

Examen AA

Audit & Assurance II

DATUM: 23 juni 2020
TIJD: 10.30 uur – 12.30 uur

Vragen

Vraag 1 (10 punten)

Welke overwegingen, gerelateerd aan wet- en regelgeving geldende voor accountants, heeft accountant Van Zandvoort gemaakt bij het accepteren van de cliënt en de controleopdracht van Rijplezier BV?

Bij het accepteren van een controleopdracht spelen een rol: VGBA, ViO, NV COS (Stramien, NV COS200, 210) en de Wwft.

Clientaanvaarding:

WWFT afweging: Identificatie rechtspersoon, bestuursleden UBO. Eventueel PEP. Mogelijke red flag is contant geldverkeer. Collegiaal overleg met oud fungerende accountant over eventuele vaktechnische belemmeringen bij het aanvaarden van de opdracht.

Opdrachtaanvaarding:

Accountantsorganisatie Flits verleent meerdere diensten: samenstelling, controle, loonadministratie en fiscaal. Wat met name speelt is de samenloop van dienstverlening bij de samenstelopdracht en de controleopdracht (artikel 17 tot en met 22 ViO). De non assurance dienst (het samenstellen van de jaarrekening) resulteert in het gehele assurance-object (controleopdracht) en is daarmee is van materiële invloed. Dit tast het fundamentele beginsel objectiviteit (VGBA) aan en er zullen conform ViO artikel 19 en de toelichting daarop minimaal maatregelen/waarborgen moeten worden getroffen om het risico van zelftoetsing weg te nemen. Ook hier is de toetssteen de objectieve, redelijke en geïnformeerde derde (art 5 ViO). Die derde zal de maatregel toereikend moeten vinden. De maatregel die het meest voor de hand ligt, is het werken met gescheiden opdrachtteams onder leiding van verschillende eindverantwoordelijke accountants voor de administratieve dienstverlening en of samenstellen en het uitvoeren van de assuranceopdracht. De assuranceopdracht wordt uitgevoerd door accountant Bernard van Zandvoort en een collega van hem bij het accountantskantoor Flits zal eindverantwoordelijk accountant moeten zijn voor de samenstelling en de overige non-assurancediensten. OKB zou ook genoemd kunnen worden (maar is niet meest voor de hand liggend)

Verder:

In verband met het lage offertebedrag kunnen de fundamentele beginselen uit de VGBA vakbekwaamheid en zorgvuldigheid en professionaliteit van accountant Van Zandvoort in het geding komen, als Van Zandvoort vanwege de budgettaire druk minder werkzaamheden gaat verrichten dan noodzakelijk is.

Accountant Van Zandvoort moet vaststellen of zijn team over voldoende deskundigheid (vakbekwaamheid) en ervaring beschikt om de opdracht uit te kunnen voeren. Met name valt hierbij te denken aan voldoende automatiseringskennis om de betrouwbare werking te beoordelen van het geavanceerde online servicesysteem HD, de app en het specifiek voor Rijplezier ontwikkeld geautomatiseerd ERP systeem.

Hiervoor zullen ook waarborgen getroffen moeten worden. Het is tenslotte een nieuwe markt (geen kennis van deze branche in team) met een hoge mate van automatisering (o.a. review 2^e accountant, toevoegen EDP-auditor aan team e.d.).

Vraag 2 (20 punten)

In Nederland wordt voor de controle van de jaarrekening de risico analytische controlemethode gehanteerd: $ACR = f \{ IR, IBR, OR \}$. Een belangrijke rol in deze risico analytische controlemethode is weggelegd voor significante risico's.

- A. Op basis van welke specifieke wet/regelgeving besteedt de accountant aandacht aan significante risico's? (2 punten)
- B. Benoem 3 concrete significante risico's met betrekking tot de volledigheid van de verantwoording van de opbrengsten 2019 van Rijplezier BV en geef aan waarom deze significant zijn. (9 punten)
- C. Benoem per genoemd significant risico twee belangrijke management controls en/of interne beheersingsmaatregelen. (9 punten)

Vraag 2.A. NV COS 315, paragraaf 28

Vraag 2.B en 2.C uitgewerkt in één tabel:

