



NBA
Het Bestuur
Postbus 7984
1008 AD Amsterdam
Per email: consultaties@nba.nl

Utrecht, 23 september 2021

Betreft: Reactie op consultatie Soft Controls

Geacht bestuur,

In aansluiting op de uitnodiging in het consultatie document d.d. 16 juli 2021 hebben wij de NBA-Handreiking 'Het verkrijgen van inzicht in soft controls in het kader van de jaarrekeningcontrole' bestudeerd.

Het consultatiedocument begint met de stelling dat soft controls een relatief nieuw onderwerp is. De vraag is of dat juist is. Soft controls zijn er altijd geweest en hebben (vrijwel) zeker invloed gehad op de wijze waarop een accountant zijn controlewerkzaamheden inrichtte. In de dossiers is daarvan echter veelal niet veel van terug te vinden. Voor de accountant (b)lijkt het lastig te zijn om soft controls expliciet te maken. Het is moeilijk om de plaats, de inhoud en het effect van de soft controls op het controleplan en de controlewerkzaamheden goed te beschrijven. Bovendien leeft sterk het idee dat het zichtbaar gebruiken van soft controls in de audit, tot discussie met AFM-toetsers zou (kunnen) leiden.

Om deze problematiek weg te nemen en soft controls een duidelijke plaats te geven in de accountantscontrole is het belangrijk dat deze praktijkhandreiking nu beschikbaar komt. Wij juichen dit initiatief dan ook van harte toe.

Graag lichten we enkele hoofdzaken van onze reactie hieronder toe.

1. Doel, inhoud en definitie van soft controls

Naar onze mening is binnen iedere organisatie sprake van een cultuur. De Commissie toekomst accountancysector heeft in haar rapport ook aan het begrip cultuur aandacht geven. Zij haalde daarbij onder meer de definitie van Schein aan. Hij omschreef cultuur in 1990 als (a) een patroon van basiswaarden, (b) uitgevonden, ontdekt of ontwikkeld door een bepaalde groep, (c) terwijl deze leerde omgaan met de problemen van externe aanpassing en interne integratie, (d) dit patroon werkte goed genoeg om als geldig te worden beschouwd, (e) daarom wordt dit aan nieuwe leden van de groep geleerd als (f) de correcte manier van waarnemen, denken en voelen in relatie tot die problemen.

Binnen deze cultuur richt de leiding haar organisatie en processen in om de doelstellingen van de organisatie te realiseren. Dat doet de leiding onder meer door, (bij voorkeur in evenwichtige samenhang), gebruik te maken van hard en soft controls. Soft controls zijn dus instrumenten van de leiding om invulling te geven aan de behoefte om de processen te beheersen en daarmee de doelstellingen te realiseren.

In de praktijkhandreiking is een definitie opgenomen van soft controls. Deze worden omschreven als "De niet-tastbare gedragsbeïnvloedende factoren waar de accountant bij het verwerven van inzicht in de interne beheersingsomgeving aandacht aan besteedt."

Dit is een merkwaardige invulling. Dit zou betekenen dat soft controls alleen soft controls zijn als de accountant er aandacht aan besteedt. Dit sluit niet aan op de aard en inhoud van soft controls.

Ons voorstel voor een definitie is:

"Soft controls zijn de niet-tastbare gedragsbeïnvloedende factoren in een organisatie die mede van belang zijn voor het realiseren van de doelen van de organisatie en de eisen en verwachtingen van belanghebbenden."

