

LEERBOEK ACCOUNTANTSCONTROLE

DE ALGEMENE CONTROLE

TYOLOGIE ACCOUNTANTSCONTROLE IN HET KADER VAN DE ALGEMENE CONTROLE

DEEL 2A

Hoofdstuk 4

De algemene controle

Sub-hoofdstuk 4.1 Doel en objecten van de algemene controle

4.1.1 Inleiding

4.1.2 Het doel van de controle van de jaarrekening c.a.

Algemeen

doel: vaststellen dat de jaarrekening een getrouwe beeld geeft van het vermogen en het resultaat en dat de gelijktijdig daarmee gepubliceerde stukken het hierdoor opgeroepen beeld niet vervormen of aantasten.

Getrouwe weergave

De term 'getrouw' houdt niet in dat de jaarrekening met de grootst mogelijke mate van nauwkeurigheid wordt nagestreefd. Verscheidene elementen van de jaarrekening kunnen naar hun aard slechts globaal bepaald worden.

Aspecten van de jaarrekeningcontrole

De controle van de jaarrekening c.a. is gericht op verschillende aspecten:

- a. de betrouwbaarheid van de verstrekte gegevens;
- b. de toereikendheid van de verstrekte gegevens;
- c. de aanvaardbaarheid van de toegepaste waarderingsgrondslagen;
- d. gebeurtenissen na balansdatum;

e. de overeenstemming met (semi-)wettelijke regels.

4.1.3 Het controle-object en de deelgebieden

Het controle-object in het kader van de algemene controle bestaat primair uit de jaarrekening met de gelijktijdig daarmee openbaar gemaakte stukken

Het is doelmatig t.a.v. het controle-object deelgebieden te onderscheiden. Een belangrijk deelgebied is de interne (incl. de administratieve) organisatie, in het bijzonder de daaruit voortvloeiende interne controle.

Sub-hoofdstuk 4.2 Het onderzoek van de interne (incl. de administratieve) organisatie

4.2.1 Inleiding

Zie 3.2.2

4.2.2 Samenvatting (van 3.2.2)

4.2.3 De algemene orientatie en de bedrijfsbeschrijving

Inleiding

Het doel van de bedrijfsbeschrijving is het verkrijgen van een voldoende inzicht in de karakteristieken van de huishouding. De mate van controleerbaarheid en de aanknopingspunten voor de controle volgen uit de beschrijving.

De volgende aspecten zijn van belang bij de bedrijfsbeschrijving:

- omvang;
- structuur van de huishouding;
- activiteiten, opbrengstcategorïen en kostencomponenten;
- kapitaal- en vermogensstructuur;
- informatiesysteem;
- overige relevante aspecten.

De structuur van de huishouding

Van belang zijn:

- juridische structuur (bepaalt o.a. inrichtingsvereisten, publicatieplicht en controleplicht);
- managementcontracten;
- wettelijke en statutaire bepalingen m.b.t. de verhouding tussen bestuur en toezichthoudende organen;
- doelstellingen van de huishouding;
- organisatorische opzet (functies, bevoegdheden, afdelingen etc.);
- maatschappelijke omgeving (land van vestiging, bedrijfstakusances).

De activiteiten, opbrengstcategorien en kostencomponenten

Van belang zijn:

- typologie;
- geografische spreiding van activiteiten;
- omzet (omvang, onderverdeling);
- marges, concurrentiepositie, prijsstelling, markten, overheidsbemoedening;
- kostensoorten en kostenplaatsen (vb indeling vast-variabel, direct-indirect);

De kapitaal- en vermogensstructuur

- solvabiliteit en liquiditeit;
- aard en omvang van de activa en passiva;

Het informatiesysteem

- a. functionele en hiërarchische plaats van de administratie en automatisering;
- b. informatie- en automatiseringsbeleid, structuur van het gegevensbeheer;
- c. technische hulpmiddelen, programmatuur, uitbesteding van werk;

d. organisatiestructuur van de afdelingen belast met programma-ontwikkeling, onderhoud, werkvoorbereiding en uitvoercontrole, integriteitscontroles;

e. bestaan van verbijzonderde interne-controle-afdelingen;

f. toereikendheid van door het systeem opgeleverde gegevens.

Overige relevante gegevens

(Bijv. milieuwetten, voorschriften t.a.v. indirecte belastingen, bijzondere risico's)

Middelen voor het samenstellen van de bedrijfsbeschrijving

- inlichtingen vanwege de gecontroleerde;

- interne vastleggingen (bijv. jaarrekeningen, begrotingen);

- externe bescheiden (bijv. wetten, contracten, CAO's, pensioenreglementen);

- waarnemingen.

4.2.4 Het onderzoek van de opzet van de interne organisatie

Inleiding

interne organisatie =

geheel van maatregelen voor doeltreffend en doelmatig ordenen van handelingen en middelen binnen de huishouding;

structuur waarbinnen taken, samengevat in functies, worden geplaatst

Uit een oogpunt van interne controle is een zekere takenverdeling nodig.

Onderzoek interne organisatie

Zie 3.2.210 e.v. voor de stappen van dit onderzoek.

Bij de evaluatie speelt het relatieve belang van de deelsystemen een rol van betekenis. Het relatieve belang wordt vastgesteld door onder meer cijferbeoordeling. Daarnaast wordt door analyse vastgesteld welke risico's bestaan die niet uit de overzichten blijken.

Voor de activiteiten die van voldoende belang zijn worden de bestaande functiescheidingen en overige takenverdeling geevalueerd.

4.2.5 Onderzoek van het informatiesysteem

Inleiding

informatiesysteem =

geheel van gegevensverkrijging, gegevensverwerking en informatieverstrekking

Een doelstelling van het informatiesysteem is de beheersing van de bedrijfsprocessen. Een hierbinnen te onderscheiden subdoel is de interne controle. Interne controle ontstaat door takenverdeling, een doeltreffende administratie en organisatorische maatregelen die verzekeren dat de controle ook feitelijk wordt uitgeoefend.

Aanpak van het onderzoek van het informatiesysteem

De accountant stelt vast welke soorten van registratie en verwerking van gegevens verwacht mogen worden. Nadruk verdienen de registraties die de interne controle o.b.v. takenverdeling effectueren of zichtbaar maken (o.a. het grootboek).

Vervolgens informeert de accountant naar de wijze van opzet van het informatiesysteem (o.a. gebruikte hulpmiddelen, integratie van management-, verantwoordings- en logistieke informatievoorziening). Op grond van verkregen inlichtingen bepaalt de accountant welke delen van het informatiesysteem nader onderzocht zullen worden. Dit kunnen zijn:

a. Het rekeningschema (grootboek in ruime zin)

(onderzoek naar permanence de l'inventaire, homogene rekeningen, audit trail, coderingsstelsel)

b. Permanence de l'inventaire

(het continu beschikbaar zijn van een balans en resultatenrekening)

c. Interne controle op de primaire vastleggingen

(gericht op de volledige en juiste invoer in het informatiesysteem)

Het gaat hier om instructies, de naleving van instructies, vergelijking met normatieve gegevens, geprogrammeerde controles.

d. Interne controle tijdens en na de verwerking van primaire gegevens

Van belang zijn:

- de wijze waarop de intern gebruikte normen tot stand komen
- de intern gemaakte totalen- en verbandscontroles
- de identificatie van functionarissen (bevoegdhedentabellen)
- voorschriften voor geconstateerde afwijkingen
- procedures t.a.v. gegevensbeheer
- wijze van totstandkoming van programma's
- controle op gebruik van geautoriseerde programmaversies

e. Saldi van balansrekeningen

(hoe worden deze intern gecontroleerd en hoe worden geconstateerde verschillen behandeld)

f. Saldi van rekeningen van resultaten

(welke interne controles worden toegepast, van welke verbanden en normatieve gegevens maakt men gebruik)

g. Niet in de balans opgenomen financiële verplichtingen

(hoe wordt intern de juistheid en volledigheid vastgesteld)

Evaluatie van het informatiesysteem

De evaluatie leidt enerzijds tot aanbevelingen aan de leiding de interne controle te verbeteren en geeft anderzijds een basis voor het controleplan en het werkprogramma.

