

Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants
Antonio Vivaldistraat 2-8
1083 HP AMSTERDAM

Per e-mail: consultatie-wet-en-regelgeving@nba.nl

Rotterdam, 24 september 2021

Kenmerk: brNBA3810N210924FvH/MJ

Reactie op consultatiedocument 'NBA-handreiking *Het verkrijgen van inzicht in soft controls in het kader van de jaarrekeningcontrole*'

Geachte heer/mevrouw,

Ernst & Young Accountants LLP heeft kennis genomen van het consultatiedocument 'NBA-handreiking Het verkrijgen van inzicht in soft controls in het kader van de jaarrekeningcontrole'. Graag maken wij gebruik van de gelegenheid hierop te reageren.

Allereerst willen wij onze waardering uitspreken voor het feit dat de NBA dit onderwerp heeft opgepakt en hiervoor nu een handreiking ter consultatie aanbiedt. Wij onderkennen het belang van cultuur en gedrag als een belangrijk element van interne beheersing en daarmee van belang voor de controlewerkzaamheden van een accountant.

Terecht wordt in de handreiking een link gelegd met Standaard 315 waarin onder meer staat 'De accountant dient inzicht te verwerven in de interne beheersingsomgeving. Als onderdeel van het verwerven van inzicht in de interne beheersingsomgeving dient de accountant te evalueren of:

- ▶ het management, onder het toezicht van de met governance belaste personen, een cultuur van eerlijkheid en ethisch gedrag heeft gecreëerd en in stand houdt; en
- ▶ de sterke punten in de elementen van de interne beheersingsomgeving samen een geschikte basis vormen voor de andere componenten van de interne beheersing, en of deze andere componenten niet door tekortkomingen in de interne beheersingsomgeving worden aangetast.'

De accountant kan voor het voldoen aan deze verplichting uit de standaard gebruikmaken van de aanwijzingen in de concept handreiking. Echter, gezien de fase van ontwikkeling waarin definities en methoden van soft controls zich bevinden (en met name de doorvertaling daarvan in een controle), zijn wij van mening dat een handreiking nog een stap te ver is. Wij adviseren om eerst voor een andere uiting te kiezen, bijvoorbeeld een white paper.

Een NBA-handreiking is immers bedoeld om accountants nadere aanwijzingen te geven bij de uitoefening van een specifiek onderdeel van het accountantsberoep. Van accountants wordt verwacht dat zij kennis nemen van deze aanwijzingen en deze overwegen voor zover relevant voor de opdracht. Een accountant die deze aanwijzingen niet toepast, moet erop voorbereid zijn om uit te leggen hoe niettemin is voldaan aan de verplichtingen, basisprincipes en essentiële werkzaamheden uit wet- en regelgeving, die nader zijn behandeld in de aanwijzingen.

Standaard 315 vraagt onder meer van de accountant, voor zover relevant voor het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang en als onderdeel van het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving, met inbegrip van haar interne beheersing 'te evalueren of het management, onder het toezicht van de met governance belaste personen, een cultuur van eerlijkheid en ethisch gedrag heeft gecreëerd en in stand houdt'. De huidige handreiking lijkt op onderdelen (aanzienlijk) verder te gaan dan deze vereisten, zeker voor kleinere ondernemingen. Accountants kunnen op ook andere wijzen aan deze verplichting voldoen. In de A paragrafen van Standaard 315 (heel specifiek A77 en A78) wordt verdere invulling gegeven aan de vereisten van de Standaard. Hetgeen in deze paragrafen wordt beschreven, ligt naar onze beoordeling op een meer abstract niveau dan de uitwerking in de handreiking. Wij adviseren de handreiking op dit punt te heroverwegen en aansluiting te zoeken bij de genoemde paragrafen in Standaard 315. Overigens achten wij het van belang de voorgestelde uitwerking te evalueren en aan te laten sluiten op de revised Standaard 315.

