

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)<sup>94 95</sup>

#### 1. Inleiding

1.1. <em>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. <em>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

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

<sup>95</sup> 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.

hebben voorgedaan of zich kunnen voordoen en een oordeelsvorming vragen. De verantwoordelijkheid hiervan berust bij de ondernemings- leiding. De revisor dient zich een mening te vormen over de redelijkheid van de gevolgde werkwijze voor het bepalen van het in de jaarrekening opgenomen bedrag.

2.1.<em>De boekhoudkundige ramingen kunnen betrekking hebben op de gegevens die zijn opgenomen in de balans en de resultatenrekening. Het betreft hoofdzakelijk de waardeverminderingen, het bepalen van de looptijd van een afschrijvingsplan of nog de voorzieningen voor risico's en kosten. Zij kunnen ook betrekking hebben op informatie die in de toelichting wordt verstrekt, zoals: garantieverplichtingen, belangrijke geschillen, enz.

2.2.<em>De boekhoudkundige ramingen kunnen worden berekend in de loop van het boekjaar of naar aanleiding van de eindejaarsinventaris. Wanneer zij opgesteld worden op basis van formules die gebaseerd zijn op historische gegevens, bijvoorbeeld de afschrijving, de statistisch vastgestelde voorziening voor verleende technische waarborgen, de waardevermindering op basis van de ouderdom van de voorraden, enz., moeten die formules regelmatig door de leiding opnieuw worden beoordeeld en moeten zij op stelselmatige wijze worden toegepast.

### **3. Controlemethodes**

Het is de doelstelling van de revisor om voldoende en passend bewijskrachtig materiaal te verzamelen, om uit te maken of de boekhoudkundige ramingen redelijk zijn en of de informatie correct wordt verstrekt. Hij moet nagaan of de waarderingsregels voldoende duidelijk zijn en of er binnen de onderneming aangepaste procedures bestaan die ervoor zorgen dat de ramingen op consistente wijze volgens de vastgelegde waarderingsregels worden opgemaakt.

De voornaamste stappen voor de controle van de ramingen zijn in het algemeen de volgende:

- onderzoek van de gegevens en beoordeling van de hypothesen waarop de ramingen steunen, alsook van de geschiktheid van de toegepaste formules;
- nazicht van de berekeningen die bij de ramingen werden uitgevoerd;
- vergelijking van vroegere ramingen, met de reële resultaten om de betrouwbaarheid van de toegepaste methodes te testen;
- onderzoek van de procedures voor goedkeuring door de leiding;
- beoordeling van de conclusies.

3.1.<em>De revisor dient na te gaan of de onderliggende gegevens waarop de raming is gebaseerd juist, volledig en terzake zijn. Gaat het om boekhoudkundige informatie, dan zal hij nagaan of die strookt met de gegevens van de boekhouding. De revisor zal er zich bijvoorbeeld bij het nazicht voor de voorzieningen voor garantieverplichtingen van vergewissen dat er overeenstemming bestaat tussen de gegevens m.b.t. de producten die nog onder garantie vallen en de boekhoudkundige gegevens over de

verkopen.

Voorts kan de revisor ook informatie verzamelen buiten de onderneming, zoals sectorale vooruitzichten met betrekking tot de markt en de verkopen of de mening van de advocaten van de onderneming over het risico verbonden aan een hangend geschil.

Ten slotte zal de revisor moeten nagaan of die gegevens ook juist worden ontleed en oordeelkundig geprojecteerd om een redelijke basis voor de ramingen te kunnen uitmaken.

3.2.<em>De revisor dient na te gaan of de waarderingsregels voldoende nauwkeurig en aangepast zijn en in overeenstemming zijn met de boekhoudwetgeving. Hij zal er zich van vergewissen dat de boekhoudkundige ramingen op het gepaste hiërarchisch niveau van de ondernemingsleiding werden beoordeeld en goedgekeurd, en dat er documentatie voorhanden is die de berekeningen staft.

