

Consultatiedocument – NBA-handreiking *Het verkrijgen van inzicht in soft controls in het kader van de jaarrekeningcontrole*

Wij hebben met belangstelling kennis genomen van de concept praktijkhandreiking en dragen graag bij aan de ontwikkeling van deze praktijkhandreiking door in te gaan op uw consultatievragen.

1) *Is de gebruikte omschrijving van soft controls voldoende duidelijk?*

Soft controls worden in de concept handreiking gedefinieerd als *“De niet-tastbare gedragsbeïnvloedende factoren waar de accountant bij het verwerven van inzicht in de interne beheersingsomgeving aandacht aan besteedt”*

De betekenis van niet-tastbaar is: 1. wat je niet kunt zien of aanraken of 2. niet duidelijk waar te nemen.

Een soft control kan naar onze mening wel degelijk duidelijk waarneembaar zijn, bijvoorbeeld in directief of autoritair optreden van directie richting medewerkers en dit ook tot uitdrukking te laten komen in de gedragscode van de organisatie. Wij vinden dan ook dat de toevoeging ‘niet-tastbaar’ achterwege kan blijven.

2) *Wat vindt u van de gebruikte modellen voor cultuur en soft controls?*

Wij vinden het waardevol dat in de praktijkhandreiking modellen worden aangereikt die inzicht geven in cultuur en soft controls en dat modellen worden gebruikt om voorbeelden uit te werken. Tegelijkertijd kan de mogelijkheid dat andere of eigen (cultuur)modellen gebruikt kunnen worden meer als centraal uitgangspunt neergezet worden. Wij zijn daarbij vooral ook benieuwd naar uw overwegingen om de door u genoemde modellen als bruikbaar aan te merken. Door deze inzichten in de praktijkhandreiking te verwerken krijgen accountants een betere basis om vanuit de modellen cultuur en soft controls te concretiseren.

3) *Wat vindt u van de beschreven technieken?*

De beschreven technieken zijn voorbeelden om op diverse momenten in de controle op basis van waarnemingen, observatie en onderzoek een beeld te vormen over de soft controls in de organisatie.

De handreiking gaat niet in op de wijze waarop de accountant deze technieken tot uitvoering brengt en op de vraag of accountants voldoende getraind en capabel genoeg zijn om soft controls te interpreteren. De persoonlijkheid, het gedrag, de vaardigheden en de overtuigingen van de accountant en mogelijke aanwezigheid van een cognitieve bias kunnen een wezenlijke invloed

hebben op de interpretatie van soft controls. Daarbij komt de vraag in hoeverre een organisatie of persoon in de organisatie bereid is en voldoende openstaat om de diepere waarden die in de organisatie of persoon zelf leven te willen en kunnen laten zien. Of is er sprake van het vertonen van gewenst gedrag in aanwezigheid van de accountant? Hoe herken je gewenst gedrag?

4) Wat vindt u van de beschreven praktijkuitwerkingen? Heeft u concrete voorbeelden van andere praktijkuitwerkingen?

Wij zijn met u van mening dat praktijkuitwerkingen de theorie kunnen verduidelijken. Echter bij geschreven voorbeelden bestaat geen mogelijkheid om door middel van verdiepende vragen context aan te brengen, waardoor mogelijk andere afwegingen gemaakt moeten worden.

Bijvoorbeeld het praktijkvoorbeeld in paragraaf 4.2. In dit voorbeeld is een beschrijving opgenomen van een organisatie die weinig aandacht heeft voor het welzijn van medewerkers. Het behalen van resultaten wordt als een doel op zich beschouwd. In het voorbeeld wordt door de accountant een verhoogd risico onderkend dat medewerkers de spelregels van de organisatie overtreden om aan de verwachtingen van het management te voldoen.

De conclusie is in dit geval snel getrokken, maar de diepere vraag die ook gesteld moet worden is of de medewerkers van de organisatie *last* hebben dat de organisatie geen aandacht geeft aan het welzijn van de medewerkers. Of hebben medewerkers in de organisatie bewust gekozen voor deze organisatie. Andersom kan ook het geval zijn dat er wel aandacht wordt besteed aan de medewerkers, maar medewerkers dit niet als genoeg ervaren. Door deze verdiepende vragen in het voorbeeld te betrekken wordt een breder kader geschetst waarbinnen afwegingen gemaakt moeten worden.

5) Wat vindt u van de beschreven impact op de risico analyse en controle aanpak en de bijbehorende praktijkvoorbeelden? Heeft u hier ervaring mee en heeft u aanvullende suggesties?

