

A 5030

**Accountantscontrole bij dienstverlenende bedrijven**

*Drs. C.M. van Nieuw Amerongen RA*

*J.P.J. Verkruijsse RE RA*

**Samenvatting**

In deze bijdrage wordt de accountantscontrole bij service-deliverybedrijven besproken. Deze business-sector bevat een grote diversiteit aan soorten bedrijven. De beschrijving is door haar methodologische insteek in het begin wat meer van algemene aard. Bij de beschrijving van de accountantscontrole wordt uitgegaan van organisaties die een hoge automatiseringsgraad kennen.



## **Inhoudsopgave**

### 1 Inleiding

### 2 Controleaanpak bij dienstverlenende organisaties

#### 2.1 Vaststellen van de doelstellingen van de controleopdracht

#### 2.2 Het verkrijgen van inzicht in de onderneming en haar omgevingsfactoren alsmede het vaststellen van de controlestrategie

#### 2.3 Het uitvoeren van overige controlemaatregelen

#### 2.4 Afsluiten van de controle

### Afsluitende samenvatting

### Literatuur



## 1 Inleiding

In deze bijdrage aan het handboek wordt de accountantscontrole bij service-deliverybedrijven besproken. Deze business-sector bevat een grote diversiteit aan soorten bedrijven.

Wij stellen ons in deze bijdrage niet ten doel om de controleaanpak van de service-delivery industry uitputtend te beschrijven. Waar concrete voorbeelden worden gegeven, hebben deze vooral betrekking op de hotels/bungalowparken en restaurantbedrijven. Het dienstverlenende karakter van hotels en bungalowparken komt onder meer tot uitdrukking in het gegeven dat aan gasten een langdurig verblijf wordt geboden, waar ze vooral van moeten kunnen genieten. Het entertainmentgehalte is de laatste decennia aanzienlijk toegenomen. Te denken valt hierbij bijvoorbeeld aan culturele en sportieve programma's (bijvoorbeeld de aanwezigheid van een golfterrein of zwembad), hetgeen zwaardere eisen stelt aan onder meer het locatiebeleid, het onderhoud van alle voorzieningen en de veiligheid en beveiliging van deze voorzieningen. Binnen het restaurantbedrijf is nog enige vorm van goederenbeweging te vinden. De beschrijving is door haar methodologische insteek in het begin wat meer van algemene aard. Bij de beschrijving van de accountantscontrole wordt uitgegaan van organisaties die een hoge automatiseringsgraad kennen.

## 2 Controleaanpak bij dienstverlenende organisaties

Voor wat betreft de controleaanpak, die in dit hoofdstuk wordt beschreven, wordt uitgegaan van de *bedrijfsrisicobenadering*. Er wordt rekening gehouden met het feit dat het accountantscontrole risico wordt beïnvloed door zowel de bedrijfsrisico's van de cliënt als door de beheersing van de bedrijfsrisico's door het management en het risico dat de accountant materiële fouten niet ontdekt in zijn controle. Het samenspel van deze drie risicofactoren bepaalt de richting, aanpak en omvang van de werkzaamheden die de accountant zal uitvoeren bij de controle van de jaarrekening ter onderbouwing van zijn deugdelijke grondslag.

De bedrijfsrisico's van de cliënt worden vastgesteld en onderzocht op het effect daarvan op de getrouwheid van de jaarrekening. Naast het accent op bedrijfsrisico's wordt bij de bedrijfsrisicobenadering relatief veel nadruk gelegd op de *beheersingsmaatregelen*. De beheersingsmaatregelen, waaronder de door het management gehanteerde performance-indicatoren, worden geïnventariseerd om te beoordelen of de bedrijfsprocessen voldoen aan:

- de operationele doelstellingen;
- de doelstellingen met betrekking tot de financiële verslaggeving; en de
- doelstellingen met betrekking tot naleving van wet- en regelgeving.

Hierbij dient natuurlijk een focus te worden aangebracht op die risico's en maatregelen die een rechtstreeks verband hebben met de jaarrekening.

Bedrijfsrisico's kunnen gecategoriseerd worden naar risico ontstaansgrond (Knechel, 2001; Hayes c.s., 1999), te weten door:

- de organisatorische inbedding van de activiteiten van de organisatie;
- de personele bezetting;
- de complexiteit van de bedrijfsprocessen;
- de afhankelijkheid van automatisering;
- de frequentie waarmee transacties plaatsvinden;
- de integriteit en motivatie van het management;
- de invloed van zogenoemde 'verbonden partijen';
- de resultaten uit voorgaande perioden;
- de bedrijfstak waartoe de organisatie behoort.

De relatieve zwaarte van deze risicocategorieën kunnen in onderstaande matrix inzichtelijk worden gemaakt per organisatietype/soort bedrijf waardoor de eerste stap wordt gezet in het opstellen van een risicoprofiel. Binnen elke organisatie/soort bedrijf zullen de onderlinge verhoudingen tussen de risicocategorieën verschillend zijn. Zo heeft een restauratieve dienstverlening in een voetbalstadion een totaal ander risicoprofiel dan een 5-sterrenrestaurant in het Gooi.

	Organisatietype / soort bedrijf		
	Zekere goederenbeweging	Beschikbaar stellen ruimte en tijd	Beschikbaar stellen kennis en vaardigheden
Organisatie activiteiten			
Personele bezetting			
Complexiteit bedrijfsprocessen	Relatieve zwaarte van de risicocategorieën		
Afhankelijkheid automatisering			
Frequentie transacties			
Integriteit, motivatie management			
Verbonden partijen			
Resultaten vorige perioden			
Bedrijfstak			

Uitgaande van het risicoprofiel wordt de effectiviteit van de beheersingsmaatregelen beoordeeld en waar nodig getoetst. Voorts wordt een gecombineerde risicoanalyse uitgevoerd voor die risicocategorieën die van belang zijn voor alle significante posten in de jaarrekening waarbij alle van belang zijnde getrouwheidsaspecten worden betrokken.

In de verdere uitwerking in dit hoofdstuk wordt uitgegaan van een doorlopende controleopdracht van de jaarrekening en is de controleaanpak onderverdeeld in de volgende vier fasen, die op hun beurt weer uit een aantal activiteiten zijn opgebouwd, te weten:

1. vaststellen van de doelstellingen van de controleopdracht, waarbij aandacht

- wordt gegeven aan de verwachtingen van de cliënt, de mogelijkheden van de accountant daaraan te voldoen alsmede informatie omtrent het risicoprofiel;
2. verkrijgen van inzicht in de onderneming van de cliënt en de omgevingsfactoren alsmede het vaststellen van de controlestrategie, waarbij het risicoprofiel van de cliënt wordt bijgesteld op basis van de ontvangen informatie en de risicoanalyse wordt uitgevoerd;
  3. uitvoeren van overige controlemaatregelen op basis van de risicoanalyse;
  4. afsluiten van de controle, waarbij het risicoprofiel wordt bijgesteld op basis van de resultaten van de uitgevoerde controle.

## **2.1 Vaststellen van de doelstellingen van de controleopdracht**

In deze fase van de controle van de jaarrekening wordt met de cliënt de reikwijdte en diepgang van de jaarrekeningcontrole, alsmede de inhoud van de overige aan de jaarrekeningcontrole gerelateerde dienstverlening door de accountant besproken, alsmede wordt door de cliënt en de accountant aandacht gegeven aan het risicoprofiel van de onderneming en de wijzigingen daarin ten opzichte van de vorige controle. Behalve aan vaktechnische richtlijnen dient de accountant zich bij de controle tevens te houden aan de van toepassing zijnde ethische richtlijnen, zoals die inzake onafhankelijkheid, integriteit, objectiviteit, vakbekwaamheid en zorgvuldigheid, geheimhouding en professionaliteit. Ook over deze onderwerpen wordt door de accountant met zijn cliënt van gedachten gewisseld. Het succes van de relatie hangt in belangrijke mate af van het hebben van inzicht in de verwachtingen van de cliënt en het vermogen om te beantwoorden aan deze verwachtingen. Binnen deze fase is een tweetal activiteiten te onderkennen, te weten:

1. vaststellen van de verwachtingen van de cliënt;
2. samenstellen en instrueren van het controleteam.