Wij zullen hierna specifiek ingaan op de door u gestelde consultatievragen.

Consultatievragen

1. *Is de gebruikte omschrijving van soft controls voldoende duidelijk? Zo niet, dan graag aangeven welke omschrijving dan wel duidelijk is.*

In de (wetenschappelijke) literatuur wordt een groot aantal omschrijvingen gehanteerd van het begrip 'soft controls', meestal afhankelijk van de achtergrond van de auteurs of het doel waarvoor de 'soft controls' worden gebruikt. Dit verschil in omschrijving wordt door de NBA ook onderkend. Wij stellen wel de vraag waarom voor deze omschrijving is gekozen en welke afweging daarbij gemaakt is (danwel welke alternatieven overwogen zijn). Daarnaast zouden wij in de definitie geen link leggen naar de accountant. Soft controls zijn geen soft controls omdat de accountant daar aandacht aan besteedt; soft controls zouden in deze definitie niet-tastbare gedrag beïnvloedende factoren zijn die onderdeel uitmaken van de interne beheersing van een onderneming gerelateerd aan de omschrijving in Standaard 315.12.

In de handreiking wordt terecht een directe link gelegd met Standaard 315. Daar staat dat de accountant dient te evalueren of het management 'een cultuur van eerlijkheid en ethisch gedrag heeft gecreëerd en in stand houdt'. Wij stellen voor in de handreiking de definitie en verdere uitwerking daaraan te koppelen. Dit is overigens geen op zichzelf staande verplichting, maar maakt onderdeel uit van de risico analyse fase en het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving.

Algemeen lijken in de handreiking de begrippen 'cultuur', 'gedrag' en 'soft controls' door elkaar te lopen. Het verdient aanbeveling het onderlinge verband helder te duiden.

2. *Wat vindt u van de gebruikte modellen voor cultuur en soft controls? Heeft u bezwaren tegen de gebruikte modellen? Zo ja, kunt u aangeven wat deze bezwaren zijn?*

Op zich hebben wij geen bezwaren tegen de gebruikte modellen. Wel willen wij benadrukken dat er op deze onderwerpen zeer veel verschillende modellen bestaan, waarvan de meeste modellen aan relevantie afnemen als zij in een verkeerde context worden gehanteerd. Mogelijk worden dan zelfs verkeerde conclusies getrokken op basis van op zich zelf goede modellen.

Onder 2.2. wordt het Model van Kaptein kort beschreven. Dit is (zoals aangegeven) een van de mogelijke modellen, maar er zijn allerlei varianten en alternatieven mogelijk. Wij zouden hier graag zien dat in de handreiking meer het concept van cultuur, gedrag en soft controls wordt uitgewerkt in plaats van één model dat hier als een soort van norm wordt neergelegd.

3. *Wat vindt u van de beschreven technieken? Heeft u bezwaren tegen de gebruikte technieken? Zo ja, kun aangeven wat deze bezwaren zijn?*

Wij herkennen de beschreven technieken en hebben op zichzelf daar geen bezwaren tegen.

Wel zouden wij graag zien dat de NBA in haar handreiking ook de (inherente) beperkingen noemt die samenhangen met deze technieken, mede in relatie tot soft controls. Graag zouden wij zien dat de NBA ingaat op de validiteit, de betrouwbaarheid, bruikbaarheid en mate van nauwkeurigheid van de genoemde technieken. Uiteindelijk willen we met de genoemde technieken controle informatie verkrijgen. De mate van zekerheid die verkregen kan worden, hangt samen met de hiervoor genoemde aspecten.

