

aan:  
Consultatie wet- en regelgeving NBA

Kwaliteitstoets Overheidsauditors  
Mail: [KOAsecretariaat@minfin.nl](mailto:KOAsecretariaat@minfin.nl)

**Kenmerk**  
KOA 2021-61

**Datum**  
16 september 2021

Betreft: KOA reactie op NBA-consultatiedocument Handreiking Soft Controls

Geachte heer/mevrouw,

Het Samenwerkingsverband Kwaliteitstoets Overheidsauditors (KOA) maakt graag gebruik van de mogelijkheid te reageren op het Consultatiedocument Handreiking Soft Controls.

Het KOA is een samenwerkingsverband van accountants- en auditdiensten binnen de (Rijks-)overheid. De doelstelling van het KOA is het bevorderen van de kwaliteit van de beroepsuitoefening van zijn leden en bij te dragen aan de handhaving in overeenstemming met de regelgeving terzake van de kwaliteit. Dit realiseert KOA door de toetsing van het kwaliteitsstelsel van haar leden ten behoeve van de beroepsorganisaties NBA, NOREA en IIA, maar ook door kennisuitwisseling en in dit geval door het bijdragen aan deze consultatie. Dit omdat de leden van het KOA onderschrijven dat kwaliteit belangrijk is en zij zich hierop actief laten toetsen. Niet alleen om na te gaan of aan de regels wordt voldaan, maar ook vanuit het perspectief: wat kan nog beter en wat kunnen wij van elkaar leren? Vanuit deze context zullen wij dan ook reageren op uw Consultatiedocument.

### **Algemeen**

Als KOA onderschrijven wij de aandacht voor het onderwerp soft controls. Wij vinden het zeer waardevol dat dit document door het NBA is opgesteld en gepubliceerd. Het is daarnaast een prettig leesbare concepthandreiking met een duidelijk gedefinieerde doelstelling.

Niet alleen bij de controlerend accountants zou meer aandacht moeten komen voor soft controls, maar het moet ook bij de gecontroleerde organisatie duidelijk zijn dat de accountant hier aandacht aan besteedt en dat het voor de organisatie zelf belangrijk is. Hierin ligt volgens ons een taak voor de beroepsorganisatie.

Momenteel geeft de handreiking aan dat deze alleen voor openbaar accountants geldt en is de handreiking met name gericht op het MKB. Dat kan breder geformuleerd worden, zodat deze handreiking ook van toepassing is op overheidsaccountants die (wettelijke) jaarrekeningcontroles verrichten. Soft controls zijn immers in elke organisatie, waaronder overheden, van belang.

In de beantwoording van de consultatievragen hebben wij een aantal opmerkingen opgenomen. Onze belangrijkste aanbevelingen zijn:

- Richt de handreiking met name op de alertheid van de accountant op soft controls;
- Incorporeer die aandacht in de reeds bestaande werkzaamheden van de accountant;
- Zorg ervoor dat accountants de gepresenteerde modellen niet als verplichte invul-actie zien;
- Richt de handreiking niet alleen op de risico-verhogende werking van soft controls. Soft controls werken niet alleen risico-verhogend, met als uitwerking aanvullende werkzaamheden, maar ook risico-verlagend, hetgeen tot minder werkzaamheden leidt. Voor een goede verankering van de soft controls kan gedacht worden om het Audit Risk Model aan te passen

door het toevoegen van “Behavioural Risk”. Het voordeel van deze toevoeging is dat de omvang van de controlewerkzaamheden zowel negatief als positief kan uitvallen.

Hierna zullen wij ingaan op een aantal van de door u gestelde consultatievragen.

## **Opmerkingen naar aanleiding van de consultatievragen**

### **Vraag 1 Omschrijving**

De definitie op pagina 4 van de handreiking achten wij te zeer toegespitst op het werk van de accountant.

*Definitie gegeven in concept handreiking: “De niet-tastbare gedragsbeïnvloedende factoren waar de accountant bij het verwerven van inzicht in de interne beheersingsomgeving aandacht aan besteedt”.*

Een bredere definitie van soft controls is: Soft controls zijn beheersinstrumenten die invloed hebben op de motivatie, loyaliteit, integriteit, inspiratie en normen en waarden van medewerkers.

Ons advies is om als startpunt de bredere definitie te hanteren en vervolgens de definitie toe te spitsen op de accountant.

### **Vraag 2 Modellen**

Het model van Kaptein ten aanzien van cultuur is in beginsel een goed model. Het model biedt de juiste handvaten om een beeld te krijgen van de culturele aspecten van de organisatie. Er zijn echter meerdere modellen die de accountant kunnen inspireren. Door met name dit model uit te werken, zien wij het risico dat andere bruikbare modellen buiten beeld blijven.

Als toevoeging suggereren wij het COSO-ICIF-2013-model. Als fundament voor de interne beheersing staat in dit model de controleomgeving centraal. Zonder een gedegen en integer klimaat functioneert de beheersing niet. Het model geeft weer waarom soft controls van belang zijn en waarom deze moeten mee worden genomen in de risico-inschatting van het Audit Risk Model.

### **Vraag 3 Technieken**

De handreiking soft controls gaat snel over naar technieken, die niet inherent beheerst worden door accountants. Het risico dat hiermee gepaard gaat is dat de accountant de handreiking gaat gebruiken als een invuloefening, zonder de achterliggende gedachten van de modellen goed te begrijpen. Cultuur laat zich niet goed vangen in een model, waardoor maatwerk in het onderzoek naar soft controls nodig zal zijn. Hoewel duidelijk in de handreiking staat vermeld dat de modellen voorbeelden zijn, signaleert onze achterban het risico dat de lijst van modellen als limitatief wordt aangenomen. Een duidelijke waarschuwing hiertegen in de handreiking is dan ook gewenst.

