

LAC Sheets 'De integratieve toets en de OAT'

Vanaf 1 januari 2018

Over enkele oplossingsstructuren LAC (A&A)

Let op! De LAC sheets kunnen op punten niet zijn bijgewerkt naar de laatste ontwikkelingen. Daarvoor verwijs ik naar uw Audit & Assurance docent.

De OAT: een conceptueel raamwerk

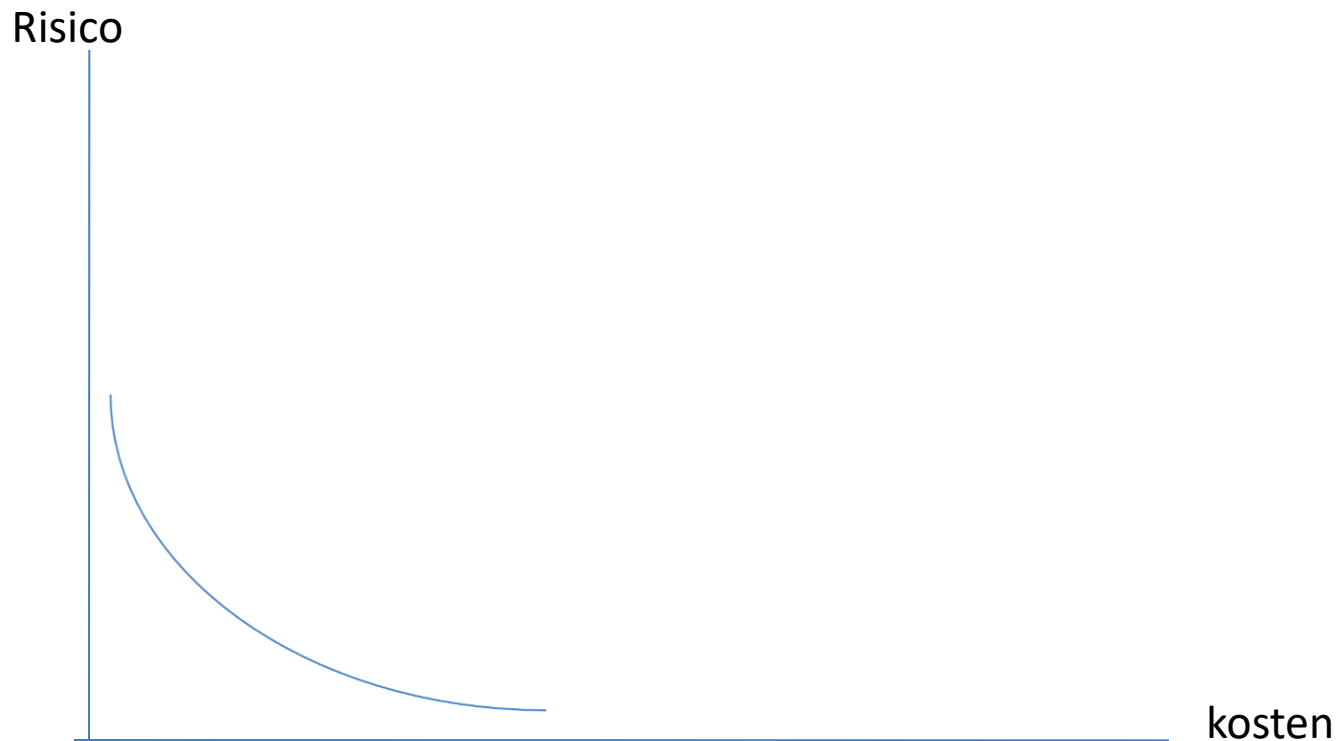
- Een administratieve organisatie dient zodanig te worden ingericht dat sprake kan zijn van interne controle (IC). IC wordt uitgeoefend ten behoeve van de leiding en richt zich op de beheersing van operationele activiteiten, het waarborgen van de betrouwbaarheid van informatie en het handelen ten aanzien van regelgeving en intern vastgestelde gedragsregels. Het vakgebied EV richt zich op een specifiek deel van die regelgeving, te weten de externe verslaggevingsregels.
- Binnen leer der accountantscontrole (LAC) worden de grondslagen en de vaktechniek onderscheiden. Waar de grondslagen betrekking hebben op de functie, taak en verantwoordelijkheid van de accountant, is de vaktechniek gericht op het verrichten van werkzaamheden door de accountant. Binnen de vaktechniek worden controlebeginselen (CB) en controleleer (CL) onderscheiden. Onder CB vallen de beginselen die hun toepassing vinden bij het verrichten van accountantswerkzaamheden. Onder CL valt het gestructureerd opzetten (controleplan en werkprogramma), uitvoeren en evalueren van controlewerkzaamheden. De externe controle richt zich op de betrouwbaarheid van informatie en op de vraag of de verantwoording is opgesteld in overeenstemming met de van toepassing zijnde verslaggevingsregels.

