



Overlegorgaan van HBO-  
scholen met een accountancy-  
opleiding

**Voorzitter Landelijke Examens**  
**Post hbo**  
**LANDELIJK EXAMEN**  
**Audit & Assurance**  
**(CEA Eindtermen)**

**Samenstellers :** De redactiecommissie Audit en Assurance

**Datum:** 19 januari 2024

**Tijd:** 10:30 – 13:30 uur

\* Dit examen bestaat uit 10 genummerde pagina's inclusief voorblad. Controleer dit!

\* Toegestane hulpmiddelen:

- Handleiding Regelgeving Accountancy
- WWFT Wettekst + Toelichting
- Eenvoudige, niet programmeerbare, rekenmachine

\* **Motiveer steeds uw antwoorden!**

**Aan onvoldoende gemotiveerde antwoorden worden geen punten toegekend!**

\* **De puntenverdeling per vraag is als volgt:**

<b>Vraag 1</b>	<b>20 punten</b>
<b>Vraag 2</b>	<b>10 punten</b>
<b>Vraag 3</b>	<b>10 punten</b>
<b>Vraag 4</b>	<b>15 punten</b>
<b>Vraag 5</b>	<b>15 punten</b>
<b>Vraag 6</b>	<b>15 punten</b>
<b>Vraag 7</b>	<b><u>15 punten</u></b>
<b>Totaal</b>	<b>100 punten</b>

**Veel succes!**

**Disclaimer:** Bij de totstandkoming van dit examen is gebruik gemaakt van openbare informatie. Deze opgave en het in de bijlagen opgenomen cijfermateriaal, zijn fictief en samengesteld voor onderwijsdoeleinden. Elke overeenkomst met de werkelijkheid berust op zuiver toeval.

## **Papyrus**

Familiebedrijf drukkerij Papyrus BV is sinds 2021 gevestigd in een nieuw pand in het Nederlands gedeelte van Putte bij Woensdrecht. Putte is een Kempens grensdorp, dat voor een deel in de Nederlandse gemeente Woensdrecht (provincie Noord-Brabant) ligt, en voor een deel in de Belgische gemeenten Stabroek en Kapellen (provincie Antwerpen). Vanaf de oprichting in 1991 door Wammes Waggel tot eind 2020 was de drukkerij gevestigd in een klein historisch pand in het Belgische gedeelte van Putte. De onderneming houdt zich met name bezig met in- en verkoop en productie van drukwerk en drukwerkbenodigdheden. De zoon van Wammes, Roerick, heeft vanaf 2019 het roer van zijn vader overgenomen. Hij heeft duurzaamheid hoog in het vaandel staan en de oude locatie paste niet in de duurzaamheids- en expansieambities van Roerick. Hij heeft daarom besloten het bedrijf 200 meter te verplaatsen naar een nieuwe, goed geïsoleerde locatie met zonnepanelen en warmtepomp in Nederland. Bij de overgang heeft hij zich laten begeleiden door Karel Kwetal AA van accountantskantoor Dorknoper en co.

## **Papier Recycling Systeem in Nederland**

Ter stimulering van de circulaire economie, met name gericht op het hergebruik van grondstoffen in Nederland, is een recyclingsysteem van de papier- en kartonketen opgezet. Dit systeem moet voorkomen dat papier wordt weggegooid en in verbrandingsovens verdwijnt indien de kosten van het inzamelen, transport en hergebruik van oud papier in Nederland hoger zijn dan de opbrengsten.

De feitelijke inzameling van oud papier geschiedt in Nederland door gemeenten en oud-papierondernemingen. De papier- en kartonindustrie neemt vervolgens al het oud papier af en zorgt voor de recycling ervan. Zo is de kringloop gesloten.

De Stichting Papier Recycling Nederland (PRN) voert namens de overheid sinds 1998 het inzamel- en herverwerkingsbeleid en -systeem uit. Zij monitort continu zowel de afzet van nieuw papier en karton in Nederland, als ook de inzameling en de recycling van oud papier en -karton in Nederland.

Ten behoeve van de financiering van dit PRN-systeem is door het Ministerie van Infrastructuur en Waterstaat een heffingssysteem algemeen verbindend verklaard (AVV), oftewel wettelijk afdwingbaar op grond van de Wet milieubeheer. Door deze AVV zijn de “eerste ontvangers” verplicht de kilo’s nieuw papier en karton die zij op de Nederlandse markt zetten per kwartaal en per jaar te melden aan PRN.

Eerste ontvangers zijn *“bedrijven die als eerste in Nederland papier of karton, dat niet gebruikt wordt voor de vervaardiging van verpakkingen, van een papierfabriek afneemt of importeert met het doel dit bewerkt of onbewerkt aan een ander op de Nederlandse markt te verkopen.”*. Het systeem is dus gericht op het inzamelen en recyclen van in Nederland in omloop gebracht papier.

Op basis van de kwartaalopgave betalen deze “eerste ontvangers” een recyclingbeheerbijdrage per ton in de handel gebracht nieuw papier en karton. Vanuit deze bijdrage worden gemeenten en oud-papierondernemingen gecompenseerd in het geval dat zij oud papier inzamelen (conform de afnamegarantie) terwijl er geen, of zelfs een negatieve opbrengst is. In Nederland betalen de producenten gemiddeld €2,50 per ton in de handel gebracht nieuw papier en karton.

