

Juni 2015

Discussion paper Soft controls

Wat zijn de aanknopingspunten
voor de internal auditor?



Instituut van
Internal Auditors
Nederland

Leden IIA werkgroep Soft Controls:

- Mevr. Janine Combee
- Mevr. Mandy Dijkman
- Giulio Ockels
- Theo Verzijlbergen
- Bernard de Vries
- Heiko van der Wijk (projectleider)
- Raymond Wortel

Inhoud

Voorwoord	4
1 Inleiding	5
2. Toelichting en definiëring	7
3. De aanpak van soft controls audits - mogelijke varianten	9
3.1 Kernvragen	9
3.2 Varianten voor aanpak van soft controls audits	10
- A Oriëntatie op soft controls	10
- B Verdieping van de Oriëntatie	12
- C Soft controls als onderdeel van Oorzaakanalyse	12
- D Geïntegreerde audit	13
- E Thematische audit	14
- F Behavioural Audit	15
4. Audit Tools & Vaardigheden	17
4.1 Technieken specifiek voor het uitvoeren van een soft controls audit	17
4.2 Kennis en vaardigheden	20
5. Presentatie en rapportage	23
Bijlagen	26
Bijlage A Enquête Internal Audit Functies	26
Bijlage B Theoretisch houvast	30
Bijlage C Praktijkvoorbeeld van een audit op soft controls geïntegreerd met een audit op hard controls	32
- Inleiding	32
- Risico-analyse (fase audit voorbereiding)	33
- Voorbereiding (fase audit voorbereiding)	34
- Workshop (fase audit veldwerk)	34
- Assessment van de geselecteerde soft controls (fase audit veldwerk)	36
- Terugkoppeling naar het management (fase audit rapportage)	36
- Resultaten bespreken met Raad van Bestuur en met Raad van Commissarissen of Audit Commissie (fase audit rapportage)	36
- Groeipad voor de ontwikkeling van soft controls in de organisatie	37
Bijlage D Vragenlijsten bij het praktijkvoorbeeld	39
Bijlage E Geraadpleegde literatuur	42

Voorwoord

Mede naar aanleiding van fraude en corruptieschandalen die de media haalden, is de laatste decennia het belang van soft controls voor de governance en de interne beheersing van organisaties duidelijk geworden. Ontoereikende soft controls hebben een belangrijke impact op het realiseren van de ondernemingsdoelstellingen. Daarnaast stellen toezichthouders en regelgevers soft controls steeds dwingender aan de orde en voor een enkele branche, de financiële sector, heeft dit al tot wet- en regelgeving geleid. Verwacht kan worden dat een soortgelijke ontwikkeling zich ook in andere sectoren voordoet/ gaat voordoen.

Organisaties zijn verantwoordelijk voor een adequate integratie van soft controls in het interne beheersingskader. Dit beheersingskader is een belangrijk object van onderzoek voor de Internal Auditor. Als een logische consequentie behoort Internal Audit de beoordeling van soft controls als een essentieel onderdeel van de governance en interne beheersing in haar audit planning en werkzaamheden op te nemen.

Het Institute of Internal Auditors besteedt in de International Standard for the Professional Practice 2110 expliciet aandacht aan de bedrijfsethiek als onderdeel van de governance. Uit deze Standard blijkt dat de Internal Auditor, naast de hard controls, expliciet aandacht moet besteden aan de soft controls. Cruciaal is hierbij de vraag:

“Hoe kan de audit op soft controls het beste worden ingevuld en welke aanknopingspunten heeft de Internal Auditor?”

Een werkgroep van de IIA Commissie Professional Practices heeft dit nader onderzocht. Deze werkgroep bestond uit deelnemers uit diverse bedrijfstakken. De hoge response op de door de werkgroep uitgestuurde enquête geeft duidelijk aan dat het onderwerp in onze beroepsgroep leeft.

Op basis van een literatuurstudie, de uitkomsten van de enquête en praktijkervaringen is deze handreiking opgesteld om tot een pragmatische aanpak voor een audit op soft controls te komen.

Deze publicatie zal beslist niet het laatste woord zijn over dit onderwerp. De ambitie is, dat deze handreiking ook leidt tot verdere discussie en door de discussie bijdraagt aan de verdere ontwikkeling voor audits op soft controls.

De Commissie Professional Practices bedankt de werkgroep soft controls, de geïnterviewden, de Internal Audit Functies die hebben gereageerd op de enquête en alle overige vakgenoten die hebben bijgedragen aan de totstandkoming van deze handreiking.

Leen van der Plas,
Commissie Professional Practices

1 Inleiding

Soft controls gaan over cultuur en gedragingen van management en medewerkers en de invloed hiervan op het bereiken van de organisatiedoelstellingen. Soft controls zijn, (mede als gevolg van recente affaires zoals Vestia, Imtech, Rabobank, SNS Reaal en SBM Offshore) door wet- & regelgeving, een actueel onderwerp voor het bedrijfsleven, toezichthouders en Internal Auditors.

Internal Auditors besteden veel aandacht aan normenkaders en “harde” controls in opzet, bestaan en werking. Gedrag- en cultuuraspecten, de zachte kant, komen minder vaak aan de orde. Dit is vreemd wanneer de invloed van controls op de feitelijke gedragingen van mensen in ogenschouw genomen wordt. Het niet meenemen van “de zachte kant” bij het normenkader heeft tot gevolg dat een onvolledig beeld gevormd wordt over de mate waarin een auditobject “in control” is.

Inmiddels is over soft controls een groot aantal publicaties verschenen. Uit gesprekken met beroepsgenoten blijkt echter dat binnen de beroepsgroep vooral behoefte is aan een praktische handreiking voor het uitvoeren van audits op het terrein van soft controls, inclusief leerpunten waarmee in de uitvoering rekening mee kan worden gehouden. Om aan deze behoefte tegemoet te komen probeert de werkgroep in deze handreiking antwoord te geven op de volgende vragen:

1. Wat is de stand van zaken ten aanzien van soft controls audits:
 - a. Op welke schaal worden soft controls audits uitgevoerd door Internal Audit Functies (IAFs) in Nederland, dan wel staan soft controls audits gepland voor de toekomst?
 - b. Hoe worden soft controls audits uitgevoerd, bijvoorbeeld scope, referentiekader, type medewerker?
2. Wat kunnen we leren van IAFs die soft controls audits uitvoeren?
3. Hoe kunnen soft controls audits in de praktijk worden aangepakt?

Om antwoord te geven op de eerste vraag is in maart 2014 een enquête uitgezet bij 150 IAFs in Nederland. Er zijn 72 reacties ontvangen die een goed beeld geven van de stand van zaken van soft controls audits door IAFs in Nederland.

De resultaten van de enquête spreken voor zich:

- **40% van de respondenten geeft aan al soft controls audits uit te voeren;** van de resterende 60% geeft een ruime meerderheid (59%) aan in de toekomst soft controls audits te willen gaan uitvoeren. Op basis van deze gegevens kan verwacht worden dat binnen nu en een aantal jaren 75% van de IAFs soft controls audits gaan uitvoeren.
- **Wel uitvoering van soft controls audits:**
De helft van de IAFs die soft controls audits uitvoeren, onderzoekt gedrag en cultuur als een geïntegreerd onderdeel van audits, 11% voert specifieke audits uit op soft controls en een kwart voert zowel geïntegreerde als specifieke soft controls audits uit¹.

De acht dimensies van M. Kaptein en Ph. Wallage (2010) worden door de meeste respondenten (39%) gebruikt als theoretisch referentiekader. Op de tweede plaats staan de bedrijfswaarden als referentiekader (15% van de respondenten), gevolgd door het cultuurhuis van DNB (2009) (11%).

1 Voor een uitwerking van de hier gebezigde begrippen, zie hoofdstuk III “De aanpak van soft controls audits-mogelijke varianten”.

- **Nog geen uitvoering van soft controls:**

Van de respondenten die nu nog geen soft controls audits uitvoeren geeft meer dan de helft aan van plan te zijn dit in de toekomst wel te gaan doen. Redenen om op dit moment nog geen soft controls audits uit te voeren zijn:

- de IAF beschikt over onvoldoende ervaring of skills (44%);
- er is geen behoefte vanuit de organisatie, of de organisatie is er nog niet klaar voor (20%);
- de prioriteit ligt bij hard controls (18%).

De resultaten van de enquête zijn verwerkt in aparte kaders in deze handreiking. Voor de kwantitatieve informatie over de resultaten van de enquête verwijzen wij naar bijlage A.

Teneinde de tweede en derde vraag te beantwoorden zijn diverse publicaties bestudeerd en is een aantal IAFs geïnterviewd. De informatie uit deze gesprekken (good practices en knelpunten) is geanonimiseerd verspreid opgenomen in aparte kaders in deze handreiking.

Deze handreiking bestaat uit de volgende hoofdstukken:

- *1. Inleiding*
- *2. Toelichting en definiëring*
De begrippen gedrag, cultuur en verschil tussen soft controls audit en behavioural audit komen hier beknopt aan de orde.
- *3. De aanpak van soft controls audits - mogelijke varianten*
In deze paragraaf is een aantal mogelijke aanpakken van een soft controls audit beschreven. “Het WAT & het HOE” komt hier aan de orde.
- *4. Audit Tools & Vaardigheden*
De paragraaf beschrijft de audittechnieken die van belang zijn voor een soft controls audit. Aanvullend geeft de paragraaf een beknopte beschouwing over de gewenste persoonlijke vaardigheden voor audits op soft controls.
- *5. Presentatie en rapportage*
Nader wordt ingegaan op hoe bevindingen naar aanleiding van een soft controls audit zinvol kunnen worden gerapporteerd.

Het auditen van soft controls is niet altijd eenvoudig. Er zijn meerdere aanpakken mogelijk en de effectiviteit van de gekozen aanpak is afhankelijk van factoren die niet altijd direct beïnvloedbaar zijn door de IAF. Als werkgroep hebben wij hier vele discussies over gevoerd. We hopen dat deze handreiking ook input zal zijn voor de verdere ontwikkeling van soft controls audits.

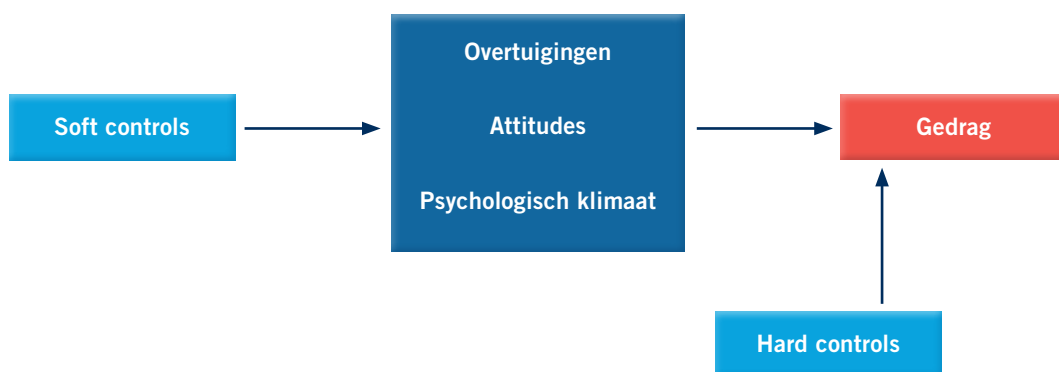
2 Toelichting en definiëring

In deze paragraaf wordt ingegaan op de term soft controls, afgezet tegen de definitie van een hard control. Verder worden de begrippen gedrag en cultuur gedefinieerd en wordt de relatie aangegeven met een behavioural audit.

Soft controls omvatten doorgaans minder concrete of minder direct zichtbare maatregelen die op een indirecte wijze bijdragen aan het realiseren van de organisatiedoelstellingen. Voor een goed begrip omschrijven wij hieronder een aantal in deze publicatie gebruikte termen. Hierbij moet echter opgemerkt worden dat er niet een algemeen geaccepteerde definitie is van soft controls (Bos & de Korte, 2008)². Zoals Bos en de Korte terecht stellen zit de meerwaarde van het idee van soft controls dan ook niet zozeer in definities of hard controls vs. soft controls, maar met name: *'in het bewust met andere ogen kijken naar dezelfde werkelijkheid'* (2008: 10). Ondanks deze kanttekening willen we de lezer een veel gebruikt onderscheid tussen hard controls en soft controls van de Heus en Stremmelaar (2000) aanreiken om soft controls beter te kunnen duiden. Zij geven namelijk aan dat:

Hard controls: *"Leiden tot direct zichtbaar ander gedrag of handelingen"* (p. 20). Het gaat hierbij dus om het gedrag van medewerkers dat op een directe manier wordt beïnvloed. Belangrijke elementen van hard controls zijn planning en control, taken, verantwoordelijkheden en bevoegdheden. Hard controls zijn goed waarneembaar en daarmee relatief eenvoudig te toetsen.

Soft controls: *"Een soft control is een (beheersings)maatregel welke - meer dan hard controls - ingrijpt op c.q. appelleert aan het persoonlijk functioneren van medewerkers (overtuiging, persoonlijkheid). Soft controls zijn op te vatten als maatregelen die van invloed zijn op bijvoorbeeld de motivatie, loyaliteit, integriteit, inspiratie en normen en waarden van medewerkers."* (p. 22). Het gaat hierbij om gedrag van werknemers dat op een indirecte manier via overtuigingen en attitudes wordt beïnvloed. Naast het onderzoeken van de soft controls zelf kan het voor een auditor van groot belang zijn om (ook) de overtuigingen, attitudes en het psychologisch klimaat te onderzoeken. Dit zijn namelijk de voorspellers van het uiteindelijk gewenste doelgerichte gedrag van medewerkers.



Wat bedoelen we in dit verband met gedrag? Wijsman (2004) definieert gedrag als: *"waarneembare handelingen en vormen van innerlijke activiteit die kunnen leiden tot waarneembare handelingen"* (p. 24). Eén van de belangrijkste indirecte beïnvloeders van gedrag binnen een organisatie is de organisatiecultuur. De organisatiecultuur komt tot uiting in waarden en gedragsnormen die door een specifieke organisatie

² Bos & de Korte, 2008. Soft controls: wie het begrijpt heeft niet goed nagedacht. Audit Magazine, nr. 4, p.10 - 13

belangrijk gevonden worden. Door middel van deze waarden en gedragsnormen worden medewerkers gestimuleerd om bepaald gedrag te vertonen. Indien dit constructief gedrag is dat bijdraagt aan het realiseren van de organisatiedoelen, dan kan de organisatiecultuur (of delen hiervan) beschouwd worden als een soft control.

