

Betreft: Consultatie NBA-handreiking Soft Controls
Respondent: Kennistafel Gedrag & Cultuur van de VCO
Datum: 21 september 2021

Reactie vanuit de Kennistafel Gedrag & Cultuur op ‘Consultatiedocument NBA-handreiking “Het verkrijgen van inzicht in soft controls in het kader van de jaarrekeningcontrole”’.

Algemeen

Om te beginnen: onze complimenten voor deze handreiking. We zien het concreet aandacht geven aan soft controls door accountants als waardevolle aanvulling bij de jaarlijkse beoordeling van de bedrijfsresultaten. Uw handreiking is in een drietal sessies met zes leden van de VCO kennistafel Gedrag & Cultuur besproken. Dit heeft geleid tot onderstaande suggesties. Mocht u hier vragen over willen stellen of nader van gedachte willen wisselen, dan zijn wij daar uiteraard toe bereid.

Reactie op consultatievragen

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

Wij denken dat de definitie ruimer kan en moet. De huidige definitie luidt “De niet-tastbare gedragsbeïnvloedende factoren die van invloed zijn op een integere organisatiecultuur en waaraan de accountant bij het verwerven van inzicht in de interne beheersingsomgeving aandacht kan (moet) besteden”. Onze suggestie voor de definitie is: ‘De niet-tastbare gedragsbeïnvloedende factoren die van invloed zijn op een integere organisatiecultuur en daarmee de interne beheersomgeving’. De reden van onze suggestie ligt in het feit dat er vele soft controls zijn. De accountant zal waarschijnlijk niet aandacht aan alle kunnen besteden. Deze bredere definitie omvat alle soft controls waarna de accountant er enkele kiest op basis van analyse, interviews, red flags e.d.

Daarnaast adviseren wij u om op pagina 8 een ruimere toelichting te geven op de begrippen Preventie, Detectie en Respons. Daarnaast lijkt het ons verstandig de lezer verdere uitleg en detaillering te verschaffen betreffende elk van de 8 genoemde soft controls (bijv. middels verwijzing naar bronnen elders, of door het hier samen te vatten toe te voegen aan de informatie op p.7. Een laatste advies is in dat geval met het model van Kaptein(p7.) te beginnen).

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?

We vinden het nuttig dat in de handreiking modellen worden gesuggereerd die de accountant kan gebruiken in zijn werk. We vinden het echter verwarrend, en daarmee niet helpend voor de accountant dat modellen voor zowel de cultuur als soft controls worden aangereikt. Dit is dubbel werk. Wanneer je onderzoek doet naar de effecten van soft controls op de organisatie, verschaf je jezelf een beeld van de cultuur van de organisatie. In de handreiking wordt het cultuurmodel van Quinn & Cameron als startpunt gebruikt om te gaan werken met soft controls. Los van de complexiteit van het werken met twee modellen, wordt het ‘open kijken’ naar soft controls hierdoor

ingekaderd en de opbrengst vermoedelijk verminderd. Ons advies is daarom om te werken met één model dat zich richt op soft controls.

DNB cultuurhuis

Verwijzing naar het cultuurhuis van DNB is inmiddels minder relevant geworden dan de handreiking doet vermoeden; dit model is in 2009 ontwikkeld, maar het wordt tegenwoordig niet veel meer gebruikt in de communicatie vanuit DNB. Op de site van DNB is het niet (meer) te vinden en de link uit de voetnoot in de handreiking werkt niet. De onderdelen van het model (die wij aanduiden als soft controls) zijn weliswaar relevant maar dan is het wellicht beter te formuleren in termen van 'Toen DNB in 2009 startte met onderzoeken naar gedrag en cultuur benoemden zij de volgende onderwerpen als relevant: 'xxx xxx xxx'.'

Overigens is op de site van DNB een filmpje te zien over het toezicht op gedrag & cultuur: [Toezicht op governance, gedrag en cultuur \(dnb.nl\)](https://www.dnb.nl/nieuws/2017/07/11/toezicht-op-governance-gedrag-en-cultuur) Hierin worden een aantal componenten genoemd, en bijbehorende onderdelen, die DNB als relevant betitelt waaraan wellicht gerefereerd kan worden.

Tot slot wordt het DNB cultuurhuis genoemd als voorbeeld van een cultuurmodel, terwijl het wat ons betreft een model is dat zich richt op soft controls.

OCAI model

We zijn verbaasd over de keuze voor het OCAI model. Het is ons bekend dat dit een beproefd model is dat vanuit de marketing is ontstaan. Het biedt redelijk eenvoudig inzichten. Hoewel sommigen van ons hier regelmatig mee hebben gewerkt, vragen wij ons af of het nog steeds een goede suggestie is om het OCAI model in te zetten als model om uiteindelijk zicht te krijgen op de effecten van soft controls. Er zijn inmiddels betere modellen beschikbaar die direct, zonder de omweg van het OCAI model, inzicht geven in de effecten van soft controls.

