



Veranderagenda

Audit

Fraude

Onderzoek naar de inzet van forensische expertise in de controle

Resultaten en reflectie op de uitkomsten

Dit document bevat bladwijzers en hyperlinks



Adobe Acrobat bladwijzers - toetsencombinatie "Ctrl-b"



tekst is een interne document- of externe hyperlink



Veranderagenda **Audit**

Fraude

Over deze publicatie

Deze publicatie is een uitgave van de Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants. De inhoud is tot stand gekomen op initiatief van de Stuurgroep Publiek Belang onder verantwoordelijkheid van de Werkgroep Fraude.

Deze publicatie is samengesteld voor leden en derden. De publicatie heeft geen status in het kader van de beroepsuitoefening, wel kan worden verwezen naar publicaties die een dergelijke status wel hebben.

© 2022 Koninklijke NBA

Niets uit deze uitgave mag worden verveelvoudigd, opgeslagen in een geautomatiseerd gegevensbestand of openbaar worden gemaakt in enige vorm of op enige wijze dan ook, zonder voorafgaande toestemming.

Inhoud

Inleiding.....	4
Definitie van forensische expertise.....	6
Uitkomsten van het onderzoek.....	9
Beschikbaarheid van forensische expertise.....	9
Verdeling van forensische expertise binnen de sector.....	10
Inzet van forensische expertise.....	11
Training en vaktechnische support.....	14
Communicatie over frauderisico's.....	14
Waardering voor forensische expertise.....	17
Reflectie op de uitkomsten van het onderzoek.....	21

Inleiding

Accountants spelen een belangrijke rol bij de preventie en detectie van fraude en niet naleven van wet- en regelgeving. Zij moeten hun controle zodanig inrichten, dat het risico dat de financiële overzichten als geheel een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude bevatten, tot een aanvaardbaar niveau wordt teruggebracht. Daarnaast hebben zij de verantwoordelijkheid om leemtes in de interne beheersing rondom preventie, (tijds) detectie en respons op (een vermoeden van) fraude te signaleren.

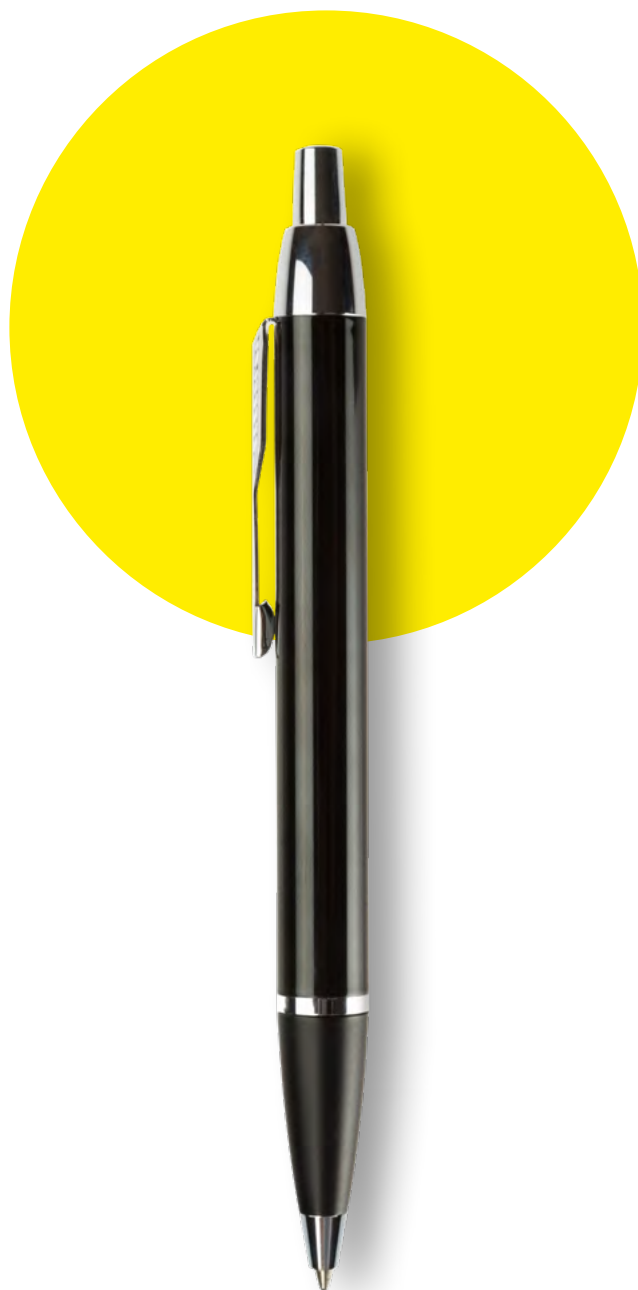
Zowel de Commissie Toekomst Accountancysector (CTA) als de Monitoring Commissie Accountancy (MCA) hebben aanbevolen dat er in wettelijke controles meer aandacht moet zijn voor fraude.¹ De CTA roept op om bij de controle van grote en middelgrote entiteiten standaard forensische expertise op te nemen in het controleteam. Ook de MCA beveelt verplichte inzet van forensische expertise bij wettelijke controle-opdrachten aan. De minister heeft aan de kwartiermakers² gevraagd te bezien hoe aan deze aanbevelingen gevolg kan worden gegeven, waarbij proportionaliteit nadrukkelijk in de uitwerking dient te worden betrokken.

Om duidelijkheid te krijgen over hoe accountantsorganisaties op dit moment forensische expertise inzetten bij wettelijke controles en welke capaciteit zij tot hun beschikking hebben, heeft de NBA in de periode maart - mei 2021 een survey uitgezet onder 61 accountantsorganisaties, waarop 43 reacties zijn ontvangen (70% response).

De NBA is alle deelnemers aan het onderzoek zeer erkentelijk voor hun deelname en waardevolle feedback.

1 Monitoring Commissie Accountancy 2020, Spiegel voor de accountancysector, aanbeveling 26, pagina 175, <http://www.monitoringaccountancy.nl/wp-content/uploads/2020/01/Eindrapport-Monitoring-Commissie-Accountancy-140120.pdf> en Commissie Toekomst Accountancysector, Vertrouwen op controle. Rapport van de Commissie toekomst accountancysector, 2020, maatregel 5, pagina 54 cta-eindrapport-vertouwen-op-controle-30-01-2020.pdf (nba.nl)

2 Zie Kabinetsreactie op rapportage CTA in de evaluatie Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta), 20 maart 2020, pagina 13 kst3397729.pdf (parlementairemonitor.nl) en opdracht aan de kwartiermakers.





De belangrijkste uitkomsten uit dit onderzoek zijn:

- 1. Forensische expertise is beperkt beschikbaar:** Bijna de helft van de deelnemende accountantsorganisaties (21 van de 43) beschikt niet over forensische expertise, deze 21 deelnemers vertegenwoordigen circa 21% van het totaal aantal wettelijke controles in Nederland.
- 2. Forensische expertise is geconcentreerd bij de grootste accountantsorganisaties:** Van de totaal beschikbare forensische expertise werkt 85% (170 fte) bij oob-accountantsorganisaties.
- 3. Bij circa 5% van de wettelijke controles werd in 2020 forensische expertise ingezet:** in totaal wordt ongeveer 34% van de beschikbare forensisch experts ingezet bij minder dan 1.000 controles. Overige capaciteit wordt vooral ingezet op zelfstandig onderzoeks- en advieswerk.
- 4. Inzet van forensische expertise is nog vooral reactief:** 74% van de deelnemers zet forensische expertise pas in bij een vermoeden of signalen van fraude. Echter, organisaties die forensische expertise in dienst hebben, zetten deze vaker proactief in tijdens de voorbereiding en planning.
- 5. Inzet van forensische expertise draagt bij aan de kwaliteit:** 88% van alle deelnemende accountantsorganisaties is ervan overtuigd dat de inzet van forensische expertise positief bijdraagt aan de kwaliteit van controlewerkzaamheden met betrekking tot fraude
- 6. Er is weinig draagvlak voor verplichte inzet:** de deelnemende organisaties geven aan dat de inzet van forensische expertise niet voor alle wettelijke controles verplicht moet worden (91%).
- 7. Er is behoefte aan guidance voor de inzet van forensische expertise:** De meerderheid van de deelnemende organisaties en vooral de niet-top-30-accountantsorganisaties vindt het wenselijk dat er in aanvulling op de bestaande richtlijnen en standaarden, meer praktische guidance komt.

In het vervolg van deze publicatie gaan we verder in op de uitkomsten van het onderzoek met een korte reflectie aan het eind. Om de onderzoeksvragen en de resultaten beter te kunnen interpreteren staan we eerst stil bij wat we verstaan onder forensische expertise.



