



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:**

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

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 is 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 overgangsperiode 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.
- 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.
- 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.

- 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.

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).

Zie volgende blz.

“Doel accountantscontrole

De accountantscontrole op de jaaropgaven heeft tot doel het verkrijgen van een beperkte 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 beperkte mate van zekerheid in de vorm van een ‘negative assurance’ bij de juistheid van jaaropgave. Goedkeuring van de jaaropgave met een beperkte 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). “

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.

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

- Bijlage 1: PRN-jaarpogave
- Bijlage 2: Specificatie van PRN-categorieën per maand in 2022 (opgesteld door controller)
- Bijlage 3: Inkoopn 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.

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 inkoopn**: 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?

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.
- 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.
- c) Wat is in zijn algemeenheid het verschil in werkzaamheden en het accountantsproduct van de accountant indien de bank bij de prognose 2023 een onderzoeksrapport in plaats van een samenstellingsverklaring eist?

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 deze 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 strategieagenda 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?

Bijlage 1: PRN-jaargave

				Stichting Papier Recycling Nederland		
Jaargave 2022						
<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 www.prnopgaven.nl .						
		kwartaal 1	kwartaal 2	kwartaal 3	kwartaal 4	Totaal
A	Totaal ingekochte hoeveelheden	480.454	671.325	553.405	822.618	2.527.802
B	Ingekocht bij PRN aangesloten groothandel	13.710	59.649	15.930	25.607	114.896
C	Verkopen naar buitenland	216.381	331.237	243.756	565.705	1.357.079
D (A-B-C)		250.363	280.439	293.719	231.306	1.055.827
E	Ingekocht bij Nederlandse Papiergroothandels niet bij PRN aangesloten	0	0	0	0	0
F (D-E)		250.363	280.439	293.719	231.306	1.055.827
Ondertekening						
Directie				Accountant		
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)

	in kg	
	inkopen 2022	inkopen 2021
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
	2.527.802	2.125.406