Voor het begrip cultuur gebruiken we de definitie van Schein (2004): *“A pattern of shared basic assumptions that was learned by a group as it solved its problems of external adaptation and internal integration, that has worked well enough to be considered valid and, therefore, to be taught to new members as the correct way to perceive, think and feel in relation to those problems”* (p. 17). Uit de definitie van Schein valt af te leiden dat hij cultuur beschouwt als het aanleren van bepaalde basis assumpties, gericht op het oplossen van problemen om je aan te kunnen passen aan de omgeving en waardoor integratie met de groep plaatsvindt. Uitgaande van bovenstaande definitie van soft controls en de bijbehorende figuur, is de cultuur een soft control indien nieuwe groepsleden assumpties overnemen van de bestaande groep die leiden tot overtuigingen en attitudes die bijdragen aan doelgericht gedrag.

Een andere belangrijke indirecte beïnvloeder van gedrag is het gedrag van de leidinggevendenden, waartoe leiderschapsstijl en voorbeeldgedrag van de leidinggevendenden gerekend kunnen worden. Bij leiderschapsstijl kan gedacht worden aan: *“de wijze waarop een leidinggevende richting biedt aan medewerkers en hun vrijwillige toewijding verkrijgt voor het volgen van deze richting”* (Bloisi, Cook & Hunsaker, 2003: p. 568). Voorbeeldgedrag spitst zich toe op het gedrag dat een leidinggevende laat zien, dat in lijn is met het binnen de organisatie gewenste gedrag. Dit kan gaan om gedrag op het gebied van integriteit, maar kan ook te maken hebben met gedrag over werktijd, getoonde motivatie en dergelijke.

Naast de term soft controls audit komt de term behavioural audit ook voor. Behavioural Audit kan gedefinieerd worden als: *“een neutraal en deugdelijk onderzoek dat erop gericht is inzicht te krijgen in het gedrag van organisatieleden en daarover te rapporteren met als doel het beïnvloeden van het sociaalpsychologische klimaat en de organisatiecultuur”* (Otten & van der Meulen, 2013, p. 33). Met deze definitie kan een behavioural audit gezien worden als een specifiek soort soft control audit. Een behavioural audit, zoals door Otten & van der Meulen die schetsen, kenmerkt zich vooral door de ‘open-norm-insteek’ en de methodiek die wordt gehanteerd. Deze is gebaseerd op de kwalitatieve onderzoekstraditie en de ‘action research-stroming’.

Bijlage B “Theoretisch Houvast” geeft een verdere uitwerking van het referentiekader.

3 De aanpak van soft controls audits - mogelijke varianten

3.1 Kernvragen

Internal Auditors worden zich steeds meer bewust van het belang van soft controls in het kader van het behalen van de ondernemingsdoelstellingen. Feitelijk is het niet goed mogelijk om de governance en interne beheersing van een organisatie, proces of activiteit te auditen zonder de mens in de driehoek mens/proces/systeem mee in ogenschouw te nemen. Ook vanuit de leiding van een organisatie komt steeds vaker de vraag om soft controls in de werkzaamheden te betrekken.

In de financiële sector wordt aandacht voor integere bedrijfsvoering en daarmee samenhangende soft controls zelfs expliciet vereist door DNB.

Uit de enquête blijkt dat de respondenten die in de financiële sector werkzaam zijn al soft controls audits uitvoeren dan wel van plan zijn dit in de toekomst te gaan doen. Binnen enkele jaren zullen vrijwel alle IAFs in de financiële sector soft controls audits uitvoeren.

Ook bij de overige respondenten leeft het onderwerp soft controls audits; echter hiervan verwacht 36% van de IAFs geen soft controls audits uit te gaan voeren.

Voordat kan worden begonnen cq. de volgende groeistappen te zetten met een audit op soft controls is het belangrijk om aanvullende informatie te verzamelen, door het beantwoorden van de volgende vragen in relatie tot de omgeving van de IAF:

- Is de organisatie er klaar voor (hoe is de organisatiecultuur inclusief staat van interne beheersing, staat het senior management ervoor open en hoe wordt naar verwachting omgegaan met de uitkomsten van een soft controls audit)?
- Welke maatschappelijke verwachtingen leven er voor gedragingen van de organisatie?
- Hoe wordt het behalen van de organisatiedoelstellingen ondersteund door soft controls audits?
- Welke verwachtingen heeft de Audit Commissie dan wel het topmanagement van een audit op soft controls?
- Welke externe regelgeving is van toepassing op de soft controls binnen de organisatie?

De volgende vragen zijn aanvullend van belang voor de IAF:

- Wat is de aanpak voor een dergelijk type audit?
- Welke audittechnieken maken deel uit van de voorgestane aanpak?
- Beschikt de IAF al over de vereiste kennis en vaardigheden, of zijn investeringen noodzakelijk?
- In een situatie dat er al audits op soft controls in de organisatie zijn uitgevoerd, wat waren de ervaringen/knelpunten en welke adviezen zijn gegeven?

De benoemde vragen dient de IAF te beantwoorden in de context van de eigen organisatie. Afhankelijk van de uitkomsten kan de IAF, bij voorkeur in overleg met management, vervolgstappen definiëren.

Uit de enquête blijkt dat 39% van de IAFs die nog geen soft controls audits uitvoeren aangeven over onvoldoende kennis of vaardigheden te beschikken; voor 18% bestaat er geen behoefte of is de organisatie er nog niet klaar voor en in 11% worden soft controls audits nog niet geaccepteerd binnen de organisatie.

3.2 Varianten voor aanpak van soft controls audits

Een soft controls audit kan op een aantal manieren worden uitgevoerd. Het antwoord op de vragen uit de vorige paragraaf en de onderlinge samenhang helpt de IAF in zijn keuze in de aanpak van soft controls audits. Afhankelijk van de volwassenheid van de organisatie kan het lonen om te beginnen met een oriëntatie naar de stand van zaken van soft controls in de organisatie. Daarmee kan het bewustzijn van het management en de rest van de organisatie vergroot worden en doet de IAF kennis op, die essentieel is voor het uitvoeren van een gedegen audit op soft controls.

Zonder uitputtend te zijn, beschrijven wij enkele grondvormen die, afhankelijk van de context van de organisatie, gebruikt kunnen worden in een groei-/ontwikkelingsproces in de aanpak van audits op soft controls. Op hoofdlijnen staan de IAF de volgende grondvormen ter beschikking:

- A. Oriënterende onderzoeken
- B. Toetsing van de oriëntatie
- C. Oorzaakanalyse
- D. Geïntegreerde audit
- E. Thematische audit
- F. Behavioural audit

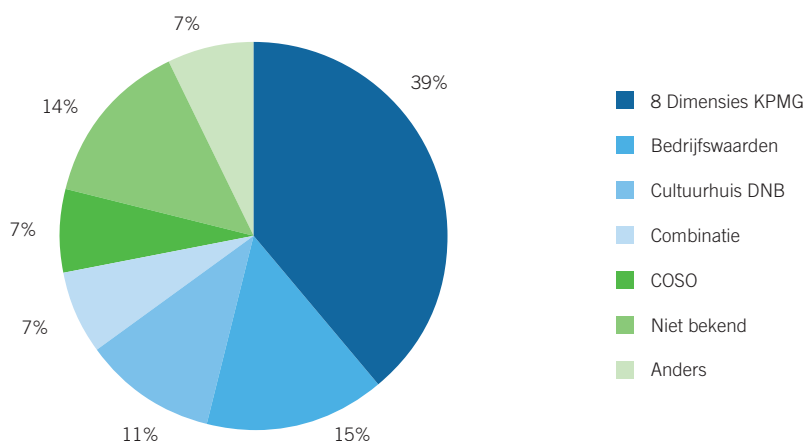
Deze grondvormen zijn in de volgende paragrafen verder uitgewerkt.

A Oriëntatie op soft controls

Niet in elke organisatie is management zich voldoende bewust van de invloed van soft controls op het behalen van de organisatiedoelstellingen. IAFs hebben een belangrijke rol in het verbeteren van de interne beheersing. Daarom is het in deze situatie zinvol om het management te begeleiden in de oriëntatie op het belang van soft controls. *Deze werkzaamheden hebben niet het karakter van een audit.*

In een open dialoogsessie, gefaciliteerd door de IAF, geeft het management aan welke aspecten in gedrag en cultuur belangrijk zijn voor de organisatie. Voor een zinvolle discussie is het belangrijk dat een voor het management herkenbaar referentiekader als uitgangspunt genomen wordt. De discussie kan zich dan richten op de identificatie van de belangrijkste onderdelen daarvan. Als referentiekader kan het gaan om waarden en organisatieprincipes die de organisatie zelf geformuleerd heeft, maar ook meer generieke modellen zoals bijvoorbeeld het Cultuurhuis van DNB of de 8 soft controls die KPMG hanteert. (Zie ook bijlage B "Theoretisch Houvast").

Wat is het belangrijkste referentiekader voor uw aanpak?



Management wordt gevraagd helder te formuleren welke verwachtingen zij hebben over de gedrags- en cultuuraspecten en wat naar hun mening de huidige status van de invulling daarvan is binnen de organisatie. Op deze wijze ontstaat een intern normenkader voor gedrag en cultuur.

Tijdens deze sessie gebruikt de IAF haar kennis van de organisatie, de sector en het functioneren van de diverse managementlagen en processen om het top-/senior management te prikkelen bij het vaststellen van het interne normenkader. Zo kan het risico beperkt worden van een niet optimaal lopend besluitvormingsproces doordat alle managementleden voldoende gelegenheid krijgen om hun inbreng te leveren, zodat deze daadwerkelijk in beschouwing wordt genomen. De dialogosessie helpt om te bepalen dat de inschattingen van het management voldoende onderbouwd zijn en niet te zeer zijn beïnvloed door mogelijke vooroordelen of tunnelvisie. Het proces moet uiteindelijk leiden tot een correct beeld van het intern gewenste normenkader voor gedrag en cultuur.

Op een vergelijkbare wijze als zojuist is beschreven voor senior management, is het ook mogelijk een oriëntatie op andere niveaus in de organisatie uit te voeren. Dit heeft als belangrijkste doel inzicht te verkrijgen in de beleving van soft controls in de organisatie als geheel. Hierbij wordt de deelnemers gevraagd helder te formuleren welke verwachtingen zij hebben over de uitvoering van gedrags- en cultuuraspecten en wat naar hun mening de huidige status van de invulling daarvan is binnen hun organisatie(onderdeel).

Resumerend: De IAF ontvangt input van senior management over gewenste controls (opzet, bestaan en werking) en vervolgens van lager management (bestaan).

Praktijkvoorbeeld - Bepalen normenkader

Door de IAF van een financiële instelling wordt het normenkader bepaald door middel van gesprekken met senior management. De belangrijkste vraag tijdens deze gesprekken is "welke business criteria zijn relevant voor deze audit?". Voorbeelden van business criteria zijn:

- *Lerende organisatie*
- *Klanten belang centraal/klanttevredenheid*
- *Samenwerken*
- *Interne communicatie*

De auditor concretiseert de business criteria door middel van doorvragen en het geven van voorbeelden. Een belangrijke vraag is “draagt het vertoonde gedrag bij aan het behalen van de doelstellingen?”. Hierbij worden de criteria gekoppeld aan het gekozen referentiekader om te komen tot een normenkader voor de audit.

B Verdieping van de Oriëntatie

De uitkomsten van de oriëntatie vormen een beschrijving van het intern gewenste normenkader voor gedrag en cultuur naar het inzicht van de organisatieleiding. Beheersingsmaatregelen vormen geen doel op zich voor een onderneming, maar ondersteunen een effectieve bedrijfsvoering, net zoals de governance en de management controls. Het geen doel op zich zijn, geldt voor de “harde beheersingsmaatregelen, maar evenzeer voor de “softe” beheersingsmaatregelen. Daarom is het belangrijk vast te stellen dat binnen de gehele onderneming dezelfde beleving en toepassing van de beheersingsmaatregelen plaatsheeft. Iedereen binnen de onderneming moet het gewenste normenkader, de beheersingsmaatregelen niet alleen kennen en weten te vinden, maar deze ook willen en kunnen toepassen.

De IAF kan het bestaan van dit gewenste normenkader binnen de organisatie vaststellen. Anders geformuleerd: De IAF toetst het bestaan van de gewenste controls bij lager management en op de werkvloer op basis van input van de verkregen input van top management

In vervolgbijeenkomsten (workshops) op de verschillende hiërarchische niveaus in de organisatie, gaat de Internal Auditor na in hoeverre men op de hoogte is van de verwachtingen van top-/senior management en de wijze waarop de andere managementlagen en de werkvloer hieraan invulling geven. De Internal Auditor kan als alternatief voor de bijeenkomsten ook gebruik maken van een enquête.

Bovenstaande aanpak resulteert in een beter beeld omtrent het bestaan van het gewenste normenkader en kan input leveren voor eventuele vervolgacties van de IAF.

C Soft controls als onderdeel van Oorzaakanalyse

Tijdens de oriëntatie kan blijken dat management behoefte heeft aan herkenbare voorbeelden van de impact van soft controls op de bedrijfsvoering. Een mogelijkheid om hierin te voorzien is voor de IAF het betrekken van soft controls in de gebruikelijke oorzaakanalyse van bevindingen. De mens wordt een onderdeel van root-cause analyse. Weliswaar worden bij deze aanpak soft controls betrokken bij de audit op hard controls, maar deze vorm is minder verstrekkend dan de hierna onder 3.2 - D beschreven geïntegreerde aanpak. Echter deze aanpak kan ook inzicht geven in de “internal control awareness” binnen het bedrijf.

Gedurende de uitvoering van reguliere audits, gericht op “hard controls” gaat de auditor na in hoeverre geconstateerde bevindingen (mede) het gevolg zijn van niet effectieve door de organisatie gekozen gedrags- en cultuuraspecten. De Internal Auditor stelt in overleg met het management van de organisatie de voor de organisatie relevante gedrags- en cultuuraspecten vast.

