

Betreft: Consultatie HR Soft Controls
Respondent: In Audit - Dhr. R. van de Langenberg RA CISA
Datum: 14-09-2021 (e-mail)

E-mail bij consultatie reactie:

Geachte projectgroep van het NBA,

Hartelijk dank voor de gepubliceerde concept handreiking. Deze handreiking is een goed uitgewerkt document met goede bijlagen over een onderwerp dat door velen als abstract wordt beschouwd, waarvoor onze oprechte complimenten.

Binnen InAudit heeft Gedrag en Cultuur inmiddels ook een eigen plaats ingenomen, omdat niet alleen wij, maar ook onze opdrachtgevers het belang onderschrijven van het schenken van aandacht aan gedrag en cultuur. Daarbij gaat het overigens niet alleen om de bewaking van een gezonde en professionele cultuur als het gaat om integriteit, maar ook om verbetering van de samenwerking, de productiviteit en programma's gericht op de verbetering van het bewustzijn als het gaat om risicomanagement (of de "risicocultuur").

In de bijgaande brief willen wij enkele bespiegelingen met u delen, alsmede een alternatief model introduceren gebaseerd op de zelfdeterminatietheorie. Deze theorie hanteren we binnen InAudit namelijk als uitgangspunt voor het analyseren van de cultuur en het gedrag van de (bestuurders en medewerkers van een) organisatie. Indien daartoe belangstelling bestaat zijn we graag bereid een en ander nader uiteen te zetten en toe te lichten.

We wensen u met de afronding van de handreiking veel succes en wijsheid !

Met vriendelijke groet,



RONALD VAN DE LANGENBERG RA CISA DIRECTEUR

E. ronald.vandelangenberg@inaudit.nl
T. +31 55 303 25 97 | M. +31 6 24 48 68 92

Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie
van Accountants ("NBA")
t.a.v. Consultatie regelgeving
Postbus 7984
1008 AD. AMSTERDAM

Leuvenheim, 14 september 2021

Betreft: Consultatie van de Handreiking: "Het verkrijgen van inzicht in soft controls in het kader van de jaarrekeningcontrole" van 16 juli 2021

Geacht NBA,

Hartelijk dank voor de mogelijkheid om op deze consultatie te reageren. Het is heel goed dat het NBA een belangrijke stap zet in het nader concretiseren en het geven van handvatten ten aanzien van een onderwerp dat complex is en gevoelig kan liggen. Ook vanuit onze organisatie, InAudit zijn we al enkele jaren actief op het gebied van het betrekken van 'gedrag en cultuur' in onze interne audit werkzaamheden, overigens niet alleen als onderdeel van ons interne auditprogramma, maar ook op verzoek van cliënten in het kader van advisering.

In deze brief willen we graag enige beschouwingen rondom dit onderwerp met u delen, alsmede u een korte introductie te geven op onze visie en aanpak. Mogelijkerwijs biedt dit een interessante aanvulling voor de handreiking en overigens zijn we ook graag bereid om deze nader toe te lichten mocht u daarin geïnteresseerd zijn.

1. Voorafgaande bespiegelingen

Onze ervaringen bij het bespreken van onderzoeken naar gedrag en cultuur zijn over het algemeen positief. We worden weinig geconfronteerd met de gevoeligheid die rondom dit onderwerp kan heersen. In de sector waarin we actief zijn (financiële instellingen) worden uitkomsten veelal omarmd en gebruikt ter verbetering van de organisatie. Toch realiseren we ons ook dat in onze setting het management zelf heeft ingestemd of opdracht heeft gegeven tot het onderzoek. Dat kan een belangrijk verschil zijn met een onderzoek door de openbaar accountant in het kader van de jaarrekeningcontrole. Daarom willen we voorafgaand graag enkele bespiegelingen met u delen:

- Is de term 'soft controls' wel de juiste terminologie (voor de handreiking)?
- Risico op scope creep (onbedoelde uitbreiding van het onderzoek)?
- Verschuiving van audit naar advies – afbakening gewenst?
- Borging van de objectiviteit en de deugdelijke grondslag.
- Hoe robuust zijn 'gedrag en cultuur' als beheersmaatregel? – disclaimer gewenst?

Is de term 'soft controls' wel de juiste terminologie?