### **Kwartaal- en jaaropgave PRN**

De zogenaamde eerste ontvangers dienen ieder kwartaal het ingekochte gewichtsvolume papier en karton aan PRN door te geven door middel van het digitale kwartaalmonitoringformulier. Voorts dient eenmaal per jaar het ingekochte jaarvolume te worden opgegeven bij PRN door middel een jaaropgave.

De jaaropgave, die een optelling betreft van de ingediende kwartaalopgaves, bestaat uit de volgende componenten:

- A. Totaal ingekochte hoeveelheden van papierfabrieken (kg).
- B. Minus: ingekocht bij PRN aangesloten groothandels in Nederland. Deze groothandels doen namens hun cliënten integraal opgave van de (voor derden) ingekochte hoeveelheden papier en karton (niet zijnde verpakkingen). Opgave door de cliënten van deze groothandels zou leiden tot doublures.
- C. Minus: verkopen naar het buitenland (want dit gaat af van de hoeveelheid in Nederland te recyclen papier en valt buiten de scope van de AVV).
- D. Subtotaal (A-B-C)
- E. Minus: ingekocht bij **Nederlandse** papiergroothandels en/of overige bedrijven die niet bij PRN zijn aangesloten. De inkopen bij overige groothandels en bedrijven in Nederland worden in mindering gebracht aangezien deze groothandels als eerste ontvanger worden gezien. Opgave door de ondernemingen zou hierdoor eveneens leiden tot doublures.
- F. Bepaling op te geven gewichtshoeveelheden (Totaal): De aldus verkregen hoeveelheden

De eerste ontvanger heeft de verplichting om bij de jaaropgave een accountantsproduct aan te leveren. Aan de accountant wordt gevraagd met een beperkte mate van zekerheid een conclusie uit te spreken over de juistheid van de verantwoorde kwartaalhoeveelheden op de jaaropgave en de juistheid van de hierbij gehanteerde berekeningswijze over het betreffende jaar.

Ten behoeve van de werkzaamheden van de accountant is een 'Accountantsprotocol jaarlijkse opgave-monitoring PRN' opgesteld. Volgens het accountantsprotocol is de te hanteren onderzoeksaanpak de verantwoordelijkheid van de accountant zelf. Daarbij wordt wel aangegeven dat de materialiteit maximaal gesteld moet worden op 5% van de totaal vermelde hoeveelheden.

### **Accountant**

Karel Kwetal AA is vanaf 2001 samen met Ollie Dorknoper AA vennoot van het lokaal gerenommeerde, in Bergen op Zoom gevestigde, MKB-accountantskantoor Dorknoper en Co. Karel speelt met Roerick Waggel in veteranenteam 16 van de Golfclub Wouwse Plantage. Bij hole 19 is ter sprake gekomen dat Roerick van plan was om de activiteiten te verplaatsen naar een grotere en duurzame locatie. Karel heeft namens het accountantskantoor Dorknoper en Co het hele overgangsproces in 2020 begeleid, de Belgische BV is omgezet in een Nederlandse BV en met behulp van het accountantskantoor is een zakelijke bankrekening in Nederland geopend.

De overgang is naar volle tevredenheid van Roerick verlopen. Vanaf 2021 heeft Dorknoper en Co daarom ook de opdracht tot het samenstellen van de jaarrekening Papyrus B.V. gekregen. Daarnaast verzorgt het kantoor vanaf 2021 de aangifte omzetbelasting en voert het kantoor de loonadministratie van het in de drukkerij werkzame personeel. Vanwege een overgangperiode heeft Papyrus in 2021 vrijstelling gehad voor het aanleveren van een accountantsproduct bij de jaaropgave PRN. Vanaf 2022 is dit wel een vereiste. Roerick heeft Karel gevraagd een accountantsproduct bij de PRN-jaaropgave 2022 te verstrekken.

### Vraag 1 (20 punten)

- a) Geef een beschouwing over welke wet- en regelgeving bij de opdracht jaaropgave PRN 2022 voor Karel Kwetal AA een rol spelen.

De opgave aan het PRN valt onder de **Wet Milieu Beheer** welke door het ministerie IWS als algemeen verbonden verklaard is. Daarnaast vallen de werkzaamheden van de accountant onder de wet en regelgeving die van toepassing zijn op de accountant in het algemeen en voor deze opdracht in het bijzonder. Deze wet en regelgeving zijn:

- **NVCos (NVCos 3000A in het bijzonder, zie 1b)**
- **NVKS**
- **VGBA**
- **VIO**
- **Noclar**

Door de beroepsgroep is ook een **protocol** geschreven t.b.v. de jaarlijkse opgave monitoring PRN en deze is uiteraard ook van toepassing voor deze opdracht.

- b) Geef een beschouwing over kenmerken van deze opdracht
- a. Soort onderzoek;
  - b. NV COS. Motiveer hierbij waarom deze NVCos van toepassing is;
  - c. Algemene en specifieke tendenties die de accountant zal onderkennen bij een dergelijk onderzoek. Hierbij dient nog geen rekening te worden gehouden met specifieke bepalingen van PRN in het accountantsprotocol;
  - d. Onderzoeksrichting;
  - e. Uitwerking van de materialiteit bij Papyrus BV;
  - f. Het accountantsproduct.

