



NBA
Het Bestuur
Postbus 7984
1008 AD Amsterdam
Consultatie-wet-en-regelgeving@nba.nl

Betreft: Reactie op Consultatie Handreiking 1141

Nieuwegein, 14 september 2018

Geachte collegae,

Met veel belangstelling heeft SRA-Bureau Vaktechniek kennisgenomen van het consultatiedocument NBA Handreiking 1141 Data-analyse bij de controle.

1. Algemeen

SRA onderschrijft het belang van nadere guidance door de beroepsorganisatie bij de toepassing van data-analyse in de controlepraktijk. NBA Handreiking 1141 is daartoe een goede en waardevolle aanzet.

Hoewel de huidige controlestandaarden nauwelijks ingaan op het toepassen van data-analyse, bieden zij voldoende mogelijkheden om data-analyse als controletechniek in te zetten. Een methodologische inbedding van data-analyse in de controlestandaarden ontbreekt. Dit betekent dat de accountant die data-analyse toepast, dat moet doen binnen de huidige kaders en uitgangspunten voor een algehele controleaanpak zoals de controlestandaarden die voorschrijven. Data-analyse is, met andere woorden, een hulpmiddel om de binnen de doelstelling van een controle vereiste werkzaamheden uit te voeren. In die zin kan data-analyse worden toegepast in de planningsfase, bij de identificatie en inschatting van risico's van afwijkingen van materieel belang en bij het uitvoeren van systeem- en/of gegevensgerichte controlewerkzaamheden.

2. Enkele kanttekeningen bij de handreiking

2.1 Ontbreken van een methodologische beschouwing

De handreiking onderkent dat in de praktijk vrijwel geen controles meer voorkomen waarbij geen gebruik wordt gemaakt van een vorm van data-analyse. In de handreiking zijn veel herkenbare

voorbeelden opgenomen van de toepassing van data-analyse in de verschillende fasen van het controleproces. Vraagstukken die zich in de praktijk daarbij veelvuldig voordoen hebben betrekking op het vaststellen van de betrouwbaarheid van de verkregen data, de aard en omvang van de werkzaamheden in relatie tot de te bereiken reductie van het accountantscontrole risico en de 'status' van de uitkomsten van deze werkzaamheden als (voldoende en geschikte) controle-informatie. Dit zijn vraagstukken van meer methodologische aard. Om die reden acht SRA het wenselijk dat de handreiking een methodologische beschouwing bevat over deze onderwerpen, ondanks dat daarmee mogelijk vooruit wordt gelopen op aanpassingen van de (internationale) controlestandaarden.

2.2 Ontbreken van samenhang

De in het controleproces te hanteren volgorde van uit te voeren werkzaamheden is globaal als volgt weer te geven:

1. Kennis van en inzicht in entiteit en omgeving (met inbegrip van IB en object van controle)
2. Identificatie en inschatting van risico's van afwijkingen van materieel belang op beweringenniveau
3. Kiezen van respons: systeem en/of gegevensgerichte controlewerkzaamheden
4. Uitvoering en eventueel heroverweging van eerdere stappen
5. Evaluatie van bevindingen en oordeelsvorming

De handreiking bevat een aantal fragmentarische voorbeelden uit de verschillende stadia of fasen van het controleproces. Deze worden vrijwel nergens ingeluid met een goede omschrijving van de doelstelling of een toelichting waarom hier nu juist voor data-analyse is gekozen. De voorbeelden worden weliswaar voor (bijna) elke fase gegeven, met een nadruk op werkzaamheden gerelateerd aan frauderisico's, maar lijken niet voort te vloeien uit een samenhangende aanpak. Keuzes voor een respons lijken bij de voorbeelden telkens te worden gemaakt afhankelijk van de uitkomsten van de data-analysewerkzaamheden in het voorbeeld, en niet daaraan voorafgaand. Data-analyse lijkt in dit verband vooral te worden ingezet om risico's te identificeren en niet om afwijkingen te ontdekken. Als dat met deze voorbeelden bedoeld wordt, dan verdient het aanbeveling om dit nader toe te lichten.