4.2.6 Waarneming en toetsing van de werking van de organisatie

Inleiding

Doel van deze waarneming en toetsing: vaststellen dat de structuur van de interne organisatie en het informatiesysteem gedurende de gehele controleperiode in stand is gebleven en de procedureregels zijn gevolgd.

Er kan niet met voldoende zekerheid worden vastgesteld dat een en ander zonder belangrijke afwijkingen is geschied. Andere controlemiddelen zijn daarom ook nodig.

Zelf-controlerend en zelf-corrigerend

De accountant kan niet volstaan dat het informatiesysteem zelf-controlerend is. Hij zal dienen vast te stellen dat de bij de interne controle gesignaleerde onvolkomenheden, hebben geleid tot de noozakelijke correcties.

Het volledigheidaspect

Er bestaan geen algemeen bruikbare controlemiddelen voor de accountant om de volledigheid van transacties en standen te controleren. Het is de accountant slechts mogelijk tot een stellig oordeel te komen indien de interne controle de kans op onvolledigheid tot een minimum beperkt en de accountant de goede werking ervan heeft geconstateerd.

In dit opzicht wordt er onderscheid gemaakt tussen:

vervangbare interne controle =

interne-controle-maatregelen waarvan de accountant m.b.v. eigen controlemiddelen de effectiviteit kan constateren

onvervangbare interne controle =

interne-controle-maatregelen waarvan de accountant niet de effectiviteit kan constateren, maar die berusten op een oordeel omtrent de kans op coalitievorming en ingrijpen door de leiding

Sub-hoofdstuk 4.3 Grondslagen van het controleplan en het werkprogramma

4.3.1 Algemeen

Inleiding

De waardenkringloop in huishoudingen

De waardenkringloop dient als uitgangspunt voor het controleplan. Daarvoor moet eerst geanalyseerd worden hoe de verbanden tussen de verschillende grootheden in de huishouding liggen.

Als er geen verband bestaat tussen bestedingen en opbrengsten, dient de interne organisatie van de huishouding in specifieke maatregelen van interne controle te voorzien.

Voor zover er wel een verband bestaat zal dit door de organisatie worden gelegd en zonodig geanalyseerd ter verklaring van verschillen.

In alle gevallen kan de accountant zich m.b.v. verbandscontrole geen oordeel vormen omtrent de volledigheid van de verantwoorde bestedingen en opbrengsten. Ook het accountantsoordeel omtrent deze volledigheid berust op de interne controle.

Verbandscontrole; algemeen

T.b.v. het controleplan dient de accountant vast te stellen welke verbanden van belang zijn. Tevens stelt hij vast:

- de synchronisatie tussen mutatiereeksen en posities;
- de toleranties in de verbanden;
- de invloed van de controlerichting op de wijze van uitvoering van de verbandscontrole.

Verbandscontrole; veel voorkomende

7a) negatieve controle op de debiteurenontvangsten

6a) negatieve controle op de verkopen

5a) negatieve controle op de afgifte gereed produkt

4a) negatieve controle op de investeringen

3a) negatieve controle op de ontvangst grondstoffen

2a) negatieve controle op de uitgaven crediteuren

1a) negatieve controle op de debiteurenontvangsten

Andere controlemiddelen

Bijv. cijferbeoordeling en partiele waarneming

4.3.2 Opzet van het controleplan en het werkprogramma

Inleiding

Voordat het controleplan wordt opgezet, dienen beschikbaar te zijn:

- a. de bedrijfsbeschrijving;
- b. de evaluatie van de interne (incl. de administratieve) organisatie;
- c. de uitkomsten van de initiele cijferbeoordeling.

Op grond hiervan wordt in het controleplan de belangrijkheid van de deelgebieden vastgelegd.

Keuzen van controlemethoden

Zie 3.3.3.

De effectiviteit en efficiëntie van de controlemethoden zijn afhankelijk van:

1. de aard van de activiteiten

Naarmate het verband tussen kosten en opbrengsten minder hecht is, dienen meer specifieke eisen gesteld te worden aan de interne controle, waardoor systeemgerichte controles mogelijk zijn.

2. de omvang van het deelgebied

Naarmate een deelgebied groter is, zijn systeemgerichte controles, par-
waarnemingen en de regressieve werkwijzen beter mogelijk. tiele

3. de grondslagen van de toepassingsprogrammatuur

Naarmate de integratie in de computerverwerking toeneemt, wordt het effi-
cënter om de computerverwerking zelf te controleren.

4. de organisatie van het accountantskantoor

Het kantoor dient te beschikken over deskundigheid, computercapaciteit en programmatuur.

Keuzen van controlemiddelen

De keuze is afhankelijk van:

- a. het doel van de controle;
- b. het relatieve belang van het deelgebied (betekenis in de waardekringloop en de kans dat fouten onontdekt blijven).

Periodiciteit van de controleverrichtingen

Dit betreft het tijdstip waarop en de periode waarover de controle wordt uitgevoerd.

Een aantal controles kan alleen na afloop van het boekjaar worden gecontroleerd.

De periodiciteit wordt bepaald door:

- a. de vereiste simultaneiteit in de accountantscontrole;
- b. de frequentie waarop periodiek overzichten worden vervaardigd;
- c. de perioden waarover intern verbanden worden gelegd;
- d. de mate waarin door de accountant onvolkomenheden worden ontdekt;
- e. de kosten.

Het werkprogramma

Het werkprogramma omvat per deelgebied een opsomming van de te verrichten werkzaamheden, hun periodiciteit of frequentie alsmede de kwalificatie van degene die de werkzaamheden zal verrichten.

T.a.v. steekproeven dient het te bevatten:

- de omvang;
- de te bereiken mate van nauwkeurigheid bij een gegeven mate van zekerheid.

Het werkoverleg

Tijdens de controle en erna dient er overleg te zijn.

4.3.3 Veel voorkomende deelgebieden

- a. de verwerving van goederen, diensten, arbeidskracht en financieringsmiddelen;
- b. overeenkomsten met afnemers van goederen en diensten;
- c. statutaire, wettelijke rechten en verplichtingen;
- d. geldelijke afwikkeling van rechten en verplichtingen;
- e. omzettingsactiviteiten met als doel een waardevermeerdering.