Definitie van forensische expertise

Om de onderzoeksvragen en de resultaten beter te kunnen interpreteren gaan we in dit deel in op de definitie van forensische expertise. Ook de begrippen forensisch accountant en forensisch expert komen aan bod. Daarnaast zoomen we in op het werkkterrein van de forensisch accountant en hun mogelijke rol in het kader van 'audit support'.

Forensische accountancy

Forensische accountancy is het specialistische deel-terrein van de accountancy dat gericht is op het verzamelen, onderzoeken, bewerken, analyseren van en rapporteren over financiële gegevens ten behoeve van het onderzoek en bewijs van feiten voor het recht. Een forensisch accountant is een ervaren onderzoeker van financiële informatie met financiële en juridische kennis gericht op waarheidsvinding bij fraudezaken en overtreding van wet- en regelgeving op het gebied van financieel-economische criminaliteit.

Forensische accountancy heeft zich ontwikkeld vanuit de accountancy, maar beperkt zich niet meer tot het eigenlijke onderzoek van (vermoedens van) fraude. De rol van de forensisch accountant ziet er tegenwoordig anders uit naar gelang de omgeving waarin de professional werkzaam is.

Eenzijds doen forensisch accountants binnen een bepaald wettelijk kader gericht onderzoek naar onregelmatigheden en gaat men op zoek naar de waarheid ('fraud examination'). Anderzijds geven forensisch accountants ook advies over fraudepreventie en frauderisico-management ('fraud prevention') en staat hij of zij anderen bij in de detectie van fraude ('fraud detection'). Dit laatste is de expertise die vanuit forensisch accountants ingebracht wordt bij het ondersteunen van de controlerend accountant bij de uitvoering van wettelijke controles.

Forensische expertise

In de praktijk worden forensisch accountants, vooral bij de grote accountantsorganisaties, in het kader van 'audit support' ingezet bij:

1. het begeleiden van controleteams bij controle opdrachten, met name in de planningsfase door frauderisico's te signaleren en een passende 'audit response' te formuleren;
2. het uitvoeren van specialistische werkzaamheden op onderkende frauderisico's; en
3. het verrichten van onderzoek naar en verlenen van ondersteuning bij vermoedens van fraude of niet voldoen aan wet- en regelgeving. Ondersteuning kan bijvoorbeeld plaatsvinden door het beoordelen van het door de gecontroleerde opgestelde redresplan.

Om de detectie van fraude te bevorderen en daarmee de kwaliteit van de controle te verhogen, gaat het ook om het inzetten van forensische expertise in de controle zonder dat van tevoren al sprake is van een (vermoeden van) fraude of non-compliance.

Deze invulling van 'forensische expertise' heeft geleid tot de volgende definitie die voor dit onderzoek is gehanteerd:

Forensische expertise is de combinatie van competenties en ervaring die kan worden ingezet ten behoeve van het signaleren van en effectief inspelen op frauderisico's en het (ondersteuning verlenen bij het) verrichten van onderzoek naar een (vermoeden van) fraude of overtreding van wet- en regelgeving op het gebied van financieel-economische criminaliteit.





Forensische expertise is de combinatie van competenties en ervaring die kan worden ingezet ten behoeve van het signaleren van en effectief inspelen op frauderisico's en het (ondersteuning verlenen bij het) verrichten van onderzoek naar een (vermoeden van) fraude of overtreding van wet- en regelgeving op het gebied van financieel-economische criminaliteit.



Forensisch expert, deskundige of specialist

De forensisch expert is de persoon die forensische expertise toevoegt aan het controleteam.

Een expert is een persoon die door training en ervaring uitermate bedreven is in het oplossen van problemen in een bepaald vakgebied. De bewoordingen 'expert' of 'specialist' hebben een gelijksoortige strekking en duiden op een gerichte focus en een meer dan gemiddeld diepgaand kennis en ervaringsniveau. De expert heeft het hoogste niveau van specialisatie op een bepaald gebied bereikt.

De forensisch expert is niet per definitie een forensisch accountant (en vice versa) en de forensisch expert hoeft niet zelf accountant te zijn, ervaring met controles is wel een pré.

De term 'deskundige' wordt gedefinieerd in Standaard 620. De forensisch expert kan optreden als deskundige, bijvoorbeeld bij het (verlenen van ondersteuning bij het) verrichten van onderzoek naar een (vermoeden van) fraude. De ingehuurde forensisch expert kan in dat geval specifieke deskundigheid inbrengen buiten het gebied van financiële verslaggeving of controle; expertise waarover controleteams niet zelf beschikken. De forensisch expert kan ook op basis van risico-inschatting zijn toegevoegd aan het team en als zodanig optreden als lid van het controleteam. Ook is het mogelijk dat een forensisch expert wordt ingezet als onderdeel van het kwaliteitsstelsel van de accountantsorganisatie, bijvoorbeeld bij de behandeling van een consultatie of bij een interne review van een dossier.

Over de onderzoekspopulatie

In Nederland werden in 2019 circa 20.000 wettelijke controles uitgevoerd³. De 43 accountantsorganisaties die aan het onderzoek hebben deelgenomen, hebben aangegeven dat zij gezamenlijk circa 15.000 wettelijke controles (75%) vertegenwoordigen.

In het onderzoek zijn 28 van de top-30-accountantsorganisaties (gemeten naar omzet 2019)⁴ vertegenwoordigd, waarvan alle zes de oob-accountantsorganisaties. De oob-accountantsorganisaties geven aan dat zij circa 9.300 wettelijke controles (47%) verrichten en de overige top-30-accountantsorganisaties circa 4.800 controles (24%).

Verder namen 15 accountantsorganisaties buiten de top-30-accountantsorganisaties deel aan het onderzoek, zij gaven aan circa 900 wettelijke controles (4%) te verrichten. Eén van de 15 organisaties voert geen wettelijke controles uit en er hebben twee publieke organisaties gereageerd.

Volgens de 43 deelnemende accountantsorganisaties zijn er in totaal circa 10.800 fte werkzaam in hun assurance-praktijk. Daarvan zijn circa 8.400 fte werkzaam bij de oob-accountantsorganisaties, 1.800 fte bij de overige top-30-accountantsorganisaties en 600 fte bij de overige 15 accountantsorganisaties.

³ Zie dashboard NBA De Nederlandse markt voor wettelijke accountantscontroles (nba.nl)

⁴ Zie publicatie top 30 accountantsorganisaties Top 30 accountantskantoren Nederland



Uitkomsten van het onderzoek

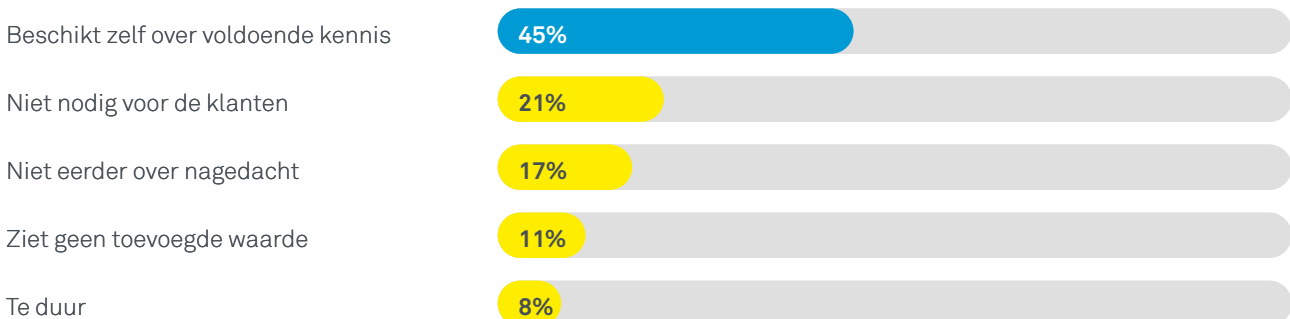
Beschikbaarheid van forensische expertise

Forensische expertise is beperkt beschikbaar

Bijna de helft van de deelnemende accountantsorganisaties (21 van de 43) beschikt niet over forensische expertise, deze vertegenwoordigen 21% van het totaal aantal wettelijke controles in Nederland. Van de 22 deelnemende organisaties die daar wél over beschikken, hebben er 13 forensische expertise in dienst en bij 9 organisaties wordt deze expertise ingehuurd.