Mocht de NBA beslissen om het OCAI model in de definitieve versie te benoemen, dan adviseren we de keuze voor het OCAI model goed toe te lichten omdat deze voor ons nu onvoldoende duidelijk is.

Corporate antropologie

We zijn positief over de suggestie die gedaan wordt om corporate antropologie te betrekken in het onderzoek. We vragen ons alleen af of de aangereikte informatie in de handreiking voor de doelgroep voldoende is. We adviseren hier meer handvaten voor te geven.

Samengevat

Voorkom dat de accountant met twee modellen aan de slag gaat: geef in de handreiking alleen een suggestie voor een model van soft controls.

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

We onderschrijven de voorgestelde technieken. We hebben wel een aantal aanvullende suggesties :

1. We adviseren om 'Desk Research' als eerste te noemen omdat een onderzoeker daarmee start. Dat geeft inzicht in de red flags die nader verkend moeten gaan worden. 'Enquête' zouden we als laatste suggestie opnemen.

2. Het belang van 'Observeren' zou onderstreept mogen worden: observatie is immers het meest laagdrempeligste instrument omdat dit te allen tijde is in te zetten, gedurende het werk.
3. We adviseren om toe te lichten dat specifieke interviews op soft controls alleen noodzakelijk zijn wanneer bijvoorbeeld desk research of observaties daar aanleiding toe geven.
4. We adviseren om gebruik te maken van de reeds beschikbare informatie. Maak bijvoorbeeld gebruik van engagement surveys (medewerkerstevredenheidsonderzoeken) of een onderzoek naar de beleving ten aanzien van de organisatiewaarden.
5. Het verschil tussen Groepsgesprekken of vergaderingen bijwonen' en 'Gedragsobservaties' is ons niet helder. We adviseren 'Vergaderingen bijwonen' en 'gedragsobservaties' samen te nemen.
6. Bij het interview wordt 'terugkoppeling van het gesprek aan de gesprekspartner' genoemd. Dit is een krachtige interventie, alleen verdient het aanbeveling om toe te lichten wat de bedoeling hiervan is. Het dient namelijk niet tot informatieverzameling ten behoeve van het onderzoek waar het interview voor bedoeld is.

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

Cultuurtype van de organisatie.

Wij adviseren de soft controls als uitgangspunt te nemen. Er is ons inziens nu (te) veel nadruk op het Quinn & Cameron model. Het model kan zeker een hulpmiddel zijn, maar als dit model 'blind' wordt gevolgd, kunnen risico's worden gemist. Daarnaast is het ook mogelijk om direct naar de soft controls en de gevolgen ervan te kijken, zonder de omweg van Quinn & Cameron te gebruiken. (Zie ook ons uitgebreide antwoord op vraag 2.

De tabel.

- Wij verwachten dat een account met name de 'red flags' als trigger wil gaan gebruiken. En vervolgens wil weten welke vragen hem/haar kunnen helpen bij het onderzoek. Wij bevelen daarom aan om de kolommen 'mogelijke vragen' en mogelijke 'red flags' om te draaien.
- Bij een eerste lezing, lijken de 'red flags' en de vragen wat beperkt. Zoals bijvoorbeeld de 'red flags' bij 'handhaving' (p. 13). Daarnaast richten de vragen zich vooral op de financiële verantwoording. Ons inziens kunnende effecten van de soft controls breder worden uitgevraagd.
- De bijlagen 3 en 4 zijn echter zeer uitgebreid ('red flags' en vragen), waarvoor onze complimenten. Wellicht kan nog duidelijker naar deze bijlagen worden verwezen? Daar staat namelijk zeer veel bruikbare informatie.

Praktijkvoorbeelden.

- De praktijkuitwerking aan de hand van soft controls richt zich alleen op red flags. Wij adviseren ook de positieve effecten van de soft controls mee te nemen in dit overzicht.
- Om het eenvoudiger te maken, adviseren wij in de praktijkvoorbeelden expliciet aan te geven om welke soft control(s) het gaat.

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?

Het eerste advies is om de consequentie van (met name) negatieve cultuur separaat te beschrijven en daarmee te verduidelijken. Zodoende kunnen de risico's en red flags worden beschreven waardoor de mogelijke risico's en consequenties van een negatieve cultuur worden verduidelijkt. We verwachten dat hiermee de consequenties, ook voor de onervaren lezer, praktischer en duidelijker gemaakt worden.

Vervolgens is in de handreiking opgenomen: 'dat de accountant de effectieve werking van de maatregelen (soft controls) moet vaststellen alvorens deze mogen worden meegenomen'. We adviseren om tips te geven in de handreiking over wanneer er sprake is van 'voldoende effectieve werking' omdat dit ons inziens heel lastig is om te meten.