De negatieve controle op de mutaties heeft een extra dimensie in vergelijking met de positieve controle. Dit is een gevolg van de omstandigheden dat negatieve controle slechts mogelijk is, indien het geheel van de mutaties reeds bekend is uit andere hoofde dan het onderzoek van de mutaties zelf. De positieve controle daarentegen kan geheel van de mutaties zelf uitgaan.

Sub-hoofdstuk 4.4 Verwerving van produktiemiddelen

4.4.1 Algemeen

Het betreft hier duurzame produktiemiddelen, grond- en hulpstoffen, handelsgoederen en diensten van derden die rechtstreeks dienstbaar zijn aan de produktie.

4.4.2 Negatieve controle

Doelstellingen:

- het vaststellen van de getrouwe weergave van de balanssamenstelling;
- het vormen van een grondslag voor de negatieve controle op de opbrengsten.

Beschikbare controlemiddelen

- de interne controle voortvloeiende uit de takenverdeling door controle met interne vastleggingen (verbandcontrole op elkaar aansluitende rapporteringen);
- verbandscontrole op de geld-goederen-geld-beweging;
- cijferbeoordeling (onwaarschijnlijke verhoudingen).

Risico's

4 Soorten omstandigheden die de kans op falen van de interne controle beïnvloeden:

- a. de aard van de produktiemiddelen de frequentie van verwerving;
- b. het belang van de hoogste leiding in het doorbreken van de i.c.;
- c. het bestaan van functievermengingen en de kans op coalitievorming;
- d. de wijze van afwikkeling in het betalingsverkeer.

ad a. Aard van de produktiemiddelen

Materiele en immaterieel duurzame produktiemiddelen

Risico's :

- te laat vastleggen van bestellingen;
 - het als kosten verantwoorden van aanschaffingen.

Controlemiddelen:

- interne vastleggingen (begrotingen, notulen);
- verbandlegging met het betalingsverkeer;
- inlichtingen vanwege de gecontroleerde;

- inventarisatie;
- verbandlegging met gegenereerde opbrengsten en betaalde kosten;
- positieve controle op als kosten verantwoorde bestedingen.

Materiele niet-duurzame produktiemiddelen met voorraad

Controlemiddelen:

- verbandscontroles op basis van takenverdeling;
- cijferbeoordeling;
- takenverdeling, interne vastleggingen en inlichtingen vanwege de gecontroleerde i.g.v. langlopende inkoopverplichtingen.

Materiele niet-duurzame produktiemiddelen zonder voorraad

Risico's:

- het element bewaren ontbreekt in de verbandscontrole;
- takenverdelingen worden niet/onvoldoende toegepast;
- contante afrekening met de leverancier.

Controlemiddelen:

- totaalopgave i.g.v. een leverancier;
- verbandscontrole tussen verbruik en productie.

Immateriele niet-duurzame produktiemiddelen

(diensten van derden)

Controlemiddelen:

- verbandscontrole o.b.v. takenverdeling;
- controle van werkelijke bestedingen met budgetten en begrotingen.

4.4.3 Positieve controle

Doelstellingen:

- vaststellen dat tegenover gedane betalingen gelijkwaardige produktie-middelen staan;
- vormen van grondslag voor oordeel omtrent de juistheid van de balans-waardering niet verbruikte hoeveelheden produktiemiddelen;
- positieve controle op de verplichtingen die zijn ontstaan.

Beschikbare controlemiddelen

- interne organisatie (systeemgerichte controle);
- bescheiden en vastleggingen;
- inventarisatie;
- verbandscontrole tussen verbruikte produktiemiddelen en gegenereerde productie of verkoopopbrengst.

Risico's

- het verantwoorden van een te hoog bedrag aan inkopen door onjuistheden in de hoeveelheid, de prijs of het boekingstijdstip;
- het verantwoorden van een te hoog bedrag aan inkopen en dat compenseren door een te laag bedrag aan inkopen van een andersoortig produktiemiddel of aan kosten.

Sub-hoofdstuk 4.5 Controle van kosten

4.5.1 Positieve en negatieve controle arbeidskosten

Doelstelling

positieve controle:

- rechtmatigheid van bestedingen

negatieve controle:

- volledigheid opgenomen verplichtingen in de balans
- volledigheid opbrengst van geleverde goederen en diensten

algemeen:

- vaststellen van de juiste rubricering en weergave in de jaarrekening

Controlemiddelen

Lonen worden worden vnl. positief gecontroleerd d.m.v.:

- interne organisatie (m.n. functiescheiding)
- verbandscontrole (vb. job time = shop time)
- normatieve gegevens
- cijferbeoordeling

Risico's

- uitbetaling van 'zwarte' lonen
- te late verwerking van ontslag, te vroege verwerking van aanstelling,

fictief personeel

- verschuiving van directe uren naar indirecte uren

Rechtstreeks met het loon samenhangende kosten

Afzonderlijke aandacht verdienen de pensioenkosten (volledigheid van de hieruit voortvloeiende verplichtingen). Controlemiddelen hiervoor zijn controle van de opgave van de actuaris en cijferbeoordeling.

4.5.2 Positieve en negatieve controle overige kosten

Doelstellingen

Positieve controle:

- rechtmatigheid van de bestedingen

- juistheid van de rubricering

Negatieve controle:

- volledigheid verantwoorde lasten
- volledigheid van de verplichtingen

Controlemiddelen

De aard van de kosten bepaalt de keuze van de controlemiddelen. Cijferbeoordeling wordt altijd toegepast.

Risico's

Flattering, deflattering en het onrechtmatig onttrekken van waarden

Uitvoering van het controleplan

Bij het bestaan van een adequate organisatie is de aanpak van de accountantscontrole systeemgericht, waarbij cijferbeoordeling een belangrijke rol.

Sub-hoofdstuk 4.6 Controle op geldmiddelen

4.6.1 Negatieve en positieve controle op de verwerving van financieringsmiddelen

Doelstellingen

negatieve controle:

- vaststellen van volledige verantwoording terbeschikking gestelde geldmiddelen en toeneming van het eigen of vreemd vermogen

positieve controle:

- vaststellen dat geen hoger bedrag als eigen of vreemd vermogen is opgenomen dan gerechtvaardigd is

Beschikbare controlemiddelen

Gezien de geringe frequentie waarmee de financieringsovereenkomsten worden gesloten, zal de controle i.h.a. uitkomstgericht zijn.

Controlemiddelen:

- interne vastleggingen
- verbandscontrole (uitbetaalde vergoedingen)
- cijferbeoordeling
- inlichtingen vanwege de gecontroleerde
- raadpleging van openbare registers
- bankbevestigingen en saldobestemmingen
- volledigheidbevestigingen

Risico's

- het aangaan van verplichtingen zonder dat daartegenover waarden t.g.v. de onderneming zijn gekomen;
- onderscheid vennotenkapitaal en prive-rekening niet altijd scherp;
- het niet volstorten door aandeelhouders.

4.6.2 Negatieve en positieve controle op opbrengsten en rechtstreeks

daarmee samenhangende kosten

Doelstelling opbrengstcontrole

negatieve controle:

- volledige verantwoording van toekomstige middelen

positieve controle:

- flattering van de jaarrekening

algemeen:

- juiste rubricering en weergave in de jaarrekening

Negatieve controle opbrengsten

controlemiddelen:

- interne organisatie
- verbandscontroles
- bescheiden en vastleggingen
- bestaanscontrole (o.a. waarnemingen ter plaatse en inventarisaties)

In geval van incidentele opbrengsten spelen bescheiden en inlichtingen vanwege de gecontroleerde een belangrijke rol.