Aan de deelnemers aan de bijeenkomst⁵ waarin de uitkomst van het onderzoek eerder is teruggekoppeld, is gevraagd naar de redenen voor het niet inzetten van forensische expertise bij de uitvoering van wettelijke controles. Als belangrijkste reden wordt genoemd dat men zelf over voldoende kennis beschikt (45%). Het kostenaspect wordt maar beperkt benoemd (8%). In figuur 1 staat het complete overzicht.

Redenen waarom accountantsorganisaties geen forensische expertise inzetten (figuur 1)



“Op dit moment hebben wij geen gebruik gemaakt van forensische expertise, dan wel ervaring hiermee. Desondanks zal inzet van dergelijke experts kunnen bijdragen aan de kwaliteit, als aan de voorkant duidelijk is wat de bijdrage precies zal zijn en dat deze bijdrage ook goed ingekaderd is ten behoeve van de controle.”

Quote van een deelnemer.

⁵ Besloten NBA webinar van 3 november 2021 met terugkoppeling uitkomsten aan de deelnemende accountantsorganisaties.



Verdeling van forensische expertise binnen de sector

Figuur 2 geeft weer hoe de beschikbaarheid van forensische expertise is verdeeld binnen de sector. Van de deelnemende top-30-accountantsorganisaties heeft 32% forensische expertise in dienst en huurt 29% deze in. Buiten de top-30-accountantsorganisaties geeft 66% aan geen forensische expertise beschikbaar te hebben. De organisaties die forensische expertise in dienst hebben, vertegenwoordigen bijna 68% van de wettelijke controles. Bij accountantsorganisaties die 11% van de wettelijke controles voor hun rekening nemen, wordt forensische expertise ingehuurd.

Beschikbaarheid van forensische expertise (figuur 2)

Top 30 organisaties (incl. OOB)

n=28

32%

29%

39%

Overige respondenten

n=15

27%

7%

66%

Naast beschikbaarheid is er tevens uitvraag gedaan naar de omvang en de mate van inzet bij controles. Er blijkt circa 200 fte aan forensische expertise in de sector aanwezig te zijn. Van de totaal beschikbare forensische expertise werkt 85% (170 fte) bij oob-accountantsorganisaties. De andere top-30-accountantsorganisaties beschikken samen over 10% (20 fte) en de overige organisaties over 5% (10 fte). De organisaties die forensische expertise inhuren, doen dit vooral als er sprake is van signalen van fraude en/of niet naleving van wet- en regelgeving.

De beschikbare capaciteit van forensische expertise wordt niet uitsluitend ingezet bij de controle als deskundige of interne specialist (hierna: 'audit support'). Omdat de forensische expert ook andere soorten opdrachten uitvoert, wordt in totaal ongeveer 68 fte (34%) van de beschikbare forensische expertise ingezet bij minder dan 1.000 wettelijke controles. Indicatief blijkt dus uit het onderzoek dat bij circa 5% van de wettelijke controles momenteel forensische expertise wordt ingezet; voornamelijk bij de oob-accountantsorganisaties. De survey sluit niet uit dat andere soorten opdrachten die gerelateerd zijn aan controles, worden uitgevoerd die geen onderdeel zijn van audit support. De capaciteit gemeten in fte is verdeeld over een groter aantal medewerkers omdat men seizoensmatig of gedeeltelijk wordt ingezet ten behoeve van audit support.

In figuur 3 is zichtbaar dat de 13 deelnemende accountantsorganisaties die forensische expertise in dienst hebben deze ook inzetten als audit support. Indien deze wordt ingehuurd (9 deelnemende organisaties) is de inzet in de vorm van 'audit support' beperkt (44%) en bij de overige 21 organisaties is dit zelfs gering (10%).

Inzet forensische expertise bij uitvoering controleopdrachten (figuur 3)

In dienst

n=13

100%

Huurt in

n=9

44%

Niet beschikbaar

n=21

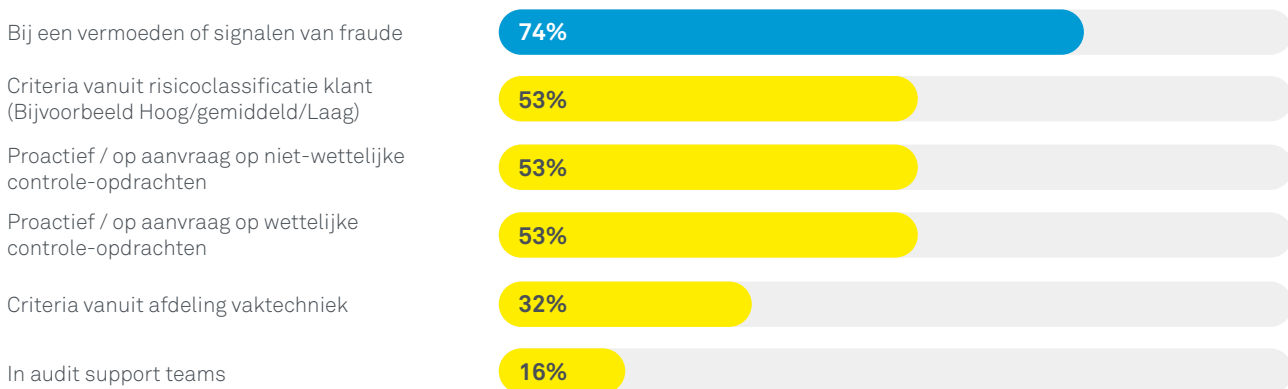
10%

Inzet van forensische expertise

De aanleiding voor het inzetten van forensische expertise in de controle varieert

Op de vraag welke criteria voor de inzet van forensische expertise worden gehanteerd, waren meerdere antwoorden mogelijk. Het antwoord 'bij een vermoeden of signalen van fraude' is het meest gegeven (74%), zoals blijkt uit figuur 4. Daarnaast zet ongeveer de helft van de organisaties forensische expertise in op aanvraag van de controleteams bij zowel wettelijke als niet-wettelijke controles. Ook worden er criteria gehanteerd vanuit bureau vaktechniek en criteria op basis van de risicoclassificatie van de klant.

Criteria voor de inzet van forensische expertise (figuur 4, meerdere antwoorden mogelijk)

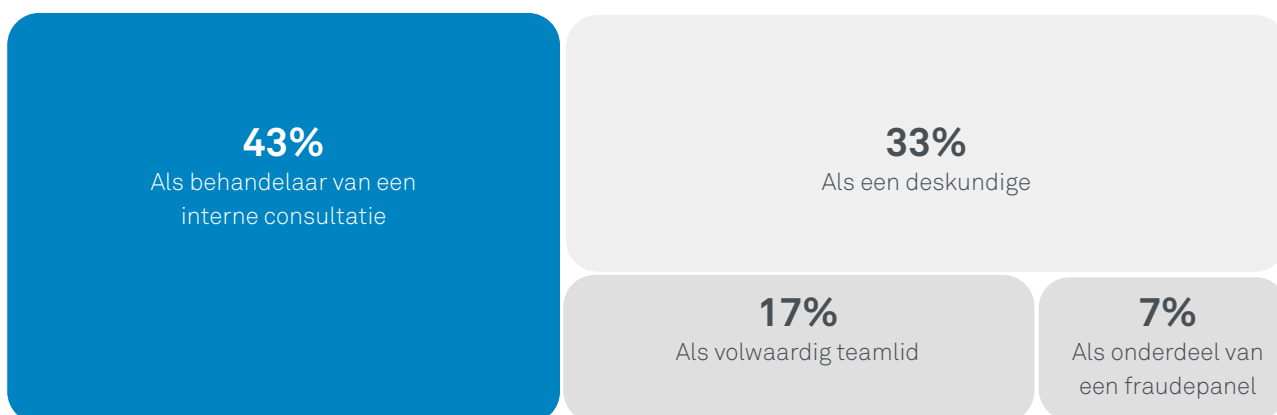


n=19

De forensisch expert kan verschillende rollen vervullen

In het uitgevoerde onderzoek is ingegaan op de verschillende wijzen van inzet van forensische expertise. Onder de deelnemers aan de meeting waarin deze uitkomst van het onderzoek eerder is teruggekoppeld, is de vraag gesteld hoe men de inzet van forensische expertise bij de uitvoering van wettelijke controles ziet. Uit figuur 5 blijkt dat men vooral een rol ziet weggelegd binnen de accountantsorganisatie als behandelaar van een interne consultatie (43%) of deskundige (33%) en maar beperkt als een volwaardig lid van het controleteam (17%) of als onderdeel van een fraudepanel (7%).

