

Opmerking vooraf:

Onderstaand schema van uitwerking bevat de essentiële aspecten die van belang zijn voor de uitwerking van het examen. De uitwerking is echter niet limitatief of uitputtend en heeft als doel de examinatoren richting te geven bij de correctie van het examen. Van de kandidaten wordt verwacht dat zij een uitwerking schrijven die concreet op de casus gericht is. Hierbij zij opgemerkt dat niet verwacht kan worden dat de kandidaten alle genoemde aandachtspunten zullen raken gezien de beperkte tijd. Bij de correctie dient te worden beoordeeld of de belangrijkste aspecten worden genoemd. Sjabloonmatige uitwerkingen die op willekeurig elk ander vergelijkbaar bedrijf van toepassing kunnen zijn dienen met een onvoldoende te worden.

Vraag 1 Wettelijke Controleplicht (15 punten)

1A *Noem een vijftal casusspecifieke oorzaken die mogelijk ten grondslag hebben gelegen aan de verklaring van oordeelonthouding bij de jaarrekening over 2014 van Budget Online BV.*

- Onvoldoende controle informatie over de beginbalans (Standaard 510)
- Onvoldoende controle informatie over vernietiging afgekeurde goederen
- Onvoldoende controle informatie over contante vooruitbetalingen leveranciers
- Onvoldoende controle informatie over retour gezonden goederen
- Onvoldoende controle informatie over magazijn opruiming
- Onvoldoende controle informatie over de vernietiging van niet verkochte restpartijen en beschadigde retour gezonden goederen
- Ontbreken aansluiting orderverwerking en voorraad beheer systeem met financiële administratie

De grensbedragen voor de wettelijke controleplicht zijn per 1 januari 2016 verruimd van 4.4 miljoen naar 6 miljoen balanstotaal en van 8.8 miljoen naar 12 miljoen omzet. In de memorie van toelichting op deze wetwijziging staat het volgende vermeld:

“Als een rechtspersoon over het boekjaar 2015 en over het voorafgaande boekjaar 2014 onder twee van de nieuwe (verhoogde) grensbedragen voor kleine rechtspersonen blijft, classificeert hij als kleine rechtspersoon en is hij over boekjaar 2015 vrijgesteld van de wettelijke controleplicht op grond van artikel 2:396 BW.”

1B *Geef aan met welk dilemma de accountant van Budget Online BV werd geconfronteerd bij de opdrachtcontinuatie voor de jaarrekeningcontrole over 2015.*

Wanneer Budget Online BV in 2014 en 2015, met inachtneming van de verhoogde grensbedragen onder 2 van de 3 criteria (Balanstotaal 6 miljoen; omzet 12 miljoen; gemiddeld aantal werknemer 50), voldoen ze, met terugwerkende kracht op 2 achtereenvolgende jaren niet aan de criteria voor de wettelijke controleplicht en vervalt de wettelijke controleplicht voor 2015. Op het moment van de opdrachtcontinuatie waren de grensbedragen nog niet bekend. Dit betekent dat de accountant niet weet of het een controleopdracht wordt. Aangezien bij een controle opdracht de opzet bestaan en werking van het

boekjaar moet worden gecontroleerd, moet hij deze werkzaamheden wel uitvoeren, terwijl later zou kunnen blijken dat Budget Online BV niet meer onder de criteria van een wettelijke controle valt.

Vraag 2 ETA (15 punten)

Werk een External Threat Analysis (ETA) uit voor Budget Online BV, waarbij aandacht moet worden gegeven aan: strategic risks, source, potential management controls en the potential impact on the audit. Noem daarbij tenminste 5 risico's verspreid over verschillende sources.