2. Impact van soft controls op de audit

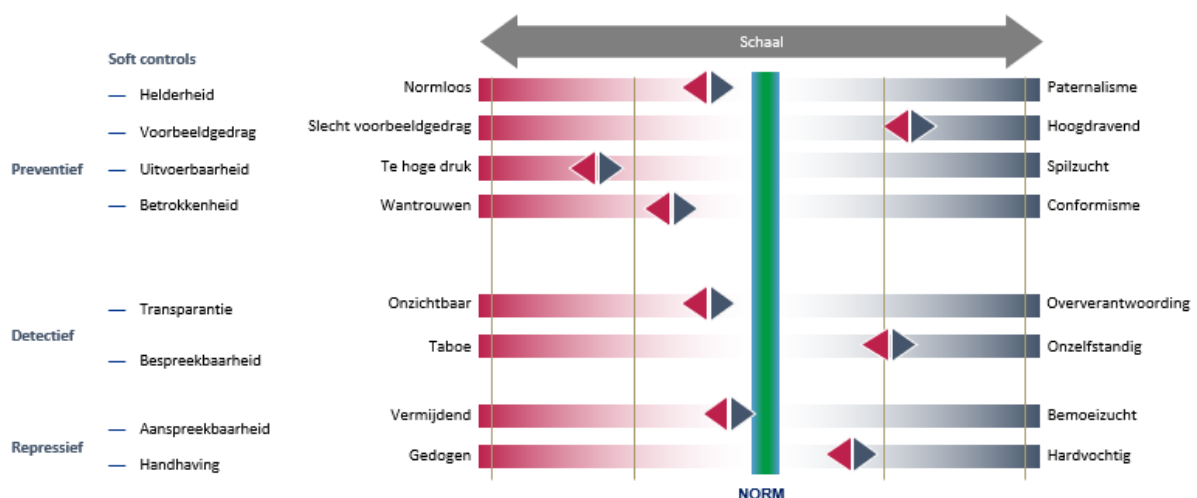
Om de impact van soft controls op de audit te kunnen beschrijven, is het nodig om vast te stellen welke plaats c.q. functie soft controls hebben in de interne beheersing van een organisatie.

De leiding van een organisatie is er op gericht om de doelstellingen te realiseren binnen de cultuur van de organisatie. De cultuur is overal in de organisatie terug te vinden. Cultuur is van de organisatie als geheel. Soms is het mogelijk dat zich subculturen binnen bepaalde onderdelen van de organisatie vormen. Bijvoorbeeld vestigingen van dezelfde (grote) organisatie kunnen een eigen (sub)cultuur hebben. Deze moet echter wel aansluiting hebben met de cultuur van de organisatie als geheel. De leiding bewaakt dit. Binnen de cultuur geeft de leiding ook vorm aan soft controls. Dit is dus op entity level niveau. Vooral in het MKB wordt veel gebruik gemaakt van soft controls.

Om de doelen te bereiken richt de leiding de interne beheersing binnen de organisatie, verankerd in processen, in. Daarbij maakt zij gebruik van hard controls, maar ook van de soft controls die binnen de hele organisatie werkzaam zijn. Ook kan zij soft controls op procesniveau inzetten.

Het moge duidelijk zijn dat er sprake is van krachtiger c.q. effectievere interne beheersing naar mate de samenhang van goed ingerichte hard en soft controls het sterker cq beter is.

Bij het kiezen en inrichten van de soft controls waarvan de leiding gebruik wil maken zoekt zij enerzijds het optimum tussen te veel en te weinig (zie schema, ontleend aan presentatie van de heer Erik van Bekkum, SRA-cursus 30/11/2016). Anderzijds is ook de samenhang van de ingezette soft controls zelf van belang. Het gaat dus om verticale en horizontale samenhang.



Naar onze mening is het nodig om in de praktijkhandreiking nadrukkelijk duidelijk te maken dat

- de doelstellingen van de organisatie het uitgangspunt zijn voor het inrichten van de interne beheersing,
- dit plaats vindt binnen de kaders van de cultuur van de organisatie,
- soft controls zowel op entity level niveau als op proces niveau worden ingezet,
- binnen de processen de samenhang met hard controls van groot belang is voor de effectiviteit,
- het gaat om het zoeken van het optimum door een goede verticale en horizontale samenhang tussen de ingezette soft controls.

3. Effect op het controleplan in de controlewerkzaamheden

In paragraaf 1.2 wordt gesteld dat "...het verkrijgen van inzicht in soft controls (kan) leiden tot identificatie van denkbare tekortkomingen ('red flags')....".