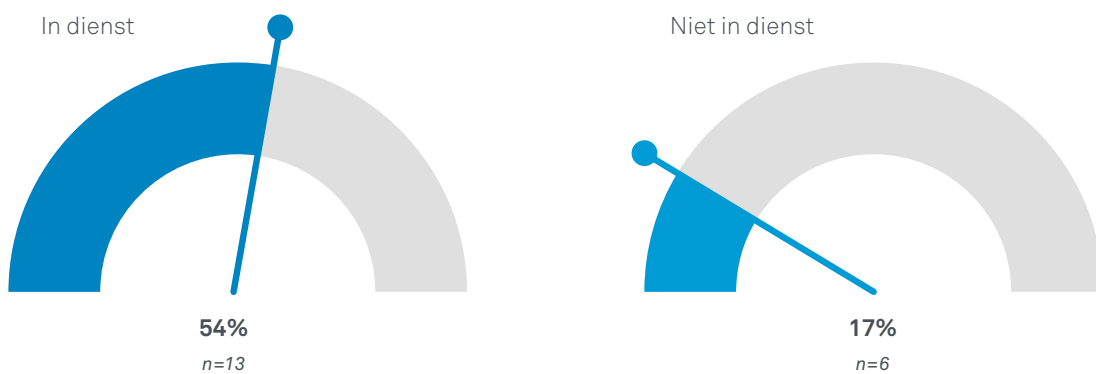
De rol waarin de deelnemers forensische expertise ingezet zien (figuur 5)



Voor forensische expertise is een standaardwerkprogramma geen gemeengoed

Bijna de helft van de organisaties die forensische expertise inzetten, gebruiken standaardwerkprogramma's/ procedures voor de inzet van forensische experts. Er zijn specifieke (modulaire) werkprogramma's of consultatiememo's uitgewerkt waarmee de inzet van de forensisch expert wordt gedocumenteerd naast of in aanvulling op de auditwerkprogramma's. Figuur 6 geeft weer dat dit vooral plaatsvindt bij organisaties die forensische experts in dienst hebben. Driekwart van de organisaties die specialisten inhuren op het moment dat zich vermoedens van fraude voordoen, maken geen gebruik van standaardwerkprogramma's.

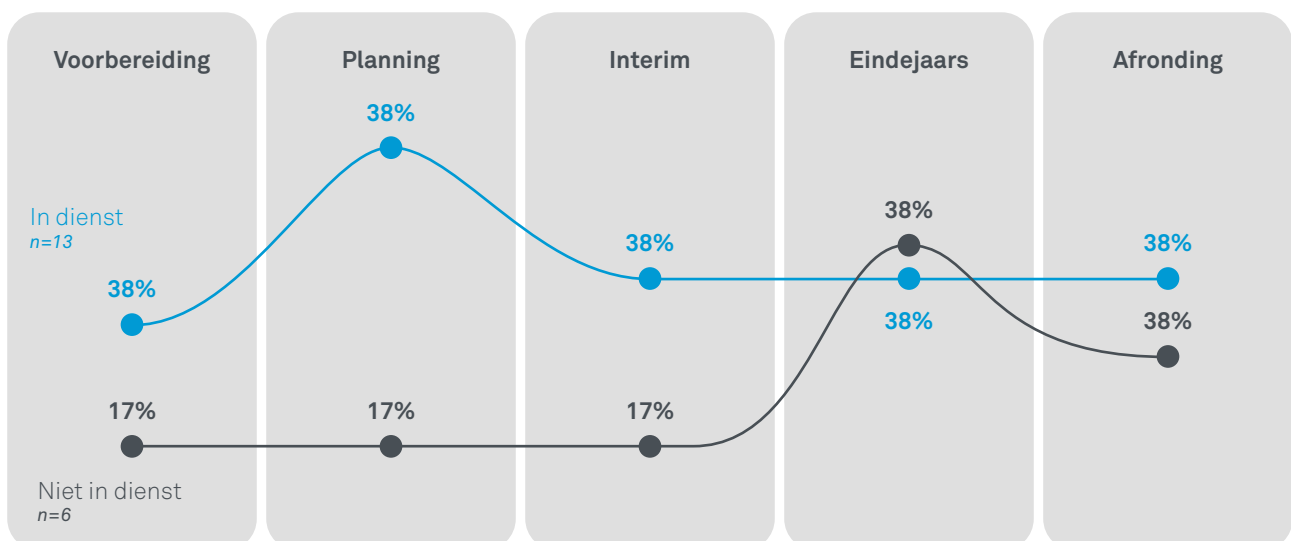
Gebruik standaardwerkprogramma's/procedures bij inzet forensische expertise op controleopdrachten (figuur 6)



Er zijn verschillen in de fasen in het controleproces waarin forensische expertise wordt ingezet

Uit figuur 7 komt naar voren dat er verschillen bestaan in de inzet gedurende het auditproces. Er waren meerdere antwoorden mogelijk. De organisaties die forensische expertise in dienst hebben, geven vaker het antwoord dat zij forensische expertise eerder in het controleproces inzetten, met name bij de voorbereiding en planning van de controle en bij de interimcontrole. Bij de organisaties die niet over eigen forensische expertise beschikken zien we vaker het antwoord dat de inzet vooral gedurende de latere fasen van de controle plaatsvindt.

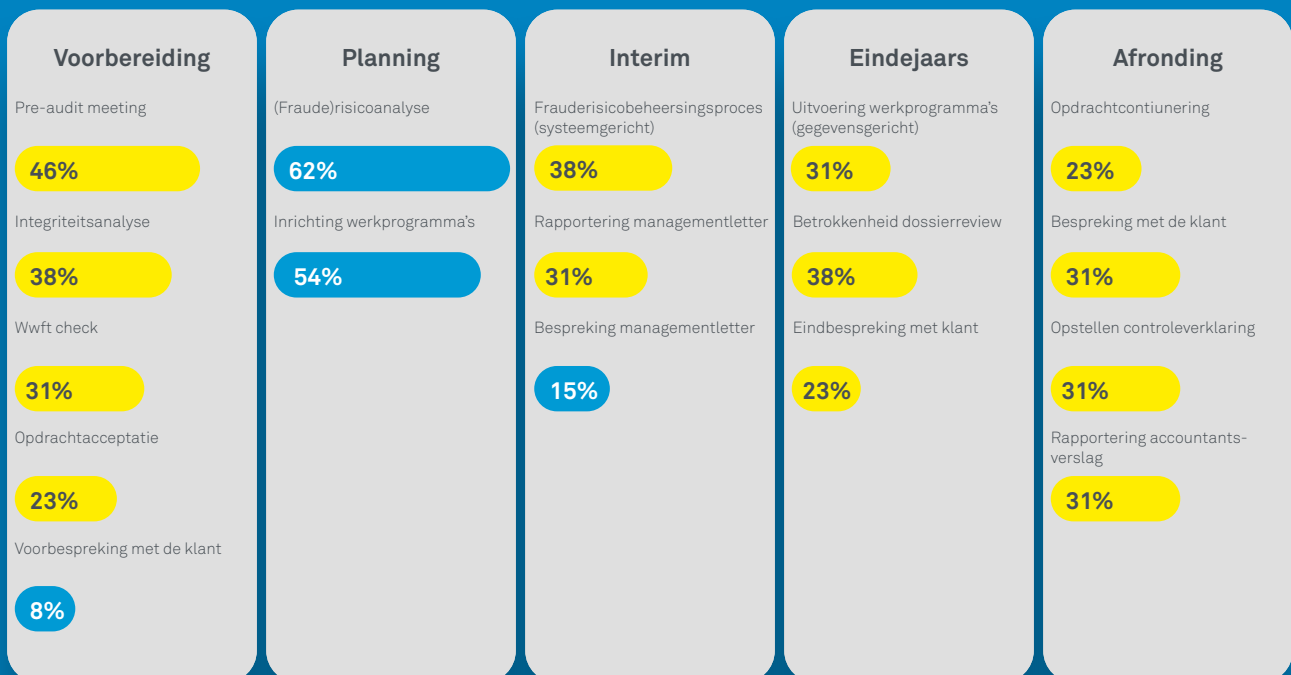
Inzet van forensische expertise per fase van de controleopdracht (figuur 7 meerdere antwoorden mogelijk)



De inzet van de forensische experts vindt plaats bij verschillende soorten werkzaamheden

Accountantsorganisaties die forensische experts in dienst hebben, zetten hen in bij verschillende soorten werkzaamheden, zo illustreert figuur 8. Forensische expertise wordt het meest ingezet bij de (fraude)risicoanalyse, de inrichting van werkprogramma's en betrokkenheid bij de pre-audit meeting. Ook wordt nadrukkelijk aandacht gegeven aan de (fraude)risicoanalyse en beheersingsmaatregelen van de klant. Dit is in aanvulling op werkzaamheden op het gebied van fraude risico's, rapportering en communicatie. Minder betrokkenheid is zichtbaar tijdens de voorbespreking met de klant en de bespreking van de management letter. Bovendien geven enkele accountantsorganisaties (7%) aan dat zij forensisch experts inzetten bij het beoordelen van rapportages van (buitenlandse) teams die werkzaamheden uitvoeren in het kader van een groepscontrole.

