

Betreft: Consultatie HR Soft Controls

Respondent: IIA Nederland

Datum: 15-09-2021 (e-mail)

E-mail bij consultatie reactie:

Beste opstellers,

IIA Nederland (IIA) dankt u voor de mogelijkheid te reageren op de consultatie van de Handreiking 'soft controls in de jaarrekeningcontrole'.

Het IIA onderschrijft het nut er van, zowel voor de kwaliteit van de controle als voor de toegevoegde waarde die kan worden geboden aan de controleklant, en vinden het een goed initiatief dat de NBA een Handreiking op dit onderwerp uitbrengt.

Wij hopen met onze opmerkingen een constructieve bijdrage te leveren aan deze Handreiking.

Onze reactie vind u in de bijlage, zoals gevraagd ook als Word-document.

Tot een nadere toelichting zijn wij graag bereid.

Met vriendelijke groet,

Peter Hartog

IIA Nederland, Directeur (a.i.) / Manager Vaktechniek

NBA

Opstellers Handreiking 'soft controls'

Via consultatie-wet-en-regelgeving@nba.nl

15 september 2021

Betreft: Consultatie Handreiking

'Het verkrijgen van inzicht in soft controls in het kader van de jaarrekeningcontrole'

Beste opstellers,

IIA Nederland (IIA) dankt u voor de mogelijkheid te reageren op de consultatie van de Handreiking 'soft controls'. Het IIA onderschrijft het nut er van, zowel voor de kwaliteit van de controle als voor de toegevoegde waarde die kan worden geboden aan de controleklant, en vinden het een goed initiatief dat de NBA een Handreiking op dit onderwerp uitbrengt.

In onze reactie willen wij graag een aantal algemene opmerkingen plaatsen. Daarna zal antwoord worden gegeven op de gestelde consultatievragen. In de bijlage staat een aantal tekstuele punten.

Algemene opmerkingen

- Beperking van twee modellen
De handreiking beperkt zich nu tot twee modellen. Dit geeft het risico dat die modellen uiteindelijk de leidraad vormen. Het toevoegen van meer modellen zou daarom wenselijk zijn, zodat accountants kunnen putten aan de variëteit die er is en die afstemmen op de aard van de organisatie (qua doelen, type, risico's, ...) en controle.
Daarnaast is de koppeling tussen de twee modellen voor ons niet geheel duidelijk (zie ook de 2^e consultatievraag).
- SC's verkleinen risico, substitueren een HC of zijn complementair aan de HC
In de handreiking wordt nu vooral besproken hoe SC's extra risico's met zich meebrengen. SC's kunnen risico's echter ook mitigeren en dus complementair zijn aan HC's of het gebrek daaraan compenseren. SC's moeten dus in combinatie met HC's worden bekeken, per doel en/of proces. Dit is ons inziens een belangrijke stap omdat daardoor de controle mogelijk ook efficiënter kan. Je loopt anders het risico dat het niet of maar beperkt geadopteerd gaat worden, omdat het toch alleen maar tot extra werk zal leiden.¹

• ¹ Als voorbeeld, stel dat een hard control 60% van het risico op fraude bij een afdeling afdekt. Dan zou een soft control hier een versterkend of verzwakkend effect op kunnen hebben. Werkt de soft control erg effectief dan leidt dit tot een $60\% \cdot 1,2 = 72\%$ afdekking van het risico op fraude. Werkt de soft control niet dan leidt dit tot een $60\% \cdot 0,8 = 48\%$ afdekking van fraude. Bij een sterk werkende SC, moet de accountant over de overige 28% (100% - 72%) zekerheid verkrijgen, terwijl dit bij de niet werkende SC 52% is (100%-48%). De hoeveelheid werkzaamheden is hier dan dus op die manier aan gerelateerd.