Positieve controle opbrengsten

risico's:

- verschuiving van omzet naar een eerdere periode
- verantwoording van opbrengsten tegen te hoge prijzen

controlemiddelen:

- interne organisatie

- bescheiden en vastleggingen
- bestaanscontrole op debiteuren
- cijferbeoordeling

Positieve en negatieve controle op de rechtstreeks met de opbrengsten samenhangende lasten

Doelstellingen

negatieve controle

- vaststellen dat de resultaten niet geflatteerd zijn

positieve controle

- vaststellen dat geen middelen ten onrechte of te vroeg aan
de huishouding zijn onttrokken

controlemiddelen

- interne organisatie
- verbandscontrole
- bescheiden en vastleggingen
- cijferbeoordeling

4.6.3 Negatieve en positieve controle op het betalingsverkeer

Doelstellingen

algemeen:

- correcte afwikkeling en verwerking in de administratie van transacties

negatieve controle:

- tijdige verwerking van ontvangsten

positieve controle:

- betalingen aan rechthebbende geschied
- tijdige verwerking van betalingen

Ontvangsten

Uitgaande van de volledigheid van de opbrengsten (en daarmee ook van de opboeking van de debiteuren) wordt de volledigheid van de ontvangsten geconstateerd door positieve controle op het eindsaldo debiteuren. De afboeking van de oninbare posten dient eveneens positief te gebeuren.

De toepassing van de verbandscontrole over een lange periode geeft geen zekerheid omtrent de tijdigheid van de ontvangsten-verantwoording (slepen). Andere controlemiddelen zijn dus nodig.

Voor zover de ontvangsten door overschrijvingen op bank- of girorekeningen binnenkomen, zijn er t.a.v. de volledigheid en tijdigheid van de ontvangst-verantwoording gewoonlijk geen problemen.

De volledigheid en tijdigheid van de kasontvangsten dient te worden bewaakt door de interne organisatie.

Uitgaven

Uitgaande van de juistheid van de verwervingen (en daarmee ook van de opboeking van de crediteuren) wordt de juistheid van de uitgaven geconstateerd door negatieve controle op het eindsaldo crediteuren.

Als primair controlemiddel wordt gebruik gemaakt van de uit de interne organisatie voortvloeiende controle. De wijze van afhandeling van aanmaningen tot het voldoen van schulden is belangrijk.

Als de interne organisatie onvoldoende is, kan de accountant de betalingen m.b.v. bescheiden en vastleggingen in detail controleren.

Sub-hoofdstuk 4.7 Positieve en negatieve controle op het verbruik van
produktiemiddelen en de besteding van arbeidskosten

4.7.1 Algemeen

Inleiding

4.7.2 Verbruik produktiemiddelen

Materiele duurzame produktiemiddelen

De controle (positief en negatief) op de afschrijvingen levert - na de controle op de verwerving - als enig belangrijk probleem op de vaststelling van de afschrijvingsgrondslag.

In het kader van de produktiecontrole resteert dan de accountantscontrole van de analyse van de verschillen tussen afschrijvingen en aan de produktie toegerekende kosten van werkeenheden.

Immateriele duurzame produktiemiddelen

Het verbruik bestaat uit de toepassing gedurende de controleperiode van de verworven kennis of bevoegdheden in de produktie.

De bepaling van de afschrijvingsgrondslag is gewoonlijk aan (nog) grotere onzekerheden onderworpen dan de materiele.

Materiele niet duurzame produktiemiddelen met voorraad

De accountantscontrole op het verbruik van handelsgoederen en grond- en hulpstoffen berust op de verbandscontrole met de produktie resp. verkopen en de positieve controle op het overige verbruik.

Bij een doelmatige administratieve organisatie worden door de accountant de intern gelegde verbanden, vergelijkingen tussen voor- en nacalculaties, vergelijkingen tussen administratieve en werkelijke voorraden en verschillenanalyses, gevolgd en beoordeeld.

Materiele niet-duurzame produktiemiddelen zonder voorraad

Bij deze produktiemiddelen valt de controle op het verbruik samen met de controle op de verwerving.

In het controleplan zijn niettemin 2 stappen te onderscheiden:

- a. de controle op het aangaan van de verplichting en de verwerving;
- b. de controle door verbandlegging met de produktie.

Bij ineengesloten in- en verkooptransacties dienen er voldoende functiescheidingen aangebracht te zijn.

Immateriele niet-duurzame produktiemiddelen

De accountantscontrole volgt hiervoor hetzelfde patroon als die op het verbruik van niet-voorraad-goederen.

In geval van een relatieve grote omvang van deze diensten kan de accountant detailcontroles in zijn controleplan opnemen. Te gebruiken controlemiddelen hierbij

zijn bescheiden, vastleggingen, cijferbeoordeling, inlichtingen vanwege de gecontroleerde. Tussen een en andere wordt verbandscontrole toegepast.

4.7.3 Besteding van arbeidskosten

De accountantscontrole berust op de verbandscontrole in de productie.

De accountant volgt de interne analyse van verschillen tussen voor- en nacalculaties en beoordeelt de verklaring ervan op aannemelijkheid en op bevoegdheid van de functionarissen die tot aanvaarding ervan hebben besloten.

4.7.4 Controle productieproces in samenhang

Sub-hoofdstuk 4.8 Positieve en negatieve controle op posities

(balansrekeningen)

4.8.1 Inleiding

Doelstellingen

- vaststellen van de volledigheid van de opgenomen activa en passiva
- vaststellen van de aanvaardbaarheid van de opgenomen bedragen
- vormen van een basis voor de negatieve controle op opbrengsten
- verzekeren van de juiste weergave van de posities
- vaststellen van de aanvaardbaarheid, de juistheid en duidelijkheid

in de toelichting en juiste toepassing van waarderingsgrondslagen

Simultaneiteit

De accountant dient de met elkaar verbonden posities zo veel mogelijk simultaan te controleren.

Controleperiode

Werkwijze accountantscontrole op posities

De negatieve controle op de activa vloeit voort uit de negatieve controle op de verwerving van produktie- en financieringsmiddelen en de negatieve controle op het ontstaan van vorderingen en geldmiddelen wegens opbrengsten.

De positieve controle op de passiva vloeit voort uit de controle van de verwerving van produktie- en financieringsmiddelen, arbeidskosten en met de opbrengsten samenhangende lasten.

De positieve controle op de activa houdt in de vaststelling van hun bestaan en de controle op de waardering.

De negatieve controle op de passiva vloeit enerzijds voort uit de controle van het verband in de waardekringloop, anderzijds uit de controle van het betalingsverkeer.

In het algemeen gaat de accountant voor de controle van de posities uit van hetgeen door de interne organisatie is vastgesteld. Is het zelf-controlerende karakter van het systeem onvoldoende, dan past de accountant zelfstandig de beschikbare middelen van positieve en van negatieve controle toe.