Per bevinding voert de auditor een oorzaakanalyse uit, waarin hij de gedrags- en cultuuraspecten betreft. Ook in de conclusies en aanbevelingen betreft de IAF deze gedrags- en cultuuraspecten.

Een belangrijk voordeel van deze aanpak is dat deze aansluit op de reeds gehanteerde auditaanpak en daardoor met voldoende begeleiding vanuit het IAF management geleidelijk kan worden ingevoerd. Een bijkomend voordeel is dat deze aanpak zich goed leent voor nadere oriëntatie op het gebied van soft controls voor de IAF zelf.

Deze aanpak leidt tot een beter inzicht in de invloed van gedrags- en cultuuraspecten op de bedrijfsvoering en tot verbetering in de onderlinge samenhang hiertussen. Hiermee samenhangend kan een nader inzicht in mogelijke nieuwe patronen en/of risico's worden verkregen.

Nadeel van deze aanpak is echter, dat alleen bij niet-functionerende hard controls wordt gekeken naar soft controls, het gevolg daarvan is dat mogelijk niet werkende soft controls over het hoofd worden gezien.

Ook in situaties waarin hard controls adequaat functioneren is het toch gewenst om/vereist om gedrag en cultuur in de audit te integreren. Overigens is de verwachting dat de ontwikkeling om soft controls in de audit te betrekken zich in de komende jaren zal versterken.

D Geïntegreerde audit

Bij de geïntegreerde aanpak worden soft controls in principe bij alle fasen van de audit betrokken. Afhankelijk van de geïdentificeerde risico's in de control environment worden de hard en soft controls benoemd die tijdens de audit worden onderzocht. In de praktijk betekent dit, dat bij alle audits aandacht wordt besteed aan soft controls.

Bijlage C "Praktijkvoorbeeld van een audit op soft controls geïntegreerd met een audit op hard controls" gaat nader in op de balans tussen soft en hard controls. In die sectie en ook in het hierna volgende voorbeeld is geïllustreerd. Bijlage C bevat ook een afbeelding waarin die relatie tussen hard en soft control wordt aangegeven. De aanwezigheid van effectieve soft controls kan het aantal noodzakelijke hard controls doen verminderen .

In de uitvoering van een geïntegreerde audit is het noodzakelijk dat soft controls bespreekbaar zijn in de organisatie (dit wordt verder uitgewerkt in hoofdstuk 5 "Presentatie en rapportage"). Bijlage C benoemt momenten in de uitvoering van deze audit, waar het bespreken van soft controls met het management en medewerkers aan de orde komt.

Praktijk voorbeeld

Een administratieve afdeling hanteerde de hard control, dat dagelijks over de verrichte diensten in een vastgestelde format gerapporteerd moest worden. De afdeling bestond echter uit teamleden met een groot verantwoordelijkheidsgevoel. Ze rapporteerden tijdig bijzonderheden en acties werden zonder instructies vooraf effectief uitgevoerd.

Uit de audit bleek dat door deze feitelijk aanwezige positieve soft controls overgegaan zou kunnen worden naar een wekelijkse rapportage in plaats van een dagelijkse.

Praktijk voorbeeld - Good practice - Geïntegreerde audit

Bij een geïntegreerde aanpak wordt al bij de oriëntatie en risicoanalyse (planning) fase van de audit gekeken naar de combinatie van aanwezige hard- en soft controls. Dit kan bijvoorbeeld door prestaties van afdelingen of bedrijfsonderdelen met elkaar te vergelijken en te kijken wat de verschillende oorzaken kunnen zijn van verschillen in prestaties. Daarbij wordt ook gekeken naar de kernwaarden en business principles die door de organisatie zijn gedefinieerd.

Op grond van de uitkomsten van de oriëntatie en risicoanalyse stelt de auditor het werkprogramma samen dat tijdens het onderzoek zal worden gebruikt. Hierbij geeft hij nadrukkelijk aandacht aan zowel de harde beheersmaatregelen als aan de soft controls. Tijdens de onderzoeksfase stelt de auditor de effectiviteit van de door het management ingestelde controlemaatregelen vast.

Door al in de planningsfase de soft controls die getest gaan worden te definiëren is er gedurende het uitvoeren van de gehele opdracht aandacht voor soft controls. Dit maakt het in de evaluatiefase ook makkelijker om conclusies te trekken en het effect op het al dan niet halen van de bedrijfsdoelstellingen door het gecontroleerde bedrijfsonderdeel vast te stellen.

E Thematische audit

Naast de genoemde manieren om aandacht te geven aan soft controls kan de IAF gericht onderzoek doen naar de effectiviteit van één of meer soft controls. Dit levert aanvullend inzicht op over de effectiviteit van het beheersingskader van de organisatie. Kern van een thematisch audit is dus: De IAF bestudeert opzet, bestaan en de werking van één of meer specifieke soft controls of invulling daarvan. Deze aanpak start met het vaststellen van de specifieke gedrags- en cultuuraspecten (in samenspraak met het management) die de Internal Auditor in zijn onderzoek zal betrekken. Ook kan hierbij worden besloten het onderzoek te richten op één of meer specifieke bedrijfsonderdelen. Het management geeft hierbij tevens aan welke verwachtingen zij heeft omtrent de invulling van deze aspecten in de te onderzoeken bedrijfsonderdelen (normenkader).

Vervolgens onderzoekt de Internal Auditor in hoeverre de auditee bekend is met het betreffende aspect:

- Wat verstaat de auditee eronder?
- Welk belang hecht het management hieraan naar de mening van de auditee?
- Wat vindt de auditee er zelf van?
- Hoe geeft het bedrijf daaraan invulling en welke verbeteringen zijn (eventueel) gewenst, gegeven de eerder door het management gedefinieerd gewenst gedrag en cultuur?

Voorbeelden van dit soort audits zijn onderzoek naar de omgang met belangentegenstellingen en de bespreekbaarheid daarvan, en onderzoek naar de effectiviteit van een klokkenluidersregeling.

Deze aanpak leidt tot beter inzicht bij het bedrijfsmanagement omtrent de effectiviteit van de invulling van gedrags- en cultuuraspecten in de organisatie en bij het personeel tot een beter beeld over de verwachtingen van het management. De grotere diepgang van deze specifieke onderzoeken stelt aanvullende eisen aan de auditor, vooral omdat het gaat om de verklaring van gedragingen van mensen in plaats van uitkomsten daarvan en omdat de normen niet altijd voldoende expliciet ervaren worden.

Praktijk voorbeeld

Een thematisch onderzoek kan door de IAF zelfstandig worden uitgevoerd. In onderstaand voorbeeld wordt er echter samengewerkt met meerdere partijen binnen de organisatie.

Vanuit specifieke wet- en regelgeving dienen cliëntdossiers binnen de financiële dienstverlening aan bepaalde eisen te voldoen. Naast formele eisen gelden ook materiële kwaliteitseisen. Uit eerdere onderzoeken is gebleken dat deze kwaliteitsnormen niet altijd worden gehaald. Om de belemmeringen en contraproductieve prikkels die dit ongewenste gedrag stimuleren vast te stellen werken de 2e (Compliance) en 3e (IAF) line of defense bij een financiële instelling in dit voorbeeld samen. Compliance en de IAF hebben gezamenlijk een plan van aanpak opgesteld en dit met de Raad van Bestuur gecommuniceerd.

Alle fasen van het onderzoek worden gemeenschappelijk uitgevoerd, waarbij beide partijen hun zelfstandigheid behouden. Vooraf zijn hierover duidelijke afspraken gemaakt.

Het onderzoek mondt uit in een gezamenlijke rapportage richting de RvB.

F Behavioural Audit

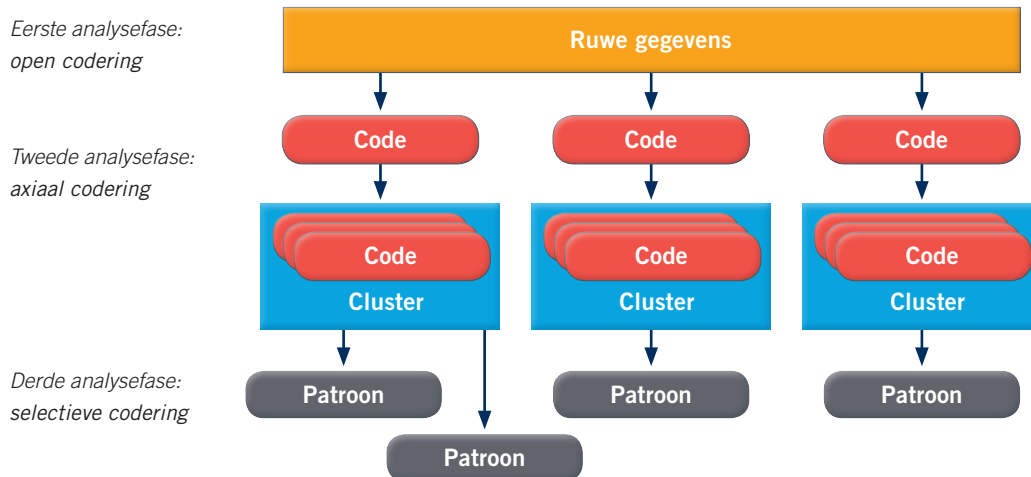
Een behavioural audit is een vorm van kwalitatief onderzoek dat zich richt op mentale en relationele processen in de organisatie. In de vraagstelling staan onderwerpen centraal die te maken hebben met de wijze waarop mensen betekenis geven aan hun sociale omgeving en hoe ze zich op basis daarvan gedragen. Er worden onderzoeksmethoden gebruikt die het mogelijk maken om het onderwerp vanuit het perspectief van de onderzochte mensen te leren kennen met het doel om het te beschrijven en waar mogelijk te verklaren.

Een behavioural audit is een zogenaamde open-norm-benadering waarbij niet vooraf voor een vaststaand referentiekader wordt gekozen. Wel kunnen enkele zogenaamde sensitizing concepts worden bepaald. Zij bieden een denkkader dat als vertrekpunt voor de audit kan dienen. Sensitizing concepts geven richting zonder de weg voor te schrijven en dienen als hulpmiddel voor de auditors om zich te oriënteren tijdens het veldwerk. Gaandeweg de audit kan echter blijken dat andere termen en begrippen beter aansluiten bij de resultaten van de dataverzameling en -analyse.

Het echte onderzoekswerk begint met het identificeren van 'opmerkelijke feiten en gebeurtenissen' die van belang zijn voor de audit. Het gaat daarbij om direct observeerbare zaken die concreet en meetbaar (kwantificeerbaar) zijn. Over het bestaan ervan is iedereen het eens, over de betekenis kan wel verschillend worden gedacht. Deze feiten en gebeurtenissen zijn het vertrekpunt voor reflectieve, onderzoekende gesprekken. Ze sturen de interviews naar de meest relevante aspecten terwijl tegelijkertijd het interview gegrond blijft in de feitelijke en actuele context. Het doel van deze gesprekken is de auditees in alle openheid te laten praten over hun ervaringen. De manier waarop de auditors vragen stellen zet auditees aan hun aannamen en interpretaties te onderzoeken. Het zijn vragen die zij zichzelf doorgaans niet of niet meer stellen. Door de reflectie die hiermee in gang wordt gezet, worden zij zich bewust van verbanden waarvan zij het bestaan niet of niet eerder vermoedden. Bij auditees leiden deze gesprekken daarom bijna altijd tot onverwachte en soms compleet nieuwe inzichten. Geavanceerde interviewtechnieken en -strategieën gecombineerd met een strak interviewprotocol helpen de auditors de gewenste diepgang te bereiken.

De gesprekken worden opgenomen en uitgewerkt in volledige transcripties. De teksten worden volgens de kwalitatieve onderzoekstraditie in een drieslag geanalyseerd:

- Open coderen: datareductie
- Axiaal coderen: concepten vormen
- Selectief coderen: theorie vormen



Het analyseresultaat wordt vervolgens omgezet in verhaalvorm waarbij gebruik gemaakt wordt van citaten van de auditees. De organisatie vertelt als het ware haar eigen verhaal. De auditors plaatsen opmerkingen en vragen bij het verhaal. De rapportage vormt input voor de afsluitende validatieworkshop waar alle betrokken auditees aan deelnemen. Tijdens deze workshop worden zij uitgenodigd met elkaar in gesprek te gaan over de resultaten. Er ontstaat een dialoog waarbij de inzichten in de rapportage van een tweede verdiepingsslag worden voorzien. Dit kan leiden tot diskwalificatie van de huidige situatie en het op gang brengen van een duurzame verandering.

Praktijkvoorbeeld

De organisatie kent veel problemen met de uitvoering van projecten. Het projectaandeel in het totale werkpakket is de afgelopen jaren sterk toegenomen. Veel projecten moeten geheel of gedeeltelijk opnieuw. Om de problemen het hoofd te bieden heeft men aantal maatregelen genomen, waaronder de implementatie van een 'light' versie van Prince 2. De problemen verdwijnen echter niet maar nemen eerder toe. De directie vraagt zich af waarom het werken met Prince 2 niet wordt geaccepteerd en wat mogelijke oplossingsrichtingen zijn. Besloten wordt een audit uit te laten voeren met als doel inzicht te krijgen in de drijfveren van betrokkenen om weerstand te bieden tegen de voorgestelde projectenaanpak.

Aanpak

Nadat in overleg met de opdrachtgever enkele sensitizing concepts zijn vastgesteld (doelrealisatie, regels en procedures, samenwerking, balans regulier en projectwerk) zijn opmerkelijke feiten en gebeurtenissen geïnventariseerd. Vervolgens is een aantal reflectieve gesprekken gevoerd. De rapportage waarin in verhaalvorm de analyseresultaten werden gepresenteerd was input voor een dialoog over drijfveren en dieperliggende opvattingen over de aanpak van projecten in de organisatie. Dit heeft geleid tot inzicht bij betrokken in elkaars motieven en handelwijzen en een lijst van duurzame verbetervoorstellen.

