

## UITWERKING GREENCLEAN BV

*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 (15 punten)

- a. **Werk een Organisational Business Model (OBM) uit voor Greenclean BV voor het aspect milieu.**
  - a. b. **Werk een External Threat Analysis (ETA) uit voor Greenclean BV voor het aspect milieu, waarbij aandacht moet worden gegeven aan: strategic risks, source, potential management controls en the potential impact on the audit. Noem daarbij tenminste 4 risico's verspreid over verschillende sources.**

1a

Externe agenten: Overheid (Provincie) en milieudiensten

Strategische partners: Niet genoemd in casus

Hulpbronnen en leveranciers: Leveranciers van biologische reinigingsmiddelen

Interne processen:

Strategisch management: continuïteit van de onderneming Greenclean

Primaire processen: inkoop reinigingsproducten, reiniging en reparatie zowel mobiel als in Enkhuizen

Ondersteunende processen: innovatie in milieuvriendelijke service

Producten, markten en klanten: producten; dienstverlening voor biologische reiniging en reparatie.

Markten: Landelijk. Klanten: (welgestelde) particulieren en bedrijven (zeilscholen, restaurants)

Concurrenten: andere reinigingsbedrijven of fabrikanten van producten waarmee mogelijke klanten zelf kunnen reinigen.

1b

Strategic Risk	Source	Potential Man. Controls	P.I.A.
De reinigingsmiddelen voldoen niet (meer) aan alle milieuvorschriften	Leveranciers	Kwaliteitsbeleid	AR Volledigheid claims/ boetes AR waardering voorraad reinigingsmiddelen CE: Druk op management
Klanten hebben andere prioriteiten en vinden <i>biologisch</i> reinigen niet van belang waardoor ze een andere goedkopere dienstverlener zoeken.	Social/ Customers/ Competitors	Marketing beleid	EXP dalende omzet/ marge/ stijgende marketingkosten  CV Op lange termijn kan dit een risico zijn voor de continuïteit
Door nieuwe regelgeving voldoen de technieken en middelen van Greenclean niet meer aan de vereisten	Politiek	Lobby Volgen brancheontwikkelingen Compliance	AR Volledigheid claims AR Waardering voorraad en servicewagen EXP Toename kosten reinigingsproces/ dalende omzet CE Druk op management
Er komt een nieuw reinigingsapparaat op de markt. Welke minder water en middelen verbruikt en bedoeld is voor particulieren waardoor klanten zelf gaan reinigen	Technology/ substituut producten	Lobby technologische beurzen Beleid R&O	AR Voorkomen omzet (Standaard 315 A124) Nauwkeurigheid en afgrenzing omzet. AR Waardering MVA (serviceauto) EXP afnemende omzet/ marge
Door een menselijke fout worden de verkeerde reinigingsmiddelen gebruikt	Suppliers	Compliance Personeelsbeleid inzake opleidingen/ gedragscode	AR Volledigheid boetes/ claims  EXP toename compl kosten en opleidingen

## **Vraag 2 (10 punten)**

**Welke specifieke werkzaamheden voert de controlerend accountant uit gericht op de continuïteitsveronderstelling in het kader van de jaarrekeningcontrole 2016 bij Greenclean BV?**

Standaard 570 is van toepassing. De accountant vraagt het management een beoordeling op te stellen van de mogelijkheid de entiteit om haar continuïteit te handhaven. De accountant bespreekt deze beoordeling met het management om na te gaan of het management gebeurtenissen en omstandigheden heeft geïdentificeerd die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om de continuïteit te handhaven en zo ja hoe of het management voornemens is hierop te reageren.

De accountant zal een gesprek aangaan met de directeur om zijn uitgaven patroon bespreekbaar te maken. De hoge privé gerelateerde uitgaven zijn immers (deels) de oorzaak van het probleem. De Belastingdienst zal erop toezien dat de privé-opnames worden gecorrigeerd. Greenclean heeft hierdoor een rekening courant vordering op de directeur aandeelhouder welke zal moeten worden afgelost. De accountant zal informatie opvragen waaruit blijkt of de directeur aan deze terugbetalingsverplichting kan voldoen.