Werkzaamheden forensische expertise in dienst van accountantsorganisaties
(figuur 8, meerdere antwoorden mogelijk)



n=13



Training en vaktechnische support

Fraude krijgt aandacht in interne training

Bij de 21 organisaties waar geen forensische expertise in dienst of via inhuur beschikbaar is, krijgen fraude en niet naleving van wet- en regelgeving aandacht door trainingen en vaktechnische support. Alle medewerkers binnen de accountantsorganisaties hebben toegang tot deze trainingen waarbij de inhoud veelal wordt afgestemd op het functieniveau en ervaring. De trainingen zien toe op de relevante controlestandaarden en bij een derde van de deelnemende organisaties is er ook aandacht voor soft skills, zoals gedrag en communicatie. Bijna de helft besteedt aandacht aan gesprekstechnieken. De inhoud en effectiviteit van deze trainingen om vermoedens van fraude te detecteren is niet uitgevraagd in het onderzoek.

Er is vaktechnische ondersteuning beschikbaar

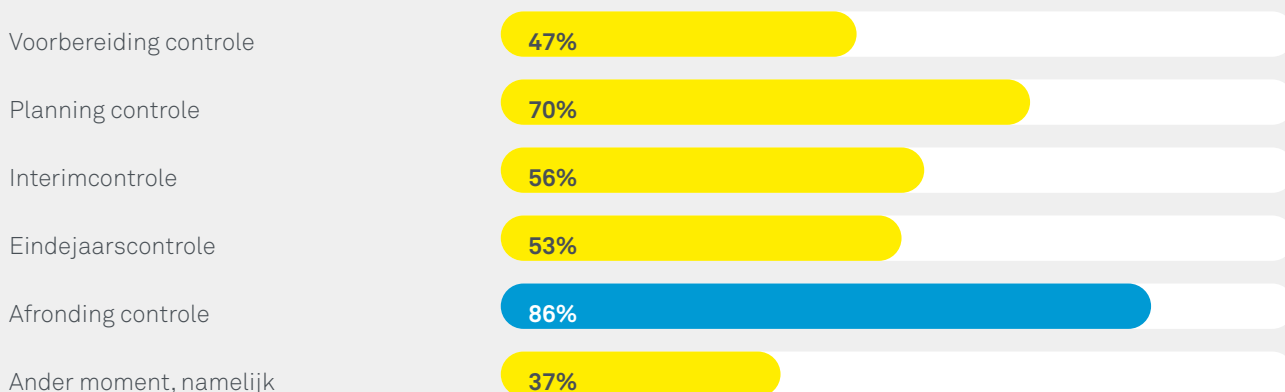
Bij fraude en niet naleving van wet- en regelgeving beschikt 95% van de 43 deelnemende accountantsorganisaties over vaktechnische support binnen de eigen accountantsorganisatie. Ook is het bij 81% van deze organisaties verplicht dat bij (een vermoeden van) fraude of niet naleving van wet- en regelgeving en meldingen van klokkenluiders, er een interne afstemming of second opinion plaatsvindt. Vaktechnische support wordt vooral geleverd door het bureau vaktechniek (51%), de compliance officer (51%) of door een panel met specifieke (forensische) deskundigheid (27%) in aanvulling op interne procedures en handboeken. In het onderzoek hebben we niet specifiek gevraagd of deze vaktechnische support kwalificeert als forensische expertise. Echter, op de vraag of de deelnemende accountantsorganisatie zelf over de benodigde kennis en vaardigheden beschikt om werkzaamheden ten aanzien van fraude en non-compliance risico's uit te voeren, antwoordde 37% met 'ja' en 52% antwoordde met 'gedeeltelijk'.

Communicatie over frauderisico's

Er wordt over fraude gecommuniceerd

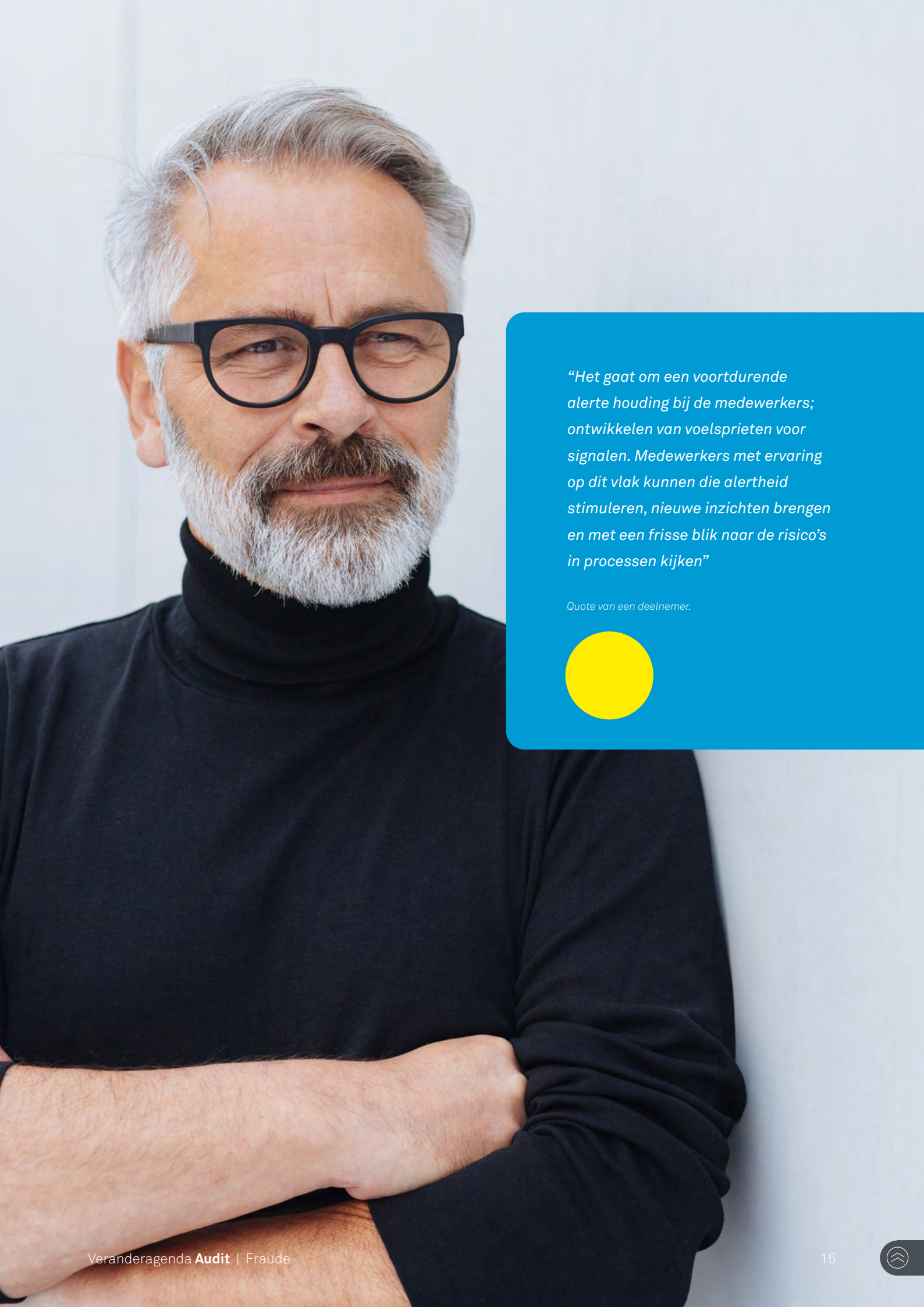
De meerderheid van de 43 accountantsorganisaties communiceert met de klant over risico's ten aanzien van fraude (93%) en niet naleving van wet- en regelgeving (86%). In figuur 9 wordt geïllustreerd dat dit vooral gebeurt gedurende de afronding van de controle, maar communicatie vindt ook plaats tijdens de planning, interim en de eindejaarscontrole. Echter, tijdens de voorbereiding van de controle wordt het onderwerp minder met de klant besproken. De communicatie over bovenstaande risico's vindt vooral schriftelijk plaats in de management letter en het accountantsverslag. Daarnaast wordt het onderwerp geagendeerd bij de eindbespreking.