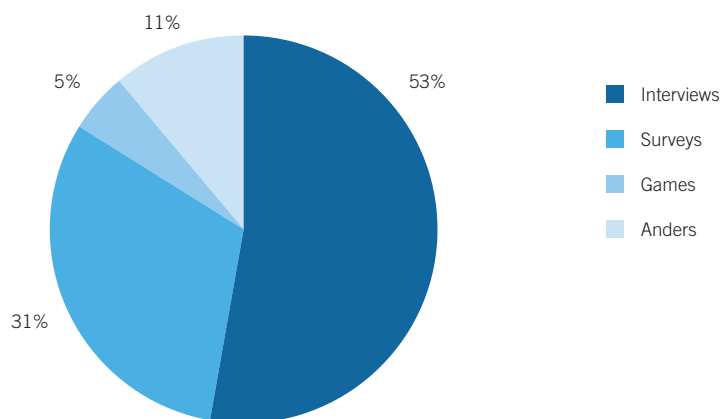
4 Audit Tools & Vaardigheden

4.1 Technieken specifiek voor het uitvoeren van een soft controls audit

Bij de uitvoering van een soft controls audit staat de auditor een aantal technieken ter beschikking. Alvorens een keuze te maken uit deze technieken is het van belang om te benadrukken dat kennis van onderzoeks of auditmethodologie onontbeerlijk is. Deze kennis is van belang omdat een auditor hiermee inzichtelijk heeft hoe hij op een correcte manier kan komen tot een betrouwbaar en valide antwoord op de onderzoeksvraag. Hierbij dient hij er rekening mee te houden dat verschillende type vragen tot verschillende technieken dienen te leiden en vervolgens tot bijpassende analysemethoden en rapportagevormen. Omdat er postinitiële Internal Audit opleidingen zijn die uitvoerig aandacht besteden aan onderzoeks en auditmethodologie en het een te breed onderwerp is voor deze handreiking besteden we hieronder alleen aandacht aan technieken. Een aantal traditionele, met specifieke toepassingen en een aantal nieuwere technieken. De keuze van de aanwending van specifieke technieken is mede bepalend voor de effectiviteit van de audit.

Bekende technieken zijn het houden van interviews en uitvoeren van documentanalyse. Voorbeelden van technieken die relatief nieuw zijn binnen het Internal Audit vak: het uitvoeren van surveys, facilitated workshops, gedragsobservatie en games.

Belangrijkste audit technieken



Enquête vraag 14:

Wat zijn de belangrijkste audit technieken die worden gebruikt tijdens soft controls audits.

De enquête onderschrijft dat gedragsobservatie en documentenanalyse belangrijke audit technieken zijn voor soft controls audits. Ook de relatief nieuwe technieken vinden al toepassing in de soft controls audits. Op de volgende bladzijde presenteert Overzicht 1 een overzicht van de technieken met hun specifieke kenmerken.

Overzicht 1: Overzicht van technieken met hun specifieke kenmerken zoals ingezet bij het auditen van soft control. Aangevuld met voorbeelden die naar voren zijn gekomen in het onderzoek.



Interview

- Doorvragen tot de bevindingen te koppelen zijn aan criteria (bijv. de 8 dimensies van Kaptein)
- Terugkoppeling van het gesprek aan de gesprekspartner
- Gericht op onbewust gedrag, dilemma's, keuzes
- Interpretatie van gedragsaspecten
- Voorbeeld: bespreek met de leidinggevende de rol van de kernwaarden van de organisatie voor het realiseren van de doelstellingen van de afdeling of het proces



Facilitated workshop

- Voor de analyse van het groepsproces, niet alleen van de inhoud
- Voorbeelden: bespreek zonder leidinggevend welke gedragskenmerken volgens de medewerkers bepalend zijn voor het daadwerkelijk behalen van de doelstellingen van het betreffend organisatie onderdeel of proces, dilemmasessie



Enquête

- Er is veel kennis nodig van het auditobject alvorens je een enquête kunt uitvoeren. Een enquête laat zich dus vaak voorgaan door interviews
- Erg geschikt voor het in kaart brengen van soft controls
- Door statistische analyse kunnen verbanden worden ontdekt en verschillen tussen groepen onderkend
- Voorbeelden: A. Vragen over de mate waarin de werknemer bekend is met en handelt in overeenstemming met de kernwaarden van de organisatie. B. Vragen over de mate waarin er binnen teams wordt samengewerkt om tot oplossingen te komen. C. Vragen over welke gedragsveranderingen men noodzakelijk vindt



Gedragsobservatie

- Aanwezig zijn bij vergaderingen
- Werkplek bij de auditee tijdens de uitvoering van de audit om gedragsaspecten waar te nemen
- Observatie gedurende langere periode om de gebruikelijke situatie te kunnen waarnemen
- Voorbeeld: combineer de audit op hard controls en soft controls door managementinformatie, procesbeschrijvingen en andere documentatie door te nemen op een werkplek op de afdeling bij de auditee zodat tegelijkertijd ook gedrag kan worden geobserveerd



Raadplegen bestaande bronnen

- Maak gebruik van bestaande registraties om gedragsaspecten te identificeren
- Voorbeeld: medewerkers tevredenheidsonderzoek, rapportages tweede lijn, incidenten logs (veiligheidsincidenten, klokkeluider meldingen ed.)



Game

- Bij deze specifieke gedragsobservatie kunnen (uitkomsten van) soft controls geobserveerd worden
- Besluitvormingsproces moet vergelijkbaar zijn met de werkelijke situatie
- De werkelijkheid wordt vereenvoudigd in een simulatie waardoor de auditor het gedrag van de deelnemers kan observeren
- Bij een serious game moet rekening worden gehouden met eventuele reactiviteit van de deelnemers op de aanwezigheid van de auditor
- Voorbeeld: Totstandkoming van een jaarplan nabootsen in 1 ruimte. De samenwerking en inbreng van iedere deelnemer observeren, alsmede nagaan of er voldoende kritisch vermogen aanwezig is

Praktijkvoorbeeld - Audit op een Agile project door middel van observatie

Bij één van de geïnterviewde IAFs werd een belangrijk (zowel financieel als in het kader van de bedrijfsvoering) project uitgevoerd met behulp van de Agile projectaanpak. Een kenmerk van deze aanpak is dat besluiten worden genomen door interactieve overlegsessies, daarnaast is betrokkenheid van het projectteam en de projectmanager essentieel. Echter, deze factoren zijn niet te auditen met behulp van vastleggingen of rapportages.

Tijdens de audit op dit project maakte de IAF daarom vooral gebruik van observatie ter plaatse: tijdens de overlegsessies maar ook van de overige (meer informele) overleggen van het projectteam, aangevuld met interviews met de projectteamleden.

Praktijkvoorbeeld - Enquêtes

De risicomanagement afdeling van een internationale onderneming faciliteert workshops met als doel het uitleggen en versterken van de cultuur en soft controls binnen de onderneming. Ter voorbereiding op de workshops worden enquêtes uitgestuurd.

Het belangrijkste doel van de enquêtes is om inzicht te krijgen in het bestaan en de kwaliteit van de soft controls binnen de entiteit. Daarnaast worden de uitkomsten van de enquête gebruikt om een inschatting te maken van de relatie tussen hard en soft controls en het beoordelen van de entity level controls.

De enquête bestaat uit vragen, er worden tevens een aantal dilemma's beschreven die zijn aangevuld met vragen.

Belangrijke succesfactoren voor het uitvoeren van een enquête zijn:

- *De enquêtes worden voor elke entiteit op maat gemaakt, hierbij wordt onder andere gekeken naar de functieniveaus die van toepassing zijn op de entiteit;*
- *Commitment van management;*
- *Structuur en cultuur van de entiteit.*

Praktijkvoorbeeld - Facilitated workshop naar aanleiding van audit bevindingen

De IAF, onderdeel van een internationaal bedrijf, organiseert vlak na de audit op soft controls een facilitated workshop om de opvolging van belangrijke auditbevindingen te bespreken met de auditee en experts uit de onderneming (b.v. van een andere locatie of bedrijfs onderdeel).

Tijdens de workshop wordt pro-actief gezocht naar een oplossing voor de auditbevinding, gebruik makend van de expertise binnen de onderneming.

4.2 Kennis en vaardigheden

Het gebruik van de technieken uit Overzicht 1 (Overzicht van de relatief nieuwe technieken met hun specifieke kenmerken in de audits op soft controls) vereist specifieke kennis en vaardigheden.

Theoretische kennis

- De kennis van de auditor dient verder te reiken dan de vereiste kennis omtrent hard controls. De auditor dient namelijk ook basiskennis te hebben van gedragswetenschappen en dan specifiek sociale psychologie, organisatie sociologie of organizational behavior. In het verlengde hiervan dient de auditor ook kennis te hebben van soft controls. Dit betreft dan niet alleen het weten wat wordt verstaan onder soft controls, maar ook welke soft controls relevant zijn voor het betreffende audit object. Verder is kennis nodig van het interpreteren en verwerken van de gegevens en het inzichtelijk maken van de resultaten.
- Om als auditor effectiever te zijn in de uitvoering van soft controls audits is specifieke kennis gewenst op het gebied van gespreksvaardigheden en interpretatie, theorie van besluitvormingsprocessen, mogelijke normenkaders voor soft controls, cultuurverschillen (medewerkers uit verschillende landen) en het uitvoeren van enquêtes (opstellen, analyse, statistiek).

Vaardigheden

In de uitvoering van de audit is een aantal zaken van belang:

- Het auditteam
 - Diversiteit in het auditteam ten behoeve van de interpretatie en analyse van verkregen informatie.
 - Inzet van experts in het auditproces, zoals auditors met een achtergrond in de sociologie, psychologie, antropologie of bijvoorbeeld iemand van de HR afdeling van het bedrijf. Dit kan het analyseren makkelijker maken en meer fundament geven.
 - Uitvoering en analyse in minimaal tweetallen. Bij interviews of workshops kunnen beide auditors een actieve rol hebben, maar de rolverdeling kan ook zijn dat de ene auditor de interviewer of facilitator rol heeft en de ander als observator optreedt en registreert.
 - Suggestie: overweeg om in de evaluatie een relatieve buitenstaander te betrekken, teneinde een holistisch beeld te krijgen. Het gaat dus vooral om de samenhang van de dingen en dergelijke in beeld te laten komen.
- Betrokkenheid

Bepaal de hiërarchische lagen in het betreffend bedrijfs onderdeel die bij de audit worden betrokken. Afhankelijk van het onderwerp en scope van de audit kan gekozen worden voor alle lagen of bijvoorbeeld alleen de managementlaag. (In de latere evaluatie helpt dit aspect ook om een efficiënte herleidbaarheid van bevindingen en conclusies te bewerkstelligen.)
- Doorlooptijd

De inzet van enquêtes vergt extra tijd in de voorbereiding van de audit. Uit ervaring van een van de ondervraagde IAF blijkt een verdubbeling van de voorbereidingstijd. Deze tijd gaat zitten in het opstellen van de vragenlijst met vragen die niet multi-interpreteerbaar zijn en daardoor leiden tot betrouwbare antwoorden. Het (vooraf)testen van de juiste interpretatie van de vragen, het samenstellen van de distributielijst, het versturen van herinneringen en de analyse van de antwoorden zijn andere aspecten waar tijd in gaat zitten.
- De auditor
 - Vertrouwen in de relatie met de gesprekspartner kunnen opbouwen om in gezamenlijkheid tot de kern van het vraagstuk te kunnen doordringen.
 - In samenhang met het eerste punt: een soft controls audit vraagt om specifieke interviewvaardig-

heden. Het gaat dan vooral om het stellen van de vragen, maar niet te robotterig of het afwerken van een checklist. Zo is het stellen van open vragen effectiever, waarbij goed doorgevraagd moet worden tot op het niveau dat de koppeling plaats kan vinden aan bijvoorbeeld één van de 8 dimensies van Kaptein. Ook moet de auditor het vermogen hebben tot het interpreteren van non-verbaal gedrag en weten op welke wijze hij/zij daar mee om moet gaan.

- De auditor moet beschikken over een zekere kennis van en sensitiviteit voor gedragsaspecten. De sensitiviteit is nodig om het gedrag goed te kunnen waarnemen. Bij het waarnemen is sprake van een grote mate van persoonlijke inschatting. Kennis is nodig om hetgeen is waargenomen, goed te kunnen duiden en in haar verband te plaatsen. Voor gedragsobservatie zijn gestructureerde observatielijsten⁴ beschikbaar.
- De auditor moet niet alleen soft controls audits *kunnen* uitvoeren maar ook *willen*. De auditor moet bereid zijn om de stap te *willen* nemen. IAFs die al soft controls audits uitvoeren, geven aan dat ervaring opdoen meer vertrouwen in het *kunnen* geeft.
- De integriteit van de auditor is bepalend voor de medewerking van de auditee. Hoe staat de auditor bekend en in bredere zin, hoe is de beeldvorming over de afdeling?

Praktijkvoorbeeld - Kennis en vaardigheden auditteam

De geïnterviewden zijn van mening dat auditors specifieke kennis en vaardigheden nodig hebben voor het goed auditen van soft controls:

- *Het scheelt vaak opleidingstijd als er auditors bij een soft controls audit betrokken worden met een sociaal wetenschappelijke achtergrond. Zij hebben tijdens hun opleiding vaak voldoende handvatten gekregen om soft controls in kaart te brengen. Echter auditors met een andere achtergrond zijn hier ook in bij te scholen.*
- *Het is belangrijk dat de auditor bereid is zich niet te beperken tot het paradigma dat een deugdelijke grondslag uitsluitend kan worden verkregen op basis van hard controls. De auditor moet bereid zijn zich te verdiepen in de betrouwbaarheidswaarde van de informatie die uit andere onderzoeksmethoden naar voren komt (bijvoorbeeld een enquête). Als de informatie die hieruit naar voren komt niet geaccepteerd wordt door auditee en/of management om te dienen als deugdelijke grondslag, is het voor die auditor niet zinvol om de soft controls audit te vervolgen, maar eerst verdere voorlichting te geven en in discussie te gaan.*
- *Als audit bevindingen gebaseerd zijn op soft controls is het belangrijk dat de auditor een zekere "maturity" heeft. Doorvragen en vasthoudendheid zijn belangrijk omdat ook vaak gesprekken worden gevoerd met senior- en/of hoger management.*
- *Het komt voor dat management het niet eens is met de bevindingen. Soms wordt zelfs "stemming gemaakt" tegen de bevindingen. In deze gevallen is het belangrijk dat de auditor een rechte rug houdt.*

⁴ Op internet staan aanzetten voor dergelijke observatielijsten gepresenteerd. Een mogelijk andere bron is "Scholar.google.com". Ook diverse daartoe gespecialiseerde externe consultants hebben specifieke observatielijsten ontwikkeld.