#### Soort opdracht

Het betreft een retrospectieve, doorlopende kwantitatieve opdracht met betrekking tot niet financiële informatie. Gevraagd wordt om een conclusie met beperkte mate van zekerheid (zie blz. 3 opgave).

#### NVCOS

De van toepassing zijnde NVCOS is 3000A. Vereisten voor opdrachten met beperkte mate van zekerheid zijn in NVCOS3000A weergegeven met de letter B (zie NVCOS3000A, par 17) Historisch en niet financieel (vandaar COS3000), De verantwoordelijke partij (Papyrus) is tevens de evalueerder en opdrachtgever. Vandaar NVCOS3000A. Zie Bijlage 1 NVCOS3000A.

#### Algemene en specifieke tendenties

De algemene tendentie zal zijn om een zo laag mogelijke opgave te doen waardoor er minder bijdrage verschuldigd is voor de recycle bijdrage aan de stichting. De specifieke tendenties zijn

- Totaal ingekocht bij papierfabriek zo laag mogelijk verantwoorden;
- Ingekocht bij PRN aangesloten groothandels zo hoog mogelijk. Verschuivingsgevaar van ingekocht bij papierfabriek naar ingekocht bij groothandel;
- Verkopen buitenland zo hoog mogelijk. Verschuivingsgevaar van verkoop in Nederland naar verkoop buitenland;
- Als gevolg van voorgaande twee tendenties zal het subtotaal zo laag mogelijk zijn;
- Ingekocht bij bedrijven niet bij PRN aangesloten: zo hoog mogelijk. Verschuivingsgevaar van papierfabrieken naar bedrijven niet PRN aangesloten.

### Onderzoeksrichting

Omdat er een belang is om de op te geven gewichtshoeveelheden PRN zo laag mogelijk te houden zal de onderzoeksrichting bij inkoop van papier (component A) bij de papierfabriek volledigheid en bij de minposten (componenten B, C en E) nauwkeurigheid (juistheid) zijn.

### Materialiteit

Het protocol schrijft voor materialiteit een maximum voor van 5% van de totaal vermelde hoeveelheden (zie blz. 3 van deze opgave). Het protocol geeft geen duidelijkheid over welke hoeveelheden het gaat (totaal ingekocht (component A) of op te geven gewichtshoeveelheden (component F)). Daarover zal eerst helderheid moeten worden verstrekt door PRN. Uitgaande van 5% van 1.055.827 kg bedraagt de materialiteit maximaal 52.791 kg.

### Accountantsproduct

Naar aanleiding van de werkzaamheden volgens NVCOS 3000A wordt de assurance-conclusie met een beperkte mate van zekerheid beschreven in een assurance rapport.

- c) PRN heeft in het accountantsprotocol vastgelegd dat de accountant uitsluitend “met een beperkte mate van zekerheid een conclusie uit hoeft te spreken over de juistheid van de verantwoorde kwartaalhoeveelheden op de jaaropgave en de juistheid van de hierbij gehanteerde berekeningswijze over het betreffende jaar”. Beschrijf de doelstelling van een dergelijk PRN -onderzoek en de werkzaamheden die de accountant hierbij minimaal zal uitvoeren.

Doelstelling is het vaststellen van de **nauwkeurigheid** (juistheid) van de opgegeven standen per **kwartaal** en in **totaal**. Volledigheid speelt derhalve geen rol en daarom de totaal ingekochte hoeveelheid bij papierfabrieken alleen op nauwkeurigheid beoordeeld worden, oftewel minimaal aangesloten met interne voorraad administratie bij Papyrus. voor de componenten uit de jaaropgave B en C (E. Zie verder werkzaamheden.

Ter toelichting voor correctoren: Omdat uitsluitend naar juistheid wordt gevraagd door PRN zullen geen werkzaamheden worden verricht ten aanzien van de volledigheid van de inkopen. Uitwerking van volledigheid mag niet beloofd worden. Zie verder vraag 1d.

De werkzaamheden van de accountant zullen voornamelijk bestaan uit:

- Inwinnen van inlichtingen,
- Beoordelen opzet en bestaan van relevante systemen en processen van de voorraadadministratie;
- Uitvoeren van cijferanalyses met betrekking tot hoeveelheden ingekocht papier en verkoop buitenland en aansluiten van de gegevens uit de jaaropgave met de interne (voorraad) administratie van de onderneming;

Indien de accountant zich bewust wordt van een mogelijke afwijking van materieel belang zet hij aanvullende werkzaamheden op (NVCOS3000A, par 49B en A116).

- d) Geef een beschouwing over wat het verschil zou zijn in de doelstelling en uit te voeren werkzaamheden als het accountantsprotocol PRN niet van toepassing zou zijn en van de accountant verlangd wordt dat hij een redelijke mate van zekerheid verstrekt bij de jaaropgave PRN.

In dat geval zal de volledigheid van de inkoop wel vastgesteld moeten worden met een redelijke mate van zekerheid.

De werkzaamheden zullen dan worden uitgebreid met de toetsing van de werking van de AO/IB rondom het inkoop- en verkoopproces. Volledigheid is bij redelijke mate van zekerheid in het algemeen alleen vast te stellen indien gesteund kan worden op een aantoonbaar continue werking van de AO/IB.

