewijsmateriaal op ten aanzien van de voorraadposten. Meestal zal er een beroep moeten gedaan worden op andere controles ter bevestiging van het eigendomsrecht op een goed en ter verantwoording van de toegekende waardering.

### 3. Organisatie van de controle

3.1. Teneinde zijn controle zo efficiënt mogelijk te organiseren dient de revisor vooraf inlichtingen in te winnen, met name betreffende:

- de aard van de voorraden die moeten worden onderzocht;
- het bestaan en de degelijkheid van een voorraadboekhouding, al dan niet opgenomen in de algemene boekhouding;
- de plaats waar de voorraden zijn opgeslagen: met name in de onderneming, op de werf, in depot, in consignatie, in transit;
- het fysische voorraadbeheer, inzonderheid de administratie van inkomende en uitgaande goederen;
- het relatieve belang en de risico's die aan elke categorie van voorraden verbonden zijn.

3.2. Jaarlijks zal de revisor beslissen over de noodzaak zijn controleprogramma aan te passen in functie van het relatieve belang van elke post van de inventaris en van zijn beoordeling over het systeem van interne controle met betrekking tot die onderscheiden posten.

Voor zover het nodig blijkt te observeren op welke wijze de onderneming overgaat tot de telling van de voorraden, moet de revisor alle nuttige inlichtingen inwinnen i.v.m. de datum of data die de onderneming voor het opmaken van de voorraadjijsten vooropstelt. Hij zal uitmaken welke voorraadopname hijzelf en/of zijn medewerkers zullen bijwonen: per einde boekjaar, op een ander tijdstip of op gespreide tijdstippen wanneer de onderneming een partieel roulerende inventarisatie toepast.

Indien de voorraden opgeslagen buiten de onderneming een relevant belang hebben, zal hij de contractuele aansprakelijkheid van de deponhouder natrekken om eventueel in functie daarvan zijn solvabiliteit te beoordelen. Bij gebrek aan contractuele aansprakelijkheid gelden dezelfde regels als waren de voorraden aanwezig bij de onderneming zelf. Bij aanwezigheid van een voldoende contractuele aansprakelijkheid, dient een bevestiging van de aanwezige voorraad te worden gevraagd.

3.3. Indien de voorraadopname zich situeert vóór de datum waarop het boekjaar wordt afgesloten, dient de revisor de bestaande administratieve organisatie te beoordelen om na te gaan of hij op geldige wijze kan steunen op zijn uitgevoerde fysische voorraadcontrole ter verificatie van de betrokken rubrieken van de jaarrekening.

3.4. Alvorens tot fysische voorraadopname over te gaan zal de revisor beoordelen of een aantal betekenisvolle elementen van de voorraden van die aard zijn dat de bijstand van een externe deskundige of interne deskundige van de onderneming vereist is om hem te helpen bij de controle van moeilijk te kwantificeren of te identificeren hoeveelheden. Om de aard of de kwaliteit van de voorraden te bepalen, zal hij

onderzoeken of het aangewezen is eventueel steekproeven door te voeren met het oog op analyse door een deskundige, bij voorkeur extern aan de onderneming. Het beroep op een deskundige komt tot stand onder de verantwoordelijkheid van de revisor. De kosten zullen geacht worden begrepen te zijn in de honoraria van de commissaris, vastgesteld door de algemene vergadering, behoudens andersluidende overeenkomst.

#### **4. Onderrichtingen betreffende de voorraadopname**

4.1.<em>Voor de voorraadopname moet de revisor de organisatie ervan onderzoeken evenals de onderrichtingen van de directie. Indien de voorbereiding door en de onderrichtingen van de directie niet bevredigend zijn, vooral in die gevallen waar de onderneming over belangrijke of complexe voorraden beschikt, kan de revisor besluiten dat geen bevredigende inventaris kan bekomen worden. Hij moet de directie daarvan op de hoogte brengen en pogen een oplossing te vinden voor de vastgestelde tekortkomingen.