### **2.1.1 Vaststellen van de verwachtingen van de cliënt**

In deze activiteit wordt met de beleidsbepalende functionarissen van de cliënt gesproken met als doel:

- het verkrijgen van inzicht in de visie van de cliënt op een succesvolle bedrijfsvoering;
- het verkrijgen van inzicht in de veranderingen in het risicoprofiel;
- het verkrijgen van bedrijfsmatig inzicht;
- het inzicht geven in de uit te voeren werkzaamheden van de accountant.

Als leidraad voor deze gesprekken kunnen de risicocategorieën uit het risicoprofiel gehanteerd worden. Binnen de dienstverlenende bedrijven zijn groepen te onderkennen die gekenmerkt worden door een sterke economische gevoeligheid. Zo worden organisatietypen die kennis en vaardigheden ter beschikking stellen, bijvoorbeeld uitzendbureaus, eerder beïnvloed door schommelingen in de economie dan organisatietypen met nog een zekere doorstroming van goederen. Bij een krimpende economie is het risico groot dat afnemers van uitzendbureaus gaan

bezuinigen door het niet meer opnemen van uitzendkrachten in hun organisatie. Voor organisatietypen die ruimte en tijd ter beschikking stellen ligt dit weer anders. Indien kantoorruimte gehuurd is zal hieraan over het algemeen een huurcontract ten grondslag liggen met een bepaalde looptijd. Als de huurder niet failliet gaat, zal een krimpende economie niet tot gevolg hebben dat de huurder zijn huurcontract, met afkopen van het restant van huurpenningen, zal opzeggen. Als de economie weer gaat groeien zal hij de ruimte immers weer nodig hebben.

Nadat inzicht is verkregen in de visie van de cliënt op een succesvolle bedrijfsvoering, waaronder begrepen zijn missie, doelstellingen, ondernemingsstrategie, economische gevoeligheid en de risico's die de onderneming bedreigen, wordt samen met de cliënt vastgesteld wat de verwachtingen zijn met betrekking tot de onderlinge relatie, de verantwoordelijkheden en de criteria voor het meten van de te leveren dienstverlening door de accountant. Hierbij dienen zowel de accountant als de cliënt zich rekenschap te geven van de ontwikkelingen in wet- en regelgeving gericht op de verantwoordelijkheden van het management en die van de accountant. In dit kader kan genoemd worden de onafhankelijkheidsregelgeving van de Europese Commissie en het NIVRA alsmede de recentelijk uitgevaardigde Sarbanes-Oxley Wet in de Verenigde Staten.

#### 2.1.2 **Samenstellen en instrueren van het controleteam**

Op basis van de gesprekken met de cliënt, de ervaringen van de accountant uit het verleden bij deze cliënt alsook de ervaringen van de accountant bij soortgelijke dienstverlenende ondernemingen stelt de accountant zijn controleteam samen en overweegt daarbij in hoeverre het noodzakelijk is om sector- en/of vakspecialisten in te schakelen. Voor wat betreft de sector dienstverlening kan hierbij onder meer worden gedacht aan sectorspecifieke deskundigen bijvoorbeeld op gebieden als 'uitgeverijen' en 'hotels' en vakspecialisten zoals EDP-auditors, milieuaccountants en operational auditors. Voorbeelden van situaties en ontwikkelingen waarin specifieke kennis bij dienstverlenende bedrijven wordt gevraagd, zijn:

- Het naleven van wet- en regelgeving bij telecombedrijven, een uitermate bedrijfskritisch proces. Te denken valt in dit verband aan de toezichhoudende functie van de OPTA. De procedures die in dit kader worden gevoerd, alsmede de overlegstructuren waarin de telecombedrijven participeren, dienen nauwlettend door de accountant te worden gevolgd teneinde de consequenties ervan voor de inrichting van de controle te kunnen vaststellen.
- Specifieke waarderingsvraagstukken inzake UMTS-frequenties, de terugbetalingscapaciteit voor de daarmee verbandhoudende langlopende leningen en de betaalde goodwill bij overnames. De accountant dient terzake de zich ontwikkelende richtlijnen op het gebied van externe verslaggeving en de richtlijnen op het gebied van accountantscontrole nauwgezet te volgen.
- Openstelling van de energiemarkt voor particuliere aanbieders. Hierdoor valt te verwachten dat de bedrijfsstructuur ingrijpend zal veranderen alsmede dat de concurrentiedruk in deze markten in omvang sterk zal toenemen.



- Het vaststellen van de volledigheid van de opbrengstverantwoording bij bedrijven die advertentiemogelijkheden aanbieden op internetpagina's. In afwijking met bijvoorbeeld advertenties in een krant kan hier geen sprake zijn van een combinatie van het aantal millimeters van de advertentie en de oplage van de krant. Hoe vaker een advertentie op een internetpagina verschijnt hoe vaker deze in rekening gebracht kan worden. Soms wordt gemakshalve uitgegaan van blokken van een vast aantal benaderingen van een internetpagina.
- Vaststellen van de volledigheid van de opbrengstverantwoording bij een computerservicebedrijf. De EDP-auditor zal vast moeten stellen of de gehele 'processing-time' daadwerkelijk is doorbelast.

Na het samenstellen van het controleteam wordt het team door de accountant op de hoogte gesteld van het bijgestelde risicoprofiel van de onderneming, zijn bevindingen uit het vooroverleg, de specifieke aandachtspunten en wensen die daarbij naar voren zijn gekomen alsmede de afspraken die zijn gemaakt. Tevens attendeert hij het controleteam op de punten die bij de afsluiting van de controle van het vorige boekjaar naar voren zijn gekomen en vraagt daar specifieke aandacht voor. Het cyclische van het controleproces komt zo tot uitdrukking.

## **2.2 Het verkrijgen van inzicht in de onderneming en haar omgevingsfactoren alsmede het vaststellen van de controlestrategie**

Alvorens de controlestrategie uit te stippelen, verkrijgt de accountant een algeheel beeld van de ontwikkelingen in de business van de cliënt. Deze controlefase heeft tot doel om te komen tot een op de cliënt afgestemde inrichting van de controle.

Binnen deze fase is een zestal activiteiten te onderkennen, te weten:

- 2.2.1. verkrijgen van inzicht in de onderneming en haar omgevingsfactoren;
- 2.2.2. beoordelen van de beheersingsmaatregelen op organisatieniveau en fraude-risico;
- 2.2.3. ontwikkelen van een voorlopige controleaanpak;
- 2.2.4. verkrijgen van inzicht in en beoordelen van significante processen en de daarmee samenhangende beheersingsmaatregelen (opzet en bestaan);
- 2.2.5. toetsen van beheersingsmaatregelen;
- 2.2.6. uitvoeren van de risicoanalyse en vaststellen van de verdere controleaanpak.

### **2.2.1 Verrijgen van inzicht in de onderneming en haar omgevingsfactoren**

De in een later stadium te ontwikkelen controlestrategie wordt gericht op het risicoprofiel en de meest belangrijke bedrijfsaspecten, zodat een beter inzicht wordt verkregen in de bedrijfsrisico's en daarmee het accountantscontrole-risico beter kan worden ingeschat. Dit betekent dat inzicht wordt verkregen in de missie en doelstellingen, marktfactoren, invloed van belanghebbenden, bedrijfsrisico's, kritieke succesfactoren, en significante jaarrekeningposten.

#### *Missie en doelstellingen*

Specifiek voor organisatietypen die nog een zekere goederenbeweging kennen en deze goederen eigendom van derden zijn, is de visie van het management op het onderscheid tussen service/garantie en reparatie van essentieel belang. Deze visie zal zijn weerslag vinden in de hierop aansluitende processen en interne procedures.

Zo zal de visie van het management bij de twee organisatietypen waarbij capaciteit ter beschikking wordt gesteld, gericht zijn op het zoveel mogelijk benutten van de capaciteit die de onderneming heeft. Tevens zal het management een visie hebben met betrekking tot het investeren en desinvesteren in de capaciteit die zij ter beschikking stelt.

