

3.7. Steekproeven in de controle (6 september 1996)⁹¹

1. Inleiding

Luidens paragraaf 2.3.3. van de algemene controlenormen is het logische gevolg van de volkomen controle *“het nazicht door middel van steekproeven. Deze moeten methodisch en beredeneerd bepaald worden.*

De steekproeven kunnen geschieden op basis van een statistische of andere aangepaste methode die beantwoordt aan de in vorige alinea uiteengezette voorwaarden”.

Deze aanbeveling is bedoeld om een verduidelijking te geven over de meest geschikte methode wanneer de revisor gebruik maakt van een steekproef bij de uitoefening van zijn controleopdracht.

2. Aanbeveling

Overwegende dat het gebruik van steekproeven in de controle geen specifieke kenmerken oplevert in de Belgische context, beveelt de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren de toepassing aan van de statement of auditing standard ISA 530 van het International Auditing Practices Committee, waarvan een vertaling hierna is opgenomen.

Bijlage: Steekproeven in de controle

Inleiding

1.Deze aanbeveling heeft ten doel grondslagen vast te stellen en aanwijzingen te geven voor de opzet en de selectie van een steekproef in de controle en de evaluatie van de steekproefuitkomsten. Deze aanbeveling is zowel van toepassing voor statistische als voor niet-statistische steekproefmethoden. Mits op juiste wijze uitgevoerd, kunnen beide methoden toereikend bewijskrachtig materiaal opleveren.

2.Bij gebruik van statistische of niet-statistische steekproefmethoden dient de revisor de opzet en selectie van de steekproef, de controlewerkzaamheden en de evaluatie van de uitkomsten zodanig uit te voeren dat toereikend bewijskrachtig materiaal wordt verkregen.

⁹¹ Advies van de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat en de Accountancy d.d. 23 mei 1996, Jaarverslag, 1996, p. 29-30.

3.Onder “steekproeven in de controle” wordt verstaan het uitvoeren van detailcontroles op minder dan 100 % van de elementen in een populatie van een post of mutatiestroom, die de revisor in staat stellen om over bepaalde eigenschappen van de geselecteerde elementen bewijskrachtig materiaal te verkrijgen en dit bewijskrachtig materiaal te evalueren, ten behoeve van het vormen van een oordeel over de populatie.

4.Het is van belang te onderkennen dat bepaalde controlewerkzaamheden niet vallen onder de definitie van steekproeven. Controle van 100 % van de elementen is geen toepassing van een steekproef. Eveneens wordt het uitvoeren van controlewerkzaamheden alleen op de elementen van een populatie die een bepaald kenmerk hebben (b.v. alle elementen boven een bepaald bedrag) niet aangemerkt als een steekproef op het onderzochte deel van de populatie, noch ten aanzien van de populatie als geheel aangezien de elementen niet uit de gehele populatie op basis van representativiteit zijn geselecteerd. Dergelijke elementen kunnen wel iets zeggen over het resterende gedeelte van de populatie maar kunnen niet noodzakelijk een basis vormen voor een deugdelijke conclusie omtrent dat overige gedeelte.

Opzetten van de steekproef

5.Bij het opzetten van een steekproef dient de revisor de specifieke controledoelstellingen, de populatie waaruit hij een steekproef wil trekken en de steekproefomvang in overweging te nemen.

Controledoelstellingen

6.De revisor overweegt eerst de specifieke controledoelstellingen die bereikt moeten worden en de controlewerkzaamheden die het meest geschikt lijken om die doelstellingen te bereiken. Als een steekproef voor de hand ligt, zullen de aard van het gewenste bewijskrachtig materiaal en de mogelijke foutenkansen of andere aspecten met betrekking tot dit bewijskrachtig materiaal de revisor ondersteuning bieden bij het bepalen van de foutdefinitie en de populatie die voor de steekproef moeten worden gebruikt. Indien bijvoorbeeld systeemgerichte controlewerkzaamheden uitgevoerd worden op de inkoopprocedures van de huishouding, is het voor de revisor onder meer van belang dat een factuur is nagerekend en op de juiste wijze is goedgekeurd. Anderzijds is het bij het uitvoeren van gegevensgerichte werkzaamheden op facturen die gedurende een bepaalde periode zijn verwerkt, voor de revisor onder meer van belang of de geldbedragen van deze facturen juist zijn vastgelegd in de verantwoording.