| Risk | Source | Potential management Controls | Potential impact on the audit |
|--|-------------------|--|--|
| Klanten bestellen met opzet te veel (om een keuze te kunnen maken bestellen klanten diverse types etc) | Sociaal/Klanten | Communicatie met klanten om ze te stimuleren een juiste keuze te maken (hoge kosten en aan spreken op gedrag) Maximaliseren van het aantal te bestellen producten (identieke producten) | EX: hoge verzendkosten AR: volledigheid en juistheid van de omzet AR: bestaan van de voorraden CV: op termijn continuïteitsrisico |
| Negatieve publiciteit als gevolg van inkoop uit China (kinder arbeid etc) | Sociaal | Lidmaatschap van een brancheorganisatie. Communicatie op website (geen inkoop van artikelen die door kinderarbeid zijn gemaakt) | AR: Waardering voorraden EX: Daling omzet CV: Op termijn continuïteitsrisico |
| Stijging werkloosheid of daling koopkracht consumenten. | Economisch | Marketingbeleid, veel acties en hoge kortingen Het volgen van economische ontwikkelingen Lid zijn van een branchevereniging | AR: Waardering voorraden EX: Daling omzet CV: Op termijn continuïteitsrisico |
| Toetreding van winkels met dezelfde formule als budget online | Nieuwe toetreders | Marketingonderzoek naar wensen van klanten Communiceren op website en reclame via media over de voordelen van bestellen via Budget Online | EX: Daling omzet EX: Daling marges AR: Waardering voorraden CV: Op termijn continuïteitsrisico |
| Toenemende computercriminaliteit, waardoor verkoop via website in gevaar komt | Technologie | Beveiligingsbeleid op het gebied van automatisering Bijwonen bijeenkomsten op het gebied van computercriminaliteit Lidmaatschap branchevereniging | EX: stijging kosten automatisering en investeringen op het gebied van automatisering CE: betrouwbaarheid van de AO/IB is in het geding CN: advisering op het gebied van computercriminaliteit AR: waardering computer en software |

| | | | |
|---|--------------|--|---|
| Wijziging in regelgeving. Bijvoorbeeld: Overheid stelt importverbod voor bepaalde landen in, waar Budget Online goederen inkoop | Politiek | Lobbyen via branchevereniging bij overheidsinstanties Volgen van politieke ontwikkelingen | AR: Waardering voorraden AR : Boetes bij overtredingen importverbod EX: stijging van de inkoopkosten als gevolg van invoerrechten of inkoop goederen in duurdere landen EX: dalende marges |
| Concurrenten zijn innovatiever dan Budget Online | Concurrenten | Marktonderzoek naar concurrenten Lid zijn van branchevereniging Reclame maken via diverse mediakanalen Innovatie stimuleren | EX: dalende omzet en dalende marges EX: stijgende reclamekosten AR: waardering voorraden CV: continuïteitrisico op termijn |

Vraag 3 Automatisering (10 punten)

Geef aan welke interne beheersingsmaatregelen de accountant zal (laten) testen om de betrouwbaarheid- en continuïteit van de geautomatiseerde gegevensverwerking bij Budget Online BV vast te stellen.

- Noem tenminste 2 case specifieke general controls.
- Noem tenminste 5 verschillende application controls die relevant zijn voor de controle van de opbrengstverantwoording bij Budget Online BV.

General Controls

- Changemanagement controls voor de zelf ontwikkelde software voor het ordeverwerkingssysteem en voorraadsysteem
- Continuïteit / uitwijkprocedures voor orderverwerking online
- Beveiliging datacommunicatie via internet / Virusscan / Firewall

Application Controls

- Logische toegangsbeveiliging:
 - Muteren verkoopprijzen / kortingen door Web-beheer
 - Autoriseren verkoopprijzen / kortingen door hoofd inkoop
- Invoercontroles
 - Verplichte invoervelden NAW gegevens
 - Redelijkheidscontroles bestelde aantallen
 - Dubbele invoer verkoopprijzen en artikelnummers
- Verwerkingscontroles
 - Voorraadcheck voorafgaand aan orderverwerking
 - Geslaagde betaalopdracht voorafgaand aan afleveropdracht
- Communicatie controles
 - Bevestiging bestelling via e-mail.

Vraag 4 Controle opbrengstverantwoording (25 punten)

Hoe controleert de accountant de opbrengstverantwoording van Budget Online BV in het kader van de jaarrekeningcontrole 2015?

Doelstelling van de controle

- volledigheid van de opbrengstverantwoording en juistheid van de prijzen
- Juistheid van de verantwoorde kortingen bij Super Deal
- Juistheid van de verantwoorde kortingen bij dagaanbiedingen
- Juistheid van de retouren
- Juistheid van de kortingen tijdens de magazijnopruiming
- Juistheid van de vernietiging van de restanten van de magazijnopruiming
- Juistheid van nog te ontvangen gelden IDEAL betalingen