		<i>Motivatie (2 B)</i>	<i>IB-maatregel (2 C)</i>
<i>1</i>	<i>Prijsdifferentiatie tussen actiepakketten en 'normale (standaard) pakketten'</i>	<i>COS315, par 28.a. Fraude Verschuivingsgevaar van hoog naar laag, Normale (standaard)pakketten worden verantwoord als actiepakketten</i>	<i>FS directeur (vaststellen prijzen), verkoop/contracten door centrale receptie, financiële administratie inclusief automatisering (vastleggen prijzen en invoer in systeem) - Periodieke controle op stambestanden door hoofd van de financiële administratie a.d.h.v. de geautoriseerde prijstabel</i>

2	<i>Prijzdifferentiatie losse lessen – pakket lessen</i>	<i>COS315, par 28.a. Fraude Verschuivingsgevaar van hoog naar laag, <u>losse lessen</u> worden verantwoord als onderdeel van een pakket met een lagere prijs per les</i>	<ul style="list-style-type: none"> -Automatische koppeling cursist aan categorie losse lessen of pakketlessen. - Automatische koppeling categorie aan prijstabel. -Periodieke controle door administratie op juiste koppeling.
3	<i>Toeslagen bij avonduren en lessen op de zaterdag</i>	<i>COS315, par 28.a. Fraude Verschuivingsgevaar van hoog naar laag. Lessen met toeslag worden verantwoord als lessen zonder toeslag</i>	<ul style="list-style-type: none"> -Automatische koppeling dag en tijdstip les naar te hanteren prijstabel (normaal of toeslag). -FS directeur (vaststellen toeslagen), verkoop/contracten door receptie, financiële administratie inclusief automatisering (vastleggen toeslagentabel in het systeem) - Periodieke controle op stambestanden a.d.h.v. door directie geautoriseerde toeslagentabel
4	<i>Toeslag voor rijlessen met aanhanger</i>	<i>COS315, par 28.a. Fraude Lessen met aanhanger worden verantwoord als lessen zonder aanhanger.</i>	<ul style="list-style-type: none"> Application control. Automatische koppeling afgifte aanhanger aan instructeur en registratie door dezelfde instructeur in app HD. Koppeling registratie in app met planning/reserveringssysteem. Automatische uitzonderingsrapportage bij afwijkingen. FS directeur (vaststellen toeslag aanhanger), verkoop/contracten door receptie, financiële administratie inclusief automatisering (vastleggen toeslagentabel in het systeem) - Periodieke controle op stambestanden a.d.h.v. door directie geautoriseerde toeslagentabel

5	<i>Contant geldverkeer</i>	<i>COS315, par 28.a. Fraude Contant afgerekende lessen worden niet verantwoord. Opvallend is dat na "tikkie" geen contante betalingen meer plaatsvinden (20% in 2018)</i>	<i>-Periodieke/maandelijkse controle hoofd van de administratie op leegloopkilometers en leegloopuren in totaal, per vestiging en per instructeur - Bespreking maandelijkse rapportages in MT -Periodiek overzichten (bijv per kwartaal) van administratie naar cursisten van betaalde les gelden(koppeling met Tikkie) en saldo tegoed lesuren.</i>
6	<i>Lessen worden niet ingepland via de HD-app door de instructeur</i>	<i>COS315, par 28.a. Fraude Opbrengst niet in app geplande lessen worden buiten de verantwoording gehouden</i>	<i>Zie vorig risico</i>
7	<i>Inzet freelance instructeurs (0-urencontracten, op afroep)</i>	<i>COS315, par 28.a. Fraude Opbrengst lessen freelance instructeurs worden niet verantwoord</i>	<i>- FS directeur (autorisatie), verkoop en capaciteitsplanning door receptie, financiële administratie inclusief automatisering - maandelijkse rapportage administratie van capaciteitsplanning versus inzet vast personeel en freelancers - autokosten free lancers (eigen auto) in relatie tot opbrengst freelancers - bespreking in MT</i>

Vraag 3 (25 punten)

Primair worden de gevolgen van het Coronavirus beschouwd als een ondernemingsrisico. Vanwege het algemeen belang ten aanzien van volksgezondheid worden bepaalde sectoren (zoals restaurants, kappers, rij scholen e.d.) gedwongen om hun deuren voor onbepaalde tijd te sluiten. Daarbij worden deze sectoren deels vanuit de overheid gecompenseerd voor opgelopen schade.