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

De beschreven praktijkuitwerkingen zijn herkenbaar. Echter, het zou voor accountants behulpzaam zijn om ook uit te werken hoe een accountant met behulp van de genoemde modellen en technieken tot een adequate documentatie van deze waarnemingen komt (in relatie tot de vereisten van Standaard 315). De genoemde voorbeelden zullen in de praktijk breed worden herkend, maar daarvoor lijken de genoemde modellen en technieken niet nodig. In bijlage 1 wordt vrij gedetailleerd uitgewerkt welke werkzaamheden

een accountant zou kunnen uitvoeren met betrekking tot soft controls. Voor de beschreven praktijkuitwerkingen lijken al deze werkzaamheden niet direct noodzakelijk om uit te voeren. Wel is het nuttig dat deze handreikingen voorbeelden aanreikt voor de accountant van risico's, red flags en te stellen vragen.

5. Wat vindt u van de beschreven impact op de risicoanalyse en controleaanpak en de bijbehorende praktijkvoorbeelden? Heeft u hier ervaring mee en heeft u aanvullende suggesties?

Wij herkennen ons in de lijn die wordt beschreven qua impact op de risico analyse. Op onderdelen achten wij dat de formulering en overwegingen wel nauwkeuriger kunnen en heroverweging behoeven. Het gaat hier om gekozen bewoordingen als het 'steunen' op soft controls en 'er kan een wisselwerking zijn tussen het inherente risico en het interne beheersingsrisico.' De invloed van cultuur en gedrag op inherente risico's blijkt niet direct uit de context of gegeven voorbeelden. Hier lijkt de handreiking verder te gaan dan de vereisten uit Standaard 315.

6. Heeft u dit onderwerp wel eens met uw (controle)cliënt of met andere belanghebbenden besproken? Heeft u hierover gerapporteerd? Zo ja, kunt u aangeven hoe uw rapportage eruit zag en waarover u heeft gerapporteerd?

Kennisnemen van de interne beheersing, inclusief de cultuur en de vereisten uit Standaard 315 zijn standaard onderdeel van onze controlemethodologie. Indien een accountant hiervoor aanleiding heeft, wordt hierover gerapporteerd. Over het algemeen is deze rapportage via een managementletter of accountantsverslag, die altijd met bestuur en toezicht houdende organen worden besproken.

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

Zoals eerder aangegeven maken de vereisten van Standaard 315 onderdeel uit van onze controlemethodologie. Wij onderschrijven ook volledig het belang van dit onderwerp en de relevantie voor de controle.

De beschreven werkzaamheden zijn toepasbaar en worden deels ook toegepast. Voor de beantwoording van deze vraag is het van belang de overige opmerkingen in deze reactie mee te nemen.

We vragen ons wel af of de mate van detail en de omvang van de werkzaamheden zoals opgenomen bijlage 1 haar doel niet voorbij schiet.

Overigens zou het nuttig zijn om een uitwerking toe te voegen van waar in de verschillende fases van de controle soft controls relevant zijn en waaruit deze relevantie of toegevoegde waarde bestaat.

8. Wat vindt u van de bijlagen? Zijn deze behulpzaam?

Bijlagen 2 tot en met 4 zijn behulpzaam als achtergrond informatie en bieden voor accountants handvatten voor de uitvoering van hun werkzaamheden.

Zoals aangegeven, vragen we ons wel af of de mate van detail en de omvang van de werkzaamheden zoals opgenomen bijlage 1 haar doel niet voorbij schiet. Het overzicht geeft de indruk van hoe een onderzoek naar soft control gebruikt kan worden om te voldoen aan Standaard 315 en niet andersom. Wij zijn van mening dat de uitwerking vanuit Standaard 315 zou moeten plaatsvinden.

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

Wij denken dat daar zeker behoefte aan is, mede gezien het belang van het onderwerp. Daarbij is het van belang dat er een breed gedragen visie op dit onderwerp (cultuur, gedrag en hetgeen cultuur en gedrag en gedrag beïnvloedt) wordt ontwikkeld.

Hoogachtend,
Ernst & Young Accountants LLP

w.g. mr. drs. F.H.E. van Hoek RA

w.g. prof. dr. P.W.A. Eimers RA