#### *Marktfactoren*

Door het verkrijgen van kennis over de markten waarin de cliënt opereert en hoe markt- en omgevingsfactoren de cliëntstrategie en -doelstellingen beïnvloeden, is de accountant beter in staat om bedrijfsrisico's en jaarrekeningrisico's te identificeren. De accountant brengt daarin een risicofocus aan gericht op de, uit oogpunt van de jaarrekeningcontrole, meest belangrijke marktfactoren. Door de accountant wordt hierbij uitgegaan van het risicoprofiel dat hij heeft bijgewerkt in samenwerking met de cliënt. Veelal is de hiervoor benodigde informatie bij de cliënt beschikbaar die deze informatie immers gebruikt ten behoeve van haar besluitvorming in en beheersing van de organisatie.

#### *Invloeden van belanghebbenden*

Om als organisatie succesvol te kunnen zijn, dient het management te voldoen aan de verwachtingen van alle belanghebbenden. Hierbij kunnen conflicten optreden. Ten gevolge van conflicterende situaties zal het management ernaar streven om alle belanghebbenden voldoende te kunnen bevredigen. Belanghebbenden kunnen bijvoorbeeld zijn: klanten, toeleveranciers (voedsel en drank), werknemers, banken en de overheid. Uit deze analyse kunnen belangrijke consequenties voor de jaarrekeningcontrole optreden. Als voorbeeld kan worden genoemd dat de overheid of brancheorganisatie nieuwe regelgeving uitvaardigt, waaraan de cliënt dient te voldoen. Het niet of onvoldoende naleven van deze regelgeving kan, in ultieme vorm, een bedreiging voor de continuïteit betekenen. Zo kan milieuregelgeving in verband met de keukenhygiëne verstrekkende gevolgen hebben voor de continuïteit van een restaurantbedrijf. De accountant zal in dit specifieke voorbeeld dan ook na dienen te gaan welke wet- en regelgeving van toepassing is op de cliënt en de daaruit voortvloeiende verplichtingen in het risicoprofiel van de cliënt moeten vastleggen.

#### *Bedrijfsrisico's*

Zoals uit vorenstaande is gebleken, vallen onder bedrijfsrisico's alle risico's die een goede bedrijfsvoering in de weg staan. Voor de bedrijfsrisico's is een aantal categorieën weergegeven die de basis vormen voor het risicoprofiel. Verslechtering van

de naamsbekendheid (reputatierisico) door bijvoorbeeld een salmonellabesmetting bij een met naam en faam bekendstaand restaurant zal ongetwijfeld een daling van de klanttevredenheid en derhalve van de omzet ten gevolge hebben. Ofschoon dit niet direct een risico is dat de accountant dient mee te nemen bij de beoordeling van de omzet zoals verantwoord in de jaarrekening dient de accountant wel na te gaan welke maatregelen zijn getroffen door het management om deze zo belangrijke risico's te mitigeren. Hiermee verkrijgt de accountant tevens een indruk omtrent de mate waarin het management dergelijke bedrijfsrisico's accepteert dan wel op deze bedrijfsrisico's pro-actief tracht te anticiperen. Vergelijkbare risico's doen zich voor bij hotels en bungalowparken waar risico's van legionellabacteriën in diverse voorzieningen aanwezig kunnen zijn (douches, zwembaden enz.). Een recent voorbeeld van een belangrijk bedrijfsrisico is de wijze waarop het cliëntmanagement omgaat met bouwvergunningen in geval sprake is van ingrijpende verbouwingen (of achterstallig onderhoud). Het verwaarlozen of zelfs ontkennen van deze risico's kan gemakkelijk tot een concurrentienadeel verworden. Deze risico's dienen dan ook de basis te zijn geweest voor het management bij het opstellen van een strategisch plan. Het hebben van een strategisch plan alleen is voor de accountant slechts een uitgangspunt. Het werken met een strategisch plan door het management levert een bijdrage aan de bedrijfsrisicobenadering die de accountant voorstaat en dient dan ook gedocumenteerd te worden in de risicoanalyse.

#### *Kritieke succesfactoren*

Onder kritieke succesfactoren worden verstaan die factoren waaraan voldaan dient te worden alvorens sprake kan zijn van het hebben van succes. Kritieke succesfactoren worden veelal op hoog abstractieniveau geformuleerd en zullen door de cliënt zijn geoperationaliseerd tot meetbare variabelen, de zogenoemde performance-indicatoren, die dienen als sturingsmiddel voor het management en die afgestemd moeten zijn op de verwachtingen van belanghebbenden.

Op basis van interviews met het cliëntmanagement bepaalt de accountant welke kritieke succesfactoren door de cliënt worden gehanteerd om de organisatie op koers te houden en de toereikendheid van de performance-indicatoren gericht op de realisatie van de kritieke succesfactoren. De accountant beoordeelt in hoeverre de door de cliënt gehanteerde kritieke succesfactoren aansluiten op de strategie en de geformuleerde doelstellingen, alsmede de aansluiting op de relevante bedrijfsprocessen. De accountant vraagt zich hierbij met name af of de kritieke succesfactoren in opzet voldoende houvast bieden om te kunnen dienen als adequate beheersingsmaatregel voor de bedrijfsprocessen. Voorts beoordeelt de accountant in hoeverre het management responsief handelt door na te gaan op welke wijze het management reageert op de afwijkingen van actuele waarden van de performance-indicatoren ten opzichte van de normwaarde. Met behulp van deze analyse identificeert de accountant derhalve tevens de bedrijfsprocessen die voor de cliënt relevant zijn. Indien de accountant gebruikmaakt van een generiek normatief procesmodel voor een specifiek organisatietype zal dit moeten worden

toegesneden op het soort dienstverlenend bedrijf, bijvoorbeeld het hotel/restaurantbedrijf.

Voorbeelden van kritieke succesfactoren zijn:

- aantal geconstateerde afwijkingen van geldende HACCP<sup>1</sup> -regelgeving;
- ontwikkeling in cliënttevredenheid;
- bederf in relatie tot het gevoerde voorraadbeheer;
- financiële doelstellingen zoals marges op maaltijden of drank, gebruikmakend van gepubliceerde vergelijkingsmaatstaven;
- efficiency en effectiviteit van de bedrijfsprocessen;
- kwaliteitsscores op interne/externe kwaliteitsonderzoeken (bijvoorbeeld met betrekking tot de veiligheid) in relatie tot de aard en het aantal klachten van gasten over de dienstverlening;
- ontwikkelingen in het gebruik van diverse voorzieningen versus de daarvoor geformuleerde doelstellingen;
- de effectiviteit van langdurig relatiebeheer met reisorganisaties (doorverwijzing van het aantal of groepen van gasten);
- aantal reserveringen per internet/telefoon, alsmede ontwikkelingen in het aantal steeds terugkerende gasten.

De accountant zal tevens beoordelen op welke wijze de kritieke succesfactoren zijn toebedeeld aan verantwoordelijke managers (wie is waarvoor verantwoordelijk?) en stelt daarbij onder andere vast de mate waarin de individuele manager invloed kan uitoefenen op de realisatie van de kritieke succesfactor alsmede op de normwaarde en de actuele waarde van de performance-indicatoren. De beoordeling van de hiervoor genoemde toedeling wordt als uitgangspunt gehanteerd voor de interviews met de procesverantwoordelijke managers tijdens de tussentijdse controle.

#### *Significante jaarrekeningposten*

De accountant bepaalt voorafgaand aan de controle welke planningmaterialiteit (PM) gehanteerd zal worden. De PM komt tot stand door een combinatie van kwalitatieve (cliënt- en sectorspecifiek) en kwantitatieve factoren alsmede het risicoprofiel van de onderneming en de bevindingen van de controle van het vorige boekjaar.

Jaarrekeningposten zijn significant te noemen indien zij, gebaseerd op de vastgestelde materialiteit, een verhoogd risico hebben fouten te bevatten die voor de accountantscontrole van belang zijn dan wel een belangrijke relatie hebben met geïdentificeerde bedrijfsrisico's.

---

1. HACCP is de afkorting van 'hazard analysis critical control points'. Deze regelgeving is voornamelijk gericht op het beheersen van risico's met betrekking tot de voedselveiligheid. De hierin geïnteresseerde lezer wordt verwezen naar [www.elsevier-voedselveiligheid.nl](http://www.elsevier-voedselveiligheid.nl).