Niet in de balans opgenomen verplichtingen

Doelstelling is het vaststellen van de juistheid en volledigheid van de verplichtingen. Het primaire controlemiddel is waarneming van de interne organisatie. In geval van incidenteel voorkomende verplichtingen betreft, kunnen bescheiden geraadpleegd worden.

4.8.2 Controle van veel voorkomende balansposten; algemeen

doelstellingen:

- het bestaan van activa en passiva
- de volledigheid van activa en passiva
- de aanvaardbaarheid van de toegepaste waarderingsgrondslagen
- de juiste toepassing van waarderingsgrondslagen
- de juiste weergave in de balans
- basis voor de negatieve controle op de opbrengsten

4.8.3 Controle van veel voorkomende balansposten

Immateriele vaste activa

Alleen emissiekosten en goodwill worden behandeld. Aangezien waardering op nihil een aanvaardbare grondslag is, behoeft geen onderzoek naar de volledigheid te worden ingesteld.

De positieve controle op het bestaan van emissiekosten berust op het verband met een aandelenemissie. De controle op de waardering gaat uit van de positieve controle op de werkelijk gemaakte kosten m.b.v. bescheiden en een aanvaardbaar te achten afschrijvingsperiode.

De positieve controle op de goodwill berust op het verband met een transactie van verwerving van een onderneming. De controle op de waardering gaat uit van de overname-overeenkomst en overdrachtsbalans (incl. specificaties) en een aanvaardbaar te achten afschrijvingsperiode.

Voor beide posten moet tevens gecontroleerd worden of de weergave in de balans met toelichting duidelijk en toereikend is.

Materiele vaste activa: bedrijfsgebouwen en terreinen

De negatieve controle berust enerzijds op de interne organisatie (vastleggingen) en anderzijds op het verband in de waardenkringloop met opbrengsten en het verband met kosten.

De positieve controle berust op het vaststellen dat de gebouwen en terreinen worden gebruikt. Dit gebeurt door verbandlegging met de uit de administratie blijkende activiteiten, dan wel door waarneming ter plaatse.

Tevens dient de rechtstitel van verkrijging vastgesteld te worden. Dit gebeurt a.h.v. de overeenkomsten en kadastrale recherche.

De accountant toetst de waarderingsgrondslag en het afschrijvingsstelsel (aanvaardbaarheid en juiste toepassing).

Voorts controleert de accountant de weergave in de balans met toelichting (duidelijkheid en toereikendheid).

Materiele vaste activa: vervoermiddelen en inventaris

De negatieve controle berust enerzijds op de interne organisatie t.a.v. de verwerving van deze activa en anderzijds op de positieve controle van de overige bestedingen.

De positieve controle op het bestaan van deze activa berust gewoonlijk op de interne organisatie van verwerving en afstoting.

De accountant toetst de waarderingsgrondslag en het afschrijvingsstelsel (aanvaardbaarheid en juiste toepassing).

Voorts controleert de accountant de weergave in de balans met toelichting (duidelijkheid en toereikendheid).

Materiele vaste activa die niet aan het productieproces dienstbaar zijn

Financieel vaste activa

Hier worden alleen besproken de 'overige vorderingen' op afnemers, leveranciers en personeelsleden.

De negatieve controle berust enerzijds op de interne organisatie t.a.v. de vastlegging van de verplichting aangaande tot het verstrekken van de leningen, anderzijds op het verband in de waardenkringloop.

De positieve controle geschiedt door toepassing van het middel van saldobestemmingen. Deze positieve controle is tevens dienstbaar aan de negatieve controle op de ontvangst van aflossingen op de leningen.

Tevens toetst de accountant de waardering en de weergave in de balans met toelichting (duidelijkheid en toereikendheid).

4.8.4 Controle van veel voorkomende vlottende activa

Handelsdebiteuren

De negatieve controle berust op het verband met de productie in de waardenkringloop.

De positieve controle geschiedt door toepassing van bestaanscontrole (afloopcontrole of saldobestemmingen).

Bij een adequate interne organisatie toetst de accountant de werking ervan (functioneel gescheiden stelsel van aanmaningen en incasso, stelsel van saldobestemmingen) ter controle op het bestaan der vorderingen. Voor de controle op de waardering van de vorderingen wordt er primair gebruik gemaakt van de analyse van de overzichten naar vervaldatum. Is de interne organisatie onvoldoende dan voert de accountant zelf een deel van de controles uit.

Voor vorderingen in buitenlandse valuta controleert de accountant de aanvaardbaarheid van de omrekenkoers en de juiste toepassing ervan.

De weergave in de balans met toelichting wordt gecontroleerd op duidelijkheid en toereikendheid.

Van aandeelhouders opgevraagde stortingen

De negatieve controle geschiedt op basis van het besluit tot opvraging (notulen raadplegen).

De positieve controle gaat uit van het aandelenregister en de stand van het betreffende deel van het aandelenkapitaal.

De weergave in de balans met toelichting wordt op duidelijkheid en toereikendheid gecontroleerd.

Overige vorderingen

Transitoria

De wijze waarop de overlopende activa worden gecontroleerd, is afhankelijk van de aard van die posten. Voor zover het betreft vooruitbetalingen van kosten en nog te ontvangen baten, dient er verband gelegd te worden met de winst- en verliesrekening.

De negatieve controle op vooruitbetaalde kosten berust op positieve controle van in de winst- en verliesrekening opgenomen bestede kosten en het verband in de waardenkringloop.

De positieve controle op vooruitbetaalde kosten geschiedt m.b.v. bescheiden.

De negatieve controle op te ontvangen baten berust op negatieve controle van in de winst- en verliesrekening opgenomen baten en het verband in de waardenkringloop.

De positieve controle op te ontvangen baten geschiedt m.b.v. bescheiden.

Geldmiddelen en deposito's

De negatieve controle vloeit voort uit de controle op het betalingsverkeer.

De positieve controle geschiedt m.b.v. bescheiden of inventarisatie.

De weergave in de balans met toelichting wordt op duidelijkheid en toereikendheid gecontroleerd.

4.8.5 Controle van veel voorkomende langlopende passiva

Eigen vermogen

Het gestort en opgevraagd kapitaal en het agio controleert de accountant met vastleggingen van besluiten van het bevoegde orgaan omtrent plaatsing. De accountant legt verband met de positieve controle op de van aandeelhouders opgevraagde stortingen.

Voorts controleert hij of de betreffende registers in overeenstemming zijn met de genomen besluiten. De negatieve controle van de mutaties berust primair op de interne maatregelen die zijn getroffen. De positieve controle omvat mede de bevoegdheid. Saldobestemmingen zijn ook mogelijk.

De accountant legt verband tussen de componenten van het kapitaal en de winstuitkeringen waartoe besloten is.

Negatieve controle op de mutaties in de herwaarderingsreserve gaat uit van de mutaties in de activa waarop de herwaarderingsreserve betrekking heeft. De positieve controle op die mutaties valt samen met de positieve controle.

De standcontrole dient vnl. om vast te stellen dat de hoogte van de reserve tenminste overeenkomt met de herwaarderingsbedragen begrepen in de op de balans opgenomen activa en om vast te stellen dat er geen negatieve bedragen voorkomen.