Uitgangspunten voor toetsing op de OAT

- Aantal “verplichte” eindtermen is afgebakend per vakgebied waardoor de voorspelbaarheid van de vraagstelling wordt vergroot.
- IT-aspecten worden getoetst in elke OAT (A&A)
- Toepassing Standaarden / gebruik HRA-bundel wordt getoetst in elke OAT. (A&A)
- Toepassing Nederlandse regelgeving weegt even zwaar als de bijzondere situaties. (FA)
- Doelstelling en relevantie van de te onderscheiden beheersingsmodellen kan worden getoetst. (ICAIS)
- De concrete toepassing van interne beheersing richt zich uitsluitend op COSO-ICF (ICAIS)

De risicobereidheidscurve

Een relatie tussen risico en kosten



Verklaringenstelsel

- Risico-analysemodel en het verklaringenstelsel
- Onzekerheden en bedenkingen

Het risico-analysemodel

- Het risico-analysemodel is een denkmodel geen rekenmodel. Het model is gericht op het samenstellen van een optimale controlemix van systeem- en gegevensgerichte werkzaamheden bij de jaarrekeningcontrole.
- Het accountantscontrole risico (AR) kan worden opgevat als het door het maatschappelijke verkeer toelaatbaar geachte risico dat de accountant een te gunstige accountantsverklaring verstrekt bij een jaarrekening die onjuistheden of omissies van materieel belang bevat. Dit is een constante die niet door de accountant kan worden beïnvloedt met het uitvoeren van een jaarrekeningcontrole.
- Het AR kan ook worden opgevat als het risico dat de accountant een te gunstige accountantsverklaring verstrekt bij een jaarrekening die onjuistheden of omissies van materieel belang bevat. Deze kan wel worden beïnvloedt door de accountant en is afhankelijk van de effectiviteit van de jaarrekeningcontrole.
- Het door de accountant bereikte AR dient uiteraard kleiner te zijn dan maatschappelijk toelaatbare AR.
- Hierna wordt verder het door de accountant bereikte AR bedoelt.
- $AR = f(IR, ICR, DR)$ en het $DR = f(CAR, SPR)$
- IR = Inherent risico = De gevoeligheid van een jaarrekeningpost voor onjuistheden of omissies van materieel belang afgezien van enige werking van het stelsel van interne controle.
- ICR = Interne controle risico = Het risico dat het stelsel van interne controle onjuistheden of omissies van materieel belang niet voorkomt of tijdig achterhaalt.
- DR = Detectierisico = Dit is het risico dat de accountant door verrichten van gegevensgerichte werkzaamheden onjuistheden of omissies van materieel belang niet ontdekt.
- CAR = Cijferanalyserisico = Het risico dat de accountant door het verrichten van cijferanalyse onjuistheden of omissies van materieel belang niet ontdekt.
- SPR = Steekproefrisico = Het risico dat de accountant door het verrichten van deelwaarnemingen onjuistheden of omissies van materieel belang niet ontdekt.
- $AR = f(IR, ICR, DR)$ of $AR = IR * ICR * DR$?
- IR – Werking IC = ICR

Waarom is de notatie $AR = IR * ICR * DR$ niet juist?

