

Onderstaand volgt de reactie van YX Company BV op de concept NBA-handreiking “Het verkrijgen van inzicht in soft controls in het kader van de jaarrekeningcontrole”.

YX Company BV ontsluit te verwachten gedrag voor haar klanten. Voor een aantal klanten hebben we de werking van diverse soft controls modellen onderzocht. We volgen ontwikkelingen op dit gebied met belangstelling en hebben uit dien hoofde de behoefte om te reageren en op deze wijze mogelijk bij te dragen aan de ontwikkelingen op dit gebied.

Vooraf aan de reactie

Allereerst onze waardering voor de wijze waarop in deze handreiking een verbinding wordt gelegd tussen cultuur en gedrag en de invloed daarvan op de jaarrekeningcontrole. Wij begrijpen, dat hiermee een gebied wordt betreden, waarmee nog niet alle accountants zich volledig verbonden voelen en dat hierbij een ingetogen benadering de grootste kans op acceptatie biedt.

Met de handreiking wordt een belangrijke stap gezet in de richting, die toezichthouders als DNB en de AFM al eerder hebben ingezet. Het voorkomen van fouten en van ongewenst gedrag wordt het beste geborgd door een cultuur, die dit actief tegen gaat.

Men is zich tevens bewust van het gegeven, dat controle en toezicht achteraf een steeds zwaardere last vormen en dat dit niet altijd toereikend is om de gewenste resultaten te garanderen.

Een organisatiecultuur die het, bij herhaling, maken van fouten en vertonen van ongewenst gedrag actief voorkomt is de beste garantie, dat de werkzaamheden van accountants, compliance officers en toezichthouders blijvend goed kunnen worden uitgevoerd.

Waar gewerkt wordt, worden nu eenmaal fouten gemaakt. Bij een goede organisatie van de werkzaamheden is voldoende (collegiale) controle ingebouwd en worden deze fouten, ongerijmdheden, ontbrekende verbanden, tekorten of wat dan ook bijna altijd opgemerkt. In organisaties waar de interactie of wisselwerking tussen medewerkers voldoet aan een aantal cruciale eisen worden deze fouten opgemerkt, gecorrigeerd en worden er zo nodig lessen uit geleerd om herhaling te voorkomen.

De dagelijkse interactie, de wisselwerking, tussen organisatieleden gaat beter als aan een aantal zeer wezenlijke randvoorwaarden wordt voldaan. Die randvoorwaarden ontstaan niet vanzelf, maar moeten vanuit de organisatie bewust gecreëerd worden en in stand worden gehouden. Als niet in voldoende mate aan de randvoorwaarden wordt voldaan, krijgt de dagelijkse interactie langzaam maar zeker een zekere gewrongenheid, die het gedrag gaat aantasten. Medewerkers laten dan niet meer het beste van zichzelf zien.

De dagelijkse interactie laat zich lastig in specifieke regels vatten, maar de belangrijkste uitgangspunten voor een goede wisselwerking zijn wel degelijk te benoemen.

Deze zijn:

- **Veiligheid.**

Bij het zorgen voor een gevoel van veiligheid doelen we niet in eerste instantie op veilig werken of iemands fysieke veiligheid, hoewel beide vanzelfsprekend zeer belangrijk zijn, maar op een subjectieve,, denkbeeldige of ook wel een psychologische veiligheid.

Veiligheid om te zijn wie je bent, om “domme” vragen te kunnen stellen, om vrijuit te kunnen associëren, om aan te kunnen geven dat je een redenering niet kunt volgen, om door te kunnen vragen, om het met iets of iemand oneens te kunnen zijn, desnoods met alle andere groepsleden, om niet het gevoel te krijgen dat je niet goed genoeg bent, dat je het proces verstoort, dat je de boel ophoudt. Deze veiligheid is veel belangrijker dan we ons realiseren. Het is een voorwaarde voor eerlijkheid, voor het niet hoeven ophouden van een schone schijn, voor het niet later kunnen zeggen dat je niet gehoord bent, voor het stimuleren van de betrokkenheid, het voorkomen dat mensen geestelijk afstand nemen. Geestelijke veiligheid vraagt om een aantal eenvoudige spelregels. Geef elkaar de ruimte om te leren. Geef ruimte aan twijfel en onzekerheid. Geef ruimte voor discussie. Neem elkaar serieus en behandel elkaar respectvol.