De controle op de wettelijke en statutaire reserves omvat de controle op de juiste toepassing van de betreffende bepalingen. De negatieve controle op de mutaties in de herwaarderingsreserve geschiedt door verbandlegging met de mutaties in activa en met statutaire bepalingen. De positieve controle op de mutaties loopt via de aangelegenheden die tot mutaties hebben geleid.

De negatieve controle van de overige reserves gaat uit van besluiten van het bevoegde orgaan tot het doteren van reserves. De positieve controle geschiedt cf. wettelijke statutaire reserves.

De controle op de onverdeelde winst gaat uit van de stand aan het begin van het jaar, de behaalde winst en de winstbestemmingen.

De accountant controleert de weergave van het eigen vermogen in de balans met toelichting op duidelijkheid en toereikendheid.

WIR-egalisatierekening

De negatieve controle omvat de vaststelling dat alle posten waarop WIR-premie ontvangen is, verminderd met desinvesteringsbijtellingen, in de egalisatierekening zijn opgenomen en dat afboekingen overeenkomen met het gekozen stelsel van WIR-vrijval.

De controle op de waardering betreft de aanvaardbaarheid van het gekozen stelsel van WIR-vrijval en de juiste toepassing ervan.

Tevens controleert de accountant de duidelijkheid en toereikendheid van de weergave in de balans met toelichting.

Vorzieningen

Pensioenvorzieningen

De negatieve controle omvat de vaststelling dat alle rechten erin zijn begrepen (verbandlegging met de arbeidskosten).

De positieve controle houdt in de vaststelling dat alle opgevoerde rechten nog bestaan.

De controle op de waardering omvat de controle op de aanvaardbaarheid van de toegepaste waarderingsgrondslagen en op de juiste toepassing ervan.

Belastingvoorzieningen

De negatieve controle op de mutaties gaat uit de posten in de winst- en verliesrekening. De positieve controle op de mutaties omvat het onderzoek naar de aanvaardbaarheid van de gronden waarop mutaties zijn aangebracht.

De controle op de stand van de voorziening gaat uit van de verschillen in de posten in de balans.

De controle op de waardering omvat de aanvaardbaarheid en juiste uitvoering van de gekozen berekeningsgrondslag.

De accountant controleert de weergave van de voorzieningen in de balans met toelichting op duidelijkheid en toereikendheid.

Langlopende schulden

De accountant controleert de stand per balansdatum m.b.v. de leningvoorwaarden en met saldobestemmingen.

De accountant controleert de waardering van schulden in vreemde valuta's op aanvaardbaarheid en juist toepassing van de gekozen waarderingsgrondslag.

De duidelijkheid en toereikendheid van de weergave in de balans met toelichting wordt door de accountant gecontroleerd.

4.8.6 Controle van veel voorkomende kortlopende schulden

Bankschulden

De negatieve en positieve controle op de stand van de bankschulden geschiedt m.b.v. dagafschriften, saldobestemmingen en bankbestemmingen.

De negatieve controle wordt ondersteund door het verband in de waardekringloop en door de volledighedsbevestiging.

De accountant neemt tevens kennis van de voorwaarden die zijn vastgelegd in de kredietovereenkomsten.

Handelscrediteuren

De positieve controle van de post handelscrediteuren berust op de verbanden in de waardekringloop. Het bestaan van schulden wordt vastgesteld door van schulden waarvan de betalingstermijn overschreden is, na te gaan of er bijzondere omstandigheden zich hebben voorgedaan waardoor de schuld mogelijk niet meer bestaat.

De negatieve controle op de crediteuren gaat uit van de vaststelling dat alle verplichtingen in de administratie zijn verwerkt. De controle op de stand van de crediteurenrekening wordt gecontroleerd d.m.v. voortgezette controle (afloopcontrole) en saldobestemmingen.

Een duidelijke en toereikende weergave in de balans met toelichting vereist dat debetsaldi van crediteuren onder de vorderingen worden opgenomen.

Te betalen belastingen en sociale premies

De (positieve en negatieve) controle van met de omzet verbandhoudende belastingenschulden gaat uit van de controle op de opbrengsten, die op de verwerving van produktiemiddelen en die op het betalingsverkeer. Zelfstandige vaststelling van de correctheid van het te betalen bedrag is niet mogelijk.

De (positieve en negatieve) controle van de met de arbeidskosten verband houdende schulden wegens belastingen en sociale premies gaat uit van de controle op de arbeidskosten en die op het betalingsverkeer. Zelfstandige vaststelling van de correctheid van het te betalen bedrag is niet mogelijk.

De (positieve en negatieve) controle op de belastingenschuld verband houdende met de winst, gaat uit van de controle van de winst- en verliesrekening en die op het betalingsverkeer.

Overige schulden

Lezen!!

Transitoria (overlopende schulden)

De positieve controle op de transitoria geschiedt met de controlemiddelen cijferbeoordeling (goede A.O.) of vastleggingen en bescheiden (minder goede A.O.).

De negatieve controle gaat uit van de negatieve controle op de kosten en opbrengsten opgenomen in de winst- en verliesrekening. Toepasbare controlemiddelen zijn verbandlegging met actief- en passiefposten, bescheiden en vastleggingen, inlichtingen vanwege de gecontroleerde en voortgezette controle.

Voor de weergave in de balans met toelichting is het van belang dat sommige transitoria niet onder dit hoofd doch afzonderlijk worden vermeld.

Niet in de balans opgenomen verplichtingen

De negatieve controle gaat uit van de vastlegging van besluiten tot het aangaan van de verplichtingen en de vastlegging van het ontstaan van de verplichting. Aanvullend is de volledighedsbevestiging van betekenis.

De (positieve) controle op de weergave in de toelichting heeft betrekking op de duidelijkheid van de gekozen bewoordingen en de juistheid van eventueel daarbij vermelde bedragen.

Sub-hoofdstuk 4.9 De controle van de jaarekening c.a. als geheel

4.9.1 Het aspect betrouwbaarheid

Uitgangspunten

Hier wordt er van uitgegaan dat het informatiesysteem in belangrijke mate zelf-controlerend is en aan de aard van de activiteiten en de structuur van de organisatie is aangepast.

Werkwijze hoofdactiviteiten

- vaststellen van de aangrijpingspunten voor de controle

(o.a. verbanden in het waardekringloopproces)

Het controleplan beschrijft in hoofdzaken hoe in het kader van de verbandscapitaal- controle van de functiescheidingen gebruik wordt gemaakt voor het verzekeren van de betrouwbaarheid van de elementen in de formules die de verbanden aangeven. Het werkprogramma geeft dit gedetailleerder aan.

- vaststellen van de toleranties in de verbandscapitaalcontroles

- vaststellen van het bestaan van de structuur van de organisatie en het informatiesysteem cf. de beschrijvingen
- vaststellen dat verbanden intern worden gelegd, vaststellen dat dit juist gebeurt (d.m.v. partiele waarnemingen en herhaling van verbandscontroles) en of aan de uitkomsten juiste consequenties worden verbonden
- vaststellen hoe intern de standgegevens worden vastgesteld
- cijferbeoordeling

Werkwijze overige activiteiten

Een systeemgerichte werkwijze komt voor de overige activiteiten slechts bij uitzondering in aanmerking.