4.2.<em>Bij de organisatie van de inventarisprocedures zal een bijzondere aandacht uitgaan naar de onderrichtingen m.b.t. volgende punten:

- de lijst van de plaatsen waar de voorraden zijn opgeslagen;
- de opstapeling en de markering van de voorraad, die het opmaken van de lijst moet vergemakkelijken en die het risico van vergissingen, dubbelstellingen of weglatingen moet verkleinen;
- de precisering van de methode voor de telling in functie van de aard van de goederen;
- de beperking van de beweging van de voorraad gedurende de telling, vooral indien de gelijktijdigheid van de telling op verschillende plaatsen niet kan verzekerd worden of onmogelijk is;
- de samenstelling van de telploegen en de verdeling van de taken in functie van de lokalisatie;
- de identificering van de vervallen of verouderde goederen, afval en overschot;
- de afscheiding van de voorraden die toebehoren aan derden (goederen in depot of consignatie, bijzonder probleem van leeggoed en verpakking);
- de numerieke controle op inventarisborderellen;
- de identificering van de laatste (afgesloten periode) en de eerste (volgende periode) ontvangst- en verzendingsnota's teneinde te kunnen nagaan dat de fysische en boekhoudkundige bewegingen van de voorraad werden geboekt in het desbetreffende boekjaar (test op de scheiding van boekjaren of cut-off).

## 5. Waarneming van de voorraadopname

5.1.<em>De revisor vergewist zich ervan dat de procedures van de onderneming en de interne controles die voor de voorraadopname werden gepland daadwerkelijk worden toegepast:

- door een fysieke waarneming van het verloop van de inventarisprocedures;
- door een waarneming van de optekening van de tellingen op de inventarisborderellen;
- door zelf tellingen uit te voeren die hij dan vergelijkt met zijn nota's en de hoeveelheden vermeld op de inventarisborderellen.

5.2.<em>De omvang van de steekproeven die de revisor zal houden met betrekking tot de waarnemingen en de tellingen hangt af van de degelijkheid van de organisatie van de voorraadopname en ook van het bestaan en de degelijkheid van de voorraadboekhouding. Wanneer vergissingen of zwakke punten worden vastgesteld, zal de revisor verdergaande controles doorvoeren.

5.3.<em>Wanneer hij de voorraadopname bijwoont, zal de revisor zich ervan vergewissen dat de onderneming op een behoorlijke wijze de voorraadbewegingen tijdens de telverrichtingen verwerkt. Hij identificeert de elementen in transit of deze die het voorwerp uitmaken van recente bewegingen. Dit is vereist in het kader van de controle op het beginsel van de scheiding van de boekjaren.

5.4.<em>Wanneer de voorraad relatief kleine hoeveelheden van voorwerpen met een grote waarde bevat, heeft de revisor er alle belang bij een integrale telling van deze voorwerpen door te voeren.

5.5.<em>Met het oog op een latere controle van de waarderingen, is het van belang o.a. te informeren naar de fysieke staat van de voorraden, hun ouderdom, de rotatie, het bestaan van teruggestuurde goederen, vervaldata enz. Deze informatie kan bekomen worden door directe waarneming en door magazijniers en andere personen verantwoordelijk voor de voorraad of het productieproces te bevragen.

5.6.<em>Teneinde zich ervan te vergewissen inzake het eigendomsrecht van de goederen in voorraad, moet nagegaan worden of maatregelen werden getroffen om die goederen te identificeren die in consignatie zijn of die het voorwerp uitmaken van een warrantage. De identificatieverrichtingen zullen eigen zijn aan de aard van de bedrijvigheid van de onderneming. In bepaalde sectoren zal er een fysieke scheiding zijn, en in andere zal de controle via de administratie lopen.

5.7.<em>Indien de revisor geen genoegen kan nemen met het verloop van de voorraadopname, dient hij de directie daarvan op de hoogte te brengen. Hij zal dan moeten overwegen of er andere schikkingen kunnen worden getroffen met het oog op een betrouwbare voorraadopname, eventueel een nieuwe volledige of gedeeltelijke telling van de voorraden.

## **6. Partieel roulerende inventarisatie**

6.1.<em>Het gebeurt dat ondernemingen partieel roulerende inventarissen opmaken in de loop van het boekjaar. Dergelijke procedure is aanvaardbaar indien de onderneming over een voldoende betrouwbaar systeem van permanente inventaris beschikt dat het bestaan van de voorraden per einde boekjaar kan rechtvaardigen. De revisor zal het bestaan van zo'n stelsel natrekken, om op basis van de fysische voorraadopname in de loop van het boekjaar, de betrouwbaarheid na te gaan van de hoeveelheden die als basis zullen dienen voor de waardering van de voorraden in de jaarrekening.

