

1. Inleiding

Soft controls (SC's), ofwel cultuur en gedrag, zijn belangrijk voor het succes van de organisatie. Daarover is iedereen het wel eens. Cultuur wordt in de laatste Nederlandse Code Corporate Governance dan ook benoemd als één van de principes van effectief bestuur en toezicht. Maar hoe stuur en bewaak je dat als bestuurder en hoe kun je er als commissaris effectief en efficiënt toezicht op houden? De Internal Audit Functie (IAF) kan daarbij helpen. Zij beoordeelt als onafhankelijke partij, vanuit een brede optiek (de strategie van de organisatie) de kwaliteit van de besturing en beheersing. Gegeven het belang van SC's, is het dus ook terecht dat bestuurders en commissarissen veel verwachten van een IAF op het terrein van de SC's.

Bij internal auditors is de interesse voor SC's, net als bij bestuurders en commissarissen, in de loop der jaren sterk toegenomen. Ook samen wordt dit gebied verkend, zoals blijkt uit diverse publicaties en bijeenkomsten waarin dit onderwerp is besproken, bijvoorbeeld op het jaarlijkse Commissarissen Symposium van de beroepsgroepen IIA Nederland en NBA LIO.¹

Om als bestuurder en commissaris effectief gebruik te maken van de IAF op dit gebied, is inzicht in de scope en aanpak van de IAF-onderzoeken naar SC's essentieel. Die zijn immers bepalend voor de relevantie en betrouwbaarheid daarvan. Belangrijke vraag is dan ook hoe je de SC's concreet 'handen en voeten' kunt geven en gedrag en cultuur kunt meten en beoordelen. Dit hoofdstuk geeft daarvoor handreikingen, zowel voor de vraag *wat* dan precies moet worden bekeken, als voor de vraag *hoe* dat te doen. Wij baseren ons daarbij sterk op een recent onderzoek van IIA en NBA-LIO waarin is gekeken naar de mate en wijze waarop soft controls op de agenda van de IAF en Audit Committees staan. Daarnaast duidt dit hoofdstuk de optiek van De Nederlandsche Bank, die in haar toezichtsrol al bijna 10 jaar expliciet aandacht besteedt aan cultuur en gedrag en

¹ Instituut van Internal Auditors en NBA-Ledengroep Intern en Overheidsaccountants; https://www.iaa.nl/SiteFiles/vakpub/IIA_Verslag%20Commissarissen%20Symposium%202017%20DEF.pdf.

daarmee een good practice is van het beoordelen van en toezicht houden op de soft controls.

De structuur van dit hoofdstuk is als volgt. Allereerst zal het belang van de soft controls voor een goede governance van de organisatie, en de rol van de IAF daarbij, worden toegelicht. Vervolgens wordt in paragraaf 2 ingegaan op de verschillende manieren waarop in audit en toezicht naar SC's kan worden gekeken en gaat paragraaf 3 na in welke mate dat in de praktijk ook daadwerkelijk plaatsvindt. Tenslotte wordt in hoofdstuk 4 beschreven 'hoe' dergelijke audits kunnen worden uitgevoerd: verschillende methoden bieden de bestuurder en commissaris verschillende vormen van zekerheid en verbetermogelijkheden.

2. Het belang van soft controls in goede governance en de rol van de IAF

2.1 Het belang van soft controls

Het belang van SC's ofwel 'cultuur en gedrag' voor goede governance komt vanuit diverse invalshoeken naar voren, vanuit de Nederlandse visie op goede governance, vanuit een analyse van de huidige veranderlijkheid en bijbehorende moderne opvattingen over control en vanuit de analyse van diverse schandalen:

- In de Nederlandse Code is, zoals gezegd, cultuur één van de pijlers voor goede corporate governance. Het bestuur dient de voor de organisatie geldende waarden vast te stellen, die bijdragen aan een cultuur gericht op lange termijn waardecreatie, en deze te bespreken met de raad van commissarissen. Het bestuur is daarbij verantwoordelijk voor de inbedding en het onderhouden van die waarden en het stimuleren van gedrag dat aansluit bij de waarden en deze waarden uit te dragen door het tonen van voorbeeldgedrag. De raad van commissarissen houdt hierop toezicht.
Overigens blijkt uit een recente studie van RSM in Rotterdam en TIAS in Tilburg² dat Nederland hierin wel voorop loopt. Uit een vergelijking van 88 nationale corporate governance codes, bleken slechts vijf codes als 'best practice' op dit gebied te kunnen worden beoordeeld: zij beschrijven cultuur als zaak van alle gremia in de organisatie, geven concrete normen en beschrijven expliciet de rol van toezicht hierop.
- We leven in een tijd van snelle veranderingen en verminderde voorspelbaarheid; er wordt wel gezegd dat de wereld VUCA is: Volatile, Uncertain, Complex en Ambiguous. Dat vereist andere kritieke succesfactoren en manieren van interne beheersing. De traditionele control-systemen met hun focus op de 'hard' controls zijn wellicht passend in een stabiele, sterk gestandaardiseerde omgeving, maar zij schieten tekort in de hedendaagse dynamiek met kritieke

² <https://financieel-management.nl/artikel/bedrijfscultuur-vergeten-in-corporate-governance-codes>.

succesfactoren als flexibiliteit en innovatief vermogen. Recentelijk waarschuwen Hartog en Paape (2020)³ dat een focus op de traditionele control-mechanismen meer als rem op het benodigde creatief ondernemerschap en innovatie zal werken dan deze te stimuleren.

In modernere opvattingen over control zien we dan ook expliciete aandacht voor 'soft controls' ontstaan. Eén van de eerste voorbeelden hiervan was Simons,⁴ die in 1995 in zijn artikel 'Control in an age of empowerment' aangaf dat de traditionele controls moesten worden uitgebreid. Simons gaf aan dat een managementcontrolsysteem enerzijds kaderstellend moet zijn, maar anderzijds ook moet stimuleren tot creatief ondernemerschap. Daartoe introduceerde hij de belief- en interactieve control systems, met een sterk 'soft control'-karakter, om adequaat te kunnen reageren op de (strategische) onzekerheden. In paragraaf 4.2 gaan we nader in op dit in internal auditland veel gebruikte model.

- Inmiddels zijn er diverse schandalen geweest als gevolg van 'falende' SC's c.q. problemen op het gebied van cultuur en gedrag. Dat gold voor de bankencrisis en voor de golf schandalen in de semipublieke sector (zoals Vestia, Rochdale, Meavita, ROC Leiden, etc.) die erop volgde. Vrijwel steeds kwamen de aanbevelingen op hetzelfde neer: het gedrag van de leiders en de cultuur in de organisaties moet veranderen.

Een aansprekend onderzoek in dit kader is het onderzoek van Cools⁵ naar de oorzaken van de financiële schandalen rond de eeuwwisseling. Hij concludeerde dat niet een slechte formele corporate governance, maar zonnekoning gedrag van CEO's, hebzucht en geloof in luchtkastelen de werkelijke oorzaken waren van de grote fraudeschandalen (de laatste twee uitgedrukt in de mate van variabele beloning en continue double-digit groeicijfers).

Overigens concludeerde Cools ook dat een toegenomen focus op control en risicobeheersing misschien de kans op ongelukken en onaangename verrassingen beperkt, maar dat het niet motiveert en het ondernemerschap aantast. Hij zocht de oplossing in het meer sturen op vertrouwen, door medewerkers meer beslissingsruimte te geven. Ook hier aldus meer focus op SC's.

2.2 De rol van de IAF

Wij menen dat het auditen van SC's dient te behoren tot de scope van een IAF. Dat is enerzijds vanwege het grote belang van de SC's voor de besturing en beheersing van de organisatie en anderzijds vanwege de functie van de IAF binnen de governance van de organisatie. De IAF bekijkt deze als onafhankelijke partij én vanuit een brede optiek vanuit het geheel van de (strategische) doelen van de organisatie.