Populatie

7.Onder populatie wordt begrepen het geheel van gegevens waarop de revisor een steekproef wil uitvoeren voor het bereiken van een conclusie over de gehele populatie. De revisor zal moeten vaststellen dat de populatie waaruit een steekproef

wordt getrokken voor de specifieke controledoelstelling geschikt is. Indien bijvoorbeeld de controledoelstelling van de revisor is het testen op te hoge debiteurensaldi, zal de populatie worden gedefinieerd als de saldijst debiteuren. Anderzijds indien getest wordt op een te lage balanspost crediteuren, bestaat de populatie niet uit de saldijst crediteuren maar bij voorkeur uit de latere betalingen, onbetaalde rekeningen, saldo-opgaven van leveranciers, openstaande creditnota's of andere populaties die bewijskrachtig materiaal kunnen verschaffen omtrent een te lage balanspost crediteuren.

8.Onder steekproefeenheden worden verstaan de afzonderlijke elementen die tezamen de populatie vormen. De populatie kan op verschillende wijzen in steekproefeenheden worden onderverdeeld. Indien bijvoorbeeld het controledoel van de revisor is het testen van het bestaan en waardering van debiteuren, kan de steekproefeenheid worden gedefinieerd als het saldo per debiteur of de facturen per debiteur. De revisor definieert de steekproefeenheid teneinde door middel van een efficiënte en effectieve steekproef de specifieke controledoelstellingen te bereiken.

Stratificatie

9.Ten behoeve van de efficiënte en effectieve opzet van een steekproef kan stratificatie gewenst zijn. Stratificatie is het verdelen van een populatie in deelpopulaties, die elk een groep van steekproefeenheden vormen met overeenkomstige eigenschappen (meestal geldwaarden). De strata dienen expliciet zo te worden geformuleerd dat elke steekproefeenheid maar tot één stratum kan behoren. Stratificatie beperkt de onderlinge verschillen tussen de elementen binnen elk stratum. Derhalve stelt stratificatie de revisor in staat om zijn controle-inspanningen te richten op die elementen waarbinnen bijvoorbeeld de mogelijke fout in geld het grootst is. Zo kan de revisor zijn aandacht richten op grotere debiteurenposten om belangrijk te hoog opgenomen debiteurensaldi te ontdekken. Voorts kan stratificatie tot een kleinere steekproefomvang leiden.

Steekproefomvang

10.Bij het bepalen van de steekproefomvang dient de revisor het steekproefrisico, de toelaatbare fout en de verwachte fout in de overweging te betrekken. Voorbeelden van factoren die van invloed zijn op de steekproefomvang zijn opgenomen in Bijlage 1 en Bijlage 2.

Steekproefrisico

11.Het steekproefrisico⁹² komt voort uit de mogelijkheid dat de conclusie van de

⁹² Naast het steekproefrisico onderscheidt men het uitvoeringsrisico, waarvan sprake is wanneer de revisor controlewerkzaamheden verricht. Het merendeel van het bewijskrachtig materiaal maakt het voor de revisor mogelijk zich een opinie te vormen

revisor gebaseerd op een steekproef kan verschillen van de conclusie die zou zijn bereikt indien de gehele populatie zou zijn gecontroleerd.

12.De revisor wordt zowel bij systeemgerichte als bij gegevensgerichte werkzaamheden met het steekproefrisico geconfronteerd en wel als volgt:

a) *Systeemgerichte werkzaamheden:*

- Het risico van onderschatting: het risico dat ten onrechte te weinig zekerheid aan de maatregelen van interne controle wordt ontleend, terwijl de werkelijke situatie een dergelijke inschatting niet rechtvaardigt.
- Het risico van overschatting: het risico dat ten onrechte te veel zekerheid aan de maatregelen van interne controle wordt ontleend, terwijl de werkelijke situatie een dergelijke inschatting niet rechtvaardigt.

b) *Gegevensgerichte werkzaamheden:*

- Het risico van het ten onrechte afwijzen: het risico dat, hoewel de steekproefuitkomst de conclusie ondersteunt dat een post of mutatiestroom materieel onjuist is, deze in werkelijkheid niet materieel onjuist is.
- Het risico van het ten onrechte accepteren: het risico dat, hoewel de steekproefuitkomst de conclusie ondersteunt dat een post of mutatiestroom niet materieel onjuist is, deze in feite materieel onjuist is.

13.Het risico van onderschatting en het risico van het ten onrechte afwijzen, beïnvloeden de efficiëntie van de controle daar zij in het algemeen zullen leiden tot door de revisor of de huishouding uit te voeren extra werkzaamheden, die mogelijk aantonen dat de initiële conclusies onjuist waren. Het risico van overschatting en het risico van het ten onrechte accepteren beïnvloeden de effectiviteit van de controle en zullen eerder tot een onjuist oordeel over de jaarrekening kunnen leiden dan het risico van onderschatting of het risico van ten onrechte afwijzen.