- A. *Levert het Coronavirus in algemene zin ook een accountantscontrole risico op? Motiveer uw antwoord door stil te staan bij de gevolgen voor de in vraag 2 aangegeven onderdelen van het risico analyse model: $ACR = f \{ IR, IBR, OR \}$. Hoe vertaalt het voorgaande zich specifiek naar de controle op de jaarrekening 2019? Motiveer uw antwoord. (15 punten)*

B. Is het Corona virus voor de beoordeling van de jaarrekening 2019 een gebeurtenis na balansdatum? Geef de afweging weer die accountant Van Zandvoort hierbij maakt, met verwijzing naar de relevante NV COS. (10 punten)

A. *Het Coronavirus is een voorbeeld van primair een ondernemingsrisico. In de meeste gevallen levert het ook een accountantscontrole risico op:*

- ***IR:** omdat de gevolgen van de pandemie de gehele maatschappij en economie raken, is daarmee mogelijk de continuïteit van ondernemingen in gevaar (significant risico COS315, 28b);*
- *COS315, 28A: Ook frauderisico kan toenemen : overtreden van wet- en regelgeving, alles om bedrijf maar overeind te houden, fraude met opbrengsten door werknemers omdat die financieel ook moeilijk zitten.*
- ***IBR:** omdat IB niet meer functioneel is in bizarre omstandigheden (1,5 m afstand, afwezige medewerkers, etc; beleid van de overheid is opgelegd, dus geen IBR mogelijk? Zelfs na opheffen van de lock down is het de vraag wat het “nieuwe normaal” zal zijn en of de IB maatregelen in dit nieuwe normaal net zo effectief zullen zijn als voor de uitbraak van Corona.*
- ***OR:** ook het accountantskantoor heeft te maken met eisen van 1,5 meter afstand, thuiswerkende medewerkers, klanten waarbij werknemers niet meer ter plaatse aanwezig zijn of moeilijk bereikbaar, etc. Hierdoor neemt de kans op fouten bij uitvoering van de controlewerkzaamheden toe (uitvoeringsrisico).*

Bij de rijkschool zal de continuïteit zeker een vraagstuk zijn. Henk Snel vraagt zich immers vertwijfeld af hoe het nu verder moet, kosten lopen door en opbrengsten zijn er niet. Voor wat betreft de jaarrekening 2019 zal het IBR bij stromen (V&W rekening) minder relevant zijn, immers het jaar 2019 is afgesloten. Mogelijk speelt dit wel een rol bij de standen van de balans in het kader van de eindejaarswerkzaamheden. Normale interne processen in het kader van het definitief maken van de jaarrekening 2019 2019 intern Rijplezier BV zullen verstoord zijn door afwezigheid van sleutelfunctionarissen, gebrekkig overleg en haperende besluitvorming. Ook de accountant Van Zandvoort zal bij zijn uit te voeren werkzaamheden hinder ondervinden door afwezigheid van de klant en zijn eigen teamleden.

B. *Ja, het Coronavirus (COVID-19) is een gebeurtenis na balansdatum, waarmee de accountant Van Zandvoort, maar in eerste instantie de DGA Henk Snel zelf in zijn verantwoording (toelichting op de jaarrekening en in het bestuursverslag) iets mee zal moeten doen. Voor de jaarrekening 2019 is het nieuwe informatie (geen nadere informatie over 2019) uit het nieuwe controlejaar 2020 met belangrijke financiële gevolgen: Zie HRA COS 560 par 2.b. Het is een gebeurtenis die zich voordoet tussen datum van financiële overzichten en datum van de verklaring, dus NV COS560 par 6-9 is van toepassing.*

[Tot JR 2015 werden deze gegevens vermeld in de overige gegevens van de jaarrekening. Wetswijziging art 2:380a BW: na 2015 in toelichting op jaarrekening]. Als deze gegevens van zodanig belang zijn dat het niet toelichten de oordeelsvorming van de gebruikers beïnvloedt, dient de onderneming in de toelichting op de jaarrekening de aard van de gebeurtenis en de schatting van financiële gevolgen op te nemen! (Richtlijn 160 van Richtlijnen voor Jaarverslaggeving)

Van belang is verder COS560 A3: De verklaring mag niet eerder worden gedateerd dan op een datum waarop de accountant voldoende en geschikte controle-informatie heeft verkregen om daarop zijn oordeel over de financiële overzichten te baseren. Hierbij speelt met name de vraag over continuïteit en toe te passen waarderingsgrondslag.