3 Hartog, P.A. en L. Paape, De bril van de internal auditor; oogklep of varifocus?, *MAB*, april 2020.

4 Simons, R., *Control in an Age of Empowerment*, Harvard Business Review, 1995.

5 Cools, K., *Controle is goed, vertrouwen nog beter*, Koninklijke Van Gorcum, 2005.

Overigens leek deze rol ten tijde van de herziening van de Code nog geen vanzelfsprekendheid. In de herzieningsvoorstellen⁶ van de Nederlandse Corporate Governance Code, zoals in februari 2016 gepubliceerd door de toenmalige monitoringcommissie, wordt bij best practice bepaling 1.3.5 over de rapportages van de IAF het volgende voorgesteld:

“In het overleg tussen het bestuur en de auditcommissie met de interne audit functie worden tevens onderwerpen geadresseerd die zien op de cultuur en het gedrag binnen de met de vennootschap verbonden onderneming.”

Het is opvallend dat deze zin niet is overgenomen in de definitieve tekst van de code. Kennelijk was hier onvoldoende draagvlak voor. Dat bleek onder andere uit de reactie van VNO-NCW: *“Krijgt de interne audit functie hiermee een taak om cultuur en gedrag te controleren? Zo ja, is er een norm die aangeeft wat onder cultuur en gedrag wordt verstaan op basis waarvan gecontroleerd kan worden? En zo ja, is de interne audit functie dan geëquipeerd een dergelijke controle uit te voeren? VNO-NCW meent dat deze vragen ontkennend beantwoord moeten worden.”*⁷

Hoewel sprake is van een groeipad en nog niet elke IAF op dit moment ten volle zal zijn geëquipeerd voor dergelijke onderzoeken, menen wij dat deze vragen wel degelijk positief kunnen worden beantwoord. In dit hoofdstuk zal nader worden ingegaan op die competenties én op de normenkaders die kunnen worden gebruikt om de soft controls op deugdelijke wijze te onderzoeken. Wij baseren ons daarbij ondermeer op het lonkend perspectief dat Kaptein en Wallage in 2010⁸ al schetsten in het IIA-onderzoek,⁹ dat in 2015 de verschillende aanpakken, tools en competenties in kaart bracht en op de ontwikkelingen in de praktijk daarna. Maar allereerst de vraag waarom dergelijk onderzoek past bij de rol en functie van de IAF en het dus ook terecht is dat de Audit Committees meer verwachten van een IAF op dit terrein.

De Code Corporate Governance omschrijft de taak van de IAF als het beoordelen van de opzet en de werking van de interne risicobeheersings- en controlesystemen. Het IIA, de wereldwijde beroepsorganisatie van internal auditors, definieert het doel en taakgebied van IAF nader:

Internal auditing biedt onafhankelijke en objectieve assurance- en adviesdiensten, die bedoeld zijn om meerwaarde te leveren en de activiteiten van een organisatie te verbeteren. De internal auditfunctie helpt een organisatie haar doelstellingen te realiseren door op basis van een systematische en gedisciplineerde aanpak de

6 De Nederlandse corporate governance code. Voorstel voor herziening. Uitnodiging voor commentaar. (11 februari 2016).

7 Commentaar VNO-NCW op voorstellen herziening Nederlandse Corporate Governance Code d.d. 21 april 2016, <https://www.mccg.nl/?page=5405>.

8 Kaptein & Wallage, Assurance over gedrag en de rol van soft controls: een lonkend perspectief, MAB, 2010.

9 IIA Nederland, Discussion Paper Soft Controls, Wat zijn de aanknopingspunten voor de internal auditor?, 2015.

*effectiviteit van de processen van governance, risicomanagement en beheersing te evalueren en te verbeteren.*¹⁰

De scope van de IAF is aldus breed van opzet. Zij kijkt, risico-georiënteerd, naar het geheel van strategische tot en met operationele doelen, inclusief de naleving van de van toepassing zijnde wet- en regelgeving. De IAF ondersteunt daarmee zowel het Bestuur als, via de Audit Commissie, de Raad van Commissarissen.