Naast de plannen van het management vraagt de accountant o.a. op:

- Een liquiditeitsprognose
- Een resultaat prognose
- Een overzicht van de lopende orders/ orderportefeuille
- Overeenkomsten met financiers / afgegeven borgstellingen
- Tussentijdse financiële informatie

De accountant evalueert de beoordeling van het management met betrekking tot de mogelijkheid van Greenclean of zij de continuïteit kan handhaven. Hij gaat derhalve na of de in de prognoses opgenomen uitgangspunten aanvaardbaar zijn. De accountant voert een gevoeligheidsanalyse uit op de opgestelde prognoses.

De accountant hanteert dezelfde (570, 13) of langere periode voor deze evaluatie als het management voor de beoordeling. De periode van inschatting van het management dient minimaal 12 maanden na de balansdatum te bevatten, heeft het management een kortere periode in zijn inschatting meegenomen dan zal de accountant het management verzoeken deze periode tot minimaal 12 maanden te verlengen (Standaard 570).

## **Vraag 3 (30 punten)**

**Beschrijf de controlewerkzaamheden van de accountant inzake de opbrengstverantwoording van Greenclean BV in het kader van de jaarrekeningcontrole 2016? Besteed hierbij voldoende aandacht aan de automatiseringsaspecten.**

### Doel

Vaststellen volledigheid en voorkomen, nauwkeurigheid en afgrenzing van de verantwoorde omzet tegen de juiste prijzen en kortingen.

## Risico's

Gezien de slechte financiële situatie bestaat het risico op flatteren van de cijfers. De accountant zal dan ook zeker, naast de volledigheid, het voorkomen van de omzet (afgrenzing) willen vaststellen.

- Het aantal gewerkte uren / dagen is niet juist en volledig verantwoord
- Het aantal verantwoorde kilometers van de mobiele service is onvolledig en onjuist
- De doorbelasting van de kosten van vernietiging zijn niet verantwoord
- Het onjuiste tarief is verantwoord
- De verantwoorde korting is onvolledig en onjuist
- Greenclean maakt gebruik van een zelf ontwikkeld pakket Focus. Risico van onbetrouwbare gegevens verwerking

## AO/IB

De accountant stelt o.a. aan de hand van interviews, organisatiebeschrijvingen vast dat de volgende functiescheidingen en procedures zijn opgezet. Middels waarnemingen van de toepassing van IB maatregelen en bijvoorbeeld het inspecteren van documenten en rapporten (Standaard 315, A74) stelt hij vervolgens het bestaan van de beheersmaatregelen vast:

Functiescheiding tussen: Directie (inkoop)

Uitvoering reiniging en reparatie

Verzending

Facturatie

Automatisering

Administratie.

Hij stelt vast dat de volgende procedures zijn geïmplementeerd (bestaan) :

Registratie van de order in Focus. Aanmaken productienummer/ label. Registratie van gewerkte uren door al het "productie personeel". Controle van de gewerkte uren in totaal en per opdracht door de chef van de reparatieafdeling. Facturatie nadat goedkeuring is verleend door chef afdeling. Controle door chef afdeling op lopende projecten. Afloopcontrole van lopende projecten door de administratie. Debiteurenbeheer.

T.a.v. de automatisering stelt de accountant vast dat:

GITC met name:

- Een adequaat automatiseringsbeleid;
  - Change managementbeleid, scheiding tussen gebruikers en testomgeving.
  - Logging
  - Firewall t.a.v. websiteomgeving
  - SLA/ backup/ uitwijkmogelijkheden
- Een contract met Softfocus waarin o.m. afspraken zijn gemaakt over:
    - De inhoud en de kwaliteit van de dienstverlening;
    - Informatiebeveiliging, inclusief de beveiliging specifiek gericht op internet, alsmede een actieve en continue monitoring met de mogelijkheid van onmiddellijke response bij het constateren van inbreuken;
    - Naleving van de privacy regels (met name ook t.a.v. pinpas gegevens)
    - Back-up en recovery, uitwijkmogelijkheden.
  - Procedures voor systeemontwikkeling / -onderhoud (inclusief testen en documentatie), alsmede changemanagement, waarin o.m. is vastgelegd procedures acceptatietesten, overdracht, autorisatie,

ingebruikneming applicatie-updates (kennisneming vastleggingen). Het is van belang dat de goede werking van de rekenregels in de programma's wordt vastgesteld, gericht op het juist berekenen van de prijzen (afhankelijk van m2).