Toegegeven, de term 'soft controls' is inmiddels ingeburgerd geraakt en professionals hebben direct een beeld waarover we spreken als we deze term gebruiken. Ook toegegeven: wij gebruiken de term zelf ook regelmatig. Toch, als we er over nadenken, dan hebben we zowel bezwaar tegen de term

'soft' als tegen de term 'control'. De term 'soft' suggereert 'zacht' als contrast tegen 'hard'. Alsof gedragsnormen of een verziende cultuur niet hard zijn. De term 'control' suggereert beheersmaatregel alsof we bijvoorbeeld een vier-ogen principe bij betalingen kunnen vervangen door een 'soft control' als 'helderheid' (om de eerste van de '8 van Kaptein' te nemen).

De handreiking vindt haar mandaat in Standaard 315 en daarin wordt de term 'soft controls' niet genoemd, maar wel het begrip 'cultuur'. De vraag is of cultuur en gedrag (of omgekeerd) daarom niet de betere terminologie is.

De term 'soft controls' is overigens ook een term die direct wordt geassocieerd met de aanpak van Kaptein en het product van KPMG. Ook om die reden willen we graag de termen "gedrag en cultuur" voorstellen. Naar onze mening is dat een neutralere naamgeving die voorts ook beter de lading dekt. Ik verwijs daarbij ook graag naar publicaties van De Nederlandsche Bank die doorgaans de neutralere termen 'gedrag en cultuur' hanteren. Dit geldt overigens ook voor de Autoriteit Financiële Markten.

Onderzoek van gedrag en cultuur door de openbaar accountant: risico op 'scope creep'?

De concept-handreiking vindt haar basis in Standaard 315 en met name de evaluatie van de vraag of het management, onder toezicht van de met governance belaste personen, een cultuur van eerlijkheid en ethisch gedrag heeft gecreëerd. Dit betekent dat een onderzoek strikt genomen geen bredere scope zou moeten hebben dan deze evaluatie. In de handreiking wordt ook aandacht gegeven aan de mogelijkheid om de kwaliteit van de soft controls mee te wegen in de bepaling van het inherente en interne controlerisico. Maar ook dat beperkt zich strikt genomen tot de impact op de betrouwbaarheid van de jaarrekening. Gaan ondernemingen zich geen zorgen maken over de scope van de jaarrekeningcontrole als de accountant ook al gedragsdeskundigen gaat inzetten?

Onze ervaring is dat onderzoeken door onze gedragsdeskundigen vaak vervolgvragen oproepen door klanten. De verleiding zal groot zijn om de klant daarmee ook te ondersteunen, maar dat roept het volgende probleem op:

Schuiven van audit naar advies: afbakening gewenst

Onze ervaring met de inzet van gedragsdeskundigen in het kader van audit is dat constatering en observaties vaak resulteren in (een verzoek om) advies ter verbetering van bijvoorbeeld de professionele cultuur van de organisatie. Vanuit de rol van interne audit is het geen probleem om ook invulling te geven aan deze natuurlijke adviesrol, al proberen we de rollen wel duidelijk te scheiden. Nog beter is het vaak om onderzoek ook expliciet vanuit een adviesrol te doen, waartoe we dan ook in de vorm van "InAudit Gedrag & Cultuur" een afzonderlijke activiteit hebben opgezet. Klanten hebben immers behoefte aan een onafhankelijke "spiegel", maar willen dit ook gebruiken om gedrag en cultuur in positieve zin te beïnvloeden. Positief is dan overigens breder dan 'integriteitsbevordering', het kan ook onderwerpen bevatten als 'awareness' in de zin van risicobeheersing of verbetering van de onderlinge samenwerking.

Indien de gedragsdeskundigen vanuit de rol van de openbaar accountant zich op deze vlakken gaan bewegen vrezen wij voor afbreuk aan de vereiste onafhankelijkheid in de oordeelsvorming. Een duidelijke afbakening en beperking van de (mogelijke) scope van de inzet van gedragsdeskundigen in het controleteam van de openbaar accountant missen we in de handreiking.

Borging objectiviteit en 'deugdelijke grondslag' in het dossier

Niet alleen om te kunnen 'steunen' (pagina 14) op de soft controls, maar ook zodra de accountant communiceert met stakeholders binnen de te controleren organisatie dat deze een 'verhoogd risico'

constateert, zoals geschetst in de praktijkvoorbeelden, zal deze een deugdelijke grondslag daartoe moeten hebben. Daarbij speelt meer dan bij andere onderwerpen dat 'gedrag en cultuur' gevoelige onderwerpen zijn, waarbij het moeilijk is de objectiviteit te borgen.