Van proef- en saldibalans naar balans en winst- en verliesrekening

De accountant zal de betrouwbaarheid van de afsluitingsposten dienen te controleren door zich vnl. op de uitkomst daarvan te verrichten.

De accountant controleert aanpassingen o.g.v. besluiten van de leiding op aanvaardbaarheid en t.a.v. de bevoegdheid van degenen die de besluiten hebben genomen.

4.9.2 Het aspect toereikendheid

Uitgangspunten

Het aspect toereikendheid heeft betrekking op de vraag of de jaarrekening, de overige gegevens en het jaarverslag al hetgeen bevatten dat voor een goed begrip nodig is en of dit op duidelijke wijze is weergegeven. Hetgeen opgenomen moet worden, wordt bepaald door het doel van de jaarrekening c.a. (verantwoordingsstuk van de leiding). De accountant dient zich op het standpunt te stellen van de modale gebruiker van de jaarrekening.

Werkwijze

Op basis van de in de loop van de controleperiode gemaakte aantekeningen en gedurende het traject van proef- en saldibalans naar balans en winst- en verliesrekening onderzoekt de accountant de toereikendheid van de jaarrekening. Zodra het jaarverslag in concept gereed is, dient de accountant dit te controleren op mogelijke strijdigheid met de jaarrekening en op overeenstemming met wettelijke, semi-wettelijke of statutaire voorschriften.

4.9.3 Het aspect aanvaardbaarheid grondslagen voor vermogen en resultaat

Uitgangspunten

Het betreft hier o.a. de waardering van activa en passiva en de resultaatbepaling en tijdstip van winst- en verliesnemen.

Werkwijze

Bij een nieuw-opgericht huishouding beoordeelt de accountant de aanvaardbaarheid van de gekozen grondslag.

I.g.v. grondslagwijziging vormt de accountant een oordeel omtrent de gerechtvaardigheid hiervan, de noodzakelijkheid ervan en de juiste weergave van de gevolgen in de toelichting op de balans en de winst- en verliesrekening.

4.9.4 Het aspect omstandigheden na balansdatum

Uitgangspunten

Verwezen wordt naar RLA 3.05 Gebeurtenissen na balansdatum.

De volgende 6 situaties worden onderscheiden:

1. Gebeurtenissen die zich hebben voorgedaan voor balansdatum en bekend geworden zijn:

- a. na afgifte van de accountantsverklaring;
- b. na het verlenen van toestemming tot opneming van de verklaring in het samenstel van bescheiden;
- c. na vaststelling of goedkeuring van de jaarrekening resp. na deponering bij het handelsregister;

2. Gebeurtenissen die zich hebben voorgedaan na balansdatum:

- a. voor afgifte van de accountantsverklaring;
- b. daarna maar voor het verlenen van toestemming tot opneming van de verklaring in het samenstel van bescheiden;
- c. daarna maar voor vaststelling of goedkeuring van de jaarrekening resp.

voor deponering bij het handelsregister.

Werkwijze

Verwezen wordt naar RLA 3.05 paragraaf 2.3.

4.9.5. Het aspect overeenstemming met (semi-) wettelijke regels

Uitgangspunten

De jaarrekening c.a. dient in overeenstemming met de geldende (semi-) wettelijke regels te zijn opgemaakt. Interpretaties van deze regels worden o.a. gegeven door de Raad voor de Jaarverslaggeving. Indien het inzicht het vereist moeten aanvullende en afwijkende gegevens in de jaarrekening worden opgenomen.

Werkwijze

De toetsing van de jaarrekening c.a. aan de (semi-) wettelijke voorschriften geschiedt in belangrijke mate bij de controle gericht op de overige aspecten.

4.9.6 De werkverdeling bij de controle van de jaarrekening c.a.

Hoofdstuk 5 Typologie accountantscontrole

Sub-hoofdstuk 5.1 Algemeen; handelsbedrijven

5.1.1 Inleiding

De typologie van de accountantscontrole deelt de specifieke functies met controlekarakter in naar:

- doel van de de controle (algemene controle opdrachten vs. bijzondere onderzoeken);
- kenmerken van de huishouding.

In dit hoofdstuk is in hoofdzaak de aard van de activiteiten van de huishouding als typologisch uitgangspunt gekozen. De behandeling geschiedt in een volgorde gebaseerd op de hechtheid van het verband tussen de baten en lasten voortvloeiende uit de hoofdactiviteiten.

5.1.2 Basismodel handelsbedrijf (grossierderij)

Inleiding

Hoofdpijnen controleplan basismodel; onderzoek interne organisatie

Doelstelling van de controle is het vaststellen dat de goederen- en geldbeweging volledig en juist zijn verantwoord.

Hoofdpijnen van de controle:

- volledige verantwoording van de goederenbeweging;
- equivalentie tussen goedereningang en gelduitgang;
- equivalentie tussen goederenuitgang en geldingang;
- sluiting van de verbanden in de goederen- en geldbeweging;
- juiste en volledige verwerking van de goederen- en geldbeweging in de jaarrekening;
- de jaarrekening als zodanig (waardering en presentatie).

De volledigheid van de goederenbeweging kan door de accountant niet worden vastgesteld. De interne organisatie dient de volledigheid te verzekeren.

Het onderzoek van de interne organisatie is dan ook primair gericht op de interne controle t.a.v. de goederenbeweging, waarbij de volgende maatregelen een rol spelen:

- a. takenverdeling;
- b. procedures;
- c. normen;
- d. bevoegdheden;
- e. werkwijze en takenverdeling (controlerende taken van de administratie).

De volgende stap in het controleplan vermeldt de middelen waarmee wordt vastgesteld dat het stelsel van interne controle heeft bestaan en gewerkt (correctie van onvolkomenheden). Dit gebeurt d.m.v. partiele waarnemingen, cijferbeoordeling en totaal- en verbandscontroles.

T.a.v. van het onderdeel inkoop wordt de naleving van de voorschriften omtrent takenverdeling, procedures en bevoegdheden, nagegaan aan de hand van partiele waarnemingen. Een en ander wordt aangevuld met directe waarneming ter plaatse.

T.a.v. het onderdeel verkoop wordt de naleving van de voorschriften omtrent takenverdeling, procedures en bevoegheden eveneens aan de hand van partiele waarnemingen nagegaan (een aantal goederenafgifte-registraties wordt geselecteerd en gecontroleerd op facturering). Een en ander wordt aangevuld met directe waarneming ter plaatse.

Voor de inkoop en de verkoop controleert de accountant de wijze waarop de normen tot stand komen.

In het controleplan wordt voorts opgenomen de kennisneming en beoordeling van de interne analyses, totaal- en verbandscontroles en inventarisaties. Deze controles stellen de accountant in staat een conclusie te trekken omtrent de betrouwbaarheid van de vastgelegde gegevens.

Hoofdpijnen controleplan basismodel; cijferbeoordeling, verbands- en totalencontroles

Cijferbeoordeling:

De accountant beoordeelt de opgenomen gegevens in hun onderlinge samenhang en in relatie tot voorgaande perioden en begrotingen of budgetten.

Totaal- en verbandscontroles:

- verbanden in de geld- en goederenbeweging;
- overeenstemming tussen registraties van verschillende registraties;
- overeenstemming tussen subadministratie en grootboek;
- verkopen per afnemerscategorie vs. verleende kortingen (normen);
- omzetbelasting vs. in- en verkoopbedragen;
- afgiften tegen verkoopprijs vs. verkopen.