Praktijk voorbeeld - Good practice - Geïntegreerde audit

Een auditor kreeg de opdracht om een klachtafhandelingproces te auditen. Het afhandelen van klachten vond plaats op meerdere locaties en door een grote groep medewerkers. Naast het opnemen van hard controls in het normenkader keek de auditor ook naar de volgende soft controls:

- *Het kwaliteitsbewustzijn van medewerkers bij het afhandelen van klachten;*
- *De mate waarin er werd samengewerkt door medewerkers om een klacht goed en tijdig af te handelen.*

Tevens werd de ervaren werkdruk bij het afhandelen van klachten in combinatie met de andere werkzaamheden meegenomen in de audit.

De soft controls werden inzichtelijk gemaakt door middel van een enquête. Aan de hand van bestaande wetenschappelijke meetinstrumenten (zoals eerder ontwikkelde vragenlijsten) werden stellingen opgenomen in de enquête die inzicht gaven in de soft controls. Via verschillende analyses (bijvoorbeeld het berekenen van analyses) kon inzichtelijk gemaakt worden hoe de verschillende locaties 'scoren' op de soft controls en of er significante verschillen tussen de locaties bestaan.

5 Presentatie en rapportage

Soft controls worden als een gevoelig thema ervaren omdat zij meer gericht zijn op/herleidbaar naar gedragingen van personen dan op procedure/- hard controls. Zij hebben betrekking op het handelen en de gedragingen van mensen, zoals de invulling van de leiderschapsrol. Daarnaast hebben soft controls een minder tastbaar karakter en ontbreekt vaak een harde norm waaraan getoetst kan worden. Het is dan ook van belang dat over de uitkomsten van het onderzoek zorgvuldig en inzichtelijk wordt gecommuniceerd⁵. Daarnaast geldt ook dat onderzoeken, die specifiek gericht zijn op hoe de organisatie cultuur en gedrag beïnvloedt veelal gevoeliger omdat er minder ervaring mee is.

De auditor moet in staat zijn inzicht te verschaffen in het object van onderzoek en moet afspraken maken over de wijze waarop de uitkomsten worden gepresenteerd.

Dat dit niet zo eenvoudig is, blijkt uit de uitkomsten van de enquête. Niet alle respondenten rapporteren expliciet over soft controls.

Belangrijk is dat het risico van niet goed functionerende soft controls onder de aandacht komt van het top-/seniormanagement en dat dit onderwerp bespreekbaar wordt gemaakt in de organisatie. Het niet juist functioneren van soft controls kan - net als niet goed functionerende hard controls - het behalen van de organisatiedoelstellingen in de weg staan.

Het is doorgaans lastiger om een goed/fout oordeel te koppelen aan een soft controls audit. Waar hard controls vaak wel als goed of fout (qua opzet of werking) kunnen worden bestempeld, lenen soft controls zich eerder voor een weergave van de mate waarin ze aanwezig zijn of een kwalitatieve beschrijving van hetgeen is aangetroffen. Derhalve is het eenvoudiger om de score of de beschrijving weer te geven, dan een uitspraak te doen over goed of fout.

De wijze waarop wordt gecommuniceerd is afhankelijk van het effect dat management en de IAF bereiken wil. Mogelijke wijze van rapporteren zijn:

- schriftelijk terugkoppeling (met of zonder een oordeel);
- mondelinge terugkoppeling;
- geen terugkoppeling

Het effect is belangrijker dan het volgen van het standaard rapportageproces.

⁵ De 2400 groep van de IIA standaards gaat nader in op het communiceren van de uitkomsten:

- 2400 - Communicating Results: "Internal auditors must communicate the results of engagements".
- 2410.A1: "Final communication of engagement results must, where appropriate, contain the internal auditors' opinion and/or conclusions. When issued, an opinion or conclusion must take account of the expectations of senior management, the board, and other stakeholders and must be supported by sufficient, reliable, relevant, and useful information".

De IAF is gehouden aan deze standaards, maar zal de toepassing afstemmen op de specifieke situatie. De standaards bieden hier ruimte toe.

Veelal zal de IAF rapporteren in de vorm van een schriftelijke auditrapportage. Mondeling rapporteren kan ook een effectieve manier van het delen van de audit bevindingen zijn. Hierbij dienen voldoende vastleggingen in het dossier opgenomen te worden om te zorgen dat aan de kwaliteitsvereisten wordt voldaan. In het laatste geval is de veronderstelling dat de uitvoering van de audit en het bespreken van de observaties al de beweging naar een gewenste ontwikkeling op gang brengt.

In de rapportage kan aansluiting worden gezocht bij het gekozen referentie-/normenkader (zie Inleiding). De analyse van de resultaten van audits op soft controls kan weer gebruikt worden bij de risico analyse voor het selecteren van de audit objecten in de auditplanning.

Zoals hiervoor aangegeven is het gevoelige karakter van de auditbevindingen aanleiding om een hoge mate van zorgvuldigheid in de rapportage te betrachten. Zorgvuldigheid in de rapportage komt vooral tot uitdrukking in:

- **Formulering**
Gedrag dat in een bepaalde situatie heel effectief kan zijn om doelstellingen te behalen, kan in een andere situatie juist contraproductief zijn. Zoek in de rapportage deze aansluiting.
- **Oordeel**
Voor het oordeel moet een grondslag zijn. De ontwikkelingen van de inhoud van oordelen is nog niet uitgekristalliseerd. Standaarden hiervoor zullen bijdragen aan de herkenbaarheid voor management. Indien het niet mogelijk is om tot een oordeel te komen kan een opsomming van verrichte werkzaamheden en de bijbehorende bevindingen worden gegeven.

Paragraaf 3.2 (Varianten voor aanpak van soft controls audit) gaat nader in op karakteristieken van gegeven varianten. In het volgend overzicht zijn mogelijke rapportage vormen per variant gepresenteerd.

	Activiteit	Rapportage
A	Oriëntatie met organisatie leiding	Normenkader voor gedrag en cultuur.
A	Oriëntatie andere lagen in de organisatie	Overzicht van de status/Inzicht van de invulling van de gedrags- en cultuuraspecten volgens de organisatie.
B	Toetsing van de uitkomsten van de oriëntatie(s)	Overzicht van de status van de invulling van de gedrags- en cultuuraspecten volgens de auditor.
C	Oorzaakanalyse als geïntegreerd onderdeel van reguliere audit	Het niet of gedeeltelijk werken van hard controls wordt gekoppeld aan de effectiviteit van soft controls, dit kan door middel van een toelichting op de soft controls helder worden gemaakt. In principe zijn aan de toelichting verbeteringsvoorstellen gekoppeld.
D	Volledig geïntegreerde audit op hard controls en soft controls	Uitkomsten van onderzoek naar soft controls maken deel uit van het totaal van de auditbevindingen en worden in het rapportageproces meegenomen. Vanwege het soms zeer gevoelige karakter van de uitkomsten zal de wijze waarop de auditor de uitkomsten (inclusief de bevindingen) communiceert kunnen afwijken van de bevindingen omtrent "harde" aspecten.

	Activiteit	Rapportage
E	Thematische audits van soft controls	Specifieke rapportage gericht op het gedrags- of cultuuraspect.
F	Behavioural audits	Rapportage in samenhang met een validatie workshop

De werking van soft controls heeft invloed op het al dan niet behalen van de organisatiedoelstellingen. De IAF zal daarom, net als bij onvoldoende werkende hard controls, in zijn eindoordeel over het beheersingskader (Governance, Risk Management en Controlemaatregelen) van de organisatie de bevindingen over soft controls moeten meewegen.

In het eindoordeel zal de IAF dus zowel de hard- als soft controls meewegen. In veel gevallen zal hierbij aansluiting gezocht worden bij de normale audit ratings die door de IAF worden gehanteerd en die ook met het senior management van de organisatie zijn afgestemd.

Bij het ontbreken van een helder normenkader voor gedrags- of cultuuraspecten is het aan de IAF om vast te stellen in welke mate het behalen van de organisatiedoelstellingen door het disfunctioneren van soft controls kan worden geschaad. Hij zal dat dan kunnen laten meewegen in zijn eindoordeel en aanbeveling.

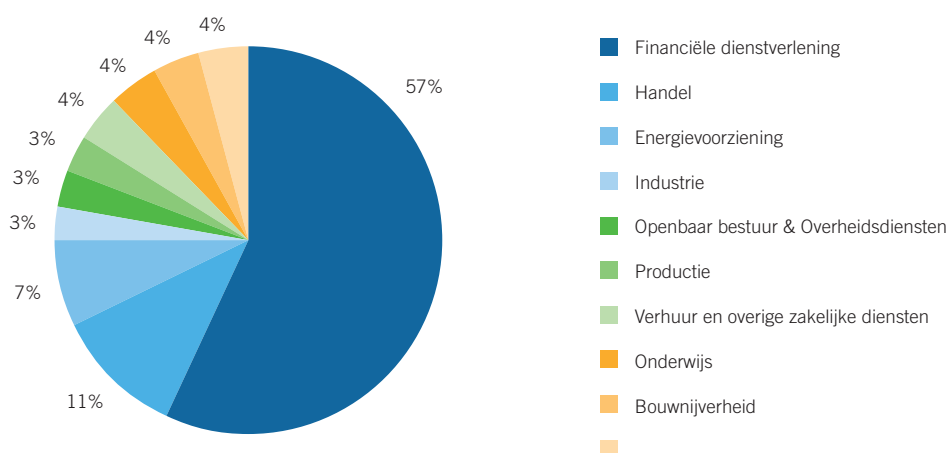
Bijlage A

Enquête Internal Audit Functies

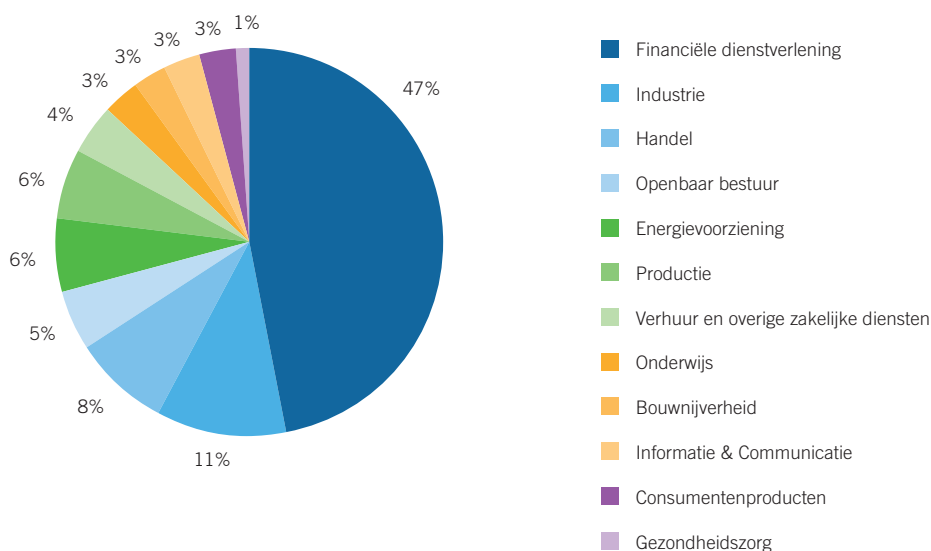
In maart 2014 is door de werkgroep soft controls een enquête uitgezet bij circa 150 audit functies in Nederland. 72 reacties zijn ontvangen. Het was niet het doel van de survey om een representatieve steekproef te trekken. Toch geven de antwoorden een goed beeld van de stand van zaken over soft controls audits door de interne audit functies in Nederland.

De gemiddelde omvang van de internal audit functies die input hebben gegeven is 19 FTE, 40% van de respondenten voert al soft controls audits uit.

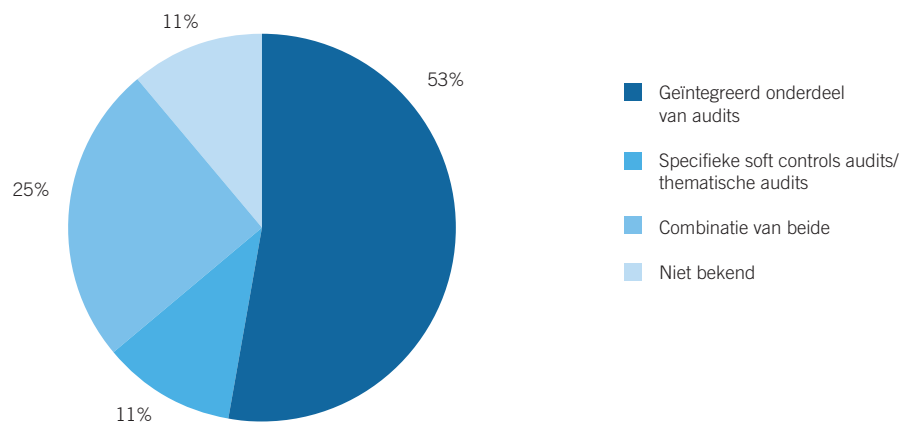
03 Wel soft controls audit - Tot welke branche behoort uw organisatie?



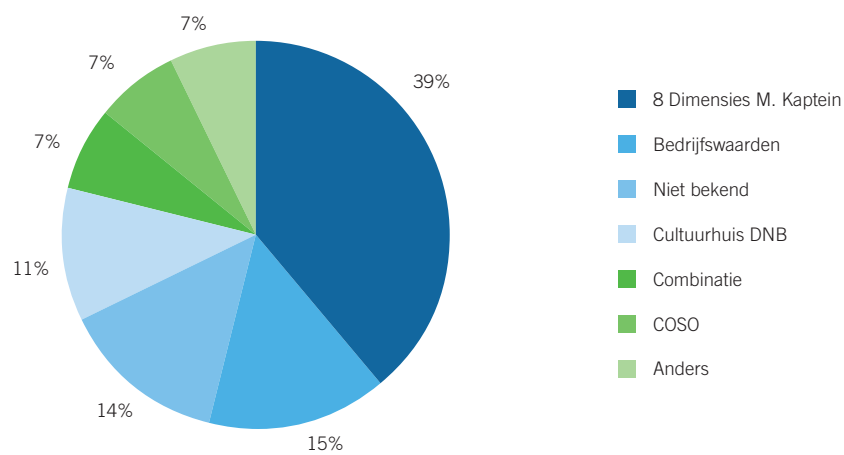
04 Alle respondenten - Tot welke branche behoort uw organisatie?