2.3 Te beperkte definiëring van de betrouwbaarheid van data

De handreiking gaat onder andere in op het vraagstuk van de 'betrouwbaarheid van verkregen data'. Daarbij ligt de nadruk sterk op het (technische) proces van data extractie, data transformatie en het importeren van data in de data-analyse tool. In de handreiking wordt echter naar onze mening niet voldoende duidelijk gemaakt dat de brondata niet per definitie altijd alle data omvat die zij zou moeten omvatten (volledigheidsaspect). Dit punt wordt weliswaar aangestipt, maar nergens wordt het vraagstuk concreet gemaakt: hoe is vastgesteld dat alle transacties in de brondata zijn opgenomen?

2.4 Voorbeelden inzake fraude te eenzijdig

De handreiking bevat een aantal voorbeelden van het toepassen van data-analyse om (risico's van) fraude te ontdekken. De voorbeelden laten vooral zien hoe afwijkingen ten opzichte van de normaal geachte (verwachte) situatie kunnen worden geïdentificeerd. Er wordt niet ingegaan op het feit dat juist de niet-opvallende zaken (geen 'afwijkingen' ten opzichte van de 'verwachting') kunnen duiden op fraude, als de verwachting niet deugdelijk wordt vastgesteld. In de voorbeelden wordt verkregen data gebruikt voor een marge-analyse, maar de vraag is uiteraard of de data (niet alleen in 'technische' zin, maar ook 'inhoudelijk') betrouwbaar zijn. Opvallende boekingen worden uit de verkregen data gefilterd, maar er kan – zeker in het geval van fraude – ook sprake zijn van aanpassingen via onopvallende boekingen. Juist bij fraude speelt misleiding een belangrijke rol. Een aantal voorbeelden betreft verder het ontdekken van een mogelijk te hoge opbrengstverantwoording. De voorbeelden zijn correct en begrijpelijk, maar in de praktijk bestaat ook behoefte aan voorbeelden gericht op het ontdekken van mogelijk niet-verantwoorde opbrengsten. Daarvoor zullen vooral verbandscontroles noodzakelijk zijn, maar die kunnen ook met behulp van data-analyse worden uitgevoerd.

2.5 Nadere toelichting bij voorbeelden noodzakelijk

In sommige gevallen zijn de voorbeelden nogal cryptisch beschreven en zonder nadere toelichting niet goed te begrijpen. Dit is onder andere het geval bij de voorbeelden op bladzijde van 14 van de handreiking ('controlerende tussenrekening'). Op bladzijde 16 wordt vermeld dat de accountant de 'brondata met een grotere diepgang zal controleren'. De voorbeelden op bladzijde 20 ('GBA' en 'CAO') lijken nogal ver van de praktijk te staan.

2.6 Afwegingen voor het toepassen van data-analyse ontbreken

Bij veel voorbeelden ontbreekt een afweging waarom in de betreffende situatie gekozen wordt voor data-analyse als controlemiddel en niet voor een ander controlemiddel, zoals gegevensgerichte cijferanalyse of een – al dan niet statistische – steekproef. Dergelijke afwegingen hebben doorgaans te maken met bijvoorbeeld de aard van transacties waaruit de post bestaat, de reden van het geïdentificeerde risico van een afwijking in de post en de mate van de met de werkzaamheden te bereiken risicoreductie.

Regelmatig wordt bij de voorbeelden (terecht) aangegeven dat de accountant de restantpopulatie (waar geen 'opvallende' of foute mutaties zijn aangetroffen) alsnog zal moeten controleren, want hij heeft slechts onderzocht of er afwijkingen voorkomen volgens zijn vooraf bepaalde definitie. En dat hoeven uiteraard niet alle afwijkingen te zijn. Een uitleg over de toegevoegde waarde van de data-analyse in relatie tot de controledoelstelling en een indicatie van wat er dan aanvullend nog moet gebeuren ontbreken. Data-analyse lijkt in de voorbeelden dan – oneerbiedig gezegd – te worden ingezet met als argument: 'we hebben de tool, dus laten we er ook iets mee doen'. Wij onderkennen een risico dat accountants te veel zekerheid aan dergelijke werkzaamheden gaan ontleunen, analyses

uitvoeren die niet of niet goed gerelateerd zijn aan de onderkende risico's en/of niet de juiste aanvullende werkzaamheden verrichten. Hieraan zou ons inziens meer aandacht besteed moeten worden in de handreiking.