### 2.2.2 **Beoordelen van de beheersingsmaatregelen op organisatieniveau en het frauderisico**

In deze paragraaf worden de beheersingsmaatregelen op organisatieniveau besproken. Kenmerkend voor de moderne controleaanpak is dat deze aanpak op hoog niveau wordt ingestoken, waarna de accountant vervolgens dieper in de organisatie afzakt naar de bedrijfsprocessen en gegevensverwerkende processen. Het achterliggende doel hiervan is dat die beheersingsmaatregelen worden geïdentificeerd en beoordeeld die de grootste reikwijdte binnen de organisatie hebben. Ten opzichte van de beheersingsmaatregelen op transactieniveau leidt deze aanpak tot een verhoogde effectiviteit van de controle. Wanneer het management het organisatiebrede beheersingsinstrumentarium op orde heeft, kunnen additioneel efficiëncyvoordelen in de controle worden gerealiseerd.

Als onderdeel van deze activiteit worden controlemaatregelen uitgevoerd om inzicht te verkrijgen in de vijf elementen van de beheersingsmaatregelen op organisatieniveau:

- de beheersingsomgeving;
- de risicoanalyse;
- de beheersingsmaatregelen;
- de informatie en communicatie;
- het toezicht.

Het voert te ver om in detail op de hiervoor genoemde organisatie-brede beheersingsmaatregelen in te gaan. De geïnteresseerde lezer wordt verwezen naar de uitputtende literatuur hieromtrent (zie bijvoorbeeld De Boer c.s., 1995).

In deze fase van de controle zal de accountant tevens aandacht besteden aan de algemene beheersingsmaatregelen rond de geautomatiseerde gegevensverwerking. Hierdoor wordt inzicht verkregen in de wijze waarop de cliënt gebruik maakt van geautomatiseerde informatiesystemen om de bedrijfsactiviteiten te bewaken en te beheersen. Voorbeelden van aandachtsgebieden die de accountant in zijn controle dient te betrekken, zijn:

- continuïteitsaspecten;
- fysieke beveiligingsaspecten;
- logische toegangsbeveiligingsaspecten;
- back-up- en recoveryplannen;
- procedures rond aanpassingen van hardware en software;
- firewallomgeving en mailbeveiliging.

Bij dienstverlenende bedrijven zoals in het hotel- en restaurantbedrijf nemen de geautomatiseerde informatiesystemen een dominante plaats in. Het vastleggen van reserveringen van kamers en het doen van bestellingen alsmede het afrekenen met creditcards waarbij gebruik wordt gemaakt van handcomputers zijn snel opkomende verschijnselen. Evenzo worden de geautomatiseerde informatiesystemen veelal gehanteerd als een ondersteuning voor het logistieke proces en wel van het restaurant naar de keuken en weer terug waarbij de voorraad wordt bijgewerkt op

basis van de receptuur. Bij hotels wordt belangrijke managementinformatie gegenereerd uit het reserveringssysteem, waarin de dagelijkse boekingen worden geregistreerd. Tevens is het van belang dat a tempo de stand van de rekeningen van iedere gast wordt bijgewerkt, hetgeen een zware wissel trekt op de complexiteit van de automatisering.

Het in deze activiteit verkregen inzicht in de beheersingsmaatregelen op organisatieniveau vormt de basis voor de uitvoering van verschillende andere activiteiten die tezamen een gedetailleerd inzicht verschaffen in het systeem van beheersingsmaatregelen dat door de cliënt wordt gehanteerd. Tevens draagt deze activiteit bij aan het opzetten van het meest effectieve en efficiënte stelsel van controlemaatregelen. Aan de hand van de verkregen informatie wordt inzicht verkregen in de elementen van de interne beheersing op proces-/toepassingsniveau en worden deze beoordeeld en getoetst.

Ten slotte wordt een inschatting gemaakt van het frauderisico. Onder frauderisico wordt verstaan het risico dat de jaarrekening onjuistheden van materieel belang bevat als gevolg van fraude.

Op basis van de bevindingen en uitgevoerde beoordelingen wordt de aard, het tijdstip van uitvoering en de omvang van de controlemaatregelen bepaald en worden de gevolgen voor de controle van onjuistheden die op fraude kunnen wijzen vastgelegd.

### 2.2.3 *Ontwikkelen van een voorlopige controleaanpak*

Bij de uitvoering van deze activiteit worden de significante posten bepaald en de bedrijfsprocessen die daarop van invloed zijn. Voorts vindt een voorlopige vaststelling plaats van die bedrijfsprocessen waarin nader inzicht dient te worden verkregen en die verder dienen te worden onderzocht in het kader van het in kaart brengen van beheersingsmaatregelen.

#### *Bedrijfsprocessen en accountingprocessen*

Kritieke bedrijfsprocessen zijn die bedrijfsprocessen in een organisatie die van essentieel belang zijn voor de bedrijfsvoering. Verwacht mag worden dat kritieke bedrijfsprocessen omgeven zijn met effectieve beheersingsmaatregelen die gevoelig genoeg zijn om onjuistheden van materieel belang te voorkomen of te ontdekken alsmede maatregelen aanwezig zijn die geconstateerde onjuistheden corrigeren.

Bedrijfsprocessen kunnen in een tweetal groepen worden onderscheiden, primaire bedrijfsprocessen en ondersteunende bedrijfsprocessen (Porter, 1998). De primaire bedrijfsprocessen zijn gericht op het creëren van waarde, de ondersteunende bedrijfsprocessen zijn meer voorwaardenscheppend. Voor dienstverlenende bedrijven kunnen de volgende primaire bedrijfsprocessen worden onderscheiden:

- Managementproces;  
In dit proces vinden onder meer plaats:
  - de ontwikkeling van het strategisch plan;
  - het ontwikkelen en op peil houden van zakenrelaties;
  - het vaststellen van beheersingsmaatregelen en procedures op organisatieniveau;
  - het managen van middelen op organisatieniveau;
  - het managen van communicatie naar belanghebbenden;
  - de besluitvorming voor het (des)investeren in nieuwe capaciteit ingekaderd in het locatiebeleid;
  - het managen van het risicoprofiel met bedrijfsrisico's;
- Ontwikkeling nieuwe diensten;
  - de aandacht in dit proces is vooral gericht op het ontwikkelen van nieuwe diensten voor reeds ontwikkelde markten (bijvoorbeeld gericht op ontspanning of het 24 uur per dag beschikbaar zijn van voedsel en drank via minibars);
  - het ontwikkelen van nieuwe formules van dienstverlening; en
  - het hebben van aandacht voor nieuwe culturele en sportieve activiteiten.
- Het ontwikkelen van nieuwe markten;
  - In dit proces gaat het vooral om het aanboren van nieuwe markten voor de afzet van reeds ontwikkelde diensten (bijvoorbeeld uitbreiding van het beschikbaar stellen van alleen vergaderruimte tot samenwerkingsverbanden met opleidingsinstituten);
- Operationeel dienstverleningsproces;  
Dit proces bestaat uit onder meer de volgende activiteiten:
  - de planning van de dienstverlening;
  - het meten van de dienstverlening;
  - de financiële afwikkeling van de dienstverlening;
- Post verkoop ondersteuning;  
In dit proces vinden onder meer plaats:
  - de service aan de klanten;
  - het onderzoeken van de klanttevredenheid.

Twee van de meest belangrijke ondersteunende bedrijfsprocessen bij dienstverlenende organisaties zijn:

- Personeelsmanagement;  
Hierin vinden onder meer de volgende deelactiviteiten plaats:
  - ontwikkelen van een op de dienstverlening afgestemd personeelsbestand;
  - werving en behoud van gekwalificeerd personeel;
  - training van gekwalificeerd personeel.
- Capaciteitsmanagement;  
In dit proces vinden onder meer plaats:
  - het instandhouden van de capaciteit die ter beschikking kan worden gesteld;
  - het uitvoeren van (des)investeringen in de capaciteit.