De concept praktijkhandreiking gaat eenzijdig in op situaties waarbij tekortkomingen in soft controls leiden tot een verhoogd (of minder sterk verlaagd) inherent risico en/of interne beheersingsrisico. Hiermee wordt de indruk gewekt dat in de controle geen plaats is voor het steunen op toereikende soft controls. Wij realiseren ons dat de subjectiviteit van soft controls het moeilijk maakt om deze te wege. Echter wij zijn van mening dat sterke soft controls wel degelijk tekortkomingen in hard controls kunnen compenseren. Het is naar onze mening goed denkbaar dat een positieve weging van de soft controls, verlaging van bijvoorbeeld het risico op 'management override' bewerkstelligt. In de handreiking wordt deze richting gemist. Met name voor de controle bij MKB organisaties, waar de mogelijkheden voor interne beheersingsmaatregelen beperkter zijn, bestaat behoefte om een bredere discussie over de impact van soft controls op de risico analyse en controle aanpak te voeren.

6) *Heeft u dit onderwerp wel eens met uw (controle) client of met andere belanghebbenden besproken? Heeft u hierover gerapporteerd? Zo ja kun u beschrijven hoe uw rapportage eruit zag en waarover u heeft gerapporteerd?*

Soft controls, de cultuur en gedrag binnen organisaties vormen een vast onderdeel van onze gesprekken die wij voeren met het management en medewerkers. In onze controle-aanpak maken wij gebruik van het COSO model om de beheersingscomponenten te concretiseren. Voor de inschatting van de interne beheersingsomgeving nemen we de in de handreiking genoemde elementen mee en bevragen wij organisaties naar de strategische koers en kernwaarden, beoordelen wij notulen van toezichthouders en auditcommissies, vragen wij externe kwaliteitsrapportages op, nemen wij waar in gesprekken bij het koffie apparaat bij de klant, doen desk research, beoordelen wij klachtenregistraties van klanten, vragen wij uitkomsten van medewerker tevredenheidsonderzoeken op, beoordelen wij intern opgestelde risico- analyses, etc. De aard, omvang en diepgang van de werkzaamheden variëren per klant. Wij zien een duidelijk onderscheid tussen grotere organisatie en MKB instellingen met een dga structuur. Deze laatste kenmerken zich door minder geformaliseerde beleidsregels, procedures en hierdoor een minder geëxpliciteerde visie en kernwaarden dan bij grotere organisaties. Het zou goed zijn als de handreiking kan ingaan op de specifieke casuïstiek van MKB organisaties. De rapportage aan MKB ondernemingen over soft controls beperkt zich veelal tot een agenda en bespreking, gevolgd door een accountantsverslag. De rapportage bij grotere en not-for-profit organisaties is uitgebreider.

7) *Is de handreiking toepasbaar in de praktijk? Kunt u uw antwoord motiveren?*

Wij verwijzen voor dit antwoord naar onze reactie op de voorgaande vragen en specifiek naar onze opmerkingen in relatie tot MKB organisaties.

Soft controls nemen een onmiskenbare plaats in bij ondernemingen. Wij zijn van mening dat het een goede ontwikkeling is om controls, zoals oogtoezicht, tone at the top en afgesproken gedragscodes, mee te wegen in de risicoanalyse en controleaanpak. Tegelijkertijd vragen wij ons af of de handreiking voldoende handvatten geeft voor de complexiteit van een cultuur en soft controls. Een cultuur en soft controls kunnen verschillende uitwerkingen hebben op personen en moeten dus altijd situationeel beschouwd worden. Daarnaast zijn zij onderhevig aan verandering en kunnen binnen een organisatie subculturen bestaan.

8) *Wat vindt u van de bijlagen? Zijn deze toepasbaar?*

De bijlagen geven een verduidelijking aan de praktijkhandreiking. De praktijkhandreiking beoogt handvatten te geven bij het verkrijgen van inzicht in soft controls als onderdeel van de interne beheersingsomgeving van organisaties. In dat kader vinden wij het verstandig om te benadrukken dat er geen sprake is van een werkprogramma waarvan de accountant dient te beargumenteren waarom werkzaamheden wel of niet zijn uitgevoerd.

9) *Heeft u behoefte aan een training op dit onderwerp? Zo ja zou u de trainingsbehoefte nader kunnen specificeren?*

Wij zijn van mening dat een onderwerp als cultuur en soft controls niet zonder goede training geïmplementeerd kan worden. De trainingsbehoefte ligt vooral bij kennis over het onderwerp, toepassing van de technieken om de impact van soft controls in kaart te brengen en de uitwerking hiervan op het audit risk model. Hierbij is specifieke aandacht nodig voor het beoordelen van de situationele context van een soft control, de uitwerking van een soft control kan afhankelijk van de situatie en personen verschillen. De accountant dient hier oog voor te hebben.