Vraag 4 (30 punten)

Hoe controleert de accountant het personeelsproces ten aanzien van de loonkosten van de instructeurs? Werk dit vraagstuk uit op de volgende aspecten:

- a) Controledoelstellingen (noem er drie);
- b) Vier IT verschillende General Controls die de accountant betreft in zijn controle;
- c) Twee application controls;
- d) Cijferbeoordeling;
- e) Overige gegevensgerichte controlewerkzaamheden.

Doelstelling van de controle (5 punten)

- *Het bestaan/voorkomen (nauwkeurigheid) van de opgevoerde personeelskosten (2 punten)*
- *De volledigheid van de daarmee verband houdende verplichtingen (1 punt)*
- *Volledigheid van de verantwoorde directe lesuren als basis voor de volledigheid van de omzet (2 punt)*

4 IT general controls binnen het softwarepakket (7 punten) (COS 315, A108):

De accountant betreft in zijn controle de volgende ITGC:

- **Operations:**
 - *Er zijn procedures, die worden gevolgd, betreffende gebruik van smartphones voor de app HD*
 - *Database management system (Data Resource controls)*
- **Procedure voor programma changes**
Er is een procedure voor het indienen, documenteren en goedkeuren van verzoeken voor programma wijzigingen en adequate testprocedures, inclusief een teststrategie. Het testen betreft mede de conversie en de interfaces.
- **(Logische) toegangsbeveiliging**
Naast logische toegangsbeveiliging kan er ook sprake zijn van technische toegangsbeveiliging en encryptie met betrekking tot het verzenden van gegevens en bij het gebruikmaken van de app).
- **Helpdesk en problem- en incident management ingericht.**
- **Continuïteit**
 - *Calamiteitspreventie;*
 - *Back-up en recovery;*
 - *Dubbele uitvoering systeemcomponenten;*

- *Gemaakte afspraken met ontwikkelaar IT Solutions en de branche (v.w.b. de app HD):*
 - *Afspraken gemaakt over de dienstverlening, in een SLA (Service Level Agreement).*
 - *Regelmatig wordt een review uitgevoerd op de beveiliging en proces-integriteit van de IT dienstverlener, door een onafhankelijke derde (leidend tot bijvoorbeeld ISAE 3402 verklaring).*
- *Documentatie van zowel Happy Drive als van het specifiek door IT Solutions ontwikkelde systeem.*

Twee geprogrammeerde controles in urenregistratiesysteem (6 punten) (COS 315, A109)

De accountant beoordeelt de werking van de geprogrammeerde controles in het urenregistratiesysteem door het invoeren van testgevallen, bijvoorbeeld

- *door meer of minder uren in te voeren dan het aantal contractuele uren van een personeelslid;*
- *door niet bestaand kenteknummer van lesauto in te vullen of te wijzigen;*
- *door geen kilometers te registreren of niet mogelijke km (kilometerstand aan het einde van de les lager dan aan het begin van de les);*
- *een cursistenummer te gebruiken dat niet correspondeert met de bijbehorende naam;*
- *door niet bestaande of afgesloten cursistenummers te gebruiken;*
- *etc.*

Andere voorbeelden van application controls beoordelen op hun merites:

Field check / format check / Limietcontrole / range controle; Logische controle / rekenkundige controle; Verbandscontroles (reconciliation controls)- op transactieniveau of op totaalniveau; mutatielijst; Signaleringslijst.

Cijferbeoordeling (5 punten)

Nadat de accountant de cijfers in de jaarrekening heeft aangesloten met de onderliggende financiële administratie voert hij een cijferbeoordeling uit in relatie tot begroting en de cijfers van vorig jaar en met de benchmark?.