Hoofdpijnen controleplan basismodel; detailcontroles

De detailcontroles vallen in twee groepen uiteen:

a. detailcontroles die vast in het controleplan worden opgenomen:

(doel: vaststellen van duurzame toepassing van voorgeschreven interne-controle-maatregelen);

b. detailcontroles n.a.v. uitkomsten van cijferbeoordeling, totaal- en verbandscontroles).

De vast in het controleplan op te nemen detailcontroles betreffen de partiele waarnemingeng (incl. lijncontroles) gericht op alle op blz. 22 genoemde maatregelen.

Het controleplan vermeldt de frequentie waarmee de inventarisatie door de accountant worden bijgewoond.

Aanpassingen voor het geval verkoopprijzen per transactie worden overeengekomen

Ten opzichte van het voorgaande blijven de hoofdlijnen van het controleplan gelijk, m.u.v. de controle op de toegepaste verkoopprijzen.

De controle van de toegepaste verkoopprijzen richt zich op:

- bevoegdheden (vekooprijpsbepaling);
- naleving van richtlijnen.

Bij zijn onderzoek van de interne organisatie stelt de accountant vast:

- a. de nauwkeurige omschrijving van bevoegdheden;
- b. de vaststelling van de voorschriften door de leiding;
- c. de controle op a. en b.;
- d. de regels t.a.v. de behandeling van geconstateerde afwijkingen.

Een totalencontrole op de verkoopopbrengst is niet mogelijk. De accountant controleert het verband tussen de inkoopwaarde en de verkoopopbrengst van de verkochte goederen, gesplitst naar artikelgroep en functionaris.

De accountant verricht tevens detailwaarnemingen.

Aanpassingen bij afwijkende administratieve organisatie

5.1.3 Uitgebreid model handelsbedrijf (grossierderij)

Waardekringloop

Hoofdlijnen controleplan; samenvatting

Lezen!!

5.1.4 Aanpassing controleplan voor winkelbedrijven

Inleiding

Kenmerken van winkelbedrijven:

- a. verkoop zonder voorafgaand ontvangen orders;
- b. uniforme verkoopprijzen;
- c. de aflevering valt samen met verkoop;
- d. uitgebreid kasverkeer;
- e. voor het publiek toegankelijke ruimten;
- f. ruilen van artikelen.

Indien een per artikel gespecificeerde voorraadregistratie niet aanwezig is, worden de verbanden in geld- en goederenbeweging in geldswaarden gelegd.

Uit een oogpunt van interne controle betekent dit dat er specifieke eisen worden gesteld aan de interne organisatie. Het onderzoek naar de interne organisatie neemt daarom een belangrijke plaats in in het controleprogramma. Er zijn geen objectieve normen voor verschillen in de verbandscontrole.

Filiaalbedrijven; waardekringloop

Specifieke aandachtspunten zijn er t.a.v. takenverdeling, procedures, normen, bevoegdheden en werkwijze en taakverdeling.

Inventarisaties dienen integraal plaats te vinden.

Warenhuizen

Verplaatsingen tussen magazijn en vakken en tussen vakken worden administratief niet gevolgd. De verbandscontroles kunnen daarom slechts verricht worden voor het gehele warenhuis in totalen. Inventarisatie dient op een tijdstip te geschieden.

De nadruk bij de interne controle op de geld- en goederenbeweging komt in sterke mate te liggen op specifieke maatregelen van niet-administratieve aard, die grotendeels een preventieve werking hebben.

De controle op de adequaatheid en handhaving van de intern getroffen maatregelen dient een nog hoger gewicht te krijgen dan bij het filiaalbedrijf.

De accountantscontrole van de inkoop en van de geldbeweging dient te verzekeren dat aan die zijden geen administratieve fouten zijn gemaakt. Geconstateerde verschillen zijn dan ontstaan aan de verkoopzijde.

De controle wordt versterkt indien ook bij de verkoop een registratie per artikel bestaat.

De voorraadwaardering verdient afzonderlijke aandacht.

5.1.5 Aanpassing controleplan voor overige detailhandelsbedrijven

Inleiding

Postorderbedrijven; interne organisatie

Kenmerken:

- a. verkoopprijzen algemeen bekend;
- b. veel orders, gering van omvang;
- c. groot aantal afnemers;
- d. afbetaling is mogelijk;
- e. retouren.

De accountant zal aandacht schenken aan de specifieke punten t.a.v. takenverdeling, procedures, normen, bevoegdheden en werkwijze en takenverdeling.

Speciale aandacht verdient de interne organisatie m.b.t. vorderingen en voorraden.

Postorderbedrijven; cijferbeoordeling, totaal- en verbandscontroles

Aandacht verdienen:

- cijferbeoordeling o.b.v. voorraad- en debiteurenregistraties;
- verloop van de rekeningen Voorraadverschillen en afboekingen wegens oninbaarheid;

- de ontwikkeling van de verzendkosten.

Postorderbedrijven; overige controlemiddelen

Detailcontroles in de vorm van partiele waarneming, zijn gericht op bevestiging van de duurzame toepassing van voorgeschreven interne maatregelen met interne-controle-effecten.

De accountantscontrole op het bestaan van debiteurenvorderingen berust op de waarneming van het bestaan van een adequaat aanmaningssysteem.

Showroom-verkoop; inleiding

Showroom-verkoop; interne organisatie

Kenmerken:

- kortingen;
- afwijkingen van marktprijzen;
- relatief hoge bedragen per verkooptransactie;
- omvangrijk kasverkeer;
- garantieverplichtingen.

De accountant zal aandacht schenken aan de specifieke punten t.a.v. takenverdeling, procedures, normen, bevoegdheden en werkwijze en takenverdeling.

De interne controle op de goederenbeweging geschiedt door verbandlegging per individuele auto met de crediteuren- en geldadministratie.

De waardering van nieuwe en gebruikte auto's vereist de nodige aandacht.

Showroom-verkoop; cijferbeoordeling, verbands- en totalencontroles

De cijferbeoordeling richt zich op de intern gemaakte analyse van de transactieresultaten.

De verbandscontrole volgt het model van het grossiersbedrijf.

Afzonderlijk vindt cijferbeoordeling plaats van de kosten wegens garantieclaims en de daartegen te vormen voorziening.

Showroom-verkoop; specifieke risico's

De volgende risico's bestaan:

- het niet verantwoord van op elkaar aansluitende in- en verkooptransacties;
- het verantwoord van te hoge inkooprijzen of te lage verkooprijzen;
- het slepen van kasgelden.

Handhaving van de procedures moet dit soort risico's ondervangen.

Showroom-verkoop; overige controlemiddelen

De detailcontroles in de vorm van partiele waarneming zijn gericht op de handhaving van de procedures en op toepassing van de overige maatregelen van interne controle.

De volledigheid en juistheid van de bonusafrekeningen van de leveranciers wordt door de accountant in detail gecontroleerd o.b.v. de intern gemaakte overzichten. De accountant sluit de totalen van de in die overzichten opgenomen inkopen aan op de voorraad- en de crediteurenadministratie.