Constateringen van het belang van SC's zijn natuurlijk ook vanuit auditors en toezichthouders zelf gekomen. Twee aansprekende praktijkvoorbeelden hiervan zijn:

- Al weer enige tijd geleden benoemde een Nederlandse grootbank de behoefte aan het regulier opnemen van SC's in hun audits als volgt: "We lopen tegen situaties aan waar het oordeel in het rapport weliswaar 'klopt', deugdelijk is, maar niet overeenstemt met wat we zien en voelen; dat werkte twee kanten op: weliswaar een positief auditrapport, maar toch geen goed gevoel, of omgekeerd: weliswaar een negatief auditrapport, maar toch maken we ons geheel geen zorgen en zien we dat het goed gaat."
- Iets soortgelijks gebeurde bij DNB.¹¹ Na de financiële crisis in 2008 vroeg DNB zich af of de mogelijkheid bestaat om een dergelijke crisis te voorspellen of zelfs te voorkomen. Dat leidde tot het opnemen van cultuurelementen in haar toezicht. DNB stelt dat het bereiken en behouden van stabiliteit valt en staat met menselijk handelen; zodoende is de mogelijkheid om menselijk handelen te voorspellen en te beïnvloeden van cruciaal belang voor het behalen van DNB's kerndoelen, zoals duidelijk werd in de crisis vanaf 2008.

Belangrijke lessen die DNB trok, waren:

- Niet zozeer inadequate governance structuren, maar gedrag was (ondermeer) een oorzaak van de crisis in 2008 (overeenkomstig de conclusie van Cools (2005) en de Commissie Scheltema rondom DSB (2010)).¹² Meer regels (alleen) helpen dus niet.
- Prestaties van een onderneming worden (mede) bepaald door gedrag van bestuurders en medewerkers, waarbij gedrag en cultuurrisico's zich vaak al manifesteren als er financieel nog geen vuiltje aan de lucht is.
- Betrokkenen zijn zich vaak zelf niet bewust van gedrag en cultuurrisico's.

Vervolgens is DNB een multidisciplinair Expertisecentrum Governance, Gedrag & Cultuur gestart en is sinds 2011 toezicht op gedrag en cultuur onderdeel van het reguliere DNB toezicht.

We mogen dus concluderen dat de aandacht voor SC's, in governance, audit en toezicht, niet nieuw is. In de volgende paragrafen zullen we nader ingaan op het

¹⁰ IIA Nederland, IPPF, Definitie van IA, 2017.

¹¹ DNB, presentatie op IIA Young Professionals 'Auditen van cultuur en gedrag', 2018: https://www.iaa.nl/SiteFiles/Doc/IIA_Verslag%20Auditen%20Cultuur%20Gedrag%20PDF.pdf.

DNB, Brochure Gedrag en Cultuur in de Nederlandse financiële sector, 2015: https://www.dnb.nl/binaries/DNB%20brochure%20gedrag%20en%20cultuur%202015%20NL_tcm46-326577.pdf.

¹² Rapport van de Commissie van onderzoek DSB Bank, Den Haag, 2010.

auditen van SC's, teneinde input te verschaffen voor het toezicht door commissarissen én voor het management om verbeteringen te realiseren.