Hierbij besteedt hij aandacht aan:

- *Gemiddeld loon per fte dit jaar t.o.v. vorig jaar*
- *Gemiddelde omzet per fte t.o.v. begroting en vorig jaar*
- *Verhouding loonkosten instructeurs vaste dienst – kosten freelance instructeurs*
- *Totaal omzet/loon t.o.v. begroting en vorig jaar, en gesplitst naar categorie vaste dienst en freelance.*
- *Per instructeur in vaste dienst:*
 - *Verhouding indirecte uren in relatie tot directe uren (capaciteitsplanning centrale receptie)*
 - *Verhouding contracturen – gerealiseerde lesuren*
 - *Betaalde toeslagen (zaterdagdiensten/avonduren) in relatie tot de geboekte kosten lonen en salarissen*
- *Verhouding sociale lasten/premies sociale lasten t.o.v. kosten lonen en salarissen vast personeel*
- *Cijferbeoordeling op totale loonkosten en aantal gegeven lesuren en bezettingsgraad auto's*

Overige gegevensgerichte controlewerkzaamheden (7 punten)

Beschrijving van deze werkzaamheden, onder andere:

- *Uitvoeren van detailcontroles met behulp van signaallijsten uit het geautomatiseerde systeem. Bijvoorbeeld:*
 - *signaallijst van personeelsleden met 0-urencontract, waarop relatief veel uren en kosten zijn geboekt.*
 - *signaallijst van niet bestaande of afgesloten cursistenummers waarop wel uren (en dus kosten) zijn verantwoord.*
 - *signaallijst van instructeurs in vaste dienst die veel leegloopkilometers hebben*
 - *signaallijsten van instructeurs in vaste dienst die meer dan gemiddeld leegloopuren (uren zonder leerling) hebben.*
- *Controle op de indirecte uren. De accountant neemt kennis van de interne analyse van de indirecte uren. Hij vergelijkt het aantal indirecte uren per vestiging en controleert of de indirecte uren zijn geautoriseerd door de vestigingsleider.*
- *Kennisnemen van maandelijkse managementrapportages door hoofd administratie en de vastlegging van de bespreking in het MT (aan de hand van de MT verslagen). Met name is deze beoordeling gericht op de door hoofd administratie opgestelde analyse job-time - shop time en paid time.*
- *De accountant zal een detailcontrole uitvoeren op het standaardregister personeel, in combinatie met audit evidence omtrent aanname, ontslag, bruto-/netto berekening e.d. Gezien de doelstelling worden ook de verplichtingen op balansdatum getoetst zoals vakantiegeld, vakantiedagen, te betalen Sociale Lasten en Loonbelasting en afloop van de deze laatste twee verplichtingen in het nieuwe jaar.*

Vraag 5 (15 punten)

Geef per aantekening A tot en met D aan wat de mogelijke consequenties zijn voor de strekking van de controleverklaring van de accountant Bernard Van Zandvoort. (15 punten).

- A. Henk Snel heeft besloten om de vooruitbetaalde lesgelden van de totaalpakketten niet langer als verplichting in de jaarrekening te verantwoorden. Zijn argumentatie hiervoor is dat de cursisten slechts in uitzonderingsgevallen hun geld terug kunnen krijgen.
- B. Tijdens de controle van de opbrengstverantwoording is geconstateerd dat het totale aantal leegloopkilometers (dat is het verschil tussen de opeenvolgende eindstand van een rijles en de beginstand van de volgende rijles) in het afgelopen boekjaar aanzienlijk groter was dan in de voorgaande jaren. In de voorgaande jaren lag dit verschil altijd in de buurt van het branchegemiddelde. Het gemiddeld aantal kilometers per verantwoorde rijles schommelt dit jaar, net als in de voorgaande jaren, rond het branchegemiddelde van 30 kilometer. Het aantal leegloopkilometers gedeeld door 30 en omgerekend tegen het lesuurtarief overschrijdt weliswaar de jaarrekeningmaterialiteit, maar is niet van diepgaande invloed.

Het hoofd van de financiële administratie geeft als verklaring dat de kilometerstanden aan het begin en aan het eind van elke rijles niet altijd even nauwkeurig worden bijgehouden. Vaak wordt de stand geschat en het komt ook regelmatig voor dat de kilometerstanden niet worden vastgelegd. In een aantal nader onderzochte gevallen blijkt dat het verschil tussen de eind- en de beginstand van 2 opeenvolgende lessen varieert van 5 tot soms wel 60 kilometer.