Maar veiligheid betekent ook, dat je je mede-teamgenoten zonder aarzeling om hulp kunt vragen als je er niet uitkomt of als je de werkzaamheden niet aan kunt in de wetenschap dat je zult worden geholpen naar beste kunnen. Veiligheid betekent ook, dat je collega's achter je staan. Het gevoel van veiligheid voorkomt energieverlies, voorkomt fouten en herhaling van fouten.

- **Vertrouwen.**

Vertrouwen in jezelf, in de groep is een complexe en broze aangelegenheid, het is iets waar doorlopend aan gewerkt moet worden en, eenmaal geschaad, is het herstel van vertrouwen niet eenvoudig. Een belangrijke component is zelfvertrouwen; weten wie je bent en wat je kunt en dat met alle onvolkomenheden accepteren. Dat vraagt om zelfkennis. Gewapend met zelfkennis wordt mogelijk om aan je zelfvertrouwen te werken. Naast zelfvertrouwen is er ook het vertrouwen dat je aan anderen schenkt en dat anderen aan jouw schenken. Zowel het schenken als het geven van vertrouwen vraagt moed. Moed omdat het pijn doet als het gegeven of ontvangen vertrouwen wordt beschaamd. Kunnen vertrouwen op je collega's op je teamleden is ook nodig om je veilig te kunnen voelen, het maakt het mogelijk om afhankelijk te kunnen zijn van de anderen in de groep, om te kunnen vertrouwen op een faire behandeling. Zonder vertrouwen is het moeilijk om risico's te nemen of om kritiek te leveren en elkaar aan te spreken.

Vertrouwen ontstaat ook door de wetenschap of het vermoeden, dat de gestelde doelen haalbaar zijn, dat je medeteamleden voldoende bekwaam zijn en toegerust zijn voor hun werkzaamheden, dat er voldoende middelen ter beschikking worden gesteld, dat afspraken worden nagekomen en dat verantwoordelijkheden worden opgepakt. Vertrouwen geeft rust, vergroot de doelgerichtheid, voorkomt onnodig verzuim.

- **Verbinding.**

Verbinding kun je op veel manieren maken. Met andere mensen, je naasten, je teamgenoten, gelijkgestemden. Met ideeën en met doelen, als ze je aanspreken, of als je denkt dat ze kunnen leiden tot succes. Met je werkzaamheden, omdat je daarmee uitdrukking kunt geven aan wie je bent en tenslotte kun je verbinding maken met jezelf. Verbinding maken met andere mensen, je gezien, gehoord en gewaardeerd voelen levert

positieve energie op. Verbinding maken met ideeën en met doelen, ze je eigen maken en bijdragen aan het realiseren daarvan levert eveneens positieve energie op. Je kunnen verbinden met je werkzaamheden, zijn wat je doet en daar goed in zijn en er om gewaardeerd worden levert positieve energie op. Verbinding kunnen maken met jezelf, jezelf kunnen en willen accepteren zoals je bent en van daaruit groeien; zelfkennis en ontwikkeling levert uiteindelijk ook positieve energie op. Dat betekent van de weeromstuit, dat geen verbinding kunnen maken geen energie oplevert en in het ongunstigste geval zelfs energie kan kosten. Als je geen verbinding kunt maken met anderen levert dat al gauw ongemakkelijke situaties op voor jou en voor je collega's. Als ideeën en doelen je niet aanspreken en je verkeert in een omgeving, die er anders inzit levert dat weerstand op. Als je je werk met tegenzin doet, duren de dagen oneindig lang. En als je niet met jezelf in het reine kunt komen levert dat onvrede van het ergste soort op.

Om verbinding te kunnen maken is het van belang, dat degenen die de samenwerking moeten uitvoeren onderling afgestemd raken, een proces doormaken waarin zienswijzen worden uitgewisseld met aandacht voor zowel de argumentatie als de gevoelens van de deelnemers en zo nodig trachten te komen tot een haalbaar compromis. Dit afstemmingsproces lijkt op het eerste gezicht tijdrovend en omslachtig. Een afgestemde groep haalt de tijd, die met het afstemmingsproces verloren lijkt te zijn gegaan echter altijd in. De "ja maar en ik vind dat..." kun je beter aan het begin van de samenwerking hebben, dan halverwege.

Daarmee worden de drie V's belangrijke cultuurelementen die onder meer fouten voorkomen.

Dat brengt ons op de wijze waarop naar cultuur kan worden gekeken.

Cultuur kan worden gezien als object van onderzoek en daarbij kunnen bijvoorbeeld modellen worden gebruikt om inzicht te verkrijgen, zoals in de concept handreiking wordt gedaan.