In het praktijkvoorbeeld over de declaraties van de dominante directie wordt als consequentie van de controle gekenschetst dat de RvC de declaraties controleert. Dit is vanuit governance perspectief een onwenselijke consequentie. Alleen de symptomen worden bestreden zonder de kern van het probleem aan te pakken. Beter is om te bekijken hoe het mogelijk kan worden gemaakt dat de bespreekbaarheid en aanspreekbaarheid van de directie wordt verhoogd. Juist dan worden maatregelen genomen die een positief effect kunnen hebben op de cultuur van een organisatie.

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?

Wij zijn geen accountant en kunnen daarom de vraag niet vanuit de hoedanigheid van accountant beantwoorden. Graag delen wij onze ervaringen over het rapporteren over soft controls vanuit onze compliance praktijk.

Een tip bij het rapporteren over soft controls is onderscheid te maken in 1.) feitelijke constatering, 2.) interpretatie en 3.) doorvertaling van het risico. Wanneer je rapporteert in deze drietrap, dan houd je het gesprek over de risico-inschatting en de rapportage hierover zuiverder.

Daarnaast doen wij als Compliance Officer aanbevelingen gericht op soft controls om het risico te beheersen. Bij de oorzaakanalyse van bevindingen, kijken wij of de oorzaak (mede) wordt veroorzaakt door een niet (goed) werkende soft control. Als dat zo is, dan rapporteer je daarover als Compliance Officer, en geeft aanbeveling om het risico beter te beheersen.

Voorbeelden:

- Een medewerker heeft een regel overtreden. Het blijkt dat de regel onduidelijk en niet goed vindbaar is (helderheid). Hierover rapporteert de Compliance Officer. De aanbeveling kan zijn om het normenkader te verduidelijken en helder en regelmatig te communiceren over de regel (helderheid).
- Een medewerker heeft een regel overtreden. Het blijkt dat de regel in de praktijk niet uitvoerbaar (uitvoerbaarheid) is. Bijvoorbeeld omdat het proces te ingewikkeld en tijdrovend is. Hierover rapporteert de Compliance Officer. De aanbeveling is in dat geval gericht op de soft control 'uitvoerbaarheid'. In dit voorbeeld, het proces vereenvoudigen en/of medewerkers de tijd geven die ervoor nodig is.

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

Hoewel we geen accountants zijn, en we aanvullingen en verbeteruggesties hebben op deze handreiking, schatten we in dat dit een toepasbare handreiking is in de praktijk. De handreiking is echter niet meer dan een theoretische start. Net als bij auto rijden, leer je het werken met soft controls ook pas echt na je theorie in de praktijk. We adviseren daarom om op regelmatige basis niet alleen theoretische handreikingen te doen, maar ook voldoende mogelijkheid te bieden voor praktijkgericht onderwijs (dus geen e-learning oid) en intervisie. Zie ook ons antwoord bij vraag 9.

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

We vinden het sympathiek dat er zoveel energie is gestoken in de bijlagen. Ons inziens zijn dit waardevolle suggesties voor accountants om mee te werken. We adviseren hierbij wel om te benadrukken dat dit een startpunt is, geen volledig overzicht dat als checklist kan worden ingezet. Wanneer dat gebeurt, mist deze handreiking volledig zijn doel. Ook hierbij moet de accountant alert zijn op de toepasbaarheid van de methodiek in de praktijk. Om dit goed te laten landen is de onder 7 genoemde intervisie of praktijkopleiding onmisbaar.

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

Wij kunnen niet spreken voor de beroepsgroep accountants, maar als compliance experts is onze ervaring dat drie zaken onontbeerlijk zijn:

- *het inschakelen door accountants van experts (denk aan in- of externe psychologen en pedagogen met ruime ervaring op het gebied van het meten van de effectiviteit van soft controls in diverse subculturen binnen organisaties. Dit helpt bij het verkrijgen van een realistisch inzicht; ook professionals weten vaak niet wat ze niet weten. Dit onderwerp is buitengewoon moeilijk, dus vraag hulp aan (soft-control)experts, zeker de eerste jaren;
- *het uitvoerig trainen van accountants in het dagelijks toepassen van deze handreiking, en oefenen met casuïstiek teneinde een 'afvinkaanpak' te voorkómen;
- * gebruik maken van de kracht van intervisie: periodiek praktijkervaringen uitwisselen met andere accountants, zodat je continu van elkaar blijft leren.

Ter aanvulling

Wij kijken uit naar uw finale versie. Zou u zo vriendelijk willen zijn deze t.z.t. met ons te delen? Mochten wij in de toekomst aanleiding zien voor aanvullende suggesties door voortschrijdend inzicht, dan weten wij naar welke versie we kunnen verwijzen.

Hartelijke groet,

Namens de Kennistafel Gedrag & Cultuur van de VCO,

Cora Wielenga, Roland Notermans, Marloes Stubbe, Johan de Vries, Suzanne de Boer-Verheij,
Susanne Hafkamp