Dat houdt in dat de accountant de geïdentificeerde beheersmaatregelen in het inkoop- en verkoopproces bij Papyrus op verschillende momenten gedurende het jaar toetst door proceduretesten en systeemtesten. Er zullen verbandcontroles worden uitgevoerd met betrekking tot de voorraad (EV-VRK-BV= INK) en de EV moet worden vastgesteld door inventarisatie (fysieke voorraadopname). Aanvullend zal ook de voortgezette controle worden uitgevoerd met betrekking tot de uitgaande geldbeweging ter vaststelling van de volledigheid van de inkoop.

-----

## Vraag 2 (10 punten)

In de accountancywereld is zorgvuldig taalgebruik van wezenlijk belang. Zorgvuldige duiding van woorden is onderdeel van de fundamentele beginselen professionaliteit en vakbekwaamheid en zorgvuldigheid en moet verhinderen dat een verwachtingskloof ontstaat met opdrachtgever en gebruiker.

Geef een beschouwing over de volgende letterlijk aangehaalde passage uit het "Accountantsprotocol jaarlijkse opgave-monitoring PRN" (blz. 3, paragraaf 2.1 en 2.2).

### **"Doel accountantscontrole**

*De accountantscontrole op de jaaropgaven heeft tot doel het verkrijgen van een bepaalde mate van zekerheid met betrekking tot de jaarlijkse gewichtshoeveelheden nieuw papier en karton (niet zijnde verpakkingen) die door de eerste ontvangers voor de Nederlandse markt worden ingekocht. Het assurance-rapport wordt mede gebruikt bij de interne beoordeling van de in de kwartalen opgegeven gewichtshoeveelheden voor de Nederlandse markt van de eerste ontvangers. De accountant geeft de bepaalde mate van zekerheid in de vorm van een 'negative assurance' bij de juistheid van jaaropgave. Goedkeuring van de jaaropgave met een bepaalde mate van zekerheid impliceert dat niets is gebleken op basis waarvan geconcludeerd zou moeten worden dat de jaaropgave PRN de (kwartaal- en jaar-) gegevens over de periode 1 januari tot en met 31 december niet in alle van materieel belang zijnde aspecten juist weergeeft en niet in overeenstemming is met de relevante voorwaarden uit de algemeen verbindend verklaring 'Overeenkomst inzake de recyclingbeheersbijdrage voor Papier en Karton' zoals benoemd in het Controle protocol Jaaropgave PRN. Als bijlage bij dit protocol is het format voor het af te geven assurance-rapport opgenomen.*

### **Object van controle en controleonderwerpen**

*Het object van controle is de jaarlijks door de eerste ontvangers verstrekte opgave van vier kwartalen, samen zijnde de jaaropgave. Alle informatie wordt verantwoord op de in te leveren 'Jaaropgave PRN'; Jaaropgave monitorgegevens PRN 1e t/m 4e kwartaal'. (De verantwoording is onderwerp van controle). "*

Als een accountant een object heeft waarover hij een controle moet uitvoeren dan mondt dat uit in een redelijke mate van zekerheid. Echter bij de opdracht van PRN en de beschrijving van het protocol wordt slecht een beperkte mate van zekerheid vereist. Beperkte mate van zekerheid conflicteert met het begrip controle. Derhalve is de term controle als doel en onder en in het kopje van Object een onjuiste duiding van de opdracht en zou het woord "object van controle" beter vervangen kunnen worden door *onderzoeksubject (conform terminologie Stramien artikel 26b)*. Daarnaast wordt gesproken over juistheid terwijl de terminologie al een aantal jaren is aangepast naar nauwkeurigheid (zie NVCOS315 A190, voorheen A129).

-----

De manager bedrijfskantoor heeft de volgende inlichtingen over de relevante systemen en processen verstrekt aan Karel Kwetal AA. De registratie van de in- en verkopen, de voorraad en de financiële administratie vindt plaats in een specifiek voor de drukkerij ontwikkeld ERP pakket. Door middel van een application control dwingt het systeem bij een inkoop de autorisatie af door de manager bedrijfskantoor. De bestelorder wordt digitaal geregistreerd in het ERP pakket. De mutatie van de goederen wordt geregistreerd in de voorraadmodule van het ERP systeem (KILO-module) op basis van de pakbon. De inkoopfactuur wordt geboekt in de financiële administratie. De manager bedrijfskantoor autoriseert na controle ten slotte voor de betaling. Inkopen worden rechtstreeks in de kosten geboekt omdat de voorraadadministratie niet automatisch gekoppeld is aan de financiële administratie. Ieder kwartaal voert de controller een handmatige correctie toe om de financiële administratie aan te sluiten op de voorraadadministratie.

### **Vraag 3 (10 punten)**

Karel Kwetal heeft de van de manager verkregen systeem- en procesbeschrijving met de directie besproken. Daaruit blijkt dat de directie niet op de hoogte is van de relevante interne beheersingsmaatregelen in de processen en systemen. Karel heeft een professioneel kritische instelling en besluit derhalve aanvullende werkzaamheden op te zetten en uit te voeren. Beschrijf welke aanvullende werkzaamheden hij uit zal voeren met betrekking tot het bovenbeschreven proces om voldoende zekerheid te verkrijgen. Verwijs hierbij naar relevante artikelen uit de NVCOS.