Communicatie met klant over fraude en niet naleving van wet- en regelgeving per controlefase (figuur 9 meerdere antwoorden mogelijk)



n=43





“Het gaat om een voortdurende alerte houding bij de medewerkers; ontwikkelen van voelsprietten voor signalen. Medewerkers met ervaring op dit vlak kunnen die alertheid stimuleren, nieuwe inzichten brengen en met een frisse blik naar de risico’s in processen kijken”

Quote van een deelnemer.



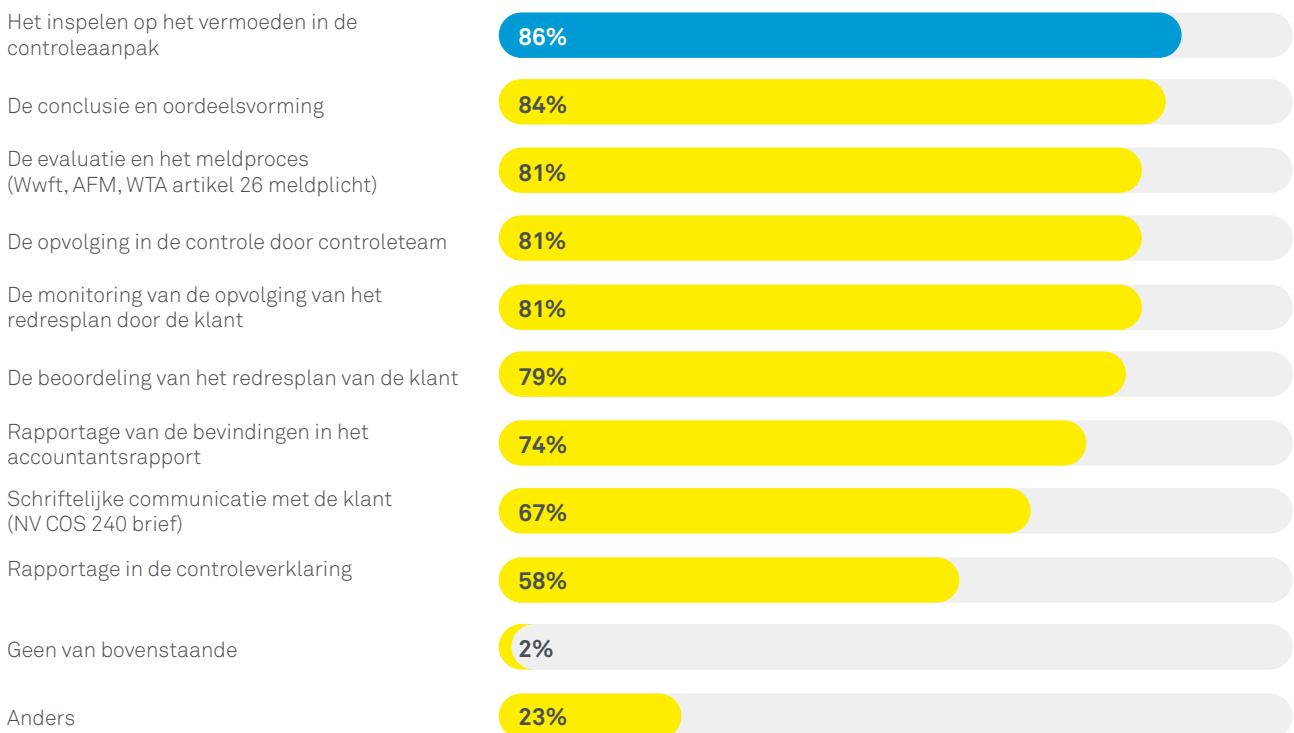
Uit figuur 10 blijkt dat er beperkt gebruik wordt gemaakt van een forensisch expert bij deze communicatie. Van de 19 organisaties die forensische expertise inzetten, maakt minder dan de helft gebruik van forensische expertise in de communicatie met de klant over risico's ten aanzien van fraude en niet naleving van wet- en regelgeving.



Signalen worden opgevolgd

In figuur 11 wordt de wijze waarop vaktechnisch invulling wordt gegeven aan de vervolgstappen die nodig zijn bij een vermoeden van fraude, niet naleving van wet- en regelgeving of een klokken-luidersmelding in kaart gebracht voor alle deelnemende organisaties. Deze invulling raakt diverse aspecten, zoals het inspelen op het vermoeden in de controle-aanpak en het opvolgen daarvan. Het rapporteren over fraude in de controleverklaring is nog geen algemene praktijk. De grote meerderheid van de accountantsorganisaties voert ook zelf (eerst) aanvullend onderzoek uit als er sprake is van fraude of niet naleving van wet- en regelgeving en speelt hierop in bij de controleaanpak (86%). Uit het onderzoek blijkt dat er bijna altijd gereageerd wordt op signalen van fraude, maar over de diepgang en opvolging daarvan is in het onderzoek geen uitvraag gedaan.

Vervolgstappen bij vermoeden fraude, niet naleving van wet- en regelgeving of klokkenluidersmelding (figuur 11, meerdere antwoorden mogelijk)



n=43



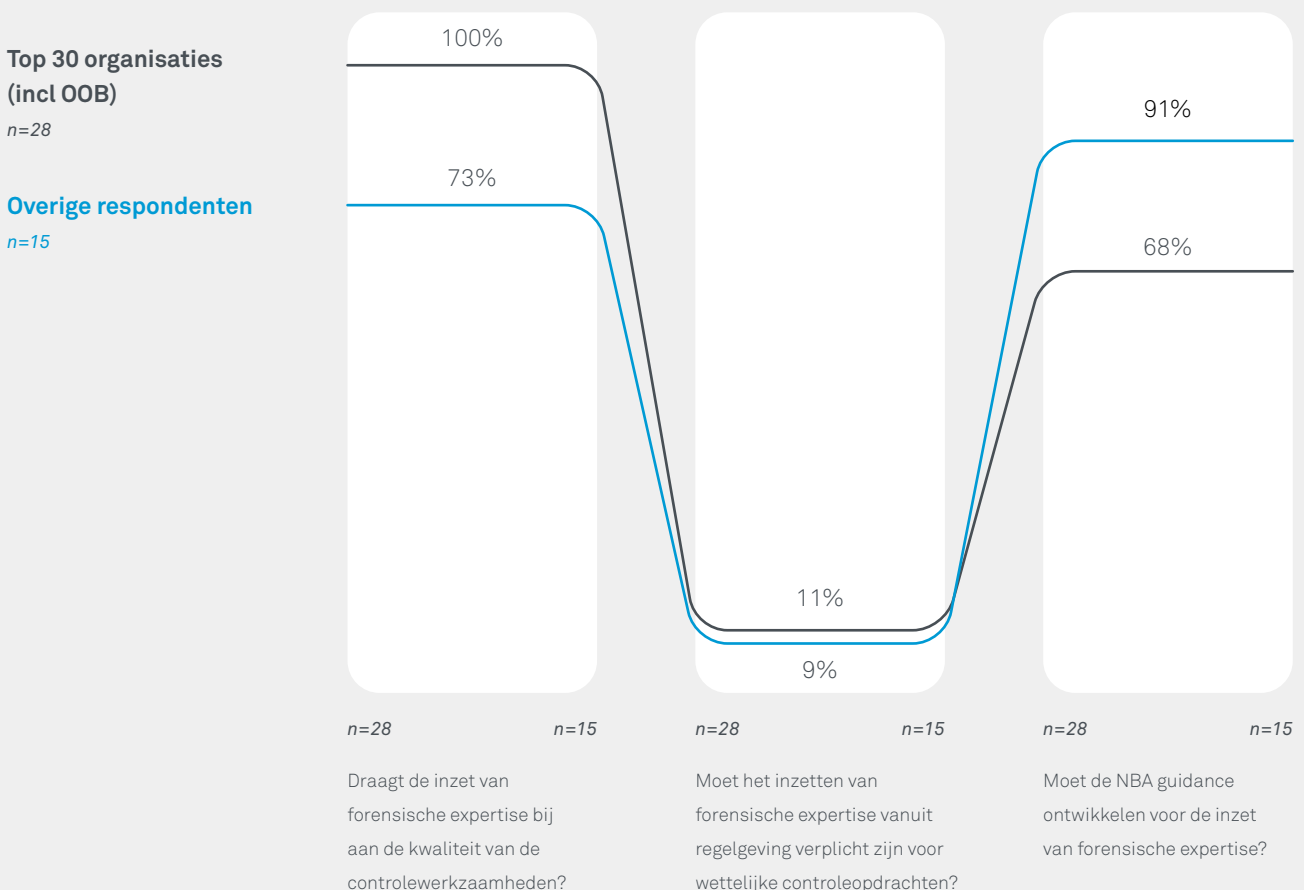
Waardering voor forensische expertise

Inzet van forensische expertise draagt bij aan kwaliteit; zonder overtuiging inzet te verplichten

Het onderzoek wijst uit dat niet de gehele sector beschikt over eigen forensische expertise, maar dat dit veelal gecentreerd is bij de oob-accountantsorganisaties. Wel heerst bij een grote meerderheid van alle deelnemende accountantsorganisaties de overtuiging dat de inzet van forensische expertise bijdraagt aan de kwaliteit van de controlewerkzaamheden met betrekking tot fraude en niet naleving van wet- en regelgeving (88%), zoals uitgesplitst in figuur 12.