Dat is vanzelfsprekend juist, maar soft controls kunnen de interne beheersing van processen juist ook versterken. Zeker wanneer een procedure formeel niet helemaal "afdoende" is opgezet, kunnen de juiste sterke soft controls ertoe bijdragen dat de processen toch goed functioneren. Dit komt ook naar voren in paragraaf 5.2 ("Er hoeft niet alleen sprake te zijn van een verhoging van het interne beheersingsrisico bij gesignaleerde tekortkomingen, maar er kan mogelijk ook sprake zijn van een verlaging van dat risico bij sterke soft controls."). Hiermee wordt echter verder niets meer mee gedaan. De nadruk ligt sterk op de negatieve conclusies. (zie bijlage 1)

Naar onze mening verdient de mogelijk krachtige werking van soft control meer aandacht en nadruk. Dit sluit ook aan op de inhoud van de vernieuwde NV COS 315, waarin schaalbaarheid en proportionaliteit een plaats hebben gekregen. Het gaat er niet alleen om dat de accountant vaststelt of er sprake is van risico's, maar ook of een krachtige cultuur en soft controls bijdragen aan goed functionerende processen. Voor het uitvoeren van accountantscontrole in het MKB is dit van groot belang.

In 5.2 staat vervolgens terecht: "Om vervolgens op soft controls te kunnen 'steunen' zal de effectieve werking van deze maatregelen zichtbaar door de accountant moeten worden vastgesteld" Dit verdient bijzondere aandacht.

Hierbij verdienen een aantal aspecten een verdere uitwerking (guidance), zoals,

- Welke eisen worden er gesteld aan de vastlegging van soft controls en het gebruik ervan?,
- Op welke wijze kunnen soft controls invloed hebben op het controleplan en de uit te voeren controlewerkzaamheden?
en
- Op welke wijze kan worden bereikt dat accountants dat zij (ook) sterke soft controls durven gebruiken?

De durf om soft controls (expliciet) te gebruiken in de audit verdient meer ondersteuning.

Bij de afweging is het volgens de standaarden essentieel dat 'het grootste deel van de controle-informatie op basis waarvan de accountant tot conclusies komt en zijn oordeel vormt, eerder overtuigend is dan dat het sluitend bewijsmateriaal verschaft.' (NV COS 200.17 A45) Deze visie is te veel naar de achtergrond gedrongen. De aandacht is sterk uitgegaan naar de juiste uitvoering van harde controlemaatregelen en daarmee komen te liggen op een 'AFM-proof dossier'.

4. Aanpak/werkwijze

In bijlage 1 wordt een voorbeeld van een werkwijze gegeven. In paragraaf 4 worden vervolgens 2 praktijkvoorbeelden uitgewerkt. In aansluiting op de hierboven ingebrachte punten komen wij tot een aanpassing van de voorbeeld werkwijze.

Deze is dan als volgt:

- Entity level niveau
 1. Inzicht in de doelstellingen, beleid en strategie van de organisatie.
 2. Inzicht in de kenmerken van de organisatie (typologie, structuur, gedragscode, etc.)
 3. Inventarisatie van de verwachte kenmerken van de cultuur (en eventuele subculturen).
 4. Verwachte kenmerken van de cultuur en de soft controls
 5. Inzicht in de feitelijke kenmerken van de cultuur en soft controls
 6. Analyse/evaluatie van de verschillen
- Proces niveau
 7. Inventarisatie van relevante processen (in het kader van de audit)
 8. Beoordeling van effectiviteit van feitelijke cultuurkenmerken en soft controls
 9. Beoordeling van soft controls in samenhang met de hard controls in de processen
 10. Inventarisatie risico's /red flags, maar ook krachtige kenmerken
 11. Invloed op controleplan en controlewerkzaamheden bepalen
 12. Rapportage en bespreking van bevindingen

5. Doelgroep

De praktijkhandreiking is gericht op accountants die een controleopdracht uitvoeren. Terecht wordt in paragraaf 1.4 aangegeven dat het onderwerp soft controls ook voor accountants die een andere opdracht dan een controleopdracht uitvoeren relevant kan zijn. Het verdient dan ook aanbeveling om ook bij deze werkzaamheden van de accountant door middel van een praktijkhandreiking ondersteuning bij hun werkzaamheden te bieden.