Dit stelt extra eisen aan de borging van de objectiviteit van de mededelingen die een accountant doet over het waargenomen gedrag (en de cultuur). Daarbij ligt de kwetsbaarheid veelal niet bij de objectiviteit van de accountant, maar met name in de objectiviteit van de personen die worden geselecteerd voor een interview of enquête. De accountant moet uitdrukkelijk voorkomen dat hij subtiel, bewust of onbewust 'voor het karretje wordt gespannen'.

In de praktijkvoorbeelden bij de evaluatie (pagina 14) wordt bijvoorbeeld geschetst: "Medewerkers durven geen tegenspraak te geven aan de directie". De vraag is of de controlerend accountant dit met enige stelligheid en objectiviteit kan constateren.

Het is belangrijk dat de openbaar accountant borging zoekt voor het risico dat hem een beeld wordt geschetst dat gekleurd is, zeker bij de inzet van interviews. Het zou naar onze mening een waardevolle aanvulling zijn om het risico op (on)bewuste beïnvloeding in hoofdstuk 3 – technieken te benoemen.

Borging zou bijvoorbeeld kunnen geschieden door bij mogelijk gevoelige observaties afstemming te zoeken met gedragsdeskundigen die onafhankelijk van de cliënt en het team zijn en die de onderbouwing toetsen op bijvoorbeeld de vraag: "Is het geconstateerde gedrag voldoende objectief vastgesteld", "Kunnen voor het veronderstelde gedrag (of de veronderstelde cultuur) ook andere verklaringen worden gegeven?"

Hoe robuust zijn 'gedrag en cultuur' als beheersmaatregel? - disclaimer gewenst?

Het fenomeen van de vrijdagmiddag of de maandagochtend auto¹ is wellicht door toegenomen robotisering op de achtergrond geraakt, maar het verradt een lastig aspect van de menselijke aard, namelijk onze emotionele veranderlijkheid. Dezelfde mens kan soms gemotiveerd en soms ongemotiveerd zijn. Soms heeft de persoon in kwestie veel zorgen aan zijn hoofd en soms loopt ie over van geluk en verloopt alles gesmeerd. Het voetbalteam dat in een succesvolle periode over iedere tegenstander heen walst, kan bij een plotselinge tegenslag ineens van slag zijn en niet meer goed functioneren.

Bij het waarnemen van, rapporteren over en het eventueel steunen op beheersmaatregelen die we als soft controls beschouwen, zou eigenlijk altijd een disclaimer moeten worden geplaatst, namelijk dat de observatie kan zijn beïnvloed door toevallige of buiten de organisatie liggende factoren die hun invloed laten gelden op de emotionele staat van de geobserveerde(n).

2. Zelfdeterminatietheorie als uitgangspunt van gedrag en cultuur onderzoeken

Binnen InAudit hebben we in de loop der jaren diverse onderzoeken uitgevoerd bij cliënten op het gebied van gedrag en cultuur. Daarbij zijn we er steeds meer toe overgegaan om de zelfdeterminatietheorie ("ZDT") van Deci en Ryan als uitgangspunt te nemen voor onze analyses en rapportages.

De kern van de ZDT is dat mensen drie natuurlijke basisbehoeften hebben die een grote rol spelen bij het ervaren van intrinsieke motivatie. Intrinsieke motivatie is een belangrijke component bij het ervaren van welbevinden en het optimaal kunnen functioneren. 'Optimaal' in deze dus ook: zoveel mogelijk functioneren en gedragen als naar de verwachting van de organisatie.

¹ <https://www.ad.nl/auto/de-maandagmorgenauto-bestond-echt-en-waarom-de-woensdagauto-het-beste-was~a2e84ded/>

Hoe sterker intrinsiek gemotiveerd, des te meer iemand gefocust is om zich te gedragen naar verwachting. In breedste zin: processen uitvoeren zoals voorgeschreven, kernwaarden beleven en uitdragen, omgangsnormen, integer gedragen, etc.

De basisbehoeften die deel uitmaken van de theorie zijn de ervaren mate van autonomie, competentie en sociale verbondenheid. Een vanuit auditperspectief interessante stelling is dat op het moment dat niet wordt voldaan aan de behoeften van een individu op het vlak van autonomie, competentie en sociale verbondenheid, iemand niet optimaal zal functioneren. Dit kan het geval zijn op het moment dat controle extern wordt opgelegd en dit een negatieve invloed heeft op de ervaren basisbehoefte(n) om intrinsiek gemotiveerd te zijn. Ook bij interne controle gaat het om de juiste balans.