Wij kiezen voor een andere benadering, waarbij we organisatiecultuur als middel zien om een bepaald doel te bereiken. Het doel is om medewerkers in een organisatie optimaal te laten samenwerken. De invulling van hetgeen als optimaal wordt beschouwd zal per categorie stakeholders verschillen, waarbij het aan de leiding van de organisatie is om de verschillen in visie op een verantwoorde wijze te overbruggen.

Deze benadering vraagt om een volledig overzicht van de elementen welke de organisatiecultuur bepalen en om inzicht in de wijze waarop de verschillende visies op hetgeen als optimaal wordt gezien kunnen worden gerealiseerd.

Om met dat laatste te beginnen. Onderstaand ons beeld van het begrip optimaal voor accountants, compliance officers en toezichthouders.

Accountants/compliance officers/toezichthouders staan bij alles wat ze doen voor de afweging of ze kunnen vertrouwen op het juiste, op compliant, gedrag van de medewerkers of dat ze aanvullend zullen moeten controleren of het gedrag daadwerkelijk juist is geweest.

Ze begrijpen als geen ander dat volledige controle ondoenlijk en onbetaalbaar is. Voor hen is een samenwerking optimaal als ze een duidelijk beeld hebben of medewerkers:

- niet worden belemmerd door angst en onveiligheid in de onderlinge wisselwerking en zich daardoor vrij kunnen uitspreken en elke vraag kunnen stellen, die ze relevant achten en elke observatie kunnen delen die ze relevant achten,
- beschikken over voldoende affiniteit met belangrijke waarden zoals bijvoorbeeld integriteit, openheid, transparantie, verantwoording willen afleggen en zich conform deze waarden gedragen,
- de neiging hebben tot het getrouw volgen van afspraken, regels, procedures en richtlijnen en tegelijkertijd in staat zijn om kritisch en opmerkzaam blijven,
- gericht zijn op het vermijden van niet-toegestane, niet-verantwoorde risico's,
- de geneigdheid hebben om het organisatiebelang boven het eigenbelang te stellen,
- open communiceren en graag verantwoording afleggen.

Het is daarbij goed mogelijk om in de mate van compliant gedrag een aantal niveaus van volwassenheid in te onderscheiden, elk niveau met zijn eigen onderscheidende toevoegingen. Denk hier bijvoorbeeld aan de bekende "Hearts and Minds" methodiek.

Met het beschrijven van bovenstaande gedragsgeneigdheden geven we tevens onze visie op het begrip soft controls. Het begrip soft controls is dan synoniem voor het gedrag en de gedrag beïnvloedende afspraken welke in de visie van accountants en met compliance en toezicht belaste organen als wenselijk kunnen worden beschouwd.

Soft controls zijn voor ons harde afspraken over gedrag, die werkbaar, meetbaar en controleerbaar zijn.

Onderstaand noemen we kort de elementen waardoor de organisatiecultuur wordt bepaald. Voor meer woorden bij deze elementen is ons boekje over organisatiecultuur op aanvraag gratis verkrijgbaar.

Elementen van organisatiecultuur

- Gedrag van medewerkers
 - Willen (gemotiveerd zijn om samen te werken)
 - Intrinsieke motivatie
 - (geloof in) haalbare doelen
 - Verantwoordelijkheid/autonomie
 - Erkenning
 - (mogelijkheid tot persoonlijke) Groei
 - Kunnen (in staat zijn tot samen te werken)
 - Competenties
 - Energiebalans
- Gedragsbeïnvloeding
 - Wisselwerking beïnvloedende maatregelen
 - Veiligheid
 - Vertrouwen
 - Verbinding
 - Gedrag beïnvloedende maatregelen

- Benoemen belangrijke waarden
- Voorbeeldgedrag
- Gedragsregels
 - Gedragscode
 - Soft controls
- Inrichtingskeuzes (niet uitputtend)
 - Organisatie van de arbeid
 - Functiehuizen en loongebouwen
 - Aansturing van de arbeid
 - Planning en control
 - Beoordelingssystematiek
 - Besluitvorming
 - Ruimte voor ontwikkeling
- Business model
- Context organisatie (niet uitputtend)
 - Klanten
 - Toeleveranciers/partners
 - Concurrenten
 - Financiers/aandeelhouders
 - Overheden, regelgevende instanties, toezichthouders
 - Media
 - Omwonenden/actiegroepen/belangenbehartigers
 - Omvang, complexiteit en geografische spreiding
- Wet- en regelgeving

Dan volgt nu onze inhoudelijke reactie op de vragen in het consultatiedocument.