- Logische toegangsbeveiliging is van groot belang gezien toegang vanuit extern in reserveringsbestand en daarmee in de applicatie. Vormgegeven in proces van toekennen rechten o.b.v. functie gebruiker/externe alsook continue monitoring van rechten en focus op conflicten en poging van misbruik. Koppeling met bevoegdhedenmatrix intern.
- Maatregelen ter waarborging van de blijvende integriteit van diverse geautomatiseerde registraties waarin o.m. de gegevens van de klanten (accounts) en de opdrachtgegevens worden bijgehouden;

#### Application controls en verbandscontroles

- Invoer- en waarschijnlijkheidscontroles bij het boeken van opdrachten gericht op het waarborgen van de juistheid en de volledigheid, waar mogelijk nauwkeurigheid en bestaanbaarheid van de ingevoerde gegevens;
- De correcte afwikkeling van de opdracht inclusief versturen van de positieve bevestiging van de klant bij reservering van de woning en het invullen van alle voor de huur benodigde gegevens;
- De volledige en integere opslag en bewaring van de gegevens.
- Periodieke overzichten met verbanden tussen:
  - grootboek en de diverse registraties o.a.: Focusopdrachten;
  - door klanten geboekte mobiele opdrachten en met iDEAL betaalde gelden en de ontvangsten op de bankrekening
- Label (nummer) wordt pas gedraaid indien ordernummer definitief is gefiatteerd door klant
- Aantal labels= aantal definitieve orders + aantal vernietigingsorders
- Urenregistratie (invoer) moet gelijk zijn aan jobtime
- Afdwingen weekstaat fiat door afdelingschef
- Aantal orders= gelijk aan aantal facturen
- Verbandscontroles: jobtime + indirecte uren= shoptime
- Jobtime \* tarief = te facturen omzet
- Mobiele service; vast tarief maal klanten/opdrachten + km registratie maal tarief = opbrengst= toename pinontvangsten

#### CBO

De accountant voert een initiële cijferbeoordeling uit nadat hij de overzichten heeft aangesloten met de financiële administratie. De uitkomsten van deze cijferbeoordeling zijn mede richting gevend voor de verdere controle.

Omzet per maand tov begroting en cijfers voorgaande periodes (seizoensinvloeden)

Personeelskosten en reinigingskosten tov begroting en cijfers voorgaande periodes

Aantallen reinigingsprojecten (opdrachten) tov begroting en voorgaande periode

Marge per project tov begroting en voorgaande periode

Bezettingsgraad personeel tov begroting en voorgaande periode

Verleende korting tov begroting en voorgaande periode

## VBC

Zie app controls

### Overige gegevensgerichte werkzaamheden

De accountant stelt middels een deelwaarneming op de verkoopfacturen vast dat het juiste tarief in rekening is gebracht en verantwoord. Hij voert tevens een deelwaarneming uit op de periode tijdens de wintermaanden en stelt vast dat de korting juist en volledig is verantwoord.

De accountant voert een deelwaarneming uit op de verantwoorde indirecte uren. Hij stelt vast dat deze zijn onderbouwd en geautoriseerd.

De accountant beoordeelt t.b.v. de afgrenzing de facturen welke zijn verzonden rondom balansdatum. Hij stelt hierbij vast dat facturen die per jaareinde zijn verzonden daadwerkelijk betrekking hebben op het te controleren boekjaar. Tevens stelt hij vast dat er begin van het nieuwe boekjaar geen crediteringen hebben plaatsgevonden.

T.a.v. de post debiteuren stelt hij vast de post juist is opgenomen op de balans. Hij stelt de betrouwbaarheid van de debiteurenlijst vast indien nodig o.a. door een ontstaanscontrole uit te voeren op een aantal debiteuren. De waardering van de post beoordeelt hij middels een afloopcontrole in het nieuwe jaar.

Met betrekking tot de mobiele service sluit de accountant de kilometerregistratie aan met de verantwoorde aantallen kilometers. Aan de hand van de geplande ritten voert hij een deelwaarneming uit op de verantwoorde servicevergoedingen en kilometers en stelt vast dat de opdracht is gefactureerd en tegen de juiste prijzen is verantwoord.