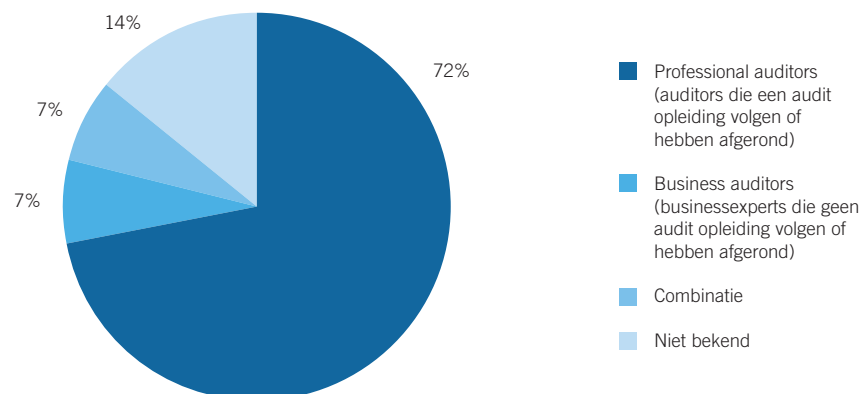
05 Wat is de scope van de soft control audits?



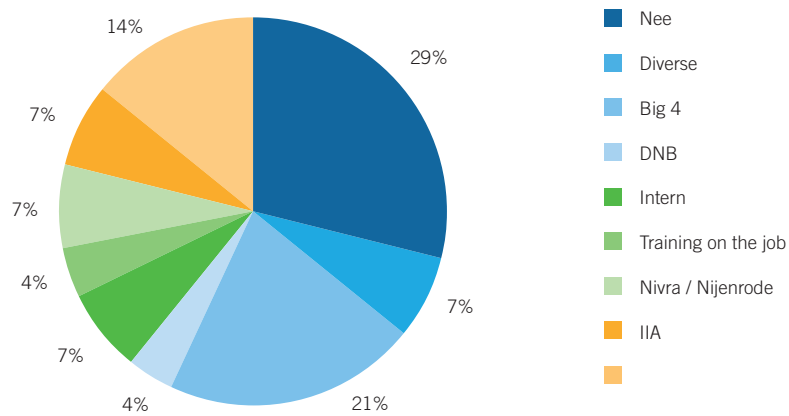
06 Wat is het belangrijkste theoretische referentiekader voor uw aanpak?



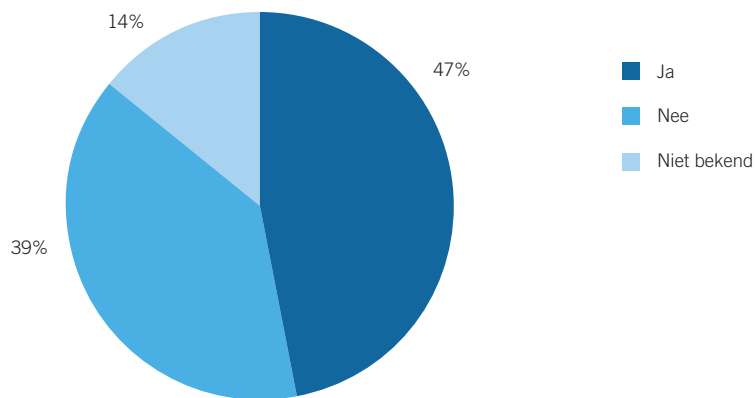
07 Door welke medewerkers worden soft control audits uitgevoerd?



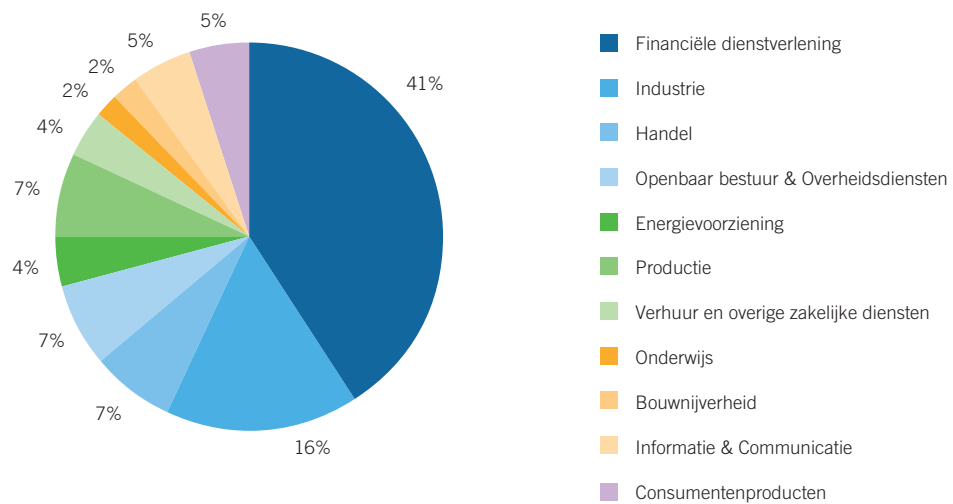
08 Hebben deze medewerkers aanvullende trainingen gevolgd?



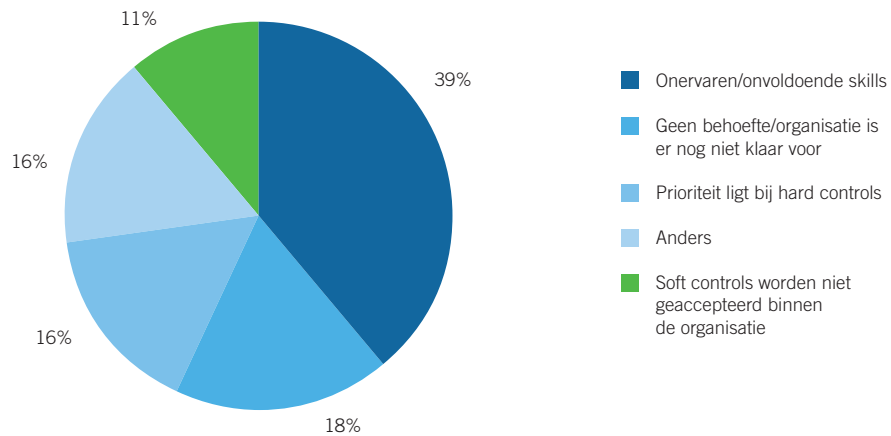
09 Worden soft control bevindingen op dezelfde manier gerapporteerd als andere bevindingen?



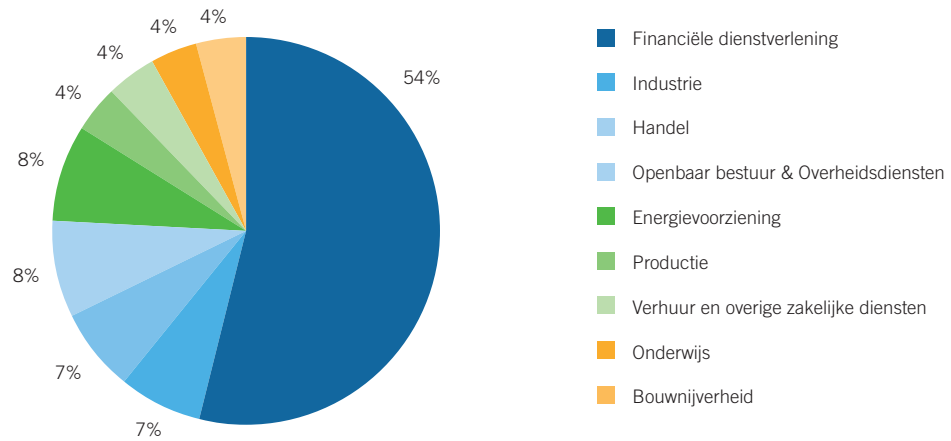
10 Geen soft controls audits - Tot welke branche behoort uw organisatie?



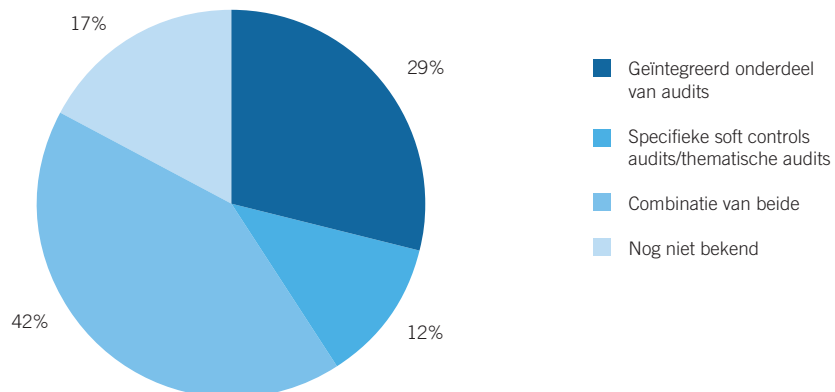
11 Waarom voert u geen soft control audits uit?



12 Bent u van plan om in de toekomst soft control audits uit te gaan voeren?



13 Wat is de beoogde scope van deze soft control audits?



Bijlage B

Theoretisch houvast

Voor elke audit geldt dat de auditor op zoek gaat naar een houvast. Voor een audit op soft controls zijn enkele IIA standaards van belang:

2110 - Governance:

The Internal Audit activity must assess and make appropriate recommendations for improving the governance process in its accomplishment of the following objectives:

- *Promoting appropriate ethics and values within the organization;*
- *Ensuring effective organizational performance management and accountability;*
- *Communicating risk and control information to appropriate areas of the organization; and*
- *Coordinating the activities of and communicating information among the board, external and Internal Auditors, and management.*

2110.A1 - *The Internal Audit activity must evaluate the design, implementation, and effectiveness of the organization's ethics-related objectives, programs, and activities.*

Weliswaar benoemen de IIA standaards niet expliciet het begrip soft controls maar hanteren wel het begrip governance. Als een onderdeel van governance zijn soft controls te definiëren als beheersmaatregelen specifiek gericht op het beïnvloeden van zaken zoals cultuur, gedrag, communicatie.

Maar wat is de norm waaraan getoetst dient te worden? Voor diverse audit types is deze normstelling uitgekristalliseerd. Dit geldt echter niet voor audits op het gebied van soft controls. Wel zijn er (ook ten dele afhankelijk van de branche) inmiddels diverse handreikingen gepubliceerd. Een ontwikkeling die zich voortzet. In de publicaties wordt naast de theoretische achtergrond en voorbeelden ook in een aantal gevallen kenmerken/elementen benoemd, die mede bepalend zijn voor soft controls en de onderliggende cultuur. Een literatuurlijst met bronvermelding maakt deel uit van deze publicatie (bijlage E "Geraadpleegde Literatuur"). Deze publicatie is een momentopname, want soft controls is een 'hot' onderwerp dat zich in steeds weer nieuw verschijnende publicaties verder wordt uitgediept.

Een aantal bekende bronnen zijn:

KPMG: (Muel Kaptein en Philippe Wallage): zij onderscheiden acht factoren, die het gedrag van medewerkers beïnvloeden: helderheid, voorbeeldgedrag, betrokkenheid, uitvoerbaarheid, transparantie, bespreekbaarheid, aanspreekbaarheid en handhaving

AFM: De door de AFM gedefinieerde kenmerken voor cultuur zijn:

- Een gebalanceerde set organisatiedoelstellingen;
- Een sterke focus op de lange termijn;
- Een wil om zich te richten op kwaliteit;
- Een natuurlijke neiging om zich te gedragen naar de doelstelling van wet- en regelgeving en te anticiperen op maatschappelijke ontwikkelingen;
- Een consistent en open wijze van besturen;
- Een governance- of beheersingsstructuur die gericht is op balans en tegenwicht.

DNB: Cultuurhuis. 7 elementen zijn volgens de DNB leidend voor een integere cultuur:

1. Belangen afweging/evenwichtig handelen: alle relevante belangen onderkennen en zichtbaar meewegen;
2. Consistent handelen: Handelen in lijn van doelstellingen en keuzes;
3. Bespreekbaarheid: stimuleren van een positief kritische houding van werknemers en ruimte geven voor het bespreken van besluiten, andere opvattingen, fouten en taboes;
4. Voorbeeldgedrag: good behaviour at the top (persoonlijke integriteit waaronder het voorkomen van (de schijn van) belangenverstrengeling);
5. Uitvoerbaarheid: realistische targets stellen en wegnemen van perverse prikkels en verleidingen;
6. Transparantie: vastleggen van en communiceren over doeltellingen en principiële keuzes naar alle stakeholders toe;
7. Handhaving: aan niet-naleving worden consequenties verbonden.

COSO: Het Internal Controle - Integrated Framework (2013) geeft aan dat voor een oordeel over de kwaliteit van de interne beheersing er niet alleen naar de hard controls gekeken dient te worden, maar ook naar de soft controls. Voorbeelden van soft controls bij COSO zijn onder meer: tone at the top; uitvoerbaarheid; betrokkenheid en toewijding; transparantie; bespreekbaarheid; aanspraken en handhaving; helderheid; samenwerken en relaties; interne competenties; HR beleid en toepassing. Ook andere controle modellen zoals CoCo (Canadese Criteria of Control) en EFQM vragen aandacht voor soft controls.

In 2011 bracht het IIA de publicatie “Auditing van Social Controls” uit. Deze publicatie schetst achtergronden van enkele belangrijke social controls zoals die door diverse wetenschappers in de literatuur zijn beschreven. Tevens worden technieken benoemd om ze te meten. Als zodanig bevat het handvatten voor het meten van Entity Level Social Controls.

Enkele bekende organisatie auteurs die in hun publicaties aandacht vragen voor soft controls zijn onder meer: Merchant (1985), Simons (2000 - four levers of controls) en de Heus en Stremmelaar (2000).