De ZDT wordt breed toegepast in de gedragswetenschappen. We komen toepassingen tegen die variëren van het onderwijs, de sport tot aan leiderschapstrainingen. Het gaat daarbij om het bevorderen van de intrinsieke motivatie:

- *De behoefte aan autonomie gaat om het ervaren gevoel van controle om zelf keuzes te maken en tot op zekere hoogte zelfstandig te kunnen handelen.*
- *De behoefte aan competentie gaat om het gevoel de capaciteiten (waaronder vaardigheden maar ook middelen) te hebben om goed te kunnen functioneren.*
- *De behoefte aan sociale verbondenheid gaat om het ervaren van wederzijdse stimulerende en gewaardeerde relaties met anderen – de verbondenheid met de (werk)omgeving.*

Wij denken dat de aanpak vanuit de ZDT een waardevolle uitbreiding kan zijn voor het bestaande gedachtegoed en soms zelfs beter geschikt is om organisaties te ondersteunen bij specifieke vraagstukken. Intrinsieke motivatie speelt immers een rol bij al onze gedragingen.

Overigens zijn de invalshoeken van het model van Kaptein en het ZDT-model dat wij gebruiken enigszins verschillend. Het model van Kaptein geeft 8 soft controls - niet-tastbare gedragsbeïnvloedende factoren - die kunnen worden waargenomen in de cultuur van de organisatie.

Onze aanpak gaat meer uit van de intrinsieke motivatie van de individuen die uiteindelijk gezamenlijk weer de organisatie vormen en wiens collectieve gedrag uiteindelijk ook weer de cultuur bepalen. Onze aanpak begint daarom meestal ook met breed uitgezette surveys, die vervolgens met interviews en vormen van observatie worden verrijkt. De toegepaste technieken, zoals uiteengezet in hoofdstuk 3 zijn herkenbaar.

Indien u het op prijs stelt zijn we uiteraard graag bereid om onze visie nader toe te lichten en met u te bespreken als mogelijke aanvulling op de modellen die in de handreiking worden aangereikt.

3. Consultatievragen

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

Zoals geschetst in de voorafgaande bespiegelingen zijn wij een voorstander van de terminologie 'gedrag en cultuur' (of omgekeerd) in plaats van 'soft controls'. Aan beide kleeft overigens het nadeel dat de definitie een beperking zit ("... waar de accountant bij het verwerven van inzicht in de interne beheersingsomgeving aandacht aan besteedt") die in het gewone gebruik van de term niet zit. Dit kan

mede bijdragen aan een niet-bedoelde uitbreiding van de accountantscontrole die we hebben aangestipt ('scope creep').

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

De modellen die worden beschreven zijn algemeen aanvaard, bekend en toegankelijk. Zeker met de aanvulling van de bijlagen en praktijkvoorbeelden vormen zij een goede basis.

Wel moet worden voorkomen dat deze modellen ook de verplichte aanpak gaan vormen. Alternatieve methodes om de invloed van gedrag en cultuur op de interne beheersing te analyseren, moeten mogelijk blijven.

Op basis van onze ervaring biedt ook de **Zelfdeterminatietheorie** van Deci en Ryan een goede basis om de invloed van gedrag en cultuur op de interne beheersing te analyseren. Zie hiervoor paragraaf 2 van deze brief.

Verder valt het ons op dat in de handreiking nergens aandacht wordt besteed aan de kernwaarden van de organisatie, terwijl het veel eenvoudiger is als accountant om daarover met het management in gesprek te gaan. Deze 'beliefsystems' zijn naar onze mening belangrijk in de context van het vaststellen van gewenst gedrag en de gewenste cultuur. Hiervoor verwijzen we u graag naar een artikel dat we hierover onlangs hebben gepubliceerd op onze website².