14.De steekproefomvang wordt beïnvloed door de hoogte van het steekproefrisico dat de revisor wil aanvaarden voor de steekproefuitkomsten. Hoe lager het risico dat de revisor wil aanvaarden, hoe groter de steekproefomvang zal moeten zijn.

Toelaatbare fout

15.De toelaatbare fout is de maximale fout in de populatie die de revisor bereid is te accepteren om toch te kunnen concluderen dat met het resultaat van de steekproef de controledoelstelling is bereikt. De toelaatbare fout wordt bepaald in het planningstadium en is met betrekking tot gegevensgerichte controlewerkzaamheden

zonder dat het evenwel een absolute bewijsvoering oplevert. Dit uitvoeringsrisico doet zich voor wanneer de revisor niet-passende werkzaamheden zou kunnen uitvoeren of de informatie verkeerd zou kunnen interpreteren en daardoor een fout over het hoofd kan zien. De revisor probeert dit uitvoeringsrisico verwaarloosbaar klein te houden door middel van een toereikende planning, het toezicht op en de beoordeling van de werkzaamheden.

gebaseerd op het oordeel van de revisor inzake materialiteit. Hoe kleiner de toelaatbare fout, hoe groter de steekproefomvang zal moeten zijn.

16.Bij systeemgerichte werkzaamheden is de toelaatbare fout de maximale afwijking van de voorgeschreven controleprocedure die de revisor bereid is te accepteren op basis van de initiële inschatting van het interne controlerisico. Bij gegevensgerichte werkzaamheden is de toelaatbare fout het maximumbedrag in geld in een post of mutatiestroom dat de revisor bereid is te accepteren. Deze acceptatie houdt in dat als de resultaten van alle controlewerkzaamheden zijn beoordeeld de revisor, met een redelijke mate van zekerheid, kan concluderen dat de jaarrekening geen onjuistheden van materieel belang bevat.

Verwachte fout

17.Indien de revisor verwacht dat zich in de populatie fouten zullen voordoen, zal in het algemeen een grotere steekproef moeten worden uitgevoerd, dan wanneer geen fouten worden verwacht om vast te stellen dat de werkelijke fout in de populatie niet groter is dan de geplande toelaatbare fout. Een kleinere steekproef is gerechtvaardigd indien verwacht wordt dat de populatie geen fouten bevat. Bij het bepalen van de verwachte fout in de populatie overweegt de revisor aspecten zoals de omvang van de vastgestelde fouten bij voorgaande controles, wijzigingen in de procedures van de huishouding en het beschikbare bewijskrachtig materiaal uit hoofde van andere werkzaamheden.

Selectie van de steekproef

18.De revisor dient de steekproefelementen op een zodanige wijze te selecteren dat verwacht kan worden dat de steekproef representatief is voor de populatie. Dit vereist dat alle elementen van de populatie een kans hebben om geselecteerd te worden.

19.Hoewel er verscheidene selectiemethoden bestaan, zijn er drie methoden die gewoonlijk worden toegepast:

- *Aselecte trekking*, die verzekert dat alle elementen van de populatie een gelijke kans hebben om geselecteerd te worden door bijvoorbeeld gebruik te maken van een tabel met aselechte getallen.
- *Systematische selectie*, namelijk selectie van elementen met een vast interval en waarbij het eerste interval met een aselechte start begint. Het interval kan gebaseerd zijn op een bepaald aantal elementen (b.v. elk twintigste document) of op geldbedragen (b.v. elke 2 478,94 EUR toename in de cumulatieve waarde van de populatie). Bij het gebruik maken van de systematische selectie zal de revisor moeten beoordelen of de populatie niet op een zodanige wijze is gestructureerd dat het steekproefinterval overeenkomt met een bepaald patroon in de populatie. Indien bijvoorbeeld in de populatie van filiaalverkoppen, de verkoop van een

bepaald filiaal alleen maar voorkomt als elk 100ste element en het gekozen steekproefinterval is 50 zou het resultaat kunnen zijn dat de revisor alle of juist geen van de verkopen van dat bepaalde filiaal zou hebben geselecteerd.

- *Willekeurige selectie*, hetgeen een acceptabel alternatief kan zijn voor aselecte trekking mits de revisor een representatieve steekproef uit de gehele populatie tracht te selecteren zonder de bedoeling daarbij specifieke eenheden op te nemen of uit te sluiten. Als de revisor deze methode gebruikt moet voorzichtigheid in acht worden genomen om te waken voor het maken van een selectie die gaat afwijken van de bedoeling van de methode, zoals bijvoorbeeld met betrekking tot elementen die op eenvoudige wijze te lokaliseren maar niet representatief behoeven te zijn.