6. Tekst

Met betrekking tot de tekst van de praktijkhandreiking hebben wij enkele opmerkingen en vragen. Deze zijn:

- 1.2: "...leiden tot identificatie van denkbare tekortkomingen (red flags).....
Of juist sterke punten!
- 1.3: "De handreiking is geen handreiking waarmee soft controls systematisch kunnen worden onderzocht....." De handreiking is een leidraad op basis waarvan de (effectiviteit van) soft controls kunnen worden geevalueerd."
Is dit niet in tegenspraak met elkaar?
- 2.1: "De organisatiecultuur komt tot uiting in waarden en gedragsnormen en zet aan tot bepaald gedrag en heeft daarmee invloed op de soft controls."
Dit is juist, maar de leiding kan dit ook sturend gebruiken en daarmee de kwaliteit van de uitvoering van de processen in samenhang met de hard controls verhogen. Er is sprake van een iteratief proces.
- 4.2: "Hoe sterker de soft controls aansluiten bij de gewenste cultuur, hoe krachtiger de werking ervan."
Ook hierbij is sprake van een iteratief proces: cultuur en de inzet van soft controls beïnvloeden elkaar.

Maar bovenal komt hier een nieuw element in beeld, namelijk dat je een cultuur kunt wensen en dat die dus niet alleen afhankelijk is van wat uit een model van bijv. Quinn blijkt. Dat betekent dat de accountant ook inzicht moet hebben in wat de directie eigenlijk wil bereiken en waarom en dan vaststellen in welke mate dat is gelukt.

- 4.3: Hierin komen vragen aan de orde die vragen naar het gewenste gedrag met het oog op het opstellen van de jaarrekening. De vraag is of dit zo kan worden benaderd. Het opstellen van de jaarrekening is een specifiek proces, maar de andere processen zijn zeker zo belangrijk.
- 5.2: "Overigens kunnen culturele aspecten van organisaties, bedrijfstakken, branches, etc. ook impact hebben op het inherente risico. Zo is cultuur vaak sector gebonden en verschillen de soft controls van bijvoorbeeld bouwbedrijven, met die van onderwijsorganisaties, 'startups' of bedrijven die in een streng gereguleerde omgeving opereren." Ligt dit niet juist omgekeerd? Er is een organisatie met eigen inherente risico's en binnen deze organisatie vormt zich een cultuur, die aansluit op de inherente risico's?
- Bijlage 2, par.3: "Soft controls beïnvloeden gedragspatronen tussen mensen" Dit lijkt in basis onjuist. Zie de voorgestelde definitie Zijn soft controls niet juist primair instrumenten waarmee de directie/leiding de kenmerken van de cultuur kan gebruiken om de doelstellingen van de organisatie te realiseren?
- Bijlage 4: Hier wordt erop gewezen dat helderheid 2 uitersten kent. Dat geldt voor alle 8 aspecten van het integriteitsklimaat van Kaptein (zie schema op blz. 2). Het gaat erom dat de juiste balans wordt gevonden.
- Bijlage 4 behandelt red flags per soft control. Op zich zijn de verschillende toelichtingen juist. Echter de invloed op het controleplan ontbreekt daarbij nog. Bovendien is de tegenhanger green flags. Dat betekent dat er sprake zou moeten kunnen zijn van een positieve invloed op het controleplan