Volgens de deelnemende organisaties draagt de inzet van forensische expertise bij aan de verdieping van de controlewerkzaamheden en biedt het nieuwe inzichten. Het zorgt voor verbreding van de kennis en expertise. Buiten de top-30-accountantsorganisaties is er een minder eensluidend beeld zoals blijkt uit figuur 12, waarbij opgemerkt is dat met 15 deelnemende kleinere organisaties het beeld voor dit gedeelte van de sector zeker niet als representatief kan worden gezien.

Overtuiging of de inzet van forensische expertise bijdraagt aan kwaliteit controlewerkzaamheden (figuur 12)



Hoewel er dus veel waardering is voor de bijdrage van forensische expertise aan de kwaliteit van de controle, vinden de deelnemende organisaties wel dat het inzetten vanuit regelgeving niet verplicht zou moeten worden voor alle wettelijke controleopdrachten (91%).

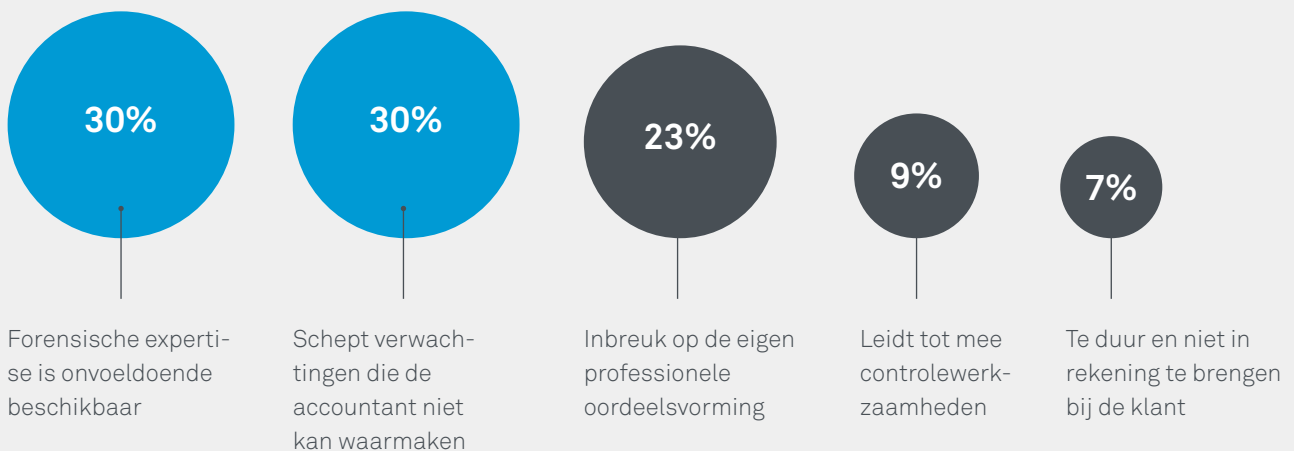


Op de vraag of forensische expertise verplicht aanwezig moet zijn in het controleteam, antwoorde 11% van de deelnemers met 'ja', en 46% met 'nee' en 39% koos voor 'gedeeltelijk'. De resterende 4% was neutraal. Onder de deelnemers aan de meeting waarin deze uitkomst van het onderzoek is teruggekoppeld, is gevraagd naar het belangrijkste argument om de inzet van forensische expertise niet bij alle wettelijke controles te verplichten. Uit figuur 13 blijkt dat hier met name een relatie ligt met de beperkte beschikbaarheid van forensische expertise en er zorg is dat de inzet ervan verwachtingen schept die de controlerend accountant niet kan waarmaken (beiden 30%).

De 43 organisaties die aan de survey hebben deelgenomen geven aan een voorkeur voor de inzet van forensische expertise te hebben op basis van een risico-gerichte benadering of eigen professionele oordeelsvorming. De inzet van forensische expertise zou casus-specifiek moeten zijn, gebaseerd op bepaalde criteria of signalen bijvoorbeeld bij een vermoeden van fraude, risicoclassificatie van de klant of gebaseerd op criteria van bureau vaktechniek.

Ook de voorstanders van de verplichting in de regelgeving geven aan dat de inzet 'risk-based' zou moeten zijn, periodiek of roulerend. De verplichting zou geen doel op zich moeten zijn. Het gaat om het ontwikkelen van vaardigheden en het bieden van richtlijnen ter borging van een consistente aanpak en diepgang van werkzaamheden op het gebied van fraudedetectie.

Belangrijkste argument om inzet van forensische expertise niet bij alle wettelijke controles te verplichten (figuur 13)



Onder de deelnemers aan de meeting waarin deze uitkomst van het onderzoek is teruggekoppeld, is gevraagd waar de inzet van forensische expertise de meeste waarde toevoegt.

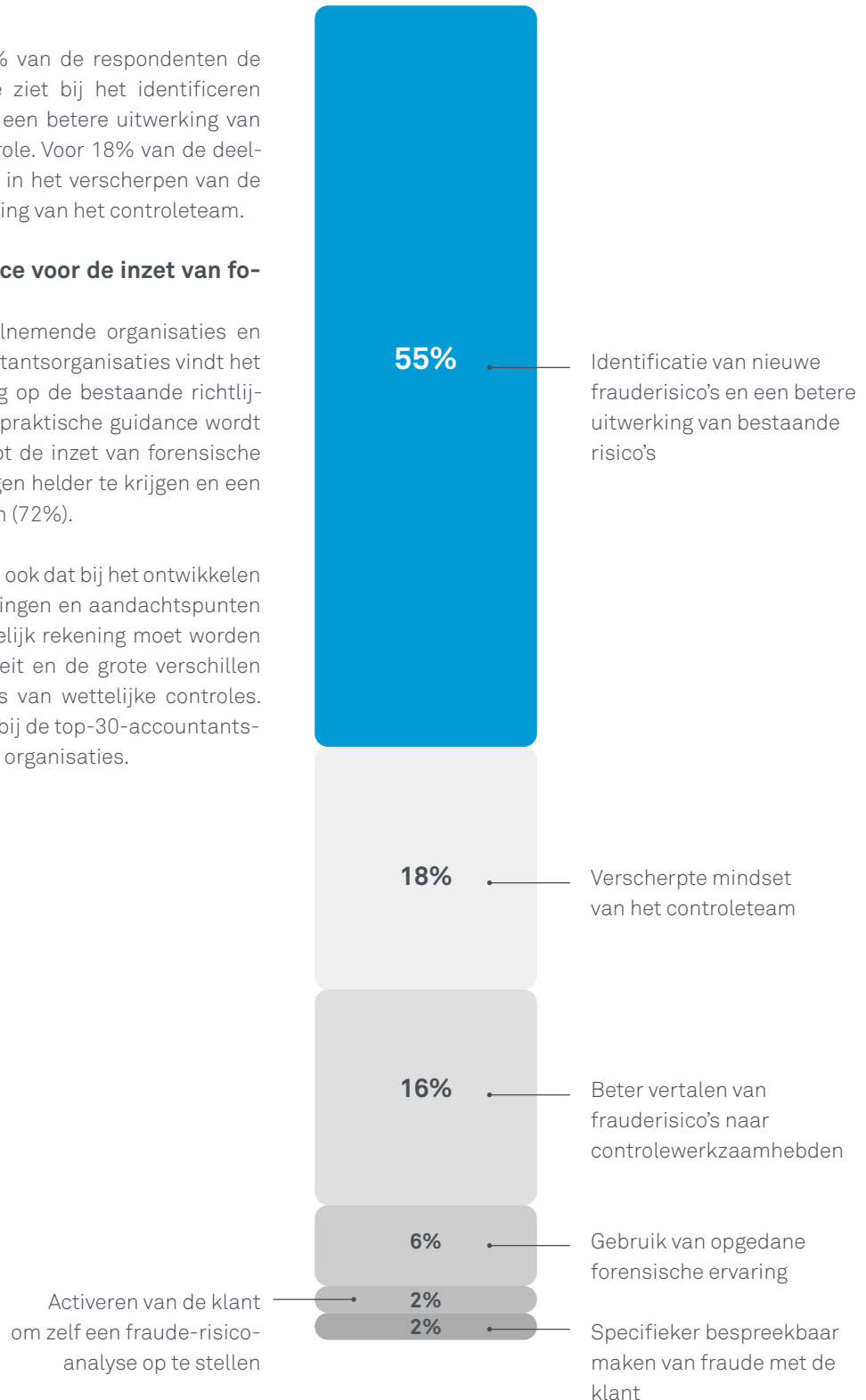
Figuur 14 illustreert dat 55% van de respondenten de meeste toegevoegde waarde ziet bij het identificeren van nieuwe frauderisico's en een betere uitwerking van bestaande risico's in de controle. Voor 18% van de deelnemers lag de waarde vooral in het verscherpen van de professioneel kritische instelling van het controleteam.