Gegevensverwerkende processen zijn de processen die uitmonden in transacties die in de gegevensverwerkende systemen worden geregistreerd. De bedrijfsprocessen en gegevensverwerkende processen zijn nauw met elkaar verweven. Juist door deze verwevenheid kan de accountant in de bedrijfsprocessen steunpunten vinden voor de controle van de gegevensverwerkende processen. De gegevensverwerkende processen zijn veelal direct gerelateerd aan significante jaarrekeningposten.

Na analyse van de bedrijfsprocessen en de bedrijfsrisico's beoordeelt de accountant de gegevensverwerkende processen op aanknopingspunten voor de controle. Een gegevensverwerkend proces van eminent belang is de opbrengstverantwoording. Voor het organisatietype waar nog enige goederenbeweging zichtbaar is, zal de accountant zoveel mogelijk aansluiting zoeken bij het geld/goederenverband. Bij de organisatietypen die capaciteit ter beschikking stellen, zal de accountant zich richten op de relaties tussen de maximaal aanwezige capaciteit en de aangewende capaciteit. Hierbij zal deze tevens een relatie leggen met vergelijkingsmaatstaven zoals die binnen de branche waartoe de dienstverlenende organisatie behoort, als gebruikelijk worden gezien.

In het kader van het vaststellen van de voorlopige controleaanpak voert de accountant een voorlopige risicoanalyse uit op het niveau van de getrouwheidsaspecten van significante jaarrekeningposten. Gegeven het voor de accountant aanvaardbare niveau van accountantscontrolerisico's is de inhoud van de verder uit te voeren controlemaatregelen afhankelijk van de gecombineerde inschatting van het inherente en beheersingsrisico per getrouwheidsaspect. Bij het vaststellen van de voorlopige controleaanpak maakt de accountant onder meer gebruik van kennis omtrent de cliëntorganisatie opgedaan in voorgaande controlejaren en kennis van de service-deliverysector. Daarnaast maakt de accountant een vertaalslag van de in eerdere fasen van de controle geïdentificeerde bedrijfsrisico's (strategische en procesrisico's) naar de gecombineerde risicoanalyse op het niveau van de getrouwheidsaspecten.

Als voorbeelden van inherente risico's die specifiek de aandacht van de accountant vereisen voor de controle van een hotel/restaurant, zijn te noemen:

- de winstgevendheid in relatie tot ontwikkelingen in de sector;
- de mate van complexiteit van de te beoordelen jaarrekeningposten zoals het moeilijk vaststellen van de onvervangbare interne controlemaatregelen zoals het uitvoeren van oogtoezicht door de leiding in een restaurant;
- voorraadbederf;
- winkel in de winkel;
- onvoldoende beschikbaar en capabel personeel;
- reputatie van het management en het restaurant, zoals het verliezen van een ster;
- neen verkopen;
- reputatierisico's;
- het risico van overboeking.



Als voorbeelden van beheersingsrisico's bij hotel/restaurantbedrijven die de aandacht van de accountant vragen zijn te noemen:

- onvoldoende beheersingsmaatregelen met betrekking tot de waarborging van de volledigheid van de opbrengstverantwoording, zoals het ontbreken van een adequaat afrekensysteem in een restaurant;
- het niet a tempo bijwerken van de rekeningen van gasten in hotels;
- de houding van het management ten aanzien van de doelstelling 'betrouwbaarheid financiële verslaggeving'. Het is juist de toonzetting op topniveau die bepalend is hoe in een hotel/restaurant wordt gewerkt door de veelal sterk met elkaar verweven persoonlijke werkomstandigheden. Andere voorbeelden betreffen de houding van het management ten aanzien van aansprakelijkheidsrisico's, het aanvaarden of juist beheersen van risico's met betrekking tot de brandveiligheid alsmede het privacyrisico van hotelcliënten;
- onvoldoende beheersingsmaatregelen rondom het voorraadbeheer zoals de open magazijnen bij restaurants en onvoldoende functiescheiding terzake;
- onjuiste inschattingen van kosten met betrekking tot het voldoen aan regelgeving (waaronder HACCP) die kunnen leiden tot een te lage kostprijsbepaling;
- onvoldoende beheersingsmaatregelen met betrekking tot het waarborgen van de volledige bezetting in de shifts in het hotel.

De tijdens de uitvoering van de controlemaatregelen verzamelde controle-informatie zal steeds opnieuw in het risicoprofiel van de onderneming worden verwerkt en kan aanleiding zijn andere controleactiviteiten anders in te richten.

#### 2.2.4 **Verkrijgen van inzicht in en beoordelen van de significante processen en de daarmee samenhangende beheersingsmaatregelen (opzet en bestaan)**

Om de bedrijfsrisico's te kunnen beheersen, maakt het management een expliciete of impliciete onderverdeling van de ondernemingsdoelstellingen in doelstellingen op een lager operationeel niveau en beheersingsmaatregelen die verband houden met bedrijfsprocessen die de gehele onderneming bestrijken. Tijdens de activiteit zoals beschreven in paragraaf 2.2.3 worden op hoog niveau de bedrijfsprocessen en de daarmee samenhangende beheersingsmaatregelen die direct van invloed zijn op de significante posten vastgesteld en wordt bepaald hoe inzicht in deze processen en maatregelen zal worden verkregen en hoe deze zullen worden geanalyseerd. Vanuit dit perspectief kan de accountant zijn inzicht in de onderneming afstemmen op het inzicht van het management, vaststellen of er beheersingsmaatregelen op hoog niveau bestaan die efficiënt getoetst kunnen worden, en bedrijfseconomische inzichten inbrengen en/of aanvullende diensten verlenen.

Het inzicht in de significante processen dient voldoende te zijn om zicht te krijgen op de belangrijkste soorten transacties die door het proces worden geraakt. Dit inzicht in de significante processen wordt verkregen door vast te stellen wat er in het proces fout zou kunnen gaan en dus waar beheersingsmaatregelen vereist zijn. Indien de accountant denkt te kunnen steunen op interne beheersingsmaatregelen,

dienen beheersingsmaatregelen te worden vastgesteld die bedoeld zijn om de mogelijk optredende jaarrekeningfouten te voorkomen, te ontdekken en te corrigeren.

In deze fase van de controle maakt de accountant gebruik van de door het kenniscentrum<sup>2</sup> samengestelde normatieve procesmodel voor de sector service-industries. De hieraan ontleende normen zet de accountant af tegen de wijze waarop de cliënt haar processen in opzet heeft georganiseerd (normcontrole). De normcontrole leidt tot een analyse van de volgende aspecten van de procesorganisatie:

- de proceseigenaren en de toereikendheid van de functiescheidingen (in opzet);
- de afkappingen van processen (veelal afdelingoverschrijdend);
- data input en output per proces;
- de aard van het proces (routinematig, niet-routinematig, schattingsproces);
- de relatie van het desbetreffende proces met de jaarrekeningposten;
- de aan het desbetreffende proces rakende bedrijfsrisico's;
- de performance-indicatoren en andere beheersingsmaatregelen.

Vervolgens wordt een lijncontrole uitgevoerd om vast te stellen dat een juist inzicht is verkregen in de processen en of de beheersingsmaatregelen daadwerkelijk bestaan. Op grond hiervan kan worden beoordeeld of het waarschijnlijk is dat de vastgestelde beheersingsmaatregelen effectief zullen zijn en dus of zij fouten die van belang zijn in het kader van de accountantscontrole zullen voorkomen, ontdekken en corrigeren. Deze lijncontroles dienen met een zekere periodiciteit te worden uitgevoerd.

Bijzondere aandacht wordt gegeven aan het totstandkomen van de periodieke informatie. Tijdens het proces van totstandkoming van de periodieke informatie worden de transacties die zijn verantwoord in de administratie vertaald in een jaarrekening en de bijbehorende toelichting. Dit accountingproces staat over het algemeen geheel los van de bedrijfsprocessen of andere gegevensverwerkende processen en is door haar specifieke doelstelling in mindere mate omgeven met beheersingsmaatregelen. In deze activiteit worden de opzet en werking van het proces van totstandkoming van de jaarrekening beoordeeld alsmede de daarmee samenhangende beheersingsmaatregelen. Gewoonlijk wordt aandacht besteed aan de eisen ten aanzien van presentatie en toelichting van de significante posten op grond van het verkregen inzicht in het proces van totstandkoming van de jaarrekening. Op grond van dit inzicht wordt bepaald hoe de samenstelling van de proef- en

---

2. Het kenniscentrum van de accountantsorganisatie (veelal onderdeel van het Vaktechnisch Bureau) heeft de beschikking over een veelheid van sectorspecifieke informatie. De omvang van deze hoeveelheid informatie wordt in samengevatte vorm beschikbaar gesteld aan het controleteam via interne knowledge databases. Periodiek vindt actualisatie van de normatieve procesmodellen plaats.

saldibalans en de jaarrekening zal worden getoetst en hoe eventuele ideeën voor verbetering gesignaleerd kunnen worden.