- Klein beginnen vanuit bestaande risicoanalyse
We pleiten voor een insteek waarbij de doelen en risico's bij een controle object als uitgangspunt worden genomen. Deze risico's kunnen dan beheerst worden door HC's, SC's of een combinatie van beiden. De insteek is dan dus niet dat een model leidend is, maar de doelen en risico's. Ons inziens leidt dat tot een praktische insteek, die aansluit op wat de accountant al moet doen.
- Ontbreken rol IAF en HR
Het valt ons op dat nergens in de handreiking wordt gesproken over hetgeen de organisatie zelf al doet op dit gebied. In veel organisaties wordt vanuit 2^e-lijnsafdelingen (bijv. HRM, Compliance) en vanuit de Internal Auditfunctie al expliciet naar SC's gekeken. Minimaal zouden wij een afstemming met deze functies verwachten, in de voorbereiding (zoals de keuze van de modellen) en in de verzameling van evidence. Dat komt de efficiency, maar ook de kwaliteit en klantgerichtheid van de controle ons inziens ten goede.
- Zorgvuldige implementatie, gezien tijdsdruk en benodigde kennis
Op de controle staat doorgaans al veel tijdsdruk. De in de handreiking beschreven methode vraagt - indien dit goed uitgevoerd wordt - veel tijd. Dit is ons inziens een belangrijk aandachtspunt in de implementatie van de handreiking. Onderdeel van die implementatie zal ook een opleiding zijn; onze ervaring is dat het onderzoeken van SC's vaak andere kennis, vaardigheden en mindset vraagt. Het belang van zorgvuldige implementatie geldt des te meer omdat het inschatten van risico's t.a.v. cultuur & gedrag lastig is. Ongewenst gedrag begint doorgaans klein, waardoor deze op de korte termijn als laag kunnen worden ingeschat, terwijl ze uiteindelijk wel een groot effect kunnen hebben en dus toch een groot risico vormen.

Consultatievragen

Omdat wij niet werkzaam zijn in de jaarrekening-controle, beperken wij ons tot antwoorden op de vragen over de Handreiking zelf.

1. omschrijving van soft controls	De definitie is beperkt. Het geeft vooral aan dat ze niet tastbaar zijn (maar dat geldt eigenlijk ook voor application controls); ook niet waar deze op gericht zijn. Daarbij is het gek in de definitie van SC's de rol van de accountant op te nemen. Ook is het onderscheid tussen SC's en cultuur niet consistent: soms worden ze naast elkaar geplaatst, soms wordt gezegd: 'cultuur en gedrag = SC's'. Wij achten een goede definitie wel belangrijk, omdat dit de essentie benoemt en een kader geeft. In de literatuur zijn veel definities genoemd. Wij geven er twee in overweging. Overwogen kan worden SC's te definiëren zoals daarvoor al wordt gedaan: de cultuur van de organisatie en het gedrag van bestuurders, management en medewerkers, in hun bijdragen aan het bereiken (of juist niet-bereiken) van de doelen van de organisatie. Een andere definitie zou meer kunnen ingaan op de werking er van, ofwel de wijze van beïnvloeden van gedrag: niet door de formele organisatie, maar door het doelgericht beïnvloeden van gedrag door het overbrengen van waarden en gericht op het zich identificeren met de doelen van de organisatie.²
2. gebruikte modellen voor cultuur en soft controls	De modellen zijn op zichzelf passend; zij worden ook veel gebruikt. We hebben wel een aantal opmerkingen: 1. De modellen worden aan elkaar gekoppeld, terwijl deze koppeling in lang niet alle gevallen zo logisch is (en ook door de auteurs niet zo aangegeven). 2. Door deze koppeling mist ook een andere analyse van het 1^e model, namelijk of de cultuur passend is bij de strategie en aard van de organisatie. 3. De modellen dienen als voorbeeld, maar omdat andere modellen ontbreken vormen deze waarschijnlijk de leidraad. Het zou dus de voorkeur verdienen ook nog andere modellen te beschrijven, liefst met hun voor- en nadelen, zodat accountants gericht een passende keuze in kunnen maken. 4. Opvallend is dat een model voor leiderschapsstijl ontbreekt; dat wordt vaak genoemd als kritieke SC. Een voorbeeld van een te gebruiken model hiervoor is het MCAI, met dezelfde opzet als de OCIA, van Quinn & Cameron.
3. beschreven technieken	De technieken zijn prima, maar wat summier uitgewerkt.