Er is behoefte aan guidance voor de inzet van forensische expertise

De meerderheid van de deelnemende organisaties en vooral de niet-top-30-accountantsorganisaties vindt het wenselijk dat er in aanvulling op de bestaande richtlijnen en standaarden, nadere praktische guidance wordt ontwikkeld met betrekking tot de inzet van forensische expertise. Dit om verwachtingen helder te krijgen en een uniforme aanpak te faciliteren (72%).

Maar de respondenten vinden ook dat bij het ontwikkelen van guidance, zoals handreikingen en aandachtspunten voor de praktijk wel nadrukkelijk rekening moet worden gehouden met proportionaliteit en de grote verschillen tussen de omvang en risico's van wettelijke controles. Deze behoefte bestaat zowel bij de top-30-accountantsorganisaties als bij de overige organisaties.

Waar voegt de inzet van forensische expertise het meeste waarde toe? (figuur 14)



“Guidance zou zeker behulpzaam kunnen zijn om de accountant de hiervoor vermelde professionele afweging te kunnen laten maken. In deze guidance zou dan vooral ingegaan moeten worden op wat onder een forensisch expert wordt verstaan en in welke omstandigheden geadviseerd wordt deze te betrekken bij de controleopdracht en welke rol deze expert dan krijgt toebedeeld.”

Quote van een deelnemer.



Reflectie op de uitkomsten van het onderzoek

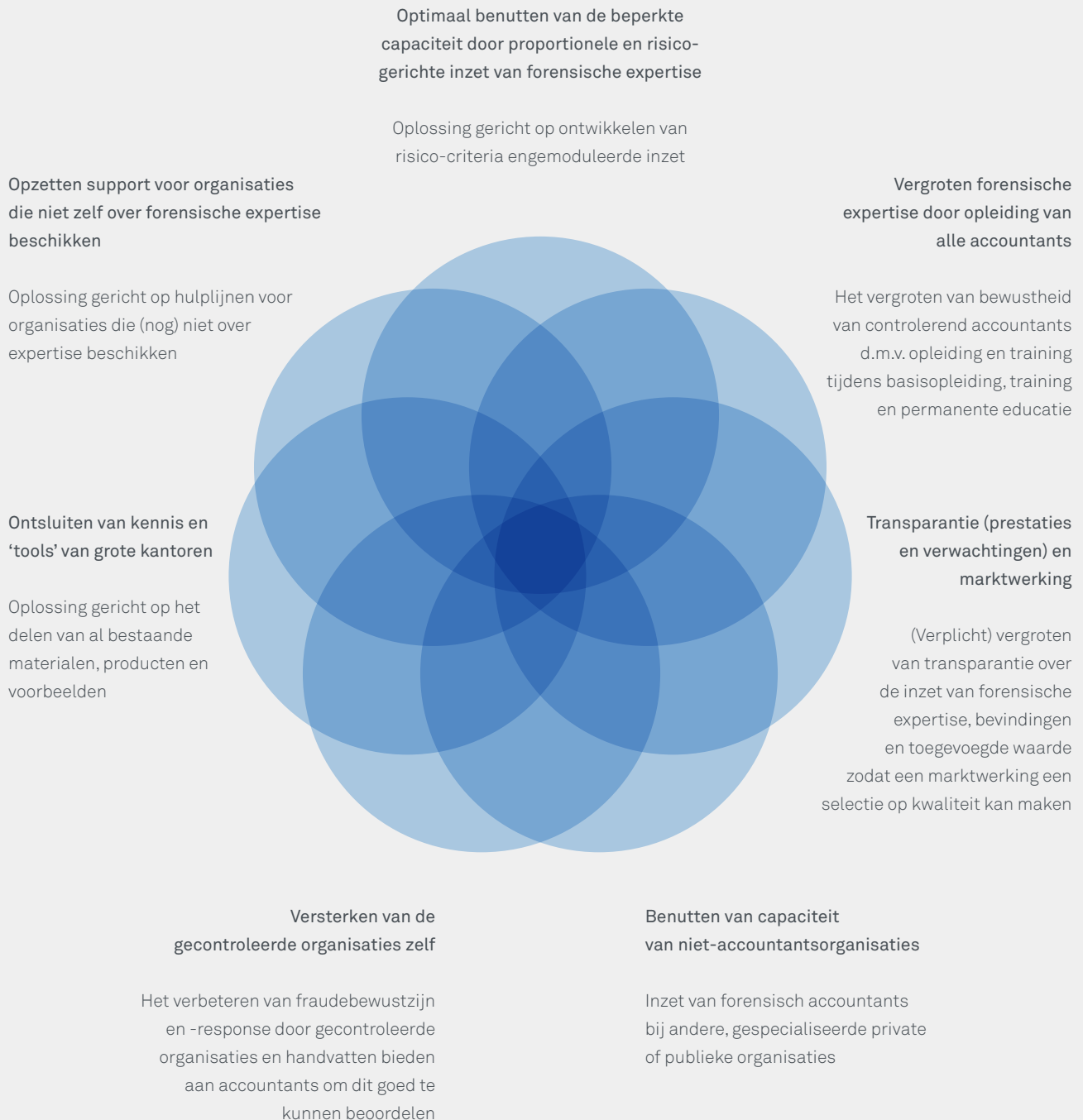
Gegeven het aantal en de heterogene aard van alle wettelijke controles in Nederland en de huidige beperkte beschikbare capaciteit aan forensische expertise lijkt een selectieve inzet op de korte termijn onvermijdelijk. Op basis van de uitkomsten van de survey worden diverse oplossingsrichtingen verkend, die in figuur 15 zijn weergegeven.

De mogelijke oplossingsrichtingen kunnen liggen op het gebied van het vergroten van forensische expertise door opleiding en training van alle accountants. Onder de deelnemers aan de survey was veel bijval voor de gedachte dat in de accountancy-opleidingen (nog) meer aandacht zou moeten worden besteed aan het ontwikkelen van voelsprietten ten aanzien van fraude en non-compliance risico's (67%).

Een andere oplossingsrichting betreft het optimaal benutten van de beperkte capaciteit door het ontwikkelen van een risico-gerichte en proportionele inzet van forensisch experts, zowel van binnen accountantsorganisaties als die aanwezig bij gespecialiseerde bureaus. Ook kunnen mogelijkheden worden verkend om ondersteuning te leveren aan accountantsorganisaties die niet over eigen expertise beschikken, door ervaring, kennis en tools van andere accountantsorganisaties ter beschikking te stellen. Daarnaast ligt er een rol bij de gecontroleerde organisaties zelf. Door het opstellen van een interne frauderisico-analyse en het versterken van de interne beheersing kan de accountant de eigen analyse hierop aansluiten en bij de controlewerkzaamheden inspelen op de onderkende zwakheden. Tenslotte kan worden gekeken naar het verbeteren van de transparantie over prestaties en het managen van wat, binnen de context van de huidige regelgeving, van de accountant mag worden verwacht.



Oplossingsrichtingen inzet forensische expertise (figuur 15)



Het verder ontwikkelen en uitwerken van deze en mogelijke andere oplossingsrichtingen zal in 2022 vorm krijgen.

Wil je hierop reageren of wellicht ook een bijdrage leveren? Reageer dan via het adres fraude@nba.nl en wij nemen dan zeker contact op.



Koninklijke Nederlandse
Beroepsorganisatie
van Accountants

NBA

Antonio Vivaldistraat 2
1083 HP Amsterdam
Postbus 7984
1008 AD Amsterdam

T 020 301 03 01
E nba@nba.nl
I www.nba.nl