Evaluatie van de steekproefuitkomsten

20.Nadat de revisor op elk steekproefelement de controlewerkzaamheden die voor de bepaalde controledoelstellingen van toepassing waren heeft uitgevoerd, dient de revisor:

- a) elke ontdekte fout in de steekproef te analyseren;
- b) de gevonden fouten te projecteren op de populatie; en
- c) een herbeoordeling van het ingeschatte steekproefrisico uit te voeren.

Analyse van de fouten in de steekproef

21.Bij het analyseren van de in de steekproef ontdekte fouten zal de revisor eerst moeten nagaan of een element inderdaad als fout moet worden aangemerkt. Bij de opzet van de steekproef zal de revisor hebben gedefinieerd wat als fout wordt aangemerkt in relatie tot de controledoelstelling. Bij een gegevensgerichte controle op de vastlegging van debiteuren, bijvoorbeeld, heeft een boeking op een verkeerde debiteurenrekening geen invloed op het totaal bedrag aan debiteuren. Derhalve kan het onjuist zijn dit bij de evaluatie van de steekproefresultaten van deze specifieke procedure als een fout aan te merken, zelfs indien die verkeerde boeking effect kan hebben op een ander onderdeel van de controle zoals de beoordeling van dubieuze posten.

22.Indien het beoogde bewijskrachtig materiaal over een bepaald steekproefelement niet kan worden verkregen, kan de revisor wellicht toereikend bewijskrachtig materiaal verkrijgen door het uitvoeren van andere werkzaamheden. Indien bijvoorbeeld een positieve debiteurenbevestiging is gevraagd maar niet wordt ontvangen, is het voor de revisor mogelijk om door het nagaan van de latere ontvangsten van de debiteur toereikend bewijskrachtig materiaal te verkrijgen om vast te stellen dat de vordering bestaat. Indien de revisor niet op een bevredigende wijze andere werkzaamheden kan of wil uitvoeren, of indien de uitgevoerde werkzaamheden de revisor geen toereikend bewijskrachtig materiaal verschaffen, wordt het element als een fout aangemerkt.

23.De revisor beoordeelt mede het kwalitatieve aspect van de fout. Dit omvat tevens de aard en de oorzaak van de fout en het mogelijke effect van de fout op de andere fases van de controle.

24.Bij de analyse van de geconstateerde fouten is het mogelijk dat de revisor bemerkt dat veel fouten een gemeenschappelijk kenmerk hebben, bijvoorbeeld transactiesoort, locatie, een productielijn of een tijdperiode. In die situatie kan de revisor besluiten om alle elementen in de populatie die dat gemeenschappelijke kenmerk bezitten, te identificeren en een subpopulatie op te zetten en de controlewerkzaamheden binnen deze populatie uit te breiden. De revisor verricht dan voor elke subpopulatie een afzonderlijke analyse gebaseerd op de onderzochte elementen.

Projectie van de fouten

25.De revisor projecteert de uitkomsten van de fouten in de steekproef op de populatie waaruit de steekproef is geselecteerd. Er bestaan diverse methoden voor projectie van fouten. In alle gevallen zal de methode van projectie echter in overeenstemming moeten zijn met de wijze van selecteren van de steekproefeenheid. Bij het projecteren van gevonden fouten zal de revisor met de kwalitatieve aspecten van de gevonden fouten rekening moeten houden. Als de populatie is opgedeeld in subpopulaties wordt de foutenprojectie voor elke subpopulatie afzonderlijk uitgevoerd en worden de uitkomsten daarvan gecombineerd.

Herbeoordeling van het steekproefrisico

26.De revisor moet zich afvragen of de fouten in de populatie de toelaatbare fout niet overschrijden. Hiertoe vergelijkt de revisor de geprojecteerde fout in de populatie met de toelaatbare fout, daarbij rekening houdend met de resultaten van andere controlewerkzaamheden die relevant zijn voor de controle van een specifiek element van het systeem of voor een bewering in de financiële staten. De geprojecteerde fout in de populatie die voor deze vergelijking wordt gebruikt in het geval van gegevensgerichte werkzaamheden, wordt aan de door de onderneming aangebrachte correcties aangepast. Indien de geprojecteerde fout de toelaatbare fout overschrijdt, herbeoordeelt de revisor het steekproefrisico; indien blijkt dat het risico niet aanvaardbaar is, overweegt de revisor over te gaan tot het uitbreiden of tot het uitvoeren van andere controlewerkzaamheden.