1,5 uur analyse vooraf van de casuspositie

- 1 Benoem de typologieën
- 2 Beschrijf de typologie- en inherente aanknopingspunten (steunpunten) voor de interne en externe controle en werk de daaruit voortvloeiende werkzaamheden binnen de administratieve functie uit.
- 3 **Zie vraag 2 van de ochtendzittingen.** Benoem de belangrijke inherente (significante) risico's voor zover niet voortvloeiend uit de typologie voor de externe controle. Geef daarbij aan:
 - De tekst in de casus, inherente risico en het gevolg voor de jaarrekening
 - De maatregelen van interne beheersing die dit inherente risico verminderen
- 4 **Zie vraag 1 van de ochtendzittingen.** Voer een initiële cijferanalyse uit op posten in de jaarrekening die van diepgaand belang zijn en geef de specifieke kenmerken met de daarbij behorende controleaspecten aan. Selecteer die posten waar volgens de casus en de toelichting bij de jaarrekening bijzondere aspecten een rol spelen.
- 5 Probeer aan de hand van de casus en de jaarrekening de verslaggevingsaspecten die hier een bijzondere rol spelen te identificeren en de daarop van toepassing zijnde regelgeving te markeren in het handboek EV. Het is zo gek nog niet om eens te kijken of de posten die door u in de initiële cijferanalyse zijn betrokken, in aanmerking komen voor een nadere analyse van de externe verslaggevingsaspecten.
- 6 Als in de casus een situatie wordt geschetst over de accountant, dan leert de ervaring dat daar vaak regels uit de Verordening Gedrags- en beroepsregels Accountants (VGBA) op van toepassing zijn. Beoordeel in zo'n geval het gedrag van de accountant in het licht van de VGBA.
- 7 Schrijf een controleplan en/of een administratieve organisatie gericht op de opbrengsten die in de casus bijzondere aandacht krijgen.

Initiële cijferanalyse I: Grootte

Geef een oordeel over de grootte van de post. Geef aan welk % de post is van:

- Het balanstotaal of totaal van de resultatenrekening en de betreffende rubriek.

Stel vast of de post van diepgaand belang voor de jaarrekening is.

Initiële cijferanalyse II: Kenmerken

Benoem de bijzondere kenmerken van de post:

- Door bijzondere ontwikkelingen te signaleren, door het leggen van relaties in de tijd en/of ten opzichte van andere posten.
- Door bijzondere risico's en onzekerheden te benoemen die inherent aan de post zelf zijn (zoveel mogelijk casusspecifiek).

Initiële cijferanalyse III: Controleaspecten

Benoem de controleaspecten van de post. Leg daarbij een logisch verband met de hiervoor genoemde kenmerken. Dus aangeven waar specifiek aandacht aan moet worden besteed. Het sec benoemen van de controledoelstellingen is onvoldoende.

Risico's en interne beheersing

- Noem een feit uit de casus
- Noem een met het feit samenhangende belangrijk inherent controlerisico voor de jaarrekeningcontrole
- Geef de fout aan die als gevolg van het risico kan ontstaan in de jaarrekening
- Benoem de IB maatregelen die het inherente risico kunnen verminderen.
 - CTFS: Niet te algemeen! Geef de geëigende scheiding tussen de activiteiten aan.
 - Procedures:
 - Werkinstructies rondom operationele activiteiten
 - De te verrichten specifieke controlehandelingen
- Beargumenteer aan de hand van 'NV COS 315 paragraaf 28' waarom het onderkende belangrijke inherente risico tevens een significant risico is.