Diverse bronnen uit de psychologie en de andragogiek.

De literatuurlijst bevat diverse verwijzingen naar de overige publicaties.

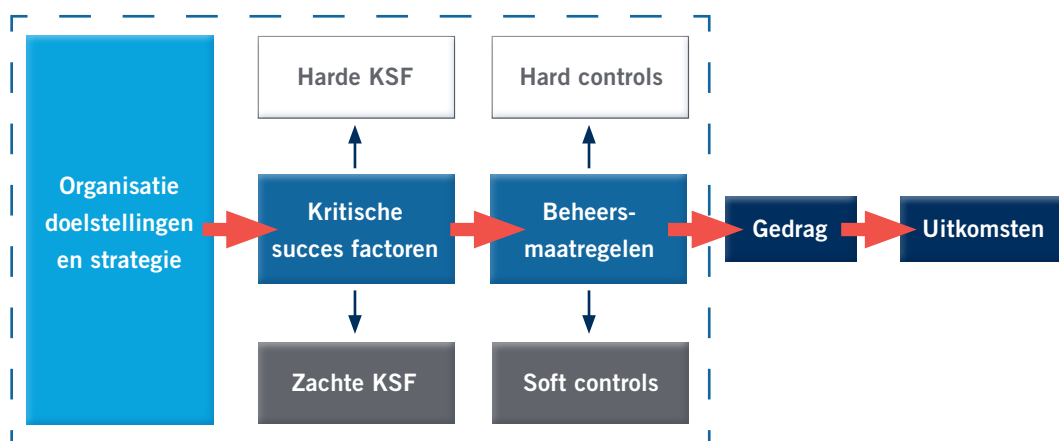
Bijlage C

Praktijkvoorbeeld van een audit op soft controls geïntegreerd met een audit op hard controls

Inleiding

Het praktijkvoorbeeld voor de aanpak van een geïntegreerde audit waarbij zowel soft als hard controls in ogenschouw zijn genomen, is ontleend aan een audit uitgevoerd door een IAF van een financiële instelling bij een aantal van haar productlijnen. Hierbij is onderstaand schema gevolgd en waar nodig verder uitgewerkt. Het schema in figuur 1 is ontleend aan de door KPMG⁶ ontwikkelde aanpak van de audit op soft controls in samenhang met de audit op hard controls.

Figuur 1: Model opzet soft controls audit



Risico-analyse (fase audit voorbereiding)

Voorafgaande aan de uitvoering van de audit wordt een risicoanalyse uitgevoerd. In deze analyse worden de belangrijkste risico's van het controle-object geïdentificeerd en vastgesteld. Hierbij wordt gekeken naar zowel de rol van hard controls als ook van soft controls. Op basis van deze risicoanalyse wordt besloten om al dan niet aandacht te besteden aan soft controls.

Top- en senior management achten het essentieel dat de klanten het bedrijf vertrouwen. Om vertrouwen te verdienen moet je beginnen om vertrouwen te geven en betrouwbaar te zijn. Bij het bedrijf zijn daarom kernwaarden vastgesteld: persoonlijk, aanspreekbaar, eigen en echt.

Deze kernwaarden vormen op hoofdlijn de normen voor gewenst gedrag binnen de organisatie. De kernwaarden zijn vertaald in de persoonlijke doelstellingen welke onderdeel vormen van de periodieke personeelsbeoordeling. De persoonlijke en algemene gedragsdoelstellingen gelden als normen.

⁶ Opgenomen met instemming van KPMG.

Bij de risicoanalyse vormt de afwijking tussen het verwacht feitelijk gedrag en de gedragsdoelstelling een belangrijke rol in de beantwoording van de vraag of al dan niet aandacht moet worden besteed aan gedragskenmerken.

Bij een geïntegreerde aanpak van audits, waarbij zowel aan hard als soft controls aandacht wordt besteed, is het ook van belang rekening te houden met de samenhang tussen hard en soft controls. Uit de ervaringen die zijn opgedaan met de geïntegreerde aanpak is een sterke samenhang tussen hard en soft controls gebleken. Bij complexe organisaties en processen met weinig verandering legt de IAF meer nadruk op hard controls in haar audits. Bij dynamische organisaties en processen die minder complex zijn ligt daarentegen de nadruk op soft controls in de audits.

Vorbereiding (fase audit voorbereiding)

De eerste stap in de voorbereiding is het voeren van een gesprek met het management, waarbij uitgelegd wordt wat onder soft controls ofwel gedragskenmerken wordt verstaan. In het gesprek is het belangrijk om de rol van gedragskenmerken voor het realiseren van de doelstellingen van de afdeling of het proces te benadrukken. Voor dit overleg moet ruim de tijd worden genomen. Niet alle managers en medewerkers zullen direct van het nut van soft controls overtuigd zijn. Dit vergt daarom enige “zendingsarbeid” vanuit de IAF.

De volgende stap is om tijdens het gesprek een overzicht te krijgen van de voor het management belangrijkste zachte en harde key succes factoren.

Als voorbeeld is een audit genomen met als doelstelling *“inzicht verkrijgen in de hard en soft controls die bijdragen aan het vertrouwen van de klant”*. De audit werd uitgevoerd bij een specifiek bedrijfs onderdeel met een vrijwel continue klant contact.

De belangrijkste zachte key succes factoren welke in interviews met het management naar voren kwamen:

- Tonen van deskundigheid en professionaliteit;
- Empathisch vermogen;
- Tonen van integriteit;
- Communiceren (open, eerlijk, persoonlijk);
- Zichtbaar in belang van de klant handelen;
- Vertrouwen en loyaliteit aan klanten geven;
- Voldoen aan verwachtingen;
- Verantwoordelijkheid nemen voor de klant;
- Klanttevredenheid;
- Leren van ervaringen.

De belangrijkste harde key succes factoren waren:

- Duidelijke en gedragen case for change;
- Nakomen van afspraken;
- Duidelijke prioriteiten/doelstellingen;
- Goed getraind personeel;
- Hoog percentage first time right;
- Verantwoorde aanpak van klant centraal stellen;
- Hoge klanttevredenheid;
- Producten voldoen aan behoefte klant.

Workshop (fase audit veldwerk)

De volgende fase heeft als doel de medewerkers te betrekken bij het onderzoek naar gedragskenmerken. Dit wordt gedaan door een aantal werknemers, niet zijnde leidinggevend, aan een workshop te laten deelnemen. Doel van de workshop is om de hard- en soft controls, die door de leiding in de eerste interviews zijn geïdentificeerd te prioriteren en te concretiseren.

Aan het begin van de workshop worden de begrippen soft- en hard controls uitvoerig uitgelegd en het belang van beide groepen controls voor het goed functioneren van de organisatie. De vraag wordt gesteld welke gedragskenmerken volgens de medewerkers bepalend zijn voor het daadwerkelijk behalen van de doelstellingen van het betreffend bedrijfs onderdeel of bedrijfsproces.

Uit de (“inventariserende”) workshop kwamen de volgende als belangrijkste aangemerkte soft controls naar voren:

- Waardering;
- Verantwoordelijkheidsbesef;
- Samenwerking;
- Betrokkenheid en loyaliteit;
- Aanspreekbaarheid;
- Helderheid;
- Respect voor elkaar;
- Uitvoerbaarheid.

Bovenstaande soft controls zijn in de audit scope meegenomen. Eerdere ervaring had de IAF geleerd, dat een aantal van 8 goed werkbaar is. Zeker in het begin bij het uitvoeren van soft controls audits is het aan te bevelen te focussen op de voor het realiseren van de organisatiedoelstellingen als belangrijk ervaren soft controls.

In deze workshop worden de deelnemers ingedeeld in groepjes van 3 medewerk(st)ers. Deze workshop-aanpak richt zich vooral op de verdieping van de gedefinieerde soft controls. Aan elk groepje worden drie soft controls toegewezen. Per soft control worden drie vragen gesteld:

1. Geef nadere omschrijving van de soft control; wat wordt precies bedoeld met dit gedragskenmerk?
2. Waarom draagt deze soft control bij aan de gestelde doelstelling van de audit? In het voorbeeld meer klantgericht werken.
3. Wordt deze soft control reeds gemeten bijvoorbeeld door een engagement scan of door een teambarometer?

Indien de soft control reeds is gemeten, dan kunnen de resultaten van de eerdere meting uiteraard gebruikt worden in de audit of soft controls.

Een voorbeeld van een uitwerking van eerdergenoemde drie vragen inzake de soft control “*samenwerking*” zou kunnen zijn:

Vraag 1 > Omschrijving samenwerking:

- Vertrouwen in elkaar;
- Eerlijke en open communicatie (geen verborgen agenda's);
- Respect voor elkaar.

Vraag 2 > Waarom het bijdraagt aan de bedrijfsdoelstelling:

- Het werkt motiverend.

Vraag 3 > Reeds gemeten binnen de organisatie door middel van

- Engagement scan.

Assessment van de geselecteerde soft controls (fase audit veldwerk)

Deze fase heeft als doel om vast te stellen in welke mate de geïdentificeerde 8 soft controls aanwezig zijn en hoe zij worden ervaren. Daarvoor wordt een online vragenlijst met stellingen over de geselecteerde soft controls opgesteld. Een voorbeeld van een vragenlijst is opgenomen in bijlage D. De vragenlijst wordt aan een aanzienlijk aantal medewerkers toegezonden met het verzoek de vragen te beantwoorden.

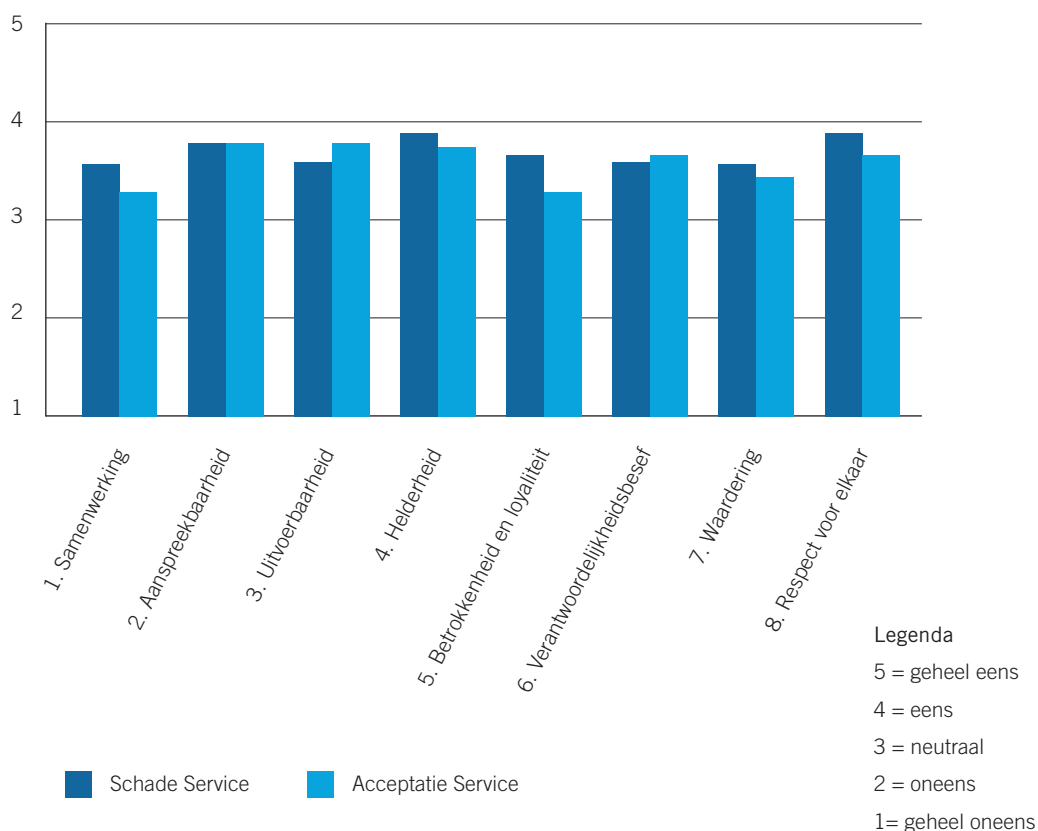
De vragenlijst bestaat grotendeels uit gesloten vragen en/of stellingen en uit een aantal open vragen. De gesloten vragen hebben het voordeel dat de uitkomsten hiervan gemakkelijk kunnen worden verwerkt en gepresenteerd. De analyse van de antwoorden van de open vragen vergt meer tijd en aandacht en leidt tot vervolg interviews. De ervaring is, dat deze zeer zinvolle resultaten opleveren en aanzetten tot actie.

Voorbeelden van open vragen zijn:

- Welke gedragsveranderingen vind je noodzakelijk om het klantvertrouwen terug te winnen?
- Wat zijn voor jou de belangrijkste belemmeringen om meer klantgericht te gaan werken?

De resultaten van de gesloten vragen zijn in 5-punt Likertschaal uitgezet⁷. Op de x-schaal kan de te bereiken norm worden aangeduid, bijvoorbeeld in onderstaande grafiek het niveau 4.

Figuur 2: Uitkomsten gesloten vragen



⁷ Een Likertschaal is een schaal waarbij de respondent aangeeft in welke mate men het eens is met een stelling. De Likertschaal wordt doorgaans beschouwd als een schaal die kardinale data oplevert.

Uit figuur 2 blijkt dat geen van de gedragskenmerken de target van 4 behaalt. Dit houdt in dat volgens de ondervraagden de aanwezige soft controls gemiddeld nog onvoldoende aanwezig zijn voor het herstellen van het klantvertrouwen. De soft controls “helderheid” en “respect voor elkaar” scoren het hoogst. “Samenwerking” en “waardering” het laagst, waarbij de ene subafdeling veelal lager scoort dan de andere subafdeling. De uitkomsten illustreren aan welke soft controls aandacht besteed dient te worden om het realiseren van bedrijfsdoelstelling te bevorderen.

Vervolgens wordt het rapport van de bevindingen van de audit opgesteld.

Terugkoppeling naar het management (fase audit rapportage)

Deze fase betreft de terugkoppeling van de bevindingen aan het management. De effectiviteit van de geselecteerde soft controls wordt in detail besproken. Het is aan het management om de uitkomsten met hun team te bespreken en vast te stellen hoe een verbetering van de soft controls, die lager dan de target scoren, te realiseren valt. Het audit team kan suggesties doen, de verantwoordelijkheid voor de uitwerking hiervan ligt echter bij het management.