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

De beschreven technieken zijn helder en duidelijk en zijn ook de technieken die wij herkennen uit onze aanpak. Op basis van onze ervaringen willen we wel bepleiten dat accountants (of andere teamleden, niet zijnde gedragsdeskundigen) zich goed bekwamen in het toepassen van deze technieken. In de bespiegelingen vooraf hebben we met name twee aspecten onder de aandacht gebracht:

- Objectivering en deugdelijke grondslag voordat over gedrag en cultuur wordt gecommuniceerd;
- Disclaimer voor 'de emotionele veranderlijkheid' van mensen

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

De praktijkuitwerkingen zijn duidelijk, maar zijn naar de aard natuurlijk redelijk kort. De handreiking moet voldoende duidelijk maken dat, voordat je tot in de praktijkvoorbeelden geschetste constatering kunt komen en voordat je hierover communiceert, dat de dossiervorming op orde en voldoende objectief en geborgd moet zijn. Voorbeelden van 'krasse' statements in de praktijkvoorbeelden zijn:

- "Het management van de organisatie besteedt nagenoeg geen aandacht aan het welzijn van de medewerkers waardoor deze zich niet betrokken voelen ..." (p12)

² <https://www.inaudit.nl/publicaties/artikelen/Belief-systems-voor-uw-organisatiecultuur>

- "Aannemersbedrijf B wordt geleid door een zeer dominante directe. Tegenspraak wordt niet geduld en de wil van de directie is wet" (p13)
- "Er is sprake van een dominante directie ... Medewerkers durven geen tegenspraak te geven ..." (p14)

In al deze voorbeelden komt het ons voor dat indien op deze wijze wordt gecommuniceerd met de cliënt, dat dit tot heftige ontkenningen en reacties kan leiden, die bovendien niet bijdragen aan de effectiviteit van de accountantscontrole of verbetering van de interne beheersing.

Vanwege de gevoelige aard van (ongevraagde) bevindingen en mededelingen over de cultuur en het gedrag, is zorgvuldigheid en borging van de objectiviteit een vereiste, alsmede de nodige tact en discretie in de communicatie. Een accountant zou niet moeten schromen om hier gedragsdeskundigen bij te raadplegen. Onze suggestie is om deze overweging ook expliciet in de praktijkvoorbeelden op te nemen.

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

Hierover hebben we geen aanvullingen of relevante bespiegelingen.

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

Zowel vanuit onze rol als interne auditor als vanuit de rol van adviseur voeren wij onderzoeken uit naar onderwerpen die in het spectrum 'gedrag en cultuur' liggen. Interne audit rapportages kennen bij ons een vast structuur en rapportages naar aanleiding van adviesopdrachten worden specifiek op de cliënt afgestemd.

Indien u dit op prijs stelt zijn we graag bereid om u hierover meer te vertellen in een gesprek of bijeenkomst.

7. *Is de handreiking toepasbaar in de praktijk? Kunt u uw antwoord motiveren? Wat vindt u van de bijlagen? Zijn deze behulpzaam?*

De grote winst van de handreiking is dat deze aan de accountants de gereedschappen aanreikt om een complex onderwerp gestructureerd te analyseren.

Tegelijk is een waarschuwing tegen onoordeelkundig gebruik op zijn plaats. Accountants worden niet opgeleid in de gedragswetenschappen en communicatie over gedrag en cultuur kan een gevoelig onderwerp zijn: "Handle with care!!!"

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

Het komt ons als zeer verstandig voor dat de introductie van de handreiking ook wordt begeleid door praktijktrainingen voor (openbaar) accountants. Daarbij gaat het niet alleen om het kennismaken van de inhoud van de handreiking, maar met name om het trainen van de praktische communicatieve vaardigheden om dit onderwerp te kunnen bespreken.

Binnen InAudit laten we dit werk graag over aan Frederike Gieles MSc die is opgeleid in de gedragswetenschappen en de nodige ervaring heeft opgedaan om gevoelige kwesties met de juiste sensitiviteit te kunnen bespreken.

4. Afsluiting

Hartelijk dank voor de geboden mogelijkheid om te reageren op de consultatie van de handreiking, gericht op het verkrijgen van inzicht in de cultuur en het gedrag in het kader van de jaarrekeningcontrole.

Wij hopen dat onze bespiegelingen en de korte introductie tot het model dat we binnen InAudit gebruiken voor audits en adviesopdrachten, het model gebaseerd op de zelfdeterminatietheorie, een gewaardeerde bijdrage zullen vormen in de afronding van de consultatieronde.

We zijn graag bereid om een en ander nader toe te lichten in een persoonlijk gesprek en voorts wijzen wij u graag op de informatie over dit onderwerp op onze website: <https://www.inaudit.nl/gedrag-en-cultuur/gedrag-cultuur-aanpak>

Veel succes met de afronding!

Met vriendelijke groet,

Frederike Gieles MSc
Consultant InAudit Gedrag & Cultuur

Ronald van de Langenberg RA CISA
Directeur InAudit BV