- C. Henk Snel heeft in het gesprek over de jaarrekening 2019 met de accountant Van Zandvoort aangegeven dat hij wel inziet dat het coronavirus mogelijk gevolgen zal hebben voor zijn rijles in 2020, maar dat heeft in zijn ogen niets te maken met de jaarrekening 2019.

Hij wil, uit vrees dat er onrust onder de cursisten en de instructeurs zal ontstaan, op geen enkele wijze, en dus ook niet via de jaarstukken 2019 (bestuursverslag of toelichting op de jaarrekening), ingaan op de mogelijke toekomstige effecten van de pandemie op zijn bedrijf. Accountant Van Zandvoort beoordeelt op basis van de huidige inzichten de toekomst van Rijplezier BV als onzeker, maar niet onmogelijk.

- A. *Ondanks zijn opvatting zal Henk Snel deze verplichting in de jaarrekening 2019 tot uitdrukking moeten laten komen. Als hij bij zijn opvatting blijft ontstaat er een fout/onjuistheid in de jaarrekening:*
- *Bij materieel belang: verklaring met beperking met de bewoordingen getrouw beeld, uitgezonderd de effecten van het niet opnemen van de verplichting als gevolg van door cursist vooruitbetaalde lesgeldten ten bedrage van (omdat die niet is opgenomen als schuld)*
 - *Materieel belang en diepgaande betekenis: afkeurende verklaring: niet juist, niet getrouw.*

In zijn algemeenheid dient de accountant zich af te vragen waarom Henk Snel dit niet wil opnemen (integriteit opdrachtgever)?

- B. *Hierdoor ontstaat een onzekerheid in de controle. De accountant kan niet vaststellen of dit nu ligt aan een onzorgvuldigheid/slordigheid in het vastleggen van de kilometers of dat het een verhulling van onttrekking van opbrengsten aan de verantwoording is. Immers als de gemiddelde rit 30 km is en er mist bijvoorbeeld een verantwoording van 300 km dan zou het heel goed kunnen dat de opbrengst van 10 lessen buiten de verantwoording is gehouden. De accountant Van Zandvoort zal dit opnemen in zijn managementletter en het belang van een zorgvuldige registratie benadrukken (Standaard 265). Achteraf is deze leemte in de AO/IB niet meer te herstellen voor 2019.*

Aangezien de omrekening van de leegloopkilometers de jaarrekeningmaterialiteit overschrijdt ontstaat een onzekerheid in de controle van materieel belang en zal de verklaring die Van Zandvoort afgeeft luiden: getrouw beeld, uitgezonderd de mogelijke effecten van....

- C. *Henk Snel wil uit vrees voor negatieve gevolgen niets vermelden in de jaarrekening 2019, dit impliceert dat hij de vooruitzichten als positief inschat. Accountant Van Zandvoort beoordeelt op basis van de huidige inzichten dat de toekomst van Rijplezier onzeker maar niet onmogelijk is. De beoordeling van het management en de accountant lopen dus uiteen. De waarderingsgrondslag is terecht die van going concern (continuïteit), echter omdat de onzekerheid door de directie niet tot uitdrukking wordt gebracht in de jaarrekening (dus geen toereikende toelichting), zal de controleverklaring afkeurend (materieel en van diepgaande invloed), dan wel met beperking (materieel, maar niet van diepgaande invloed) zijn (uitgezonderd de effecten van...).*

Het ontbreken van een toelichting in de jaarrekening over een ernstige onzekerheid over de continuïteit zal voor een gebruiker feitelijk altijd van diepgaande invloed zijn, dus als studenten deze alléén noemen (afkeurende verklaring) dan mag dat zeker goed gerekend worden.

Zie ook antwoord 3B.

COS 570 (eventueel: nader uitgewerkt / gespecificeerd in SRA Praktijkhandreiking Continuïteit, d.d. 1 juli 2019)

Bonus (5 punten extra): de vraag is of inschatting van continuïteit überhaupt wel mogelijk is. Is dat niet het geval dan lijkt uitstel van de controleverklaring vaktechnisch gezien de meest voor de hand te liggen optie te zijn. Immers onzekerheden zijn zo groot dat geen zinnig woord valt te zeggen over duur en uiteindelijk impact voor het bedrijf van het corona virus.

Zie NBA alert 42: Impact Coronavirus op accountantswerkzaamheden, versie van 6 april 2020.

Einde van het tentamen