Bij de bespreking is het risico manifest dat het auditteam zich laat verleiden om ook de gewenste follow up op zich te nemen. Maar zoals voor een audit op hard controls geldt, doet een IAF ook op het gebied van soft controls aanbevelingen, waarvan de opvolging de taak en verantwoordelijkheid is van het management.

Met het management wordt ook de invloed vastgesteld van de geconstateerde gedrags-kenmerken op de hard controls en op de harde succes factoren, zoals deze tijdens de audit zijn geïdentificeerd. Soft controls kunnen een positief, versterkend effect, maar ook (bijvoorbeeld bij het ontbreken of tekort schieten van een soft control) een negatieve invloed hebben op de geconstateerde werking van de hard controls. Zo zal de hard control functiescheiding versterkt worden door een groot gevoel van verantwoordelijkheid, waarbij zorgvuldig omgegaan wordt met bijvoorbeeld toegangsbevoegdheden. Daarentegen zal de effectiviteit van functiescheiding verminderen indien niet zorgvuldig met toegangsrechten wordt omgegaan door een verminderd verantwoordelijkheidsgevoel. Deze analyse kan richtinggevend zijn voor het management om de meest effectieve soft controls te selecteren en deze prioriteit te geven bij de follow up.

Resultaten bespreken met Raad van Bestuur en met Raad van Commissarissen of Audit Commissie (fase audit rapportage)

De resultaten van de geïntegreerde soft- en hard control audit zijn met behulp van een presentatie besproken met de leden van de RvB en RvC. Een presentatie biedt het voordeel, dat de gehele context nog eens uitgelegd kan worden. Vragen over de rol van de IAF bij soft controls audit en de toegevoegde waarde ervan kunnen worden toegelicht met daarbij een verwijzing naar de resultaten van de uitgevoerde audits. Hulpmiddel daarbij is het expliciet opnemen van de belangrijkste bevindingen van de soft controls audits alsmede het opnemen van een samenvatting van de bevindingen op te nemen. Zo mogelijk onder vermelding van de samenhang met de bevindingen inzake de hard controls.

Suggestie: Neem de gelegenheid te baat om in het periodiek bilaterale gesprek met de voorzitter van de auditcommissie uitvoerig in te gaan op het waarom van de soft controls audit, de aanpak en de bevindingen van dergelijke audits. Laat eveneens een duidelijk voorbeeld zien van de impact van soft controls op de hard controls.

Groei-pad voor de ontwikkeling van soft controls in de organisatie

Het beoordelen van de mate, waarin soft controls aan de gestelde doelstellingen beantwoorden en al dan niet overeenstemmen met het gewenste gedrag, is lastig en vraagt om enig houvast. Deze wordt geboden door gebruik te maken van een groeipad of maturity model van de soft controls. Per geïdentificeerde soft control kan de mate van maturity in een groeimodel worden beschreven. Dit helpt om een soft control als ontoereikend, net toereikend, toereikend, goed en excellent (of een andere duiding) te kwalificeren.

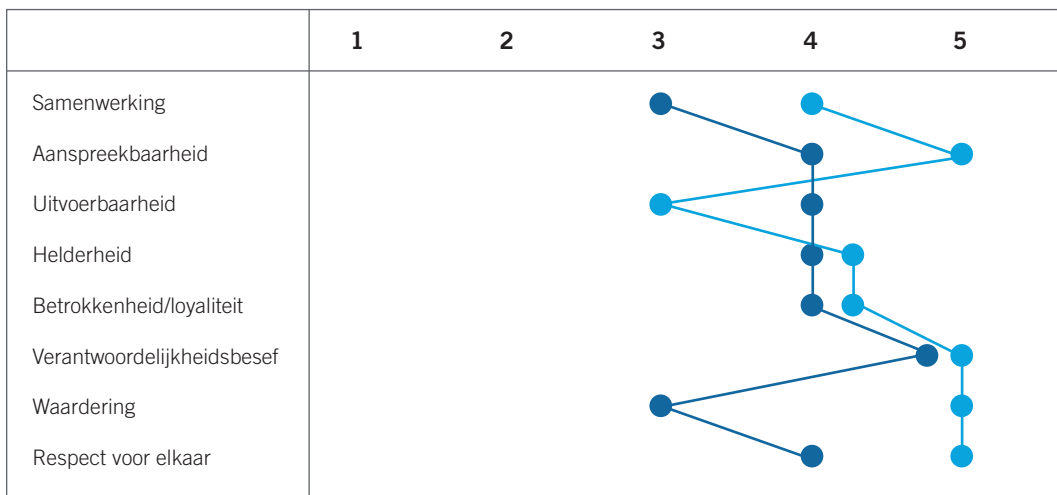
Als voorbeeld wordt genomen de soft control “*verantwoordelijkheidsbesef*”:

- Medewerkers voelen zich niet verantwoordelijk, zij doen hun ding, maar anderen zijn verantwoordelijk;
- Medewerkers voelen zich verantwoordelijk om over hun werkzaamheden te rapporteren, echter zij achten de leiding dan wel anderen verantwoordelijk;
- Medewerkers voelen zich verantwoordelijk en nemen ook hun verantwoordelijkheid. Echter dit hebben zij niet zichtbaar gemaakt. Anderen weten niet met zekerheid, dat eerdergenoemde medewerkers hun verantwoordelijkheid nemen;
- Medewerkers voelen zich verantwoordelijk en leggen deze verantwoordelijkheid duidelijk zichtbaar vast;
- Medewerkers voelen zich verantwoordelijk, leggen dit adequaat vast en laten de organisatie nadrukkelijk weten, dat zij verantwoordelijk zijn.

Een soortgelijk groeipad kan ook voor andere soft controls ontwikkeld worden.

Het groeipad kan helpen bij het toekennen van een rating bij een soft controls audit dan wel bij een geïntegreerde soft/hard control audit. De gerealiseerde groei per soft control kan in een tijdspad uitgezet worden. Ook is het mogelijk de gerealiseerde groeifase van alle onderkende soft controls in een grafiek weer te geven. Het laatste geeft een goed beeld van de sterke en zwakke soft controls bij een bedrijfsonderdeel.

Een voorbeeld van het laatste volgt hierna:



1 = zwak en 5 = excellent

● Perceptie management

● Perceptie medewerkers

Bovenstaande grafiek geeft een beeld van de verhoudingen tussen de soft controls binnen een bedrijfsonderdeel en geven een goed beeld van de waargenomen gedragcultuur, waarbij zowel de perceptie van medewerkers en van het management is geprojecteerd. Opvallend in bovenstaand voorbeeld is het verschil in perceptie van waardering, respect voor elkaar en samenwerking tussen management en medewerkers. Daarentegen zijn de medewerkers optimistischer over de uitvoerbaarheid dan het management. Met deze informatie kunnen management en medewerkers aan de slag om de cultuur en daarmee de effectiviteit van de organisatie te verbeteren.

Bijlage D

Vragenlijsten bij het praktijkvoorbeeld

Bij de behandeling van het praktijkvoorbeeld van een audit op soft controls geïntegreerd met een audit op hard controls komt in de fase audit veldwerk o.a. het gebruik van een vragenlijst aan de orde. Onderstaand een tweetal voorbeelden van een vragenlijst.

Vragenlijst 1

#	Vraag
---	-------

- | | |
|-----|--|
| V1 | Bij welke bedrijfs onderdeel of label werk je? |
| V2 | Wat is je functie binnen de organisatie |
| V3 | Ik ervaar een goede samenwerking met mijn collega's zodat ik een hoge mate van klanttevredenheid na kan streven |
| V4 | Ik spreek mijn collega's aan wanneer ik vind dat zij de klacht niet in het belang van de klant behandelen |
| V5 | Ik sta open voor kritiek op mijn gedrag richting de klant met betrekking tot klacht behandeling. |
| V6 | Ik behandel een klacht binnen de gestelde tijdsnormen. |
| V7 | Ik ben in staat om zelfstandig een klacht te behandelen. |
| V8 | Ik leg de ontvangen klachten vast in Klachten Management Systeem. |
| V9 | Ik heb voldoende deskundigheid van de materie om de klacht af te handelen. |
| V10 | Ik vind dat de klachtbehandeling naar tevredenheid van de klant is afgehandeld. |
| V11 | Ik vind dat de verbeterpunten die ieder kwartaal gerapporteerd worden adequaat in de organisatie geïmplementeerd wordt. |
| V12 | Ik weet precies wat er van me verwacht wordt op het gebied van taken, bevoegdheden en verantwoordelijkheden met betrekking tot klacht behandeling. |
| V13 | Ik vind dat ik betrokken ben doordat ik gemotiveerd en gestimuleerd wordt om klachten af te handelen conform de richtlijnen van het bedrijf |
| V14 | Ik vind dat ik betrokken ben doordat ik mij volledig inzet om in het belang van de klant de klacht te kunnen afhandelen. |

- V15 Ik voel mij verantwoordelijk voor de behandeling van de klacht van de klant.
- V16 Ik voel mij verantwoordelijk voor het afleggen over mijn eigen werk en prestaties in het Klachten Management Systeem).
- V17 Ik voel mij verantwoordelijk voor het open en eerlijk communiceren van issues met betrekking tot de klacht richting de klant.
- V18 Ik krijg waardering van mijn leidinggevende wanneer ik zichtbaar in het belang van de klant handel met betrekking tot de klacht.
- V19 Ik krijg waardering van mijn leidinggevende wanneer ik zichtbaar in het belang van het bedrijf handel met betrekking tot de klacht.
- V20 Ik vind dat de klant met respect wordt behandeld bij een klachtafhandeling (per mail/brief/telefonisch)
- V21 Ik vind dat de klant met respect wordt behandeld bij het terugbellen in het kader van kwaliteitscontrole.
- V22 Ik vind dat de tone at the top (voorbeeldgedrag van het management) met betrekking tot de klacht behandeling goed is.
- V23 Mijn collega's worden door leidinggevende gewaardeerd voor hun werkzaamheden ten behoeve van de klachten afhandeling.
- V24 Mijn collega's worden met respect behandeld op de werkvloer.
- V25 Mijn collega's krijgen voldoende tijd om de klacht van de klant goed te begrijpen.
- V26 Ik vind dat er over de keten heen goed wordt samengewerkt om de klacht te behandelen.
- V27 Tussen mijn leidinggevende en collega's wordt goed samengewerkt om de klacht te behandelen.
- V28 Ik spreek mijn collega's aan op hun gedrag bij een onjuiste klacht behandeling.
- V29 Ik word aangesproken door mijn collega's op mijn gedrag richting klanten bij klacht behandeling.
- V30 De taken, bevoegdheden en verantwoordelijkheden zijn duidelijk afgestemd binnen de afdeling.
- V31 De doelstelling van onze afdeling draagt bij aan het herstel van klanttevredenheid na een klacht.
- V32 De leerpunten dragen bij aan een betere klacht behandeling.
- V33_A1 Welke gedragsveranderingen vind je binnen het bedrijf noodzakelijk om de klacht afhandeling te verbeteren?
- V34_A1 Wat zijn voor jou de belangrijkste belemmeringen om de klacht afhandeling juist, tijdig en kwalitatief goed uit te voeren?

V35_A1 Heb jij nog overige opmerkingen of aanvullingen met betrekking tot de klacht behandeling binnen het bedrijf?

Vragenlijst 2

Vraag

- V1 Ik vind de samenwerking tussen de klachtencoördinatoren en klachtenbehandelaars goed.
- V2 De klachtenrapportages stemmen overeen met het beeld wat ik heb van het proces klachtenbehandeling binnen de afdelingen waarvoor ik verantwoordelijk ben.
- V3 Ik vind de rol en de taakverdeling tussen het centrale team en mijn klachtenteams helder
- V4 Ik spreek mijn collega's aan wanneer ik vind dat zij de klachten van de klant onjuist behandelen.
- V5 Ik behandel ook wel eens klachten.
- V6 Ik bespreek periodiek met de klachtencoördinator de uitkomsten van de klachtenrapportage.
- V7 Ik vind dat de medewerkers voldoende tijd hebben om klachten kwalitatief goed te behandelen.
- V8 Ik vind dat door de goede klachten behandeling de klanttevredenheid is toegenomen.
- V9 Ik voel mij verantwoordelijk voor de behandeling van de klacht van de klant.
- V10 Ik waardeer mijn medewerkers wanneer zij de klachten behandeling goed hebben uitgevoerd en spreek dit ook uit.
- V11 Ik vind dat mijn medewerkers de klant met respect behandelen.
- V12 Ik vind dat de Raad van Bestuur actief betrokken is bij klachtenmanagement.
- V13_A1 Welke gedragsveranderingen vind je binnen het bedrijf noodzakelijk om de klacht behandeling te verbeteren?

Bijlage E

Geraadpleegde literatuur

Schrijver	Rapportage	Datum	Bron
AFM			
Bloisi, W., Cook, C., & Hunsaker, P. L.	Management and organizational behaviour	2003	McGraw-Hill Education
Broek, S. van den	Organisatie Cultuur: Het verschil tussen SOLL en IST	2013	Blommaert Business Academy
COSO	Integrated Framework	2013	
De Nederlandsche Bank	De 7 elementen van een Integere Cultuur	2009	DNB
Heus, De, R.S. & M.T.L. Stremmelaar	Auditen van Soft Controls, Serie: Auditing in de praktijk,	2000	Kluwer, Deventer
IIA Werkgroep	Auditing Social Controls	2011	IIA
Kaptein, M. & Wallage, P.	Assurance over gedrag en de rol van soft-controls: Een lonkend perspectief	2010	KPMG
Merchant	Modern Management Control Systems	1998	New Jersey: Prentice Hall
Otten & Van der Meulen	Behavioural auditing: het onderzoeken van gedrag in organisaties - 1	2013	Audit Magazine
Schein, E.	Organizational Culture and Leadership	2004	San Francisco: Jossey-Bass
Simons	Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal	2000	Boston: Harvard Business School Press.
Werkgroep	Discussie rapport "Toon aan de Top"	2012	NBA
Wijsman, E.	Psychologie & Sociologie	2004	Groningen: Wolters - Noordhoff.