Doel en stelsel van interne controle

Een administratieve organisatie wordt ingericht om interne controle te realiseren in de voortbrenging

Het vakgebied administratieve organisatie heeft primair twee aandachtsvelden in de voortbrenging:

- Het waarborgen van de betrouwbaarheid van de informatieverzorging
- Het beheersen van de operationele activiteiten

Het doel van interne controle:

- Primair het voorkomen van (on)opzettelijke fouten in de voortbrenging
- Secundair het tijdig achterhalen van (on)opzettelijke fouten in de voortbrenging

Het stelsel van interne controle:

- Maatregelen van organisatorische aard:
 - Delegatie (functiescheiding)
 - Procedures:
 - Werkinstructies gericht op de operationele activiteiten
 - De te verrichten specifieke controlehandelingen
 - Fysieke beveiligingsmaatregelen
- De verrichte specifieke controlehandelingen:
 - Verbandscontroles
 - Detailcontroles
 - Cijferbeoordeling

Welke instrumenten binnen het stelsel van interne controle zijn preventief en welke repressief van aard?



Significant risico

Significant risico: een geïdentificeerd en ingeschat risico op een afwijking van materieel belang waaraan, op grond van de oordeelsvorming van de accountant, tijdens de controle bijzondere aandacht moet worden besteed.

NV COS Paragraaf 28

Bij het toepassen van oordeelsvorming over de vraag welke risico's significante risico's zijn, dient de accountant ten minste rekening te houden met:

- A de vraag of het risico een frauderisico betreft;
- B de vraag of het risico verband houdt met recente significante ontwikkelingen op economisch, boekhoudkundig of ander gebied en daarom specifieke aandacht vereist;
- C de complexiteit van transacties;
- D de vraag of het risico verband houdt met significante transacties met verbonden partijen;
- E de mate van subjectiviteit bij het waarderen van financiële informatie met betrekking tot het risico, vooral als de waardering veel onzekerheid inhoudt; en
- F de vraag of het risico verband houdt met significante transacties die buiten het kader van de normale bedrijfsvoering van de entiteit vallen of die anderszins ongebruikelijk lijken.

Controletechnische functiescheiding bij een vraagstuk AO of CL

- De functies sec opsommen en/of controletechnisch benoemen als beschikkend , bewarend, uitvoerend, registrerend en controlerend = onvoldoende
- Geef bij de in de casus gegeven functies de taken aan die vanuit een interne controle gescheiden (dienen te) zijn. Het controletechnische karakter van een functie kan bij de motivering een rol spelen.

Twee typen A&A vragen: Vragen over de VGBA en de ViO en over het beschrijven van een controlewerkzaamheden cq controleprogramma

- VGBA (Verordening Gedrags- en Beroepsregels Accountants)
- ViO (Verordening inzake de Onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten)
- Beschrijving van een controleprogramma

VGBA

Als in de casus een situatie wordt geschetst over de rol van de accountant, dan leert de ervaring dat daar vaak een situatie wordt geschetst waar regels uit de VGBA op van Toepassing zijn. Beoordeel bij zo'n vraag het gedrag van de accountant in het licht van de VGBA. Structureer uw antwoord daarbij als volgt:

- 1 Benoem de relevante fundamentele beginselen
- 2 Benoem de bedreigingen
- 3 Beoordeel of er een bedreiging is van niet te verwaarlozen betekenis
- 4 Beoordeel of er maatregelen zijn die de bedreiging wegnemen of de bedreiging terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau
- 5 Geef een oordeel waarin te betrekken hetgeen een redelijk en goed geïnformeerde derde die over alle relevante informatie beschikt, waaronder de aard en het belang van de bedreiging en de getroffen maatregelen, de bedreiging als onaanvaardbaar zal aanmerken