Ten slotte wordt in deze activiteit bepaald of gesteund kan worden op die beheersingsmaatregelen die de kans op fouten in bepaalde getrouwheidsaspecten per significante post van de jaarrekening effectief tot een minimum kunnen beperken. Het toetsen van en steunen op de beheersingsmaatregelen van de cliënt, vooropgesteld dat deze adequaat zijn opgezet, vormt de meest effectieve en efficiënte controleaanpak.

### 2.2.5 *Toetsen van de beheersingsmaatregelen*

Wanneer de beheersingsmaatregelen met betrekking tot een proces voorlopig als effectief beoordeeld zijn, kunnen het proces en de daarmee samenhangende beheersingsmaatregelen getoetst worden en kan hier eventueel op gesteund worden (een lager beheersingsrisico leidt, bij een gegeven accountantscontrolerisico, tot een hoger aanvaardbaar detectierisico, waardoor de omvang van de verder uit te voeren werkzaamheden kan worden gereduceerd). Bij hotel/restaurant-bedrijven dient bij het toetsen van de beheersingsmaatregelen vooral aandacht gegeven te worden aan zaken als:

- het substitueren van goederen, bij de organisatietypen die nog een zekere goederenbeweging kennen. Gezocht zal worden naar een sluitend verband van de geld/goederenbeweging (zie paragraaf 2.3.1)<sup>3</sup> ;
- het (des)investeren in capaciteit. Gezocht wordt naar een sluitend verband tussen de capaciteitsregistratie, de door het management genomen (des)investeringsbeslissingen en de opbrengst zoals verantwoord in het financiële systeem en de intern gehouden 'leeg'-stand opnames bij kamer/zaalverhuur;
- het zich verantwoorden van het personeel (bijvoorbeeld indien de cliëntorganisatie gebruikmaakt van parttimers/uitzendkrachten die op uurbasis worden uitbetaald). Gezocht wordt naar een sluitende urenregistratie per persoon waarbij gebruik wordt gemaakt van het personeelsregistratiesysteem, het systeem van aanwezigheidsregistratie en de performance van de personeelsleden onderling vergeleken en in vergelijking met de vergelijkingsmaatstaf voor de branche;
- beheersingsmaatregelen rond nieuw ontwikkelde voorzieningen (bijvoorbeeld de wijze van monitoren van het gebruik van minibars).

Van belang is uiteraard dat de accountant de leemten in het interne controle/beheersingskader vaststelt en zoveel mogelijk aansluiting zoekt bij getroffen maatregelen in het kader van strategiebeheersing. In het kader van de accountantscontrole wordt in eerste instantie naar de organisatiebrede beheersingsmaatregelen

---

3. Aan het element quasi-goederenbeweging (bijvoorbeeld bij zalenverhuur indien de cliëntorganisatie zelf shows/entertainment organiseert) wordt in het kader van deze bijdrage voorbijgegaan.

gekeken. De betrouwbaarheid van de organisatiebrede maatregelen wordt in belangrijke mate versterkt wanneer de cliënt adequate beheersingsmaatregelen op transactieniveau heeft getroffen. Bij wijze van illustratie worden hierna enkele belangrijke beheersingsmaatregelen op transactieniveau (derhalve niet limitatief) beschreven.

*Functiescheiding en logische toegangsbeveiliging bij het restaurantbedrijf*

Bij dienstverlenende organisaties, zoals in een restaurant, is vooral van belang dat functiescheiding bestaat tussen inkoop, centraal voorraadbeheer, keukenbuffet, bedienend personeel en administratie. Binnen de administratie dient voornamelijk functiescheiding te bestaan tussen de beschikkende functie (betalingsverkeer) en de registrerende/controlerende functie. Voorts zijn vastleggingen van 'lekken' in de goederenbeweging zoals bederf, breuk, eigen gebruik en kasverschillen van belang. Dergelijke lekken kunnen automatisch gesignaleerd worden op het moment dat verschillende functionarissen zorgen voor invoer en codering waarbij deze functiescheiding verankerd is in het geautomatiseerde systeem met behulp van een adequate logische toegangsbeveiliging (zoals het gebruik van wachtwoorden). De accountant dient bij de controle te verifiëren of adequate maatregelen zijn genomen om geconstateerde verschillen te analyseren en indien nodig te corrigeren. Verschillen dienen inzichtelijk te zijn per bedienend personeelslid. Met behulp van POS-systemen al dan niet gekoppeld met op de persoon afgegeven palmtop-registratie-devices is dit te verwezenlijken. Een belangrijk aanknopingspunt voor de volledigheid van de opbrengstverantwoording is de afslag die alleen door de houder van een zogenoemde Z-sleutel kan worden gemaakt (Z-afslag). Door geautomatiseerd afgedwongen doorlopende nummering van deze Z-afslagen wordt de volledige registratie en verantwoording van de aangeslagen opbrengsten gewaarborgd. Deze doorlopende nummering dient door interne controle/administratieve medewerkers te worden vastgesteld.

*Functiescheiding bij het hotelbedrijf*

Mede doordat bij hotels en bungalowparken voor de accountantscontrole belangrijke aanknopingspunten voor de volledige verantwoording van opbrengsten zijn te vinden in de (maximale) capaciteit dient functiescheiding aanwezig te zijn tussen de functies kamereserveringen, inchecken, facturatie en uitchecken.

*Integriteit stambestanden*

Ongeacht het soort bedrijf is het van groot belang dat de betrouwbaarheid van stambestanden is gewaarborgd. De accountant dient vast te stellen dat prijzenbestanden, voorraadbestanden en voor- en nacalculatiemodules voldoende zijn afgeschermd voor onbevoegd personeel en dat de noodzakelijk geachte functiescheidingen adequaat zijn verankerd in de logische toegangsbeveiliging. De accountant beoordeelt de autorisatie van de eventueel gedifferentieerde tarieven door de directie alsmede maatregelen ter waarborging van de juistheid en volledigheid van gegevens in stambestanden. Hoewel maar kort aangestipt, is tariefdifferentiatie

een essentieel instrument van het cliëntmanagement dat wordt gehanteerd in de huidige turbulente druk van de omgeving waarin de bedrijven opereren.

#### *Testkopers*

Vanwege het risico van de 'winkel-in-de-winkel', alsmede de waarborging van een optimale kwaliteit, is permanent oogtoezicht, door op de locatie aanwezige managers, van groot belang. Deze niet-waterdichte controle wordt bij de grotere dienstverlenende organisaties veelal aangevuld met de interne controlemaatregel 'testkopers'. Dergelijke aanvullende controlemaatregelen kunnen zich richten op financiële aspecten, zoals het al dan niet aanslaan van transacties op de kassa, en kwalitatieve aspecten, zoals beoordeling prijs-kwaliteitverhouding en geleverde service. De accountant beoordeelt in voorkomende gevallen de rapportages van de testkopers en de acties die op grond hiervan door het verantwoordelijk management zijn genomen.

#### *Maximale capaciteit en leegstand*

Bij hotels en bungalowparken, met name bij specifieke reserveringen, worden, ten behoeve van de beoordeling van de volledigheid van verantwoorde opbrengsten, aanknopingspunten gevonden in de maximale capaciteit en leegstandsrapportages. De accountant stelt de omvang van de maximale capaciteit vast door kennisname van notulen van directievergaderingen, investeringsbegrotingen en indien mogelijk waarnemingen ter plaatse.