NV COS3000A, met name 47b, 49B, A107 en A116.

Opzet en bestaan zal in eerste instantie worden vastgesteld door een lijncontrole op het beschreven proces van initiatief tot inkoop en verkoop t/m betaling/ontvangst en verwerking in de financiële administratie.

Verder zal Karel aanvullende werkzaamheden opzetten ten aanzien van risicogebieden in de interne beheersing. Voorbeelden:

- De accountant zal toetsen door bijvoorbeeld de 3-way match te toetsen die door Papyrus zelf is gemaakt: afstemming bestelling-levering-inkoopfactuur.
- Herhaling van de 3-way match door een procedure test (accept-reject).
- Toetsing van de GITC's
- Tevens toets op werking application control waarbij autorisatie wordt afgedwongen en zichtbare autorisatie manager bij gerealiseerde betalingen.
- Tot slot zal hij de handmatige correcties die de controller heeft gemaakt toetsen op nauwkeurigheid aan de hand van bijgevoegd audit evidence zoals interne inventarisatieverslagen, beoordeling opzet inventarisaties en bijwonen van enkele inventarisaties.

-----

Ten behoeve van de cijferanalyse op de PRN -jaaropgave heeft Karel Kwetal AA de volgende overzichten ter beschikking:

- Bijlage 1: PRN-jaaropgave
- Bijlage 2: Specificatie van PRN-categorieën per maand in 2022 (opgesteld door controller)
- Bijlage 3: Inkoop 2021 – 2022 per maand in kg (uit KILO, de voorraadmodule van het ERP pakket).

#### **Vraag 4 (15 punten)**

Geef aan de hand van een cijferanalyse op de cijfers uit bijlage 1 t/m 3 vijf mogelijke bevindingen die Karel Kwetal AA voor zal leggen aan de directie ter bespreking en verduidelijking.

**Niet limitatief (overige punten ter beoordeling corrector)**

- De aantallen op de jaaropgave 2022 op de onderdelen A (2.527.802), B (114.896) en C (1.357.079) sluiten niet aan met het overzicht welke is opgesteld door de controller (bijlage 2) resp 2.708.739, 95.834 en 1.244.221. In lijn met tendentie is op PRN jaaroverzicht in vergelijking met het overzicht van de controller de totale inkoop te laag weergegeven (-180.937 kg) en zijn de aantallen bij ingekocht bij groothandel (+19.062) en verkopen buitenland (112.858) hoger dan het overzicht van de controller. Met name kwartaal 2 geeft bij inkoop totaal en inkoop groothandel grote verschillen. Bij verkopen buitenland latent kwartaal 2, 3 en met name 4 afwijkingen zien tussen de PRN jaaropgave en het overzicht van de controller.
- De aantallen totaal ingekocht (2.527.802) lijkt echter wel te sluiten met het overzicht inkoop 2022 uit KILO (bijlage 3 (2.527.802))
- In bijlage 2 zijn de aantallen in maanden 5 en 6 identiek aan elkaar op alle categorieën.
- In bijlage 2 zijn in de maanden 10, 11 en 12 de verkopen aan het buitenland extreem hoger dan in andere maanden.
- In bijlage 2 zijn de inkoop van de groothandel in de maanden 5 en 6 veel hoger dan andere maanden.
- Bijlage 2 laat in maanden 10,11 en 12 een extreme stijging zien van de inkoop bij de fabriek.
- Bijlage 3 laat, met uitzondering van maand 2 en 9, bij elke maand een stijging zien van het gewicht aan ingekocht papier.
- In bijlage 3 genoemde kg van de maanden 5 en 6 zijn identiek.

-----

Zoals eerder aangegeven, is de voorraadmodule (KILO) bij Papyrus BV niet automatisch gekoppeld aan de financiële administratie.

KILO wordt aan de hand van de door de magazijnmeester gecontroleerde pakbonnen gemuteerd. De financiële administratie wordt door de controller ieder kwartaal handmatig gecorrigeerd om de financiële administratie aan te laten sluiten bij de voorraadadministratie KILO.

In de financiële administratie van Papyrus zijn onder meer de volgende grootboekrekeningen aanwezig: voorraad papier, crediteuren, debiteuren, inkoopkosten papier, opbrengst buitenland en opbrengst binnenland.



In het ERP zijn per bestand (vetgedrukt) de volgende velden aanwezig:

- **Pakbon inkopen:** datum ontvangst, leverancier, inkoopordernummer
- **Pakbon verkopen binnenland:** verkoopnummer, datum gereed voor verzending, datum transport, bestemming, afnemer (NAW), verkoopordernummer
- **Pakbon verkopen buitenland:** verkoopordernummer, datum gereed voor verzending, datum transport, bestemming, afnemer (NAW)
- **Bestelorder:** nummer, leverancier, datum bestelling, hoeveelheid (kg) en prijs, inkoopordernummer
- **Verkooporder:** verkoopordernummer, afnemer (NAW), datum order, verwachte datum levering, hoeveelheid (kg) en prijs
- **Inkoopfactuur:** bestelordernummer, leverancier, datum levering, hoeveelheid (kg) en prijs
- **Verkoopfactuur:** verkoopordernummer, afnemer, datum levering, hoeveelheid (kg) en prijs
- **Transportbonnen verkoop:** verkoopordernummer, bestemming, gewicht, datum ontvangst goederen, datum aflevering, kwijting voor ontvangst

#### Vraag 5 (15 punten)

Welke verbanden zou Karel Kwetal AA bij toepassing van data-analyse leggen indien hij meer zekerheid wil verkrijgen over de nauwkeurigheid van de opgevoerde verkochte kilogrammen buitenland?