De accountant stelt de afloop van de pinbetalingen door het doorlopen van de tussenrekening en een deelwaarneming op de bankafschriften.

Tot slot woont de accountant een inventarisatie van de voorraadreinigingsmiddelen bij. Alsmede de inventarisatie van de gereed gekomen doeken en sluit deze aan met de projectadministratie.

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

**Beschrijf de controlewerkzaamheden van de accountant inzake de post gebouwen en terreinen en de post Voorziening voor grondsanering in het kader van de jaarrekeningcontrole 2016 bij Greenclean BV.**

#### Doel

Vaststellen van bestaan en waardering van de post Gebouwen en Terreinen, alsmede de volledigheid van de post Voorziening voor grondsanering.

#### Bestaan

De accountant stelt d.m.v. waarneming vast dat de gebouwen en terreinen bestaan. D.m.v. overdrachtsakten/ en kadastragegevens stelt de accountant vast dat deze in eigendom zijn van Greenclean BV.

## Waardering

De accountant stelt de oorspronkelijke verkrijgingsprijs vast m.b.v. de overdrachtsakten. Hij stelt vast dat de post groot onderhoud, onderdeel van de componenten benadering, is gebaseerd op de werkelijke kosten en dat deze conform het onderhoudsplan worden afgeschreven. Hij stelt vast de afschrijvingen juist zijn berekend en verantwoord.

Wanneer de accountant heeft vastgesteld dat het rapport van de deskundige een goede inschatting van de mogelijke kosten weergeeft stelt de accountant vast of er een indicatie bestaat voor een bijzondere waardevermindering.

T.a.v. de Voorziening grondsanering stelt de accountant vast dat de raming inderdaad is gemaakt door een ter zake deskundige. Hij beoordeelt het rapport van de deskundige en stelt onder andere vast dat deze is gebaseerd op relevante uitgangspunten en beoordeelt het op rekenkundige juistheid.

Door middel van inlichtingen van het management krijgt de accountant inzicht omtrent de totstandkoming van de kostenraming. En stelt hij vast of met meerdere scenario's rekening is gehouden. De accountant stelt vast dat het management is uitgegaan van de best mogelijke schatting omtrent de sanering (Standaard 540). Hij stelt vast dat de deskundige over de juiste en volledige informatie heeft beschikt alvorens tot een raming te komen.

(De accountant stelt vast de mogelijke saneringskosten zijn meegenomen bij de inschatting omtrent de continuïteit.)

### **Vraag 5 (10 punten)**

**De accountant heeft naar aanleiding van de controle 2 grote afwijkingen geconstateerd. De jaarrekeningmaterialiteit heeft de accountant vastgesteld op 50.000 euro en de uitvoeringsmaterialiteit op 37.500 euro. De fouten betreffen: 25.000 euro te hoge omzetverantwoording in december 2016 en 11.500 euro te lage voorziening debiteuren ultimo 2016. Winst voor correctie is 50.000 euro.**

**Geef gemotiveerd aan of en welke impact deze bevindingen hebben op:**

- de jaarrekeningmaterialiteit, en
- de uitvoeringsmaterialiteit.

Standaard 450 is van toepassing.

Dit heeft tot gevolg dat de accountant dient te overwegen of hij zijn controleaanpak zal moeten herzien. Hij zal de risico inschatting moeten heroverwegen. De accountant moet vast stellen of hij ten aanzien van de interne beheersingsrisico een juiste inschatting heeft gemaakt. (Standaard 450, 6).

De accountant zal aandringen op correctie van de gevonden afwijkingen. Wanneer het management deze posten niet corrigeert moet de accountant inzicht verwerven in de redenen hieromtrent. Voor dat de accountant de invloed van de niet gecorrigeerde verschillen evalueert moet de accountant de bepaalde materialiteit heroverwegen.

De te maken correcties kunnen invloed hebben op de door de accountant gekozen benchmarks, wat kan leiden tot een aanpassing van de materialiteit voor de jaarrekening als geheel.

De gevonden fouten benaderen de uitvoeringsmaterialiteit. De accountant zal moeten inschatten of de gevonden fouten, gezamenlijk met de mogelijk niet ontdekte fouten een afwijking van materieel belang kunnen vormen voor de jaarrekening als geheel. Hij zal om meer zekerheid te kunnen verkrijgen aanvullende gegevensgerichte werkzaamheden uitvoeren.