6.2.<em>De revisor zal op gepaste wijze zijn aanwezigheid bij de telling in de loop van het boekjaar organiseren, met oog voor de hierboven omschreven beginselen die gelden voor elke vorm van voorraadcontrole. Inzonderheid zal hij zich ervan vergewissen dat:

- het programma voor de telling van de voorraad volledig is zodat alle voorraden ten minste één keer worden geteld en voor de elementen met waarde, liefst verschillende keren;
- de voorraaditems die voor de controle werden geselecteerd duidelijk in de voorraadboekhouding kunnen worden geïdentificeerd en fysisch kunnen worden onderscheiden van de niet geselecteerde items;
- de voorraadboekhouding systematisch wordt verbeterd om rekening te houden met de inventarisverschillen.

6.3.<em>Indien de revisor vaststelt dat de toepassing van het stelsel van de partieel roulerende inventarisatie niet bevredigend is, zal hij de directie aanbevelen daaraan voor het einde van het boekjaar te verhelpen. De eventuele maatregelen ter correctie mogen zich niet beperken tot de verschillen, maar moeten ook de oorzaak raken. Daarenboven zal hij zich beraden over de controleprocedures voor de voorraad die zich zowel aan de onderneming als aan hemzelf zullen opdringen op het einde van het boekjaar.

## **7. Werkdocumenten**

7.1.<em>De wijze waarop alle belangrijke en relevante aspecten van de op te nemen voorraden worden behandeld, zal door de revisor worden waargenomen en genoteerd. Hij zal de mogelijke invloed van elk van die gegevens op het bedrag van de voorraden in de jaarrekening inschatten, met het oog op het bepalen van relevante controlestappen.

7.2.<em>De revisor legt over de waarnemingen en de controles die hij heeft verricht bij de voorraadopname werkpapieren aan. Hij zal in zijn werkdoos nota houden van zijn werk ter gelegenheid van de voorraadopname, in het bijzonder van de informatie over de waargenomen tellingen, van de gecontroleerde elementen van de voorraad, van de ingevulde controlelijsten, de vastgestelde lacunes en van alle andere informatie die achteraf nog van nut kan zijn. Er dient te worden vermeden controlesporen van

fysische telling van voorraden op de documenten in de onderneming achter te laten.

7.3.<em>Die documenten bevatten o.a. inlichtingen i.v.m.:

- de numerieke volgorde van de inventarisborderellen, om er zich van te vergewissen dat met alle borderellen rekening werd gehouden;
- een volledige of gedeeltelijke kopie van de inventarisborderellen die worden vergeleken met de eindafrekening van de voorraden die is aangewend voor de voorbereiding van de jaarrekening; zo kunnen wijzigingen op de borderellen, tussen de periode van de tellingen en de datum van opstelling van de jaarrekening worden opgespoord;
- de gegevens die nuttig kunnen zijn voor een later nazicht van de scheiding der boekjaren;
- de voorraden die eigendom zijn van derden, b.v. voorraden in consignatie of toebehorend aan klanten, dit om later controles te kunnen uitoefenen;
- de gegevens die verband houden met de voorraadwaardering, b.v. de traag roterende, beschadigde of moeilijk verhandelbare voorraden, de vorderingsstaat van de werken in uitvoering enz.;
- de specifieke vaststellingen i.v.m. het aanwenden van een partieel roulerende inventarisatie door de onderneming.

## **8. Besluiten van de controles**

8.1.<em>Wanneer de bedrijfsrevisor onvolkomenheden heeft vastgesteld bij de voorraadopname en deze onvolkomenheden aanleiding zouden kunnen geven tot het opnemen van voorbeholden in zijn verslag, zal hij de leiding zonder verwijl hiervan schriftelijk inlichten. In voorkomend geval, zal hij een voorstel formuleren van de te nemen maatregelen.

8.2.<em>Indien het om daadwerkelijke onvolkomenheden gaat die niet noodzakelijk tot een voorbehoud aanleiding moeten geven, daar de revisor aanvullende controlewerkzaamheden of alternatieve controles heeft kunnen ten uitvoer leggen, zullen deze onvolkomenheden ter kennis gebracht worden van de ondernemingsleiding en dit eventueel bij het beëindigen van de controlewerkzaamheden.