#### Selecties:

- Uit KILO: afname van de voorraad in kilo's vanwege pakbonnen buitenland in 2022
- Uit ERP: Transportbonnen verkoop met buitenlandse bestemming en datum levering in 2022, gewicht (kilo's), verkoopordernummer
- Uit ERP: Verkooporders met afnemer in buitenland, verwachte datum levering in 2022, hoeveelheid in kilo's en totaalbedrag verkoop, verkoopordernummer
- Uit FA, debiteurenbestand: facturen met landcode voor buitenlandse leveringen, totaalbedrag opbrengst, totaalbedrag BTW, verkoopordernummer
- Uit FA, Opbrengst verkopen buitenland: bedrag, verkoopordernummer

#### Verbanden:

De verbanden worden vanuit de geselecteerde gegevens gelegd. Kilo's en euro's moeten uiteindelijk met elkaar in evenwicht zijn. Verband tussen gewicht en bedrag door bedrag te delen door prijs, of door gewicht te vermenigvuldigen met prijs.

De kilo's uit pakbonnen buitenland uit de KILO-module moeten overeenkomen met de kilo's transportbonnen buitenland en met kilo's uit verkooporders buitenland met levering in 2022. Vervolgens moet de aldus vastgestelde kilo's financieel worden aangesloten bij de financiële gegevens uit de debiteurenadministratie en de opbrengst verkopen. De sleutel hierbij is verkoopordernummer. De via verbanden vastgestelde kilo's papier verkopen buitenland uit de KILO module moet tenslotte overeenkomen met component C uit de jaaropgaaf PRN (verkopen buitenland).

-----

Ten behoeve van de bank in Nederland heeft Roerick Waggel de voorlopige realisatiecijfers 2022 en prognose 2023 moeten overleggen. Karel Kwetal AA heeft hem geholpen de cijfers op een rij

te zetten met een dusdanige onderbouwing en mondelinge toelichting bij de bank dat de bank uiteindelijk akkoord is gegaan met het verstrekken van een bankrekening en een zakelijk krediet.

**Vraag 6 (15 punten)**

- a) Zou Karel Kwetal AA indien de bank dat zou hebben gevraagd een samenstellingsverklaring af kunnen geven bij de prognose 2023? Motiveer uw antwoord met verwijzing naar relevante wet- en regelgeving.

Er is bij deze opdracht geen sprake van een samenloop van assurance met aan assurance verwante werkzaamheden (die van materiële invloed zijn op het assurance object). Er is immers geen sprake van assurance! De VIO is derhalve niet van toepassing. De VGBA levert bij een samenstellingsverklaring bij de prognose waar Karel aan meegeholpen heeft geen bedreiging van fundamentele beginselen op.

De student moet inzien dat deze vraag betrekking heeft op de toepassing van NVCOS 4410 bij toekomstgerichte financiële informatie.

NVCOS 4410 2.3a alsmede 4410 A3 kent een vrijwillige toepassing van de samenstellingsverklaring bij prognoses.

**Vrijwillige toepassing**

Bij het tot stand brengen van andere vormen van historische financiële informatie kan de accountant vrijwillig besluiten om deze standaard toe te passen.

Deze standaard mag ook worden toegepast, voor zover nodig aangepast, wanneer de accountant de opdracht heeft gekregen om het management te ondersteunen bij het opstellen en presenteren van andere dan historische financiële informatie. Voorbeelden zijn:

- pro forma financiële informatie;
- toekomstgerichte financiële informatie, inclusief budgetten of prognoses.

Deze standaard heeft geen betrekking op eventuele activiteiten voorafgaand aan het samenstellen van (financiële) informatie van de entiteit. Kortom samenstellingsverklaring bij toekomstgerichte financiële informatie is mogelijk.

- b) Welke fundamentele beginselen en mogelijke bedreigingen zijn in het geding indien de accountant zijn klant bijstaat in het gesprek met de bank over de aangeleverde cijfers en wat zijn de mogelijke maatregelen die Karel kan treffen om de bedreiging(en) te mitigeren.

**Professionaliteit en objectiviteit** kunnen worden bedreigd door **belangenbehartiging** (belangen van de klant hoger stellen dan van de gebruiker) en mogelijk **eigen belang** behouden van de klant).

Mogelijke maatregelen zijn dat de accountant in het gesprek met de bank duidelijk aangeeft dat hij de belangen dient van zijn klant maar daarbij wel objectief blijft. Dat heeft de accountant destijds bij het intakegesprek met de klant ook duidelijk besproken en aangegeven. Daarnaast maakt de accountant een bespreekverslag van de

bijeenkomst en laat hij zijn verslag door beide partijen tekenen (aanbeveling). Het door beide partijen getekende verlag is onderdeel van het dossier bij deze opdracht.