**Vraag 6 (20 punten)**

**a) Werk de onderstaande feiten en bevindingen af als accountant verantwoordelijk voor afronding van de accountantscontrole 2016 van Greenclean BV. Geef daarbij gemotiveerd aan of de weergegeven feiten in beginsel moeten leiden tot:**

**\* nader onderzoek, met beschrijving van de werkzaamheden**

**\* geen verdere actie en/of**

**\* wijziging of aanvulling van de conceptjaarrekening en/of**

**\* vermelding in de managementletter en/of communicatie met de personen belast met governance.**

**b) Geef per aantekening aan wat de mogelijke consequenties zijn voor de strekking van de controleverklaring bij de jaarrekening over 2016 van Greenclean BV.**

**Aantekening 1**

**Ten tijde van de controle blijkt dat de werkelijke uren en materialen van de reparatieafdeling het laatste half jaar van 2016 niet is geregistreerd in Focus. Het reparatiewerk is wel conform voorcalculatie en afspraak met de klant gefactureerd.**

**Aantekening 2**

**Tijdens de controle krijgt de accountant aanwijzingen dat soms nog steeds verboden schoonmaakmiddelen, die niet biologisch afbreekbaar zijn, worden gebruikt. Bij navraag wordt u verteld dat dit vanuit kostenogpunt wordt gedaan.**

*Aantekening 1*

Er is sprake van een significante tekortkoming in de IB welke o.b.v. Standaard 265 moet worden gecommuniceerd met personen belast met governance, in casu de AvA. De accountant probeert de reden van deze ommissie te achterhalen. Hij onderzoekt of er sprake is van een frauderisico.

Het niet registreren leidt tot een onzekerheid in de controle, de accountant zal andere werkzaamheden uitvoeren om deze onzekerheid te mitigeren. Hij zal hiertoe vaststellen dat inderdaad alle opdrachten hebben geleid tot een geaccordeerde voorcalculatie en facturatie. Hij zal obv de voorcalculatie een soll positie job uren berekenen welke hij vergelijkt met de paytime uren. Daarnaast zal hij aan de hand van de inkopen en de nog aanwezige voorraad een inschatting maken van de gebruikte materialen.

Wanneer op basis van deze inschatting het risico voldoende is gemitigeerd kan alsnog een goedkeurende verklaring worden gegeven, wanneer dit niet het geval is zal de accountant overgaan tot een verklaring met beperking dan wel oordeelonthouding.

*Aantekening 2*

Hier is sprake van een integriteitsissue. De accountant zal zijn risico inschatting herzien en aanvullende gegevensgerichte werkzaamheden uitvoeren op die posten waar de DGA direct invloed kan uitoefenen. T.a.v. de onderhavige jaarrekening zal in ieder geval extra werkzaamheden worden uitgevoerd t.a.v. de volledigheid van mogelijke claims en boetes.



Hij zal met het management in gesprek gaan en dringt aan op aanpassing van de werkwijze alsmede het uit voorzorg reinigen/ oplossen van de schade. Tevens dringt hij aan op herstel / communicatie met de klanten waar verkeerde producten zijn gebruikt.

De kosten van herstel moeten worden verwerkt in de jaarrekening. Indien juist en volledig dan kan alsnog tot een goedkeurende verklaring worden gekomen. Wellicht dat de accountant o.b.v. Standaard 250 nog een verwijzing opneemt dat niet aan milieuwetgeving is voldaan en een paragraaf inzake aangelegenheden opneemt.

Tevens communiceert de accountant deze bevinding o.b.v. Standaard 260 met personen belast met governance.

Wanneer het management zijn gedrag niet aanpast en niet tot herstel overgaat overweegt de accountant of een melding bij instanties (bijvoorbeeld in het geval van bedreiging volksgezondheid) noodzakelijk is. O.b.v. de VGBA distantieert de accountant zich immers van niet integer handelen. De opdracht zal in een volgend jaar in ieder geval niet worden gecontinueerd. De accountant moet overwegen of hij voldoende zekerheid heeft verkregen nu de integriteit van het management anders uitvalt dan eerder is ingeschat. Wanneer dit niet het geval is geeft hij een oordeelonthouding af. (Standaard 705)