Risico analyse

- Contant geldverkeer bij magazijnopruiming. Risico dat deel van ontvangen contant geld niet of niet tijdig (sleepgevaar) wordt verantwoord
- Klanten hebben het recht goederen retour te zenden. Risico dat retour ontvangen producten niet als voorraad worden verantwoord, dan wel dat ten onrechte te veel retour bedragen worden verantwoord
- Retour ontvangen goederen worden ten onrechte als beschadigde goederen verantwoord. Risico voor de volledigheid van de omzet
- In extreme situaties vraagt Budget Online een schadevergoeding. Risico dat ontvangen schadevergoeding niet wordt verantwoord
- Dagelijks is sprake van een Super Deal. Risico dat niet Super Deal producten worden verantwoord als Super Deal. Risico voor de volledigheid van de omzet
- Doorlopende producten worden eens per twee maanden als dagaanbieding aangeboden. Risico dat niet dagaanbiedingen als dagaanbieding worden verantwoord. Risico voor de volledigheid van de omzet
- Niet restpartijen worden als restpartijen verantwoord Risico voor de volledigheid van de omzet
- Budget Online is een webwinkel. Risico dat op de website te lage of te hoge prijzen zijn vermeld. Risico voor de volledigheid en juistheid van de omzet. Tevens risico van webdefacting, hacking en virussen
- Verkoop restpartijen en beschadigde goederen via één verzamelrekening, risico voor de volledigheid van de opbrengsten
- Niet verkochte restpartijen worden vernietigd. Risico dat verkochte restpartijen als vernietigd worden verantwoord. Risico voor de volledigheid van de opbrengsten

Eisen AO/IC

Mede ter toetsing van de werking van de AO/IC verricht de accountant de volgende werkzaamheden: Beoordeling functiescheiding: Inkoopafdeling (afsluiten inkopen), verkoopafdeling (autorisatie verkoopprijzen, kortingspercentages) en bepalen assortiment, magazijn (afgifte goederen en ontvangst retouren), klantenservice (afhandeling retouren) en administratie (verwerken geldontvangsten)

Procedures en richtlijnen:

- Autorisatie prijzen, kortingen en acties (Super Deal, dagaanbiedingen, magazijn opruiming)
- Richtlijnen voor het bepalen van super deal en dagaanbiedingen en bepalen restpartijen)
- Richtlijnen voor retourzendingen en wanneer een schadevergoeding in rekening moet worden gebracht
- Vernietigingsprotocol voor niet verkochte voorraden tijdens de magazijnopruiming
- Orderregistratie
- Orderuitlevering
- Facturering
- Kasprocedure (tellen kasgeld, kasprotocol en afstorten kasgeld) voor het contant geldverkeer bij magazijnopruiming)
- Periodieke inventarisaties en inventarisatie van restpartijen voor aanvang van de magazijnopruiming)
- Verwerking ontvangsten (ideal)
- Barcode gebruik (volgen bij aflevering)

Automatisering

Mede ter toetsing van de werking van de in vraag 3 genoemde general en application controls zal deze controls toetsen.

Cijferbeoordeling

De accountant verricht een cijferbeoordeling op operationele en de financiële overzichten, nadat hij deze heeft aangesloten op de financiële administratie en beoordeelt daarbij de volgende ontwikkelingen in relatie tot begroting, vorige periode en vorig jaar:

- aantal orders, klanten, klachten, retouren, vernietigingen vs omzet
- Resultaten en brutowinstmarge per artikelgroep
- Resultaten en brutowinstmarge Super Deal
- Resultaten en brutowinstmarge magazijnopruiming
- Resultaten en brutowinstmarge dagaanbiedingen
- Opbrengsten magazijnopruiming in relatie tot de totale omzet
- Ontvangen schadevergoeding in relatie tot beschadigde voorraad
- Beschadigde voorraad in relatie tot retour gekomen voorraad
- kosten vernietiging restanten magazijnopruiming
- kosten pakketbezorgingsorganisatie (bezorging) in relatie tot de omzet
- kosten pakketbezorgingsorganisatie (retouren) in relatie tot retour gekomen omzet
- voorraadverschillen
- kasverschillen

Verbandscontroles

De accountant toetst de volgende intern en door het systeem gelegde verbanden en legt ze periodiek zelf, mede ter toetsing van de werking van de AO/IC:

- Opboeking crediteurenbestand = opboeking voorraadbestand (in geld en aantallen per artikelsoort)
- In aantallen: inkopen = verkocht + vernietigd
- totaal bedrag orders in orderbestand = totaal ontvangsten via IDEAL = omzet
- Totaal bedrag orders tegen inkoopprijzen volgens orderbestand = totaal bedrag afboeking voorraadbestand = kostprijs verkopen
- Totaal bedrag retouren volgens retourbestand tegen verkoopprijzen + vergoeding verzendkosten = Afboeking liquide middelen = afboeking omzet