- c) Wat is in zijn algemeenheid het verschil in werkzaamheden en het accountantsproduct van de accountant indien de bank bij de prognose een onderzoeksrapport in plaats van een samenstellingsverklaring eist?

NB: De vraagstelling gaat uit van “in zijn algemeenheid” om te voorkomen dat een student hier ingaat op de VIO en stelt dat vanwege zijn betrokkenheid bij het opstellen de accountant geen onderzoeksopdracht mag accepteren.

Een onderzoeksrapport impliceert dat er sprake is van een assuranceopdracht. Daar waar het gaat om toekomstgerichte cijfers is NVCOS 3400 van toepassing. Afgestemd op de doelstelling van het onderzoek conform COS3400 artikel 2 zijn de werkzaamheden als volgt:

- Art 18: De accountant beoordeelt de herkomst en de betrouwbaarheid van de gegevens die ten grondslag liggen aan de schattingen van het bestuur van de entiteit.
- Art 19: Indien hypotheses worden gebruikt beoordeelt de accountant of er rekening is gehouden met alle belangrijke implicaties daarvan.
- Art 20: Hoewel het niet beslist noodzakelijk is onderbouwing te verkrijgen van de hypotheses zal de accountant wel vaststellen, dat deze passen binnen de doelstelling van de toekomstgerichte financiële informatie en er geen reden is om aan te nemen dat deze duidelijk onrealistisch zijn.
- Art 21: De accountant overtuigt zich ervan dat de veronderstellingen van het bestuur van de entiteit op een juiste wijze in de toekomstgerichte financiële informatie zijn verwerkt, bijvoorbeeld door het opnieuw uitvoeren van berekeningen en het beoordelen van de interne consistentie van de informatie.
- Art 22: De accountant richt zijn aandacht op de vraag in welke mate onderdelen die bijzonder gevoelig zijn voor variaties, een effect van materieel belang hebben op de uitkomsten van de toekomstgerichte financiële informatie.
- Art 23: Als de accountant de opdracht heeft een of meer elementen van de toekomstgerichte financiële informatie te onderzoeken, bijvoorbeeld een afzonderlijk opgenomen deel van een financieel overzicht, is het van belang dat hij tevens de samenhang met het geheel beoordeelt.
- Art 24: Voor zover in de toekomstgerichte financiële informatiegegevens zijn opgenomen die betrekking hebben op een verstreken deel van de lopende verslagperiode, beoordeelt de accountant in welke mate er ten aanzien van de historische informatiewerkzaamheden moeten worden verricht.
- Art 25: opvragen LOR

Bij samenstellingsopdracht zijn de werkzaamheden gericht op de administratieve verwerking en financiële verslaggeving bij het opstellen en presenteren van financiële informatie.. Deze werkzaamheden zorgen voor geen zekerheid en verschillen daarin essentieel met de werkzaamheden van NVCOS 3400. Het accountantsproduct bij samenstelling is een samenstellingsverklaring. De samenstellingsverklaring geeft géén zekerheid, de enige zekerheid die eraan ontleend kan worden is dat de prognose is samengesteld door een deskundige op het gebied van externe verslaggeving en dus de verslaggevingsregels en de toelichting op de prognose voldoet aan de daaraan te stellen eisen.

Het onderzoek naar een prognose leidt tot een positief of negatief geformuleerde assurance mededeling. Het is een onderzoeksrapport waarbij onder meer een assurance mededeling wordt geformuleerd met betrekking tot de vraag of de veronderstellingen een redelijke basis vormen, maar tevens een waarschuwing wordt gegeven over de realiseerbaarheid van de uitkomsten.

-----

### **Vraag 7 (15 punten)**

In de periode van verhuizing is door onduidelijkheid en miscommunicatie sprake geweest van een niet opzettelijke maar wel illegale lozing van sterk vervuild afvalwater door Papyrus BV in de Agger (grensrivier tussen Brabant en Zeeland). Hoofd Productie heeft dit destijds schuldbewust middels een interne notitie gemeld bij de directie. Karel Kwetal AA stuit bij zijn PRN-onderzoek per toeval op de notitie van hoofd Productie. Als hij de notitie bespreekt met Roerick geeft deze aan dat hij destijds in overleg met zijn vader besloten heeft hier verder absoluut geen ruchtbaarheid aan te geven. Het is immers niet terug te draaien, het is een ver verleden en zou nu alleen nog maar negatieve publiciteit en energie opleveren. Papyrus kijkt liever vooruit en heeft duurzaamheid zoals bekend hoog op de strategie agenda staan. Het Brabants Dagblad heeft nog niet zo lang geleden een artikel gewijd aan een onverklaarbare hoge vissterfte in de Agger.

Wat zal de reactie zijn van Karel Kwetal AA naar aanleiding van het gesprek met Roerick. Verwijs daarbij naar relevante wet- en regelgeving?