#### *Kortingen*

De door de directie geautoriseerde bevoegdhedenregeling rond te verstrekken kortingen dient verankerd te zijn in het geautomatiseerd systeem. De accountant richt zich op procedures gericht op de waarborging van betrouwbaarheid van de logische toegangsbeveiliging en beoordeelt procedures rond het aanbrengen van mutaties in de stambestanden 'kortingen' (veelal in de vorm van percentages). Aanknopingspunt voor de bepaling van de juistheid van de verstrekte kortingen kunnen worden gevonden in de door de planning/reserveringsafdeling gemaakte vastleggingen.

### **2.2.6     Uitvoeren van de risicoanalyse en vaststellen van de verdere controleaanpak**

De bij eerdere activiteiten verzamelde controle-informatie wordt nu gebruikt om een nader onderbouwde analyse te verrichten van het inherente en het beheersingsrisico, samen ook wel genoemd de gecombineerde risicoanalyse, dat samenhangt met elke significante post en de bijbehorende getrouwheidsaspecten in de jaarrekening. Vervolgens worden op basis van de gecombineerde risicoanalyse de aard, het tijdstip van uitvoering en de omvang van de overige gegevensgerichte controlemaatregelen bepaald, die in de volgende paragraaf verder zullen worden beschreven.

Hoewel deze activiteit gewoonlijk in deze fase van de controle wordt uitgevoerd, bestaat deze in feite uit maatregelen die gedurende de gehele controle uitgevoerd en geëvalueerd worden en niet slechts op één specifiek tijdstip.

### **2.3 Het uitvoeren van overige controlemaatregelen**

Binnen deze fase is een drietal activiteiten te onderkennen, te weten:

1. uitvoeren van cijferanalyses en verbandscontroles;
2. uitvoeren van gegevensgerichte controlemaatregelen;
3. uitvoeren van algemene controlemaatregelen.

#### **2.3.1 Uitvoeren van cijferanalyses en verbandscontroles**

##### *Cijferanalyses*

In het controle-instrumentarium van de accountant neemt het controlemiddel 'cijferanalyses' een grote plaats in beslag. Tezamen met twee andere elementen 'kennis van in voorgaande jaren gesignaleerde materiële fouten' en 'inlichtingen vanwege de gecontroleerde' vormt het middel cijferanalyse een uitermate effectieve en efficiënte controlemaatregel gericht op het detecteren van materiële fouten. Cijferanalyses worden onderscheiden in de volgende voorkomende vormen:

- vergelijking werkelijke cijfers met gebudgetteerde cijfers;
- vergelijking werkelijke cijfers met cijfers voorgaande jaren/perioden;
- vergelijking werkelijke cijfers met vergelijkingsmaatstaven (service-industry-gerelateerde organisaties of nevenvestigingen). Deze categorie cijferbeoordelingen speelt mede een belangrijke rol bij het identificeren en analyseren van bedrijfsrisico's.

Voorafgaand aan het daadwerkelijk uitvoeren van cijferanalyses formuleert de accountant een verwachting van hetgeen hij/zij zal aantreffen in de werkelijke cijfers. Opvallende (materiële) afwijkingen van werkelijke cijfers ten opzichte van de verwachtingen van de accountant worden nader geanalyseerd. De accountant beoordeelt zo of de norm die hij hanteert bij zijn verdere controle wel voldoet aan de daaraan te stellen eisen. Zo zal hij bijvoorbeeld het door het management gehanteerde budget beoordelen in vergelijking met de budgetten van voorgaande jaren en de daarbij behorende realisaties. Indien de accountant zich een oordeel heeft gevormd omtrent dit budget kan hij het budget als normstelling hanteren bij zijn verdere cijferanalyse. Bij deze cijferanalyse wint de accountant inlichtingen in bij de gecontroleerde, gaat na in hoeverre additionele (corrigerende) beheersingsmaatregelen zijn getroffen en vraagt indien nodig onderliggende documentatie ter verificatie op.

Als voorbeelden van gerichte cijferanalyses (zowel financieel als niet-financieel) kunnen bij een hotel/restaurant worden genoemd:

- ontwikkelingen in het voorraadverloop-grondstoffen met bijzondere aandacht voor 'weggelekte' voorraden;
- ontwikkelingen in brutomarge per opbrengstencategorie en per menu-item;
- winstgevendheid per bedienend personeelslid;
- winstgevendheid per dag in de week;
- ontwikkelingen in de kosten van overhead;
- ontwikkelingen in bezoekersaantallen en bestedingspatronen (versus algemeen economische ontwikkelingen) in relatie tot seizoenspatronen;
- ontwikkelingen in het gebruik van diverse dienstverlenende voorzieningen;
- bezettingsgraden van kamers/zalen;
- ontwikkelingen in de gemiddelde kamerprijzen.

Ten aanzien van de leegstand bij bijvoorbeeld hotels kan de cliënt een relatie leggen tussen leegstandsrapporten van interne controlefunctionarissen en het linnenverbruik alsmede schoonmaakrapportages van de afdeling 'huishouding'. De accountant zal de kwaliteit van deze rapportages vaststellen met behulp van detailcontroles en de erin opgenomen cijferanalyses nader bestuderen op attentiepunten voor de controle. De accountant zal verder in de cijferanalyse aandacht besteden aan strategische beleidsplannen, algemeen economische ontwikkelingen in de sector (consumptieve bestedingen, aantallen bezoekers en toeristen) en seizoenspatronen.

#### *Geld-goederenbeweging en verbandscontroles*

De hiervoor genoemde AO/IC maakt het voor de organisatie mogelijk om een geld-goederenbeweging periodiek op te stellen. Door middel van vastlegging hiervan in het geautomatiseerde systeem kan de accountant deze uitgevoerde verbandscontrole beoordelen en zelfstandig steekproefsgewijs uitvoeren. Vanuit de afgifteregistraties van het centraal voorraadbeheer, de voorraadregistraties van de keuken alsmede de registraties van de 'weggelekte' (bijvoorbeeld door bederf, snijverlies, eigen consumptie) voorraad is het mogelijk de opgeofferde grondstoffen in beeld te brengen die opbrengsten hebben gegenereerd. Omdat niet een verzameling grondstoffen wordt verkocht, maar bijvoorbeeld een maaltijd of een drankje, is een adequate omzettingnorm een belangrijke schakel. Belangrijk aanknopingspunt hierbij is de bedrijfseconomische menucalculatie. In bredere zin kan menuprogrammering van belang zijn. Hierbij worden tevens de kwalitatieve aspecten van het menu beoordeeld, alsmede de prijs bepaald, zodat hier de basis wordt gelegd voor een genormeerde prijs-kwaliteitverhouding. In geautomatiseerde voedsel- en drankpakketten spelen de hiervoor genoemde normen een essentiële rol in de beheersing van de goederenbeweging. De goederenbeweging dient per grondstof in beeld te zijn via de geautomatiseerde gegevensverwerking. Het sluitstuk van de goederenbeweging vormt de periodieke inventarisatie. Van belang hierbij is dat de voorraden gelijktijdig met het aanwezige kasgeld worden geteld, teneinde het risico van slepen te beperken dan wel te ontdekken. De accountant zal de intern vastgestelde en beoordeelde verschillen in de goederenbeweging analyseren en op basis hiervan concluderen in hoeverre de kwaliteit van de intern uitgevoerde con-

troles van adequaat niveau zijn om daarop ten behoeve van de jaarrekeningcontrole te kunnen steunen.

### 2.3.2 *Uitvoeren van gegevensgerichte controlemaatregelen*

De aard, omvang en het tijdstip van uitvoeren van de gegevensgerichte controlemaatregelen vloeien voort uit de uitkomsten van de risicoanalyse en de uitkomsten van de tussentijdse procesgerichte controle. Specifieker verwoord, gegevensgerichte controlemaatregelen met betrekking tot significante jaarrekeningposten worden uitgevoerd voor die jaarrekeningposten, waarvan uit de tussentijdse controle is gebleken dat in onvoldoende mate kan worden gesteund op het door de cliënt geïmplementeerde beheersingskader. Daarnaast richten gegevensgerichte controlemaatregelen zich met name op de niet-routinematige processen. In het proces van jaarafsluiting worden veelal managementcorrecties doorgevoerd met betrekking tot jaarrekeningposten waarvoor soms incidenteel, soms structureel inschattingen van de directie noodzakelijk zijn. In dat geval beoordeelt de accountant de door de directie gemaakte inschattingen op validiteit en vraagt waar nodig de onderliggende documentatie op. Efficiencyoverwegingen leiden ertoe dat de accountant de gegevensgerichte controlemaatregelen tot een minimum zal wensen te beperken.