- Totaal bedrag retouren volgens retourbestand tegen inkooprijzen = opboeking voorraadbestand = afboeking kostprijs verkopen
- Omzet tijdens magazijnopruiming = toename kasgeld
- Afname kasgeld = toename banksaldo
- Aboeking voorraad restpartijen en beschadigde goederen volgens voorraadbestand (verzamelrekening) = omzet + vernietiging
- Vernietigde aantal goederen volgens vernietigingsprotocol = afgevoerde aantal goederen aan afvalverwerker
- Vernietigde goederen * vergoeding = betaalde vergoeding afvalverwerker
- totaal bedrag retourgekomen volgens retourbestand = opboeking magazijnvoorraad + opboeking voorraad beschadigde producten = afboeking liquide middelen + in rekening gebrachte schadevergoeding (incidenteel)
- per artikelgroep (in aantallen): Beginvoorraad + Inkopen(goedgekeurd) – Eindvoorraad = verkocht

Detailcontroles

- Deelwaarneming door middel van data analyse op facturen: kortingen Superdeal en dagaanbiedingen, restpartijen en beschadigde goederen
- Deelwaarneming op de retouren (creditering en opboeking voorraad en in rekening gebrachte schadevergoeding)
- Deelwaarneming op vernietigingsprotocol en betaalde vergoeding voor afvoer
- Afloopcontrole tussenrekening kruisposten
- Afloopcontrole tussenrekening ideal
- Afwerken signaallijsten inzake verschillen geprogrammeerde controles
- Waarneming ter plaatse op de dag van de opruiming (vernietigingsprocedure)
- Bijwonen inventarisatie van de voorraden
- Bijwonen kasopname

Vraag 5 Beoordeling continuïteit (15 punten)

Door de sterke groei van het aantal Budget Stores in winkelpanden in de grotere steden die zijn vrijgekomen door het faillissement van een grote warenhuisketen is de omzet van Budget Online BV in het eerste kwartaal van 2016 sterk onder druk komen te staan. Daarnaast zetten de kosten van verzending en de retour ontvangen goederen en de marges onder druk, terwijl de vaste kosten van Budget Online BV een stijgende lijn vertonen. Budget Online BV heeft sinds februari 2016 ernstige liquiditeitsproblemen en overschrijdt bij voortdurend de kredietlimiet die met de bank is overeengekomen. Zonder aanvullend krediet kunnen de leveranciers van het zomerassortiment en het vakantiegeld van het personeel in mei naar verwachting niet worden uitbetaald. De huisbankier heeft, in afwachting van de door de accountant gecontroleerde jaarrekening over 2015, de kredietovereenkomst opgezegd en wil pas overleggen over voortzetting nadat de jaarcijfer definitief zijn goedgekeurd door de accountant.

5A *Geef concreet aan welke controle informatie de accountant van Budget Online BV voor de afronding van de controle van de jaarrekening over 2015 verzamelt naar aanleiding van de hiervoor genoemde gebeurtenissen en omstandigheden.*

De gebeurtenissen zijn zodanig dat de accountant Op grond van NV COS 570: 16 moet de accountant aanvullende werkzaamheden verrichten wanneer gebeurtenissen of omstandigheden worden geïdentificeerd die gereede twijfel kunnen doen ontstaan over de handhaving van de continuïteit van Budget Online BV. Voor de uit te voeren werkzaamheden zal de accountant de volgende controle informatie verzamelen:

- Kasstroom-, winst- en overige relevante prognoses. De accountant zal deze overzicht analyseren en met het management bespreken. De accountant wil met name informatie over hoe Budget Online het hoofd boven water kan houden. Zijn er concrete maatregelen getroffen om bijvoorbeeld de vaste kosten te verlagen, de kosten voor retouren terug te dringen, alsmede is een strategie ontwikkeld om de omzet op peil te houden dan wel te verhogen en de concurrentie tegen te gaan.
- Tussentijdse financiële overzichten van 2016 van Budget Online BV
- Leningsvoorwaarden van de bank en zekerheidsstellingen, alsmede overige correspondentie van de bank inzake eisen en voorwaarden voor kredietverlening
- Notulen van directievergaderingen om inzicht te krijgen in met name de financieringsproblemen

5B Onder welke voorwaarden verstrekt de accountant van Budget Online BV bij de jaarrekening over 2015 een goedkeurende controleverklaring voorzien van een paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden?