Consultatievragen

1. Omschrijving soft controls
Zie onze toelichting onder punt 1.
2. Gebruikte modellen
Geen bezwaren tegen de voorgestelde modellen, integendeel. Maar er zijn wel aanvullingen nodig:
 - o E.H. Schein, 'Organizational culture', American Psychologist, afl. 45(2), p. 109-119.
 - o Ouchi, W. G. (1979). A Conceptual Framework for the design of organizational control mechanisms. Management Science, 833-848.
 - o Merchant, K. & Stede, van der, W. (2007). Management Control Systems, Performance Measurement, Evaluation And Incentives. Pearson Education Limited, 2nd Revised edition, 2007.
 - o Simons, R. (1995). Control in an age of empowerment. Harvard Business Review, 73(2), 80-88 met een latere uitbreiding met Internal controls.
 - o Hofstede
 - o Martin, R.D. (2007). Through the Ethics Looking Glass: Another View of the World of Auditors and Ethics. Journal of Business Ethics, 70, 5-14. (Ethische infrastructuur)

3. Beschreven technieken

Geen bezwaren tegen de voorgestelde modellen, integendeel. Maar er zijn wel aanvullingen nodig:

- Permanente waarneming/observatie tijdens de uitvoering van de audit
- Oorzakenanalyse

4. Praktijkuitwerkingen

Voor een beoordeling van de praktijkuitwerkingen verwijzen wij naar de voorgaande inhoud van deze reactie:

- Punt 4 (Aanpak/werkwijze) van deze reactie: Er zijn meer stappen nodig om tot een goede inventarisatie en analyse te komen.
- Punt 2 (Impact van soft controls op de audit) van deze reactie: Er wordt slechts ingegaan op de red flags maar niet op de green flags,
- De invloed op het controleplan blijft onbesproken.
- Er wordt een aantal keren verwezen naar de activiteiten in het kader van het opstellen van de jaarrekening. Dat is naar onze mening onjuist. Dat is slechts een van de processen die in een organisatie plaats vinden. Ook (vrijwel) alle andere processen zijn van belang.

5. Impact op de risicoanalyse en controleaanpak

Wij zijn van mening dat de risicoanalyse niet alleen gericht zou moeten zijn op de red flags, maar ook op de green flags. Beide kunnen invloed hebben op het controleplan. Het is van belang om in deze praktijkhandreiking ook bij dit onderwerp guidance te geven. Dit past ook in het kader van schaalbaarheid en proportionaliteit zoals dat in de nieuwe NV COS 315 is opgenomen.

Tot dusverre leert de ervaring dat de durf om soft controls expliciet te gebruiken in de audit ontbreekt. Het wordt als lastig ervaren om de soft controls te inventariseren, opzet, bestaan en werking te controleren en de bevindingen en conclusies daarover te verwoorden.

In de audit ligt de nadruk op een 'AFM-proof dossier', waarin de hard controls aandacht krijgen. Naar onze mening verliest de audit, alsmede het gesprek daarover met de leiding en toezichthouders, daardoor aan kracht en inhoud.

6. Bespreking van soft controls

Soft controls zijn zeker besproken, maar niet expliciet vastgelegd in een rapportage.

7. Bijlagen

De inhoud van deze reactie heeft ook invloed op opzet en inhoud van de bijlagen. Derhalve verwijzen wij u hiervoor naar de voorgaande opmerkingen.

8. Behoeftte aan training

Er is zeker behoefte aan training. Dit betreft onder meer:

- Toepassen van de werkwijze, modellen en technieken,
- Vastleggen van de bevindingen,
- Trekken van conclusies uit de bevindingen,
- Vaststellen van de gevolgen voor controleplan en controlewerkzaamheden en
- Bespreken en rapporteren.



Tot slot

Met deze NBA-handreiking krijgt een belangrijk onderwerp de aandacht die het verdient. In samenhang met de nieuwe NV COS 315 kan dit een aanzet zijn tot een inhoudelijke verbetering van de kwaliteit van de accountantscontrole en het gesprek daarover met de leiding en de toezichthouders van een organisatie.

Om dit doel te bereiken is deze handreiking van belang maar ook opleiding en de beschikbaarheid van concepten, modellen en technieken en vooral de durf van de accountant om soft controls in de praktijk de plaats te geven die het toekomt.

Hoogachtend,

P.C.J. Dinkgreve RA
SRA Commissie Vaktechniek