*NOCLAR en Toelichting bij nadere voorschriften NOCLAR zijn van toepassing*

*Wat moeten accountants doen? (Toelichting NOCLAR art 3)*

Accountants gaan onderzoek doen om een beter beeld van de situatie te krijgen. Dit doen ze om zo veel mogelijk te kunnen inschatten of er echt wat mis is. Dit doen ze ook om te beoordelen of ze op dit moment meer moeten doen en zo ja, wat. Dat betekent 'inzicht verkrijgen' en 'nagaan hoe hij op de relevante niet-naleving moet reageren'. Accountants passen professionele oordeelsvorming toe wanneer ze dit doen. Ze zullen zich dus ook afvragen of een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk van hen verwacht dat ze op de relevante niet-naleving reageren en zo ja hoe.

In dit geval is er een notitie van hoofd Productie, heeft hij nadere inlichtingen verkregen van Roerick en is er een artikel in het Brabant Dagblad over onverklaarbare hoge vissterfte in de Agger.

*Let op!*

Van accountants wordt niet verwacht dat ze juridisch specialist zijn. Accountants maken een inschatting. Hoewel het natuurlijk nog niet is vastgesteld, zou er een oorzakelijk verband kunnen bestaan tussen de hoge vissterfte in de Agger en de lozing. Bij de toelichting op art 6 van de NOCLAR staat dat ernstige vervuiling van water een situatie is waarbij aanzienlijke schade lijkt te ontstaan. Het gaat dan om maatschappelijke schade of maatschappelijk gevaar. In die situatie zou de accountant zelf onmiddellijk moeten melden. Zie Toelichting art. 6. Er dreigt gevaar, uitstel is niet mogelijk.

Zie NOCLAR art 2 en Toelichting art 2. Het is een overtreding op wet-en regelgeving op het gebied van milieubescherming en mogelijk volksgezondheid en veiligheid (blz 505 HRA 2023).

Ongedaan maken (dat wil zeggen terugdraaien) kan niet meer. Milieuovertredingen zijn meestal strafbaar gesteld in de Wet op de Economische Delicten. Voorbeelden van instanties staan op blz. 516 van HRA2023. Tevens staat op blz. 516 dat als accountants niet weten bij welke bevoegde instantie ze moeten zijn, een melding bij de politie voor de hand ligt. Gemeente of het Waterschap zou in deze casus ook voor de hand liggen. Snelheid van handelen is geboden. Wellicht is er door specialisten nog wat aan te doen, en dus moet direct actie worden ondernomen bij voorkeur door Roerick. Onmiddellijk melden door Roerick in bijzijn van Karel, en anders meldt Karel zelf direct. Gezien zijn toelichting voelt Roerick weinig voor melding.

Als Roerick niet bereid is zelf te melden, zal Karel overwegen de klantrelatie te verbreken.

## Bijlage 1: PRN-jaargave

Stichting Papier Recycling Nederland						
<b>Jaargave 2022</b>						
<u>Toelichting</u>						
Deze jaargave dient u, ondertekend door de directie en accountant en samen met het accountantsproduct, in te in te scannen als PDF en te uploaden op <a href="http://www.prnopaven.nl">www.prnopaven.nl</a> .						
		kwartaal 1	kwartaal 2	kwartaal 3	kwartaal 4	<b>Totaal</b>
A	Totaal ingekochte hoeveelheden	480.454	671.325	553.405	822.618	<b>2.527.802</b>
B	Ingekocht bij PRN aangesloten groothandel	13.710	59.649	15.930	25.607	<b>114.896</b>
C	Verkopen naar buitenland	216.381	331.237	243.756	565.705	<b>1.357.079</b>
D (A-B-C)		250.363	280.439	293.719	231.306	<b>1.055.827</b>
E	Ingekocht bij Nederlandse Papiergroothandels niet bij PRN aangesloten	0	0	0	0	<b>0</b>
F (D-E)		250.363	280.439	293.719	231.306	<b>1.055.827</b>
Ondertekening						
<b>Directie</b>				<b>Accountant</b>		
datum:				datum:		
Naam:				Naam:		
Handtekening Directie:				Handtekening accountant:		

**Bijlage 2: Specificatie van PRN-categorieën per maand in 2022 (opgesteld door controller)**

maand	van groothandel	van fabriek	totaal	verkoop buitenland
1	4.065	131.459	135.524	40.862
2	4.753	161.735	166.488	82.720
3	4.892	173.590	178.482	92.757
4	5.563	184.448	190.011	89.521
5	17.512	313.594	331.106	108.557
6	17.512	313.594	331.106	108.557
7	5.910	198.983	204.893	120.737
8	5.700	188.544	194.244	70.366
9	4.320	149.951	154.271	40.901
10	8.082	236.300	244.382	173.132
11	9.873	314.219	323.892	171.974
12	7.652	246.688	254.340	144.137
	95.834	2.613.105	2.708.739	1.244.221

Bijlage 3: Inkopen 2021 – 2022 per maand in kg (uit KILO, de voorraadmodule van het ERP pakket)

	<b>in kg</b>	
	<b>inkopen 2022</b>	<b>inkopen 2021</b>
1	135.524	114.545
2	166.488	195.889
3	178.482	159.266
4	190.011	165.733
5	240.637	215.953
6	240.637	153.753
7	204.893	155.897
8	194.244	146.887
9	154.271	193.930
10	244.383	217.832
11	323.892	189.505
12	254.340	216.216
	<b>2.527.802</b>	<b>2.125.406</b>