3.3.<em>Wanneer de methode gebruik maakt van veronderstellingen, zoals bijvoorbeeld de inflatiecijfers, de prijzenindex, de rente, zal de revisor nagaan of de voor de toepassing van de waarderingsregels gebruikte bestanddelen niet kennelijk indruisen tegen de op het ogenblik van de raming algemeen geldende opvatting.

Bij het onderzoek van de veronderstellingen waarop de ramingen gesteund zijn, zal de revisor nagaan of zij redelijk zijn, rekening houdend met de werkelijke resultaten van vorige boekjaren en of zij coherent zijn met veronderstellingen die de onderneming in andere gevallen (b.v. de begroting) heeft gehanteerd en of zij verenigbaar zijn met de redelijk lijkende vooruitzichten van de directie.

Wanneer de ramingen gebeurd zijn in de loop van het boekjaar, zal de revisor die zich moet uitspreken over de jaarrekening, nagaan in welke mate ze aanvaardbaar blijven bij het einde van het boekjaar.

3.4.<em>De revisor kan, naast andere controlemethodes, gebruik maken van de werkzaamheden van een deskundige (door hemzelf of de vennootschap aangevraagd), wanneer de raming gespecialiseerde technieken veronderstelt, bijvoorbeeld ingenieurs voor de raming van een voorraad delfstoffen, of advocaten voor de waardering van de risico's die met een hangend geschil gepaard gaan.

3.5.<em>De revisor zal de berekeningsmethodes die door de leiding werden gebruikt nazien. De aard, de timing en de diepgang van het nazicht van de revisor zullen afhangen van factoren zoals de moeilijkheidsgraad van de raming, zijn beoordeling van de aangewende procedures en methodes, alsook het relatieve belang in het geheel van de financiële informatie.

De vergelijking tussen vroegere ramingen en de werkelijke resultaten heeft niet alleen tot doel de algemene betrouwbaarheidsgraad na te gaan van de ramingprocedures, maar is tevens dienstig om te bepalen welke bijstellingen van de

ramingformules nodig zijn om zekerheid te verwerven dat de ramingverschillen op aangepaste wijze worden verwerkt.

3.6. De revisor zal zich afvragen of er verrichtingen of gebeurtenissen na balansdatum zijn die hem dienstig kunnen zijn bij het beoordelen van de redelijkheid van de raming of die de door de ondernemingsleiding gehanteerde veronderstellingen tegenspreken. Het nazicht van verrichtingen na balansdatum kan de noodzaak van de beoordeling van het ramingproces of het raadplegen van een deskundige beperken of overbodig maken.

#### **4. Evaluatie van de controleresultaten**

De onnauwkeurigheid, die inherent is aan boekhoudkundige ramingen en aan de gehanteerde veronderstellingen, heeft tot gevolg dat het voor de revisor dikwijls onmogelijk zal zijn te bewijzen dat de inschatting verkeerd was op het ogenblik dat zij gemaakt werd. Hetzelfde geldt voor het relatieve belang van een aantal in de toelichting op te nemen inlichtingen.

De revisor moet zich de vraag stellen of de verschillen die hij, individueel genomen, heeft kunnen aanvaarden niet alle in eenzelfde richting wijzen zodat zij, wanneer zij samen worden genomen, een betekenisvolle invloed op de jaarrekening zouden kunnen hebben.

Indien het verschil met wat de revisor als gepast beoordeelt, redelijk blijft, kan hij oordelen dat de waardering aanvaardbaar is. Is dit niet het geval, dan moet hij de directie voorstellen haar raming te herzien. Desgevallend zal hij de noodzaak in overweging nemen om een voorbehoud of een onthoudende of afkeurende verklaring te maken.

Indien de onzekerheid ten aanzien van een element van de berekening of het gebrek aan objectieve gegevens een redelijke schatting beletten, zal de revisor overwegen of hij in zijn verslag moet vermelden dat hij onmogelijk terzake een oordeel kan uitspreken wat, bij gebrek aan een aangepaste toelichting, naargelang van het geval, het voorwerp zou kunnen uitmaken van een voorbehoud, een afkeurende of een onthoudende verklaring.

(Wijziging Jaarverslag 1997, p. 363).