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

Soft controls zijn harde afspraken over gedrag, welke werkbaar, meetbaar en controleerbaar zijn. Ze zien toe op het gewenste gedrag van medewerkers en over de maatregelen welke de organisatie treft om het bestaande gedrag in overeenstemming te brengen met het gewenste gedrag.

Om de soft controls goed te laten functioneren zou een organisatie:

- Duidelijk dienen te verwoorden wat ze onder het gewenste gedrag verstaat.
- Vast dienen te stellen in welke mate het gedrag van haar medewerkers overeenkomt met het gewenste gedrag.
- Zo nodig maatregelen dienen te nemen het gedrag zoveel mogelijk in overeenstemming te brengen met het gewenste gedrag; het nemen van gedrag beïnvloedende maatregelen.

- Bij werving en selectie van nieuwe medewerkers rekening dienen te houden met het gewenste gedrag.
- De voortgang van het proces, de bereikte mate van volwassenheid moeten volgen.

De keuze om “niet tastbaar” toe te voegen aan de omschrijving van soft controls levert voor ons vragen op. De vastlegging van het gewenste gedrag in een gedragscode helpt het gedrag te beïnvloeden in de gewenste richting en zou daarmee voor ons classificeren als zeer wezenlijke en tastbare soft control.

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?

In de handreiking worden twee modellen centraal gesteld. Aan de cultuurtypologie van Quinn en Cameron als model willen we niets afdoen. Voor ons blijft de vraag open hoe je van een vrij generieke typologie naar een onderbouwd en bruikbaar oordeel komt over de soft controls.

Het soft controls model van Kaptein is in onze visie een mix van diverse cultuurelementen

- waarden (aanspreekbaarheid, bespreekbaarheid),
- eisen aan gedragsregels (helderheid),
- gewenste uitkomsten van gedragsontwikkeling (betrokkenheid, transparantie),
- inrichtingseisen (uitvoerbaarheid),
- cultuurelementen zelf (voorbeeldgedrag) en
- eisen aan het cultuurelement gedragscode (handhaving).

De argumentatie om juist voor deze mix te kiezen en om andere cultuurelementen niet te benoemen als soft controls wordt niet gegeven.

Modellen hebben als voordeel dat er gezag aan kan worden ontleend en dat het denken over cultuur en soft controls er mee kan worden gestimuleerd. Het nadeel is dat ze niet altijd behulpzaam zijn bij de ontwikkeling van de juiste organisatiecultuur en het ontwikkelen van de juiste soft controls, laat staan dat ze behulpzaam zijn bij het komen tot een objectief oordeel over beiden.

3. Wat vindt u van de beschreven technieken? Heeft u bezwaren tegen de gebruikte technieken?

Zo ja, kunt aangeven wat deze bezwaren zijn?

Nog even kort over gedrag. Voor veel mensen is gedrag louter datgene, dat kan worden waargenomen. Antropologen zijn van mening uit het waargenomen gedrag patronen te kunnen herleiden en op basis daarvan uitspraken over het gedrag te kunnen doen. Tegelijkertijd is er het besef dat er meer dan alleen het waarneembare gedrag is. Vandaar de bekende beeldspraken van de ijsberg en de onderstroom. Wij zijn minder geïnteresseerd in het gedrag, dat zich al heeft voorgedaan en hebben vooral belangstelling voor het gedrag dat nog moet komen. Wij willen graag kunnen aangeven welk gedrag we mogen verwachten. Daartoe onderzoeken we nu juist die onderstroom of zoals wij dat noemen de gedragsgeneigdheden. Op basis van verkregen inzicht in houdingen, voorkeuren en geprefereerd denken en op basis van de werking van ons model zijn we in staat om de gedragsgeneigdheden te bepalen om daarmee uitspraken te kunnen doen over het te

verwachten gedrag. Voor een leek is het doen van uitspraken over het te verwachten gedrag op zijn minst een bijzonder grote uitdaging.

De beschreven technieken zullen zeker bijdragen aan de beeldvorming omtrent een aantal aspecten van de organisatiecultuur en zijn zeker toereikend als het gaat om het verkrijgen van een indruk van de organisatiecultuur en de soft controls.

Als de beschreven technieken ook bedoeld zijn om uitspraken te doen over het te verwachten gedrag schieten ze tekort en is er sprake van een overschatting van het oordeelvermogen van degenen die de beschreven technieken dienen uit te voeren. Het trekken van conclusies uit gedragsobservaties is bepaald niet eenvoudig en tegen verwijten dat de conclusies niet goed onderbouwd zijn is geen goede verdediging denkbaar. Het gedrag zelf kan derhalve met deze aanpak niet goed beoordeeld worden.