² Eisenhardt (1985): *Recent organizational approaches to control (e.g., Ouchi 1979) suggest two underlying control strategies. On the one hand, control can be accomplished through performance evaluation. Performance evaluation refers to the cybernetic process of monitoring and rewarding performance. This strategy emphasizes the information aspects of control. Namely, to what degree can the various aspects of performance be assessed? Alternatively, control can be achieved by minimizing the divergence of preferences among organizational members. That is, members cooperate in the achievement of organizational goals because the members understand and have internalized these goals. This strategy emphasizes people policies such as selection, training, and socialization.*

Het geel gearceerde deel gaat eigenlijk over soft controls. Dus de juiste selectie aan de voorkant en training en socialisatie (met name d.m.v. cultuur) als medewerkers voor de organisatie werken. Het kernwoord bij deze opvatting is het creëren van congruentie tussen de doelen van de organisatie en de doelen van medewerkers. Dit sluit goed aan bij latere control theorieën, maar ook bij de self-determination theory van Ryan & Deci. Zij geven (even kort door de bocht) aan dat de motivatie van mensen kan voortkomen uit opgelegde doelen (controlled motivation) of uit de eigen motivatie om iets te bereiken (intrinsieke motivatie of extrinsieke motivatie die voortkomt uit identificatie met de organisatie en haar doelen).



4. beschreven praktijkuitwerkingen	De praktijk uitwerkingen gaan er vooral vanuit de SC's extra risico's met zich meebrengen, terwijl ze juist ook de HC's kunnen versterken danwel compenseren.
5. beschreven impact op de risicoanalyse en controleaanpak en de bijbehorende praktijkvoorbeelden	Zie opmerking bij tekst specifieke passages. Laat daarin terugkomen dat SC's ook versterkend kunnen werken op de HC's en dus risico's (op bijvoorbeeld fraude) verkleinen. Je loopt anders het risico dat er niet naar SC's gekeken gaat worden, omdat het alleen maar tot meer werk leidt en niet tot minder.
8. bijlagen	Als achtergrondinformatie prima, maar geeft onvoldoende handvatten om er echt mee aan de slag te gaan in de praktijk (daar is opleiding / training voor nodig).
9. behoefte aan training	Naar onze ervaring is training vereist op dit onderwerp, zowel op de inhoud als op de vaardigheden om deze te onderzoeken (uit te vragen en te observeren) . Overwogen kan worden om de handreiking te bespreken vanuit praktijkcasussen (zodra deze er zijn).

Tot een nadere toelichting zijn wij graag bereid.

Met vriendelijke groet,

drs. Peter Hartog CIA

drs. Linda Bouwknecht-van Schie RA CIA,
drs. mr. Carolien Merkens RA,
drs. Giulio Ockels RO CIA

Manager Vaktechniek

IIA Professional Practicegroep Gedrag & Cultuur

Bijlage: Tekst specifieke opmerkingen

Par.	Tekst	Opmerking
1.1	Inzicht in de cultuur en het gedrag binnen de organisatie en in de governance van een organisatie levert een belangrijke bijdrage aan dit proces.	Op welk proces heeft dit betrekking?
	De huidige maatschappelijke ontwikkelingen anders wordt gekeken naar de hieraan verbonden risico's.	Waar verwijst het woord 'hieraan' naar? Deze zin loopt niet lekker.
1.2	Zo wordt bij het verkrijgen van inzicht in de organisatie van de accountant -als onderdeel van de risico-inschattingswerkzaamheden- verwacht dat de accountant aandacht besteedt aan en een risico-inschatting uitvoert ten aanzien van cultuur en gedrag binnen een organisatie.	... aandacht besteedt aan cultuur en gedrag binnen organisaties en hierop een risico-inschatting uitvoert. De zin loopt nu niet.
1.4	... ook relevant kan zijn voor accountants die een andere opdracht dan een controle-opdracht uitvoeren. Een voorbeeld betreft accountants die een samenstellingsopdracht uitvoeren en die het inzicht in de organisatie willen verbreden, alsmede accountants in business bij het uitvoeren van opdrachten naar de interne beheersing binnen een organisatie.	Is de interne accountant / interne auditor hier bewust weggelaten?
2.1	Het menselijk handelen binnen organisaties wordt - naast andere factoren- beïnvloed door de organisatiecultuur waarbinnen individuele personen met anderen interacties hebben.	Complexe zin. Wellicht iets als: Gedrag van mensen binnen organisaties wordt o.a. beïnvloed door de organisatiecultuur.
2.1	Inzicht verkrijgen in de kenmerken van de cultuur binnen organisaties is daarmee richtinggevend voor de nadere beoordeling van de relevante soft controls.	Het lijkt alsof cultuur hiermee wordt gezien als iets wat geen SC is / niet uit SC's bestaat – zie ook bij consultatievraag 1
2.1	Cultuur is daarmee een ruimer begrip dan soft controls.	Dat is volgens ons niet juist. Daarbij: cultuur beïnvloedt het gedrag van individuen, maar is zelf ook beïnvloedbaar (of vormbaar).
2.1	Bij organisaties geldt dat één cultuurtype dominant is	geldt over het algemeen dat... NB. de vraag is of je hier bij een jaarrekeningcontrole iets aan hebt. Eén dominante cultuur is waarschijnlijk niet werkend voor alle processen en hard controls? Zoals gezegd stelen wij voor de cultuur/SC's specifiekere te bekijken, uitgaande van de doelen/risico's.
2.1	Het is uiteraard ook mogelijk om een ander model of andere cultuurtypering te gebruiken.	Maar dat is niet gedaan, omdat...?