Voorbeelden van gegevensgerichte controlemaatregelen in het algemeen zijn onder meer:

- het bijwonen van inventarisaties van voorraden;
- het beoordelen van de resultaatontwikkeling en getroffen beheersingsmaatregelen over de periode tussen de tussentijdse controle en jaareinde;
- het vaststellen dat de juiste afgrenzing door de cliënt is gehanteerd (afloop- en ontstaanscontrole debiteuren/omzet);
- Een belangrijke factor voor de attractiviteit van het hotel of bungalowpark betreft de stand van het onderhoud en eventuele innovaties. De mate waarin dit een strategisch item is, bepaalt veelal ook de aandacht die het management besteedt aan dotaties aan en onttrekkingen van de onderhoudsvoorziening. Gelet op het schattingskarakter van de post 'onderhoudsvoorziening' beoordeelt de accountant de mutaties via gegevensgerichte controlemaatregelen op detailniveau. Hierbij betreft de accountant tevens de met de fiscus afgestemde onderhoudsplannen.
- het beoordelen van de aansluiting van het jaarrekeningdossier op de jaarrekening. In het algemeen zullen de gegevensgerichte controlemaatregelen betrekking hebben op de significante balansposten. Te denken valt hierbij bijvoorbeeld aan de jaarlijkse aansluitingen BTW/omzet en loonbelasting/sociale lasten met verzamelloonstaten.

Voor de bepaling van de aard, omvang en timing van de verdere gegevensgerichte controlemaatregelen wordt een afsluitende cijferbeoordeling gedaan, waarvan de



uitkomsten worden vergeleken met de tijdens de tussentijdse controle uitgevoerde cijferanalyses.

### 2.3.3 *Het uitvoeren van algemene controlemaatregelen*

Deze fase van de controle is erop gericht tot een afrondend beeld te komen van de getrouwheid van de jaarrekening. De accountant voert daarbij voornamelijk de volgende voor elk type organisatie geldende algemene controlemaatregelen uit:

- beoordeling van gebeurtenissen na balansdatum;
- het opstellen van een overzicht van (materiële) controleverschillen;
- het heroverwegen van de planningmaterialiteit;
- het verkrijgen van een bevestiging bij de jaarrekening door het management;
- het verkrijgen van een advocatenbrief;
- het beoordelen van transacties met gerelateerde partijen die onderdeel uitmaken van dezelfde groep;
- het beoordelen van de werkzaamheden van ingeschakelde specialisten (bijvoorbeeld pensioenspecialisten, belastingadviseurs);
- het beoordelen in hoeverre sprake zou kunnen zijn van een continuïteitsprobleem.

## 2.4 **Afsluiten van de controle**

Binnen deze fase is een tweetal activiteiten te onderkennen, te weten:

1. afsluiten van de uitgevoerde controle;
2. vaststellen van de mate van tevredenheid van de cliënt;

### 2.4.1 *Afsluiten van de uitgevoerde controle*

De accountant recapituleert alle bevindingen voortvloeiend uit de uitgevoerde accountantscontrole en overweegt in hoeverre de jaarrekening een getrouw beeld van de werkelijkheid verschaft. Indien van toepassing worden correctieboekingen voor geconstateerde materiële controleverschillen voorgesteld. De accountant verstrekt bij de jaarrekening een accountantsverklaring waarvan de strekking in overeenstemming moet zijn met de geconstateerde controlebevindingen. Voorts stelt hij op basis van zijn overwegingen het risicoprofiel van de onderneming vast en legt hij tevens vast aan welke punten bij de volgende controleperiode extra aandacht gegeven dient te worden.

### 2.4.2 *Vaststellen van de mate van tevredenheid van de cliënt*

Ter afsluiting van de controle wordt met de cliënt een afrondend gesprek gehouden, waarin het verloop en de uitkomsten van de controle worden besproken. De inhoud en uitkomsten van de controle worden geëvalueerd in het licht van de voorafgaand aan de controle geformuleerde doelstellingen en verwachtingen van de cliënt. Zo mogelijk worden afspraken gemaakt ten behoeve van de controle van het volgende boekjaar.

Voorts heeft de accountant een afrondend gesprek met zijn controleteam waarin een evaluatie plaatsvindt van de uitgevoerde werkzaamheden en de mate van tevredenheid van de cliënt. Voorts worden afspraken gemaakt met betrekking tot de controle van het volgende jaar waarbij tevens de timing van de uit te voeren werkzaamheden vastgesteld wordt. Met name is dit van belang voor wat betreft de steekproefsgewijze werkzaamheden zoals het bijwonen van partieel roulerende interne inventarisaties, het uitvoeren van EDP-auditwerkzaamheden en het uitvoeren van de aansluitingen in de geld/goederenbeweging zoals hiervoor verwoord.

### **Afsluitende samenvatting**

In dit hoofdstuk is de controleaanpak bij dienstverlenende bedrijven beschreven. Deze controleaanpak is aan de hand van concrete bedrijfsrisico's in de hotel/restaurantsector uitgewerkt. Bij de start van de controle verzamelt de accountant informatie gericht op het verkrijgen van inzicht in de bedrijfsprocessen van de cliënt en stelt hij het controleteam samen. Vervolgens zoekt de accountant naar (waar mogelijk) organisatiebrede aanknopingspunten voor de controle, beheersingsmaatregelen die de cliënt heeft geïmplementeerd om strategische en procesrisico's (zoals reputatierisico's en risico's van toenemende aansprakelijkheid) te beheersen. Hierbij valt onder meer te denken aan strategische beleidsplannen waarin economische ontwikkelingen, de marktbenadering en de organisatorische implicaties uiteengezet worden. Tevens worden aanknopingspunten gevonden in de aanwezige managementinformatie (bijvoorbeeld in de vorm van prestatie maatstaven) waarvan de accountant de betrouwbaarheid beoordeelt. De accountant stelt vast welke consequenties de uitkomsten van deze beoordeling hebben voor de aard, omvang en timing van de verder uit te voeren controlewerkzaamheden. Hierna voert de accountant een risicoanalyse uit en bepaalt aan de hand hiervan welke werkzaamheden door hem in het kader van de controle van de jaarrekening uitgevoerd moeten worden. In eerste instantie zal de accountant trachten zoveel mogelijk te steunen op een systeemgerichte aanpak van zijn controle. Bij het hotelbedrijf zal de accountant zoveel mogelijk steunen op de capaciteit van de kamers. De maximaal ter beschikking staande capaciteit is bekend. Tevens wordt gebruikgemaakt van het kamerreserveringssysteem en de door het hotel uitgevoerde werkzaamheden die verband houden met het bezet zijn van een kamer zoals de verschoning van het linnengoed. Met betrekking tot het restaurantbedrijf steunt de accountant zoveel mogelijk op de nog aanwezige doorstroming van eigen goederen. Voorzover de systeemgerichte controle ontoereikend is voor het verkrijgen van een deugdelijke grondslag voor zijn verklaring bij de jaarrekening voert de accountant aanvullende gegevensgerichte controlemaatregelen uit. Ten slotte formuleert de accountant zijn oordeel naar aanleiding van de controle.

## Literatuur

- Boer, H. den, L.C. van Zutphen, Business control en auditing, Academic Service, 1999.
- Hayes, R., Schilder, A., Dassen, R., Wallage, Ph., Principles of Auditing, An International Perspective, McGraw-Hill publishing Company, London, 1999.
- Knechel, W.R., Auditing, Assurance & Risk, 2<sup>nd</sup> edition, South-western College Publishing, Cincinnati, Ohio, USA, 2001.
- Porter, M.E., Competitive advantage, The Free Press, New York, seventh edition, 1998.
- Vaassen, E.H.J., Accounting Information Systems, A Managerial Approach, John Wiley & Sons Ltd, England, 2002.