Om het oordeel over organisatiecultuur hard te kunnen maken is uiteindelijk een representatief en gevalideerd gedragsonderzoek noodzakelijk.

Het voordeel zo'n representatief en gevalideerd gedragsonderzoek is tevens, dat het in een oogopslag duidelijk wordt op welke plaatsen in de organisatie de gedragsrisico's zich naar alle waarschijnlijk zullen voordoen en waar aanvullende controles waarschijnlijk nodig zullen zijn.

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

In het eerste voorbeeld wordt de cultuurtypologie van Quinn en Cameron gecombineerd met het model van Kaptein. De onder 2 aangegeven bezwaren zijn van toepassing op dit voorbeeld.

In het tweede voorbeeld wordt het model van Kaptein gebruikt om langs enkele specifieke aandachtspunten te leggen; de opstelling van de jaarrekening, voorbeeldgedrag en de zichtbaarheid daarvan, het omgaan met dilemma's en aanspreekbaarheid.

Zonder hier in detail kritiek te willen leveren op het model van Kaptein en op de daarbij gebruikte voorbeelden; we lichten de eerste twee soft controls er hier even uit.

Helderheid over het gewenste gedrag. Een duidelijke uitwerking van datgene, dat onder gewenst gedrag dient te worden verstaan is een voorwaarde voor het kunnen spreken over soft controls. We hebben in het voorgaande aangegeven wat een accountant daaronder zou kunnen verstaan. Dit gedrag zal niet per soort werkzaamheden bepaald worden, maar dient consistent en in de volle breedte nagestreefd te worden.

Voorbeeldgedrag. Dat gedrag wordt geïmiteerd staat buiten discussie. Studies die de relevantie en de effectiviteit van positief voorbeeldgedrag in organisaties daadwerkelijk aantonen zijn nogal dun gezaaid. Wij hebben ze tot nu toe niet ontdekt. Daarnaast kunnen uit het waarneembare gedrag geen conclusies worden getrokken.

Geen concrete voorbeelden van andere praktijkuitwerkingen.

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?

De organisatiecultuur heeft een sterke invloed op alle componenten van het controle risico; In een goede cultuur zal het detectierisico, het risico dat fouten en ongewenst gedrag niet worden opgemerkt en niet worden aangepakt verwaarloosbaar zijn.

In beide praktijkvoorbeelden wordt in de kern een factor, die de wisselwerking tussen de medewerkers in grote mate zal beïnvloeden, namelijk de veiligheid aan de orde gesteld. Als medewerkers zich niet veilig voelen om ongewenst gedrag van wie dan ook aan de orde te stellen of om belemmeringen om het werk goed uit te kunnen voeren niet bespreekbaar durven te maken, dan ontstaan de in de voorbeelden gemelde risico's.

Datzelfde geldt voor het detectierisico. Heimelijk gedrag, een gebrek aan transparantie, het niet open staan voor verduidelijkingsvragen; het wordt in bijna alle gevallen wel opgemerkt, maar het is vaak de vraag of men zich veilig en verbonden genoeg voelt om ongewenst gedrag op de juiste plaats aan de orde te stellen.

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?

N.v.t.

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

Naar onze mening doet de handreiking in zijn huidige vorm nog onvoldoende recht aan de beroepsgroep.

De verantwoordelijkheid om te komen tot een goede cultuur, een cultuur, die in de ogen van een accountant aanvaardbaar is om te kunnen spreken van aanvaardbare soft controls, is de verantwoordelijkheid van de leiding van de organisatie.

De beroepsgroep zal daartoe een poging moeten doen om het belang van soft controls te verduidelijken en om het gewenste gedrag te omschrijven. Omdat de belangen van de accountants, interne accountants, medewerkers belast met compliance en toezichthouders volledig samenvallen zou hierbij samenwerking met deze partijen dienen te worden gezocht.

Het beoordelen van het proces om te komen tot goede soft controls; het beoordelen wat de organisatie heeft gedaan om een goede cultuur, een goede set soft controls te realiseren, kan uitstekend met bestaande middelen worden gedaan door de accountant.

De uitkomsten van hetgeen de organisatie heeft gedaan om tot soft controls te komen, vormen een goede basis voor het bepalen van de scope van de werkzaamheden.

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

N.v.t.

Betreft: Consultatie HR Soft Controls
Respondent: YX Company BV
Datum: 17-09-2021 (per e-mail)

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

N.v.t.

Voor verduidelijking of nadere toelichting indien gewenst:

Henk de Jong

0651285667

henk@yx-company.nl