Volgens NV COS 570:19 dient de accountant de controleverklaring te voorzien van een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden (NV COS 706)als:

- de accountant van mening is dat het hanteren van de continuïteitsveronderstelling in de gegeven omstandigheden passend is, maar dat wel sprake is van een onzekerheid van materieel belang met betrekking tot de handhaving van de continuïteit
- Budget Online BV in de jaarrekening de onzekerheid met betrekking tot de continuïteit goed in de jaarrekening heeft toegelicht

Vraag 6 (20 punten)

Aantekening 1

Bij de inventarisatie van de voorraden per 31 december 2015 zijn materiële voorraadtekorten geconstateerd. De directie geeft als mogelijke oorzaken vernietiging wegens niet voldoen aan de kwaliteitseisen dan wel retour gekomen goederen die niet meer verkocht kunnen worden. Fraude achten zij, gegeven de reputatie van de magazijnmeester echter uitgesloten. De directie stelt voor het voorraadtekort ten laste van het resultaat af te boeken.

Vraag 6A aantekening 1

De accountant zal de directie verzoeken een onderzoek uit te voeren naar de oorzaak van de voorraadtekorten. De accountant zal vervolgens controleren of nog voldoende controle informatie is te verzamelen. Hij zal hiertoe de uitkomsten van het onderzoek controleren. Met name zal hij onderzoek doen of de registraties inzake de vernietiging juist en volledig zijn. Tevens zal de accountant op basis van zijn professioneel kritische instelling, ondanks dat de directie dit uitsluit, moeten onderzoeken of toch niet sprake is van fraude.

De uitkomsten van het onderzoek kunnen diverse richtingen op. Als achteraf nog is vast te stellen hoe deze verschillen zijn ontstaan, dan zal de accountant aandringen op correctie. Als achteraf niet meer is te controleren dan kan de accountant onvoldoende controle informatie verzamelen. In dat geval is sprake van een leemte in de AO/IC. Op grond van NV COS moeten dergelijke leemtes in de AO/IC worden besproken met het orgaan belast met corporate governance. Dit kan door middel van

een management letter, waarin de accountant wijst op de risico's van het niet voldoende beheersen van de beschadigde en vernietigde voorraden. Hij zal adviseren de procedures ten aanzien van vernietiging etc. beter na te leven. Tot slot kan ook sprake zijn van fraude. In dat geval zal de accountant de directie vragen de fraude ongedaan te maken en maatregelen te treffen om fraude in de toekomst te voorkomen.

Vraag 6b Aantekening 1

De strekking van de controleverklaring is afhankelijk van de mate van onzekerheid die blijft bestaan als gevolg van de onnauwkeurige registraties. Wanneer de onzekerheid materieel is wordt een controleverklaring met beperking afgegeven. Gezien het feit dat het materiële verschillen betreft is een oordeelonthouding niet aan de orde.

De directie heeft aangegeven dat de directie de voorraad wil aanpassen. Er zal dus geen sprake zijn van een fout in de jaarrekening.

Indien sprake is van fraude en de directie wil de fraude niet ongedaan maken, dan zal de accountant overwegen de opdracht terug te geven.

Aantekening 2

In de tweede helft van 2015 is een onderzoek uitgevoerd naar de mogelijkheden om een koppeling aan te brengen tussen het orderverwerkings- en Voorraad beheersysteem met de financiële administratie. De conclusie van dit onderzoek luidt dat de huidige systemen onvoldoende mogelijkheden bieden voor de noodzakelijke verdergaande groei.

Het onderzoek dat tot deze conclusie heeft geleid heeft veel tijd en geld gekost. Gegeven de slechte vermogenspositie stelt de directie voor de kosten inclusief de bestede tijd van de eigen personeelsleden als aanloopkosten te activeren op de balans per 31 december 2015.

Vraag 6A Aantekening 2

Het activeren van kosten in verband met slechte vermogenspositie is geen goede reden.

De vraag is of dergelijke kosten mogen worden geactiveerd. Een van de voorwaarden voor het activeren van deze kosten is dat het in de toekomst voordelen moet genereren. Dat is hier niet het geval want de conclusie is dat de systemen onvoldoende mogelijkheden voor de toekomst bieden. Op deze gronden is activering niet aanvaardbaar. Daarnaast zijn het ook onderzoekskosten en deze mogen niet worden geactiveerd.

Vraag 6B Aantekening 2

Als de directie toch de kosten gaat activeren dan ontstaat een fout in de jaarrekening. Indien deze van materieel belang is geeft de accountant een controleverklaring met beperking. Als het van diepgaande invloed is een afkeurende controleverklaring.