Beschrijving van een controleprogramma

- Welke bewering(en) in de jaarrekening? (Volgens de vraag)
- Controledoelstellingen (Doelstellingen volgens de theorie)
- Risico's (Controledoelstellingen vs casusspecifieke risico's)
- Organisatiebeoordeling
 - Functiescheiding ('wie' doet 'wat'?)
 - Procedures ('hoe' doen ze het 'wat'?)
- Cijferanalyse (Richtinggevend voor de verdere controle)
- Overige gegevensgerichte controlehandelingen
 - Verbandscontroles
 - Detailcontroles
- Bijzondere controlehandelingen

1 Risico-analyse

1.1 Controledoelstellingen

Voor de <bewering in de jaarrekening> worden de volgende controledoelstellingen onderkend:

-
-

1.2 Risico's

De volgende risico's worden onderkend:

-
-

2 Organisatiebeoordeling

De timing is tussentijdse controle. De werkzaamheden zijn gericht op het vaststellen van het bestaan van de AO/IC. Tevens wordt een eerste indruk verkregen over de werking van de AO/IC.

2.1 Functiescheiding

De accountant stelt vast dat er functiescheiding bestaat tussen

2.2 Procedures

De accountant stelt het bestaan van de AO/IC vast aan de hand van proceduretests waaronder lijncontroles. De accountant beoordeelt de wijze waarop:

-
-

De accountant stelt vast dat debegroting op deskundige wijze en voldoende onafhankelijk van is bepaald. De accountant beoordeelt de wijze waarop wijzigingen in debegroting ten opzichte van voorgaande periode intern zijn verklaard.

3 Cijferanalyse

Bij de cijferbeoordeling maakt de accountant gebruik van de intern opgestelde financiële overzichten nadat is vastgesteld dat de verantwoorde aansluiten met de financiële administratie.

De accountant voert een gedetailleerde cijferbeoordeling uit op de verantwoorde , waarbij aandacht wordt besteed aan ontwikkelingen in:

- De relatie tussen de begrote en gerealiseerde
- De onderlinge relaties met andere saldi, te weten

De accountant stelt vast dat bijzondere ontwikkelingen en afwijkingen ten opzichte van de verwachtingen intern afdoende zijn verklaard. De uitkomsten zijn richtinggevend voor het selecteren van die in detail worden gecontroleerd.

4 Overige gegevensgerichte controlehandelingen

4.1 Verbandscontroles

De accountant gaat het systeem van intern gemaakte aansluitingen na van:

-
-

De accountant legt enkele van de intern gemaakte aansluitingen zelf.

4.2 Detailcontroles

Op grond van indicaties vanuit de cijferbeoordeling verricht de accountant een partiële detailcontrole. De accountant verricht hierbij de volgende werkzaamheden:

-
-

5 Bijzondere controlehandelingen

De timing is eindejaarscontrole. De bijzondere controlehandelingen zijn gericht op de presentatie en toelichting.

5.1 Volledigheid van de toelichting

De accountant stelt vast dat alle beweringen in de jaarrekening voldoende zijn toegelicht.

(In het bijzonder stelt de accountant aan hand van de vast of er niet uit de balans blijkende verplichtingen zijn ontstaan).

5.2 Presentatie

De accountant stelt vast dat de jaarrekening, het jaarverslag en de overige gegevens zijn opgesteld in overeenstemming met de van toepassing zijnde grondslagen voor de financiële verslaggeving. In het bijzonder beoordeelt de accountant:

- Of de posten juist staan gerubriceerd
- De toelichting toereikend is opgesteld
- De overige gegevens volledig zijn verantwoord
- Het jaarverslag niet strijdig is met het beeld dat de jaarrekening oproept
- De aanvaardbaarheid van de gekozen waarderingsgrondslagen.

De aanvaardbaarheid van de gekozen waarderingsgrondslagen wordt beoordeeld aan de volgens de regels toelaatbare waarderingsgrondslagen, het terecht hanteren van de continuïteitsveronderstelling en het volgen van een bestendige gedragslijn.