### **Vraag 4 Praktijkuitwerkingen**

De cultuur van een organisatie in beeld brengen is een tijdrovende klus. In hoeverre staan de organisaties ervoor open dat de accountant projecturen verantwoordt ten aanzien van het in kaart brengen van een gevoelig onderwerp zoals cultuur? Door het een natuurlijk onderdeel van de controle te maken wordt dit enigszins gemitigeerd. Wij zien namelijk het zicht krijgen op de soft controls als een natuurlijk onderdeel van de reguliere werkzaamheden en interviews. Dat gebeurt nu nog niet altijd. De eerste stap zal dan ook moeten zijn om soft controls een vast onderdeel van het werkprogramma te laten zijn van de controlerende accountant.

## Vraag 5 Impactrisicoanalyse

Bij een strikte toepassing van een beoordeling van soft controls (en dus onderkennen van meer risico's in cultuur en gedrag) zullen er meer gegevensgerichte werkzaamheden moeten worden uitgevoerd. Er wordt nu alleen één kant op geredeneerd: risico-verhogend (en dus budgetverhoging). Het kan mogelijk ook risico-verlagend uitwerken.

De mogelijkheid om soft controls te gebruiken als een verfijning op de risico-inschatting bij het Audit Risk Model bestaat. Alvorens implementatie moet de volgende vraag worden beantwoord:

*“Welke soft controlscores, op welke wijze gemeten, leiden tot welke positieve of negatieve impact op betrouwbaarheid jaarcijfers/audit?”*

### **Voorgestelde toekomstige controle-aanpak**

Het Audit Risk model (ARM) wordt met een toevoeging van soft controls als volgt gedefinieerd in Audit Risk (AR) = Inherent Risico (IR) \* Controle risico (ICR) \* Behavioural Risk (BR) \* Detectie Risico(DR).

Dit heeft het voordeel dat niet alleen risico-verhogend wordt geredeneerd maar ook risico-verlagend. Deze verfijning op het reeds bestaande model geeft ook de mogelijkheid om de inherente beperking van het transactiegeoriënteerde ARM enigszins te beperken door het bedrijfsrisico van cultuur te incorporeren in de reeds bestaande controle.

## Vraag 7 Toepasbaarheid in praktijk

Missend in de handreiking is, naar onze mening, het gebruikmaken van kennis die bij de gecontroleerde organisatie zelf aanwezig is. Dus voer, waar het van toepassing is, gesprekken met bijvoorbeeld de afdelingen internal audit, risicomanagement, en concern control. Hierbij heeft een afdeling met een controlerende en/of onafhankelijke rol de voorkeur. Daarnaast is het van belang om het gevoel dat bij een organisatie heerst te bespreken met collega's.

Tot slot willen wij aangeven dat soft controls een vast onderdeel behoort te zijn van het werkprogramma. In de handreiking kan worden meegegeven aan de controlerende accountant welke minimale vastleggingen nodig zullen zijn. Voorbeelden hiervan zijn: “Welke aandacht is er voor soft controls geweest tijdens de controle?” en “Welke acties zijn daaraan verbonden?”.

De vraag die nog beantwoord moet gaan worden is:

*“Hoe gaat de accountant met de niet tastbare soft controls tastbaar(der) om en wat minimaal moet worden vastgelegd in het dossier?”*

## Vraag 8 Bijlagen

De huidige voorbeelden zijn verhelderend. Wat toegevoegd kan worden onder bijlage 3 is wat voor soort vragen de accountant kan stellen, zowel om het gesprek op gang te brengen als om de verdieping op te zoeken. Kortom de aanpak is helder, echter hoe de accountant deze kan oppakken en vervolg kan geven mag verduidelijkt worden.

## Vraag 9 Opleiding

Inzicht verkrijgen in soft controls zou reeds een natuurlijk onderdeel van de controle moeten zijn, tijdens bijvoorbeeld interviews en gesprekken. Op andere vlakken zal de controlerende accountant training nodig hebben. Dit omdat naast het afnemen van interviews en het voeren van gesprekken organisatiesensitiviteit zeer belangrijk is. Om iets te kunnen zeggen over soft controls zijn immers, volgens ons, organisatiesensitiviteit en fingerspitzengefühl belangrijk. Dit is lastig te trainen. Het vraagt luistervaardigheden, interesse, en goede vragen stellen.

Verder worden enquêtes genoemd als controlemiddel. Het ontwerpen en analyseren van enquêtes is een vak apart. Is het aan de controlerend accountant om deze te ontwerpen en uit te voeren? En waar nodig een training te krijgen of moet hij dit overlaten aan gespecialiseerde collega's?

Het bijwonen of observeren van de auditte heeft als risico dat de auditte in de geobserveerde periode zich anders gaat gedragen. Hier zal de accountant rekening mee moeten houden. Hierop zou getraind kunnen worden.

Tot slot zou de auditor training krijgen om gedrag te analyseren alvorens hier een unbiased uitspraak over te doen.

### **Tot slot**

Wij hopen met deze reactie een bijdrage te kunnen leveren en gaan, indien gewenst, graag het gesprek met u aan voor een nadere toelichting.

Met vriendelijke groet,

Bestuur Samenwerkingsverband Kwaliteitstoets Overheidsauditors