2.1	Bij een eigen model evalueert de accountant welke invloed dit model heeft op de interne beheersingsomgeving.	Dit begrijpen we niet? De accountant evalueert de invloed van het cultuurmodel? Of evalueert hij de wenselijkheid van de gewenste cultuur voor de getrouwheid van de JR en zet hier de werkelijke cultuur tegenover?
3	Het beoordelen van de soft controls binnen een organisatie door een accountant is geen doel op zich, maar is onderdeel van het verkrijgen van inzicht in de interne beheersingsomgeving in de context van de jaarrekeningcontrole.	Volgens mij heeft deze inleidende zin niet zoveel toegevoegde waarde. De vraag is ook of de zin juist is, mn het woordje 'is'.
3	De keuze welke technieken worden ingezet is mede bepalend voor de effectiviteit van de beoordeling.	En efficiency daarvan
3	Daarnaast wordt bij de beoordeling van soft controls gebruik gemaakt van enquêtes, groepsgesprekken en gedragsobservatie bijvoorbeeld door vergaderingen bij te wonen.	Wordt bedoeld: kan gebruik gemaakt worden van ...?
3	Voordat een gerichte enquête kan worden uitgevoerd, is eerst kennis nodig van de organisatie zodat de scope en aanpak kunnen worden bepaald.	En vraagstelling
3	Wat zijn concrete voorbeelden van de cultuur binnen de organisatie (positieve en negatieve aandachtspunten)?	Voorbeeld waar cultuur en SC's niet consistent worden gebruikt; het gind hier om beoordeling SC's
4.3	Gedogen of hardvochtig	Net als andere punten in volzin beschrijven. Nu geeft dit te weinig houvast.
4.3	Praktijkvoorbeeld pagina 13	Wat is in dit voorbeeld dan de soft control die niet werkt? Is er niet duidelijk uit te halen.
5.2	Praktijkvoorbeeld pagina 14	Suggestie: expliciteer van welke SC is hier sprake is
5.2	laatste 3 bullets op pagina 15	2e bullet: hier wordt gesproken over het inherente risico. Gaat gedrag en cultuur niet over het restrisico?
5.2	laatste 3 bullets op pagina 15	2 ^e bullet: de weging van het inherente risico en interne interne beheersingsrisico. Volgens mij is het de weging van het inherente risico, de bepaling van de effectiviteit van de hard controls en de soft controls en de weging van het restrisico.
5.3	De accountant zal nagaan in hoeverre de soft controls de effectiviteit van de hard controls stimuleren dan wel belemmeren.	In de handreiking gaat het zoals gezegd vooral over het belemmeren.
6	Soft controls worden als een gevoelig thema ervaren omdat zij meer gericht zijn op gedragingen van personen dan op procedure/hard controls.	Het laatste deel van de in loopt niet.



6	De accountant zal zorgvuldig afwegen wat en hoe de accountant rapporteert over soft controls in het kader van de jaarrekeningcontrole.	Ter overweging: geef hier meer handvatten over wat dit inhoudt. Wat is zorgvuldig?
---	--	--