* * *

Bijlage 1

Voorbeelden van factoren die de steekproefomvang voor systeemgerichte controlewerkzaamheden beïnvloeden.

Factoren	Omstandigheden die leiden tot	
	kleinere steekproefomvang	grotere steekproefomvang
a. Inschatting van het interne controlerisico	Hogere voorlopige inschatting van het interne controlerisico	Lagere voorlopige inschatting van het interne controlerisico
b. Toelaatbare fout	Hogere aanvaardbare mate van afwijking	Lagere aanvaardbare mate van afwijking
c. Toelaatbaar risico van overschatting	Hoger risico van overschatting	Lager risico van overschatting
d. Verwachte fout	Lagere verwachte mate van afwijking in de populatie	Hogere verwachte mate van afwijking in de populatie ⁹³
e. Aantal elementen van de populatie	Zo goed als geen effect op de steekproefomvang tenzij de populatie klein is	

Bijlage 2

Voorbeelden van factoren die de steekproefomvang voor gegevensgerichte controlewerkzaamheden beïnvloeden.

Factoren	Omstandigheden die leiden tot	
	kleinere steekproefomvang	grotere steekproefomvang
a. Inschatting van het interne controlerisico	Lager interne controlerisico	Hoger interne controlerisico
b. Verlaging van het ontdekkingsrisico ten gevolge van andere gegevensgerichte werkzaamheden gericht op dezelfde beweringen in de jaarrekening	Meer gebruik van andere gegevensgerichte werkzaamheden	Minder gebruik van andere gegevensgerichte werkzaamheden
c. Toelaatbare fout	Ruimere maatstaf voor toelaatbare fout	Beperktere maatstaf voor toelaatbare fout
d. Verwachte fout	Kleinere fouten of een lagere frequentie	Grotere fouten of een grotere frequentie

⁹³ Bij grote verwachte afwijkingen is verlaging van het interne controlerisico nauwelijks of niet gerechtvaardigd; derhalve zouden systeemgerichte werkzaamheden achterwege gelaten kunnen worden.

e. Waarde van de populatie	Kleiner geldelijk belang voor de jaarrekening	Groter geldelijk belang voor de jaarrekening
f. Aantal elementen van de populatie	Zo goed als geen effect op de steekproefomvang tenzij de populatie klein is	
g. Aanvaardbaar niveau van ontdekkingsrisico	Hoger aanvaardbaar niveau van ontdekkingsrisico	Lager aanvaardbaar niveau van ontdekkingsrisico
h. Stratificatie	Stratificatie van de populatie, indien toepasselijk	Geen stratificatie van de populatie

3.8. Controle van de boekhoudkundige ramingen (1 december 1995)^{94 95}

1. Inleiding

1.1. Onderhavige aanbeveling heeft tot doel uiteen te zetten welke werkzaamheden normaal door de revisor moeten worden verricht voor de controle van de boekhoudkundige ramingen die in de jaarrekening zijn verwerkt. Worden niet bedoeld in deze aanbeveling, de vooruitzichten, met inbegrip van de informatie inzake de toekomstverwachtingen die aan de ondernemingsraad moet worden voorgelegd. Evenmin handelt deze aanbeveling over de waarderings die verband houden met verrichtingen van inbreng, quasi-inbreng, fusie, splitsing en gelijkaardige verrichtingen.

1.2. Men stelt eveneens vast dat de onderneming in een aantal gevallen, al naargelang van de omstandigheden, informatie van dezelfde aard dient op te nemen hetzij in de balans en de resultatenrekening, hetzij in de toelichting, naargelang ze al dan niet op redelijke wijze kunnen worden becijferd. Het betreft onder meer de hangende geschillen en bepaalde rechten en verplichtingen. Vanuit dit parallelisme kan eveneens verwezen worden naar de aanbeveling 4.1. inzake de controle van de toelichting.

2. Aard van de boekhoudkundige ramingen

De boekhoudkundige ramingen, die in de financiële informatie zijn verwerkt, worden meestal opgemaakt in een sfeer van onzekerheid omtrent de gebeurtenissen die zich

⁹⁴ In deze aanbeveling werd de IFAC-norm "Audit of Accounting Estimates" (ISA 540)"in aanmerking genomen.

⁹⁵ Deze aanbeveling heeft voorwerp uitgemaakt van een Advies van de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat en de Accountancy d.d. 23 oktober 1995, Jaarverslag HREB, 1994-1995, p. 43.