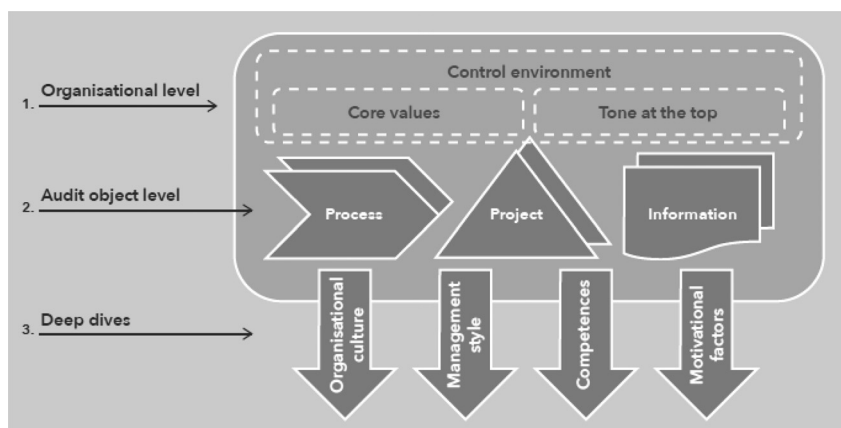
3. Soorten onderzoeken naar soft controls: wat, wanneer

IIA Nederland en NBA-LIO hebben in 2019 een onderzoek¹³ uitgevoerd naar de aanwezigheid van SC's in het overleg tussen IAF en de Audit Commissie (AC) en de soorten audits die in dat kader worden uitgevoerd. Hoewel de aandacht in dit onderzoek specifiek is gericht op het contact met de AC, menen wij dat deze audits representatief zijn voor het geheel van onderzoeken dat IAF's uitvoeren op het gebied van SC's.

Het doel van dit onderzoek was het verbeteren van audits en in het verlengde daarvan het versterken van het management en toezicht op cultuur en gedrag. Door inzicht te geven in de praktijk, werd beoogd handvatten te geven aan zowel auditfuncties zelf als aan commissarissen en bestuurders. Dit onderzoek is gestart met een explicitering van de soorten audits naar SC's die in de literatuur en praktijk worden onderscheiden. Dat geeft een volledig beeld van de mogelijke uit te voeren audits en daarmee een gedegen basis om te kijken welke audits in de praktijk in welke mate worden uitgevoerd en waaraan in welke situatie de meeste behoefte bestaat.

De onderzoekers onderscheiden drie categorieën audits naar cultuur & gedrag. Het onderscheid tussen de categorieën is gebaseerd op het object dat wordt onderzocht en is in figuur 1 gevisualiseerd.

Figuur 1: Categorieën van soft controls, gebaseerd op het object dat wordt onderzocht (IIA/NBA-LIO, 2019)



¹³ IIA Nederland en NBA-LIO, *Meer succes met soft controls*, 2019.

Toelichting per categorie:

1. **Cultuur & gedrag als (onderdeel van) de organisatiebrede interne beheersomgeving.**

Deze audits kijken op het niveau van de organisatie als geheel of de SC's adequaat zijn om het gewenste gedrag te borgen. Dit omvat onderzoeken naar typeringen als 'een integere cultuur', 'een risicobewuste cultuur', 'een open cultuur', maar ook naar het 'voorbeeldgedrag van de top'¹⁴ en de bekendheid en werking van 'kernwaarden', al dan niet verwoord in een gedragscode. Een dergelijk onderzoek in de volle breedte beziet de gehele control environment of 'interne beheersomgeving' zoals beschreven in het bekende COSO model en daarop geënte toepassingen van bijvoorbeeld Roth.¹⁵

2. **Cultuur & gedrag in het kader van de beheersing van een specifiek auditobject,** zoals een proces, project of informatieproduct (in- of externe rapportage). In een dergelijk onderzoek staan niet zozeer de SC's centraal, maar de beheersing van een bepaald object. Uitgangspunt daarbij is dat de adequate beheersing zowel harde als SC's omvat. Bijvoorbeeld een audit naar de beheersing van een project waarbij niet alleen de toepassing van een bepaalde projectmanagementmethode wordt beoordeeld, maar ook zaken als adaptievermogen en de samenwerking in en cultuur van het veranderteam.

3. **Cultuur & gedrag als verdiepend onderzoek naar een specifieke soft control,** zoals de cultuur bij een bepaalde entiteit, de leiderschapsstijl van betrokken management of de motivatiefactoren en competenties van betrokken medewerkers. Hierbij wordt specifiek gekeken of de SC adequaat is, bijvoorbeeld of deze past bij de strategie, de besturingsprincipes of de aard van het proces. In het algemeen wordt daarbij niet uitgegaan van een algemeen geldende ideaalsituatie, maar is de 'normsituatie' afhankelijk van de specifieke organisatiekenmerken of omstandigheden. Een voorbeeld ter verduidelijking: bij een afdeling 'Finance' zou een 'regcultuur' passend kunnen zijn, terwijl dat bij afdeling 'Sales' veeleer een 'marktcultuur' zou kunnen zijn.

Dergelijke 'deep dives' kunnen als een 'gewone' audit worden onderzocht, met als vraag of de SC adequaat is, maar zijn in de praktijk vaak onderdeel van een Root Cause Analyse (RCA). In dat geval zijn er problemen in de uitvoering en/of beheersing vastgesteld en wordt expliciet gekeken naar de mogelijke oorzaken. Vaak liggen die immers op het vlak van de SC's.

In de volgende paragraaf gaan we in op de mate en wijze waarin deze onderwerpen in de praktijk daadwerkelijk worden besproken en onderzocht.

¹⁴ Zie bijvoorbeeld de NBA brochure *Accountant en Toon aan de Top*.

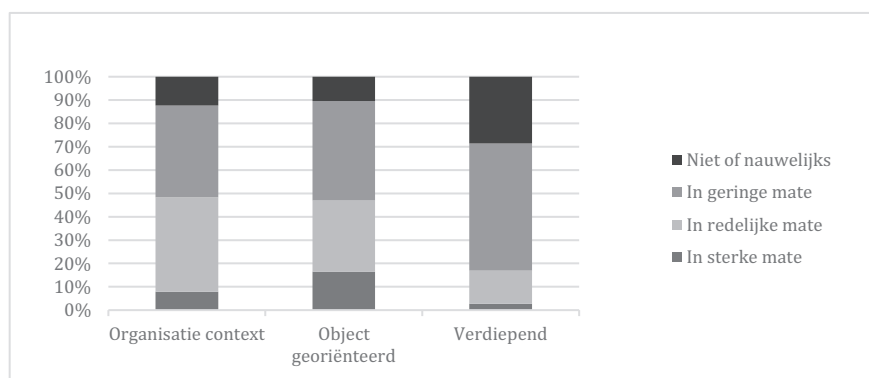
¹⁵ J. Roth, *Best practice: evaluating the corporate culture*, IIA Research Foundation, 2010.

4. De toepassing in de praktijk

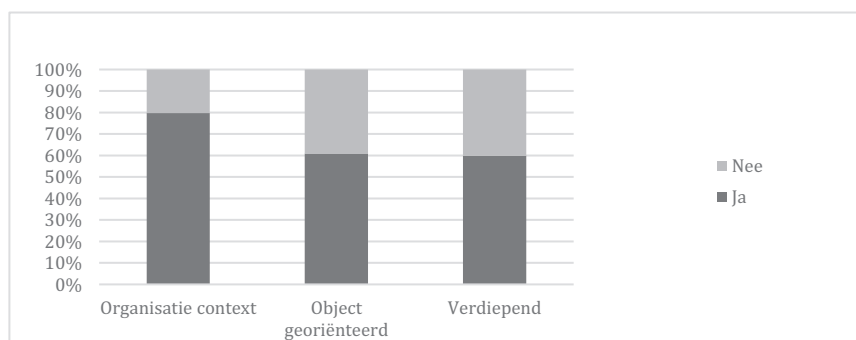
Deze paragraaf beschrijft de resultaten van genoemd onderzoek.¹⁶ Eerst wordt aangegeven in hoeverre de drie genoemde categorieën onderzoeken worden toegepast. Vervolgens wordt dieper ingegaan op de resultaten per categorie. Daarna wordt aandacht besteed aan de aanleiding tot en initiators van deze audits en respectievelijk de uitvoerders daarvan. Tot slot volgt een aantal aanbevelingen om deze onderzoeken en de bespreking daarvan verder te optimaliseren.

4.1 Het totaalbeeld¹⁷

Figuur 2: Soorten SC-onderzoeken door de IAF samengevat



Figuur 3: Soorten SC als gespreksonderwerp in IAF/AC-overleg



¹⁶ In het onderzoek is de volgende onderzoeks aanpak gekozen: op basis van het opgestelde theoretisch kader in hoofdstuk 2, is een enquête gehouden onder Chief Audit Executives (CAE's) van Nederlandse beursgenoteerde ondernemingen en vergelijkbare organisaties die de Code op vrijwillige basis naleven. De uitkomsten daarvan zijn geanalyseerd, en in interviews besproken met een aantal ervaren commissarissen. Tot slot is het totaalbeeld in een ronde tafel bijeenkomst gespiegeld met op dit gebied actieve CAE's.

¹⁷ Alle in dit hoofdstuk getoonde figuren zijn afkomstig uit *Meer succes met soft controls*, IIA Nederland en NBA-LIO, 2019.

Uit de figuren 2 en 3 blijkt dat de onderzoeken naar de organisatiebrede beheersomgeving en specifieke objecten relatief vaak worden uitgevoerd (47% en 53%), maar deep dives naar een specifieke SC als cultuur, leiderschapsstijl, competenties en motivatiefactoren van een bepaalde entiteit een stuk minder (slechts 17%).

Daarbij is opvallend dat het onderwerp vaker dan dat er onderzoek naar wordt gedaan, wordt besproken in de overleggen tussen de IAF en de AC (respectievelijk 79%, 61% en 60%). De vraag kan daarbij opkomen of deze gesprekken wel voldoende gefundeerd zijn. Commissarissen stellen dat het van belang is dat de IAF soms ook *indrukken* deelt, dus zonder dat daarvan alles is onderzocht en gedocumenteerd. Er kan daarbij door de IAF ook gereageerd worden op signalen van andere staffuncties zoals Compliance, Human Resource (HR) of van de externe accountant. Die ruimte moet er volgens de commissarissen zijn omdat de IAF op veel plaatsen in de organisatie komt, veel overziet en daardoor signalen soms vanuit een breder perspectief kan belichten. Volgens de Chief Audit Executives (CAE's) is het dan wel van belang om dit zoveel mogelijk te beperken tot de bilaterale gesprekken en steeds de van toepassing zijnde context duidelijk te maken.

Uit het onderzoek blijkt ook dat ongeveer de helft van alle IAF's in de toekomst (veel) meer aandacht voor cultuur en gedrag wenst; dat geldt voor alle 3 de categorieën. Er zijn geen IAF's die er minder aandacht aan zouden willen besteden.

4.2 *Onderzoeksresultaten per categorie soft controls*

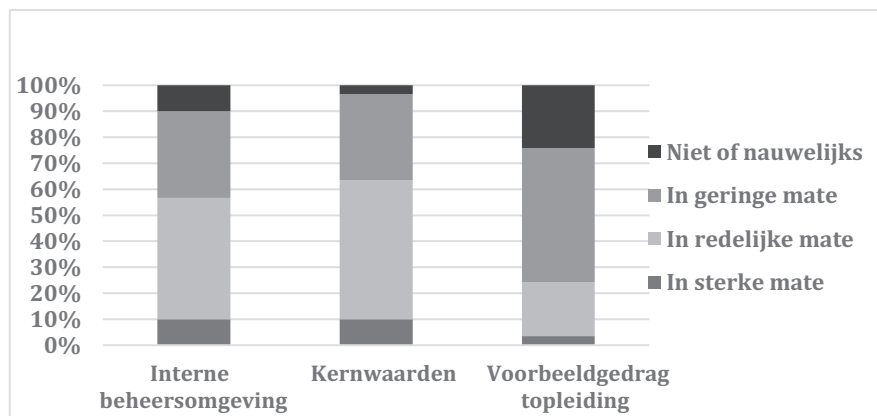