2.7 Data-analyse als onderdeel van systeemgerichte controlewerkzaamheden niet duidelijk
De voorbeelden van data-analyse als onderdeel van de toetsing van interne beheersingsmaatregelen, die worden gegeven op bladzijde 8 van de handreiking, zijn naar onze mening voorbeelden van controlewerkzaamheden met een meer gegevensgericht karakter (gericht op het ontdekken van afwijkingen). In hoeverre interne beheersingsmaatregelen daadwerkelijk en toereikend zijn uitgevoerd, is zonder enige vorm van 'reperformance' niet vast te stellen. Zie in dit verband ook onze opmerkingen onder 2.4 en 2.6 hiervoor.

2.8 Aandachtspunten inzake privacywetgeving zijn te algemeen

Terecht wordt in de handreiking aandacht gevraagd voor aspecten van de privacy wet- en regelgeving. Dit blijft echter vrijwel beperkt tot het vragen van aandacht in algemene zin. Het verdient naar onze mening aanbeveling om in de handreiking meer concrete handvatten voor de praktijk te bieden.

2.9 Uitleg van standaard 330.18 roept vragen op

De uitleg (in paragraaf 6.3 van de handreiking) van de bepalingen in standaard 330.18 en toepassingsgerichte tekst in paragraaf A42 roept enige vragen op. Naar onze mening is het doel van deze bepalingen niet om de risico-inschatting te bevestigen door middel van het uitvoeren van gegevensgerichte controlewerkzaamheden, maar om het risico dat een eventuele afwijking van materieel belang in de betreffende post niet wordt ontdekt tot een aanvaardbaar laag niveau te reduceren. Als de accountant *geen* controlewerkzaamheden zou verrichten, is het risico dat hij een afwijking (als die zou bestaan) niet ontdekt per definitie onaanvaardbaar hoog. De risico-inschatting is bepalend voor aard, timing en reikwijdte van de verdere controlewerkzaamheden. Die kunnen zowel systeem- als gegevensgericht zijn. In voorbeelden ontbreekt de (methodologische) samenhang van de beschreven werkzaamheden in relatie tot de risico-inschatting.

3 Ten slotte

Wij hechten eraan te benadrukken dat wij met de opmerkingen in de voorgaande paragrafen beogen om een constructieve bijdrage te leveren aan de totstandkoming van de definitieve handreiking. De behoefte aan nadere guidance bij het toepassen van data-analyse in de controlepraktijk is groot. Deze guidance dient in onze ogen verder te gaan dan het geven van voorbeelden van toepassingsmogelijkheden, hoe zinvol en goed de voorbeelden ook mogen zijn.



Om misverstanden en goedbedoelde, maar verkeerd uitgevoerde controlewerkzaamheden te voorkomen zijn naar onze mening noodzakelijk:

- een methodologische onderbouwing van het toepassen van data-analyse binnen de kaders van de controlestandaarden
- daarop gebaseerde voorbeelden, die de verschillende werkzaamheden in het controleproces meer in samenhang met elkaar beschrijven
- en waarbij de afwegingen worden toegelicht die een rol (kunnen) spelen bij de keuze voor het meest effectieve en efficiënte controlemiddel in de gegeven omstandigheden.

Wij zien uw reactie op ons en ander commentaar op het consultatiedocument met veel belangstelling tegemoet en zijn vanzelfsprekend graag bereid tot het geven van een nadere toelichting.

Met vriendelijke groeten,
Namens Bureau Vaktechniek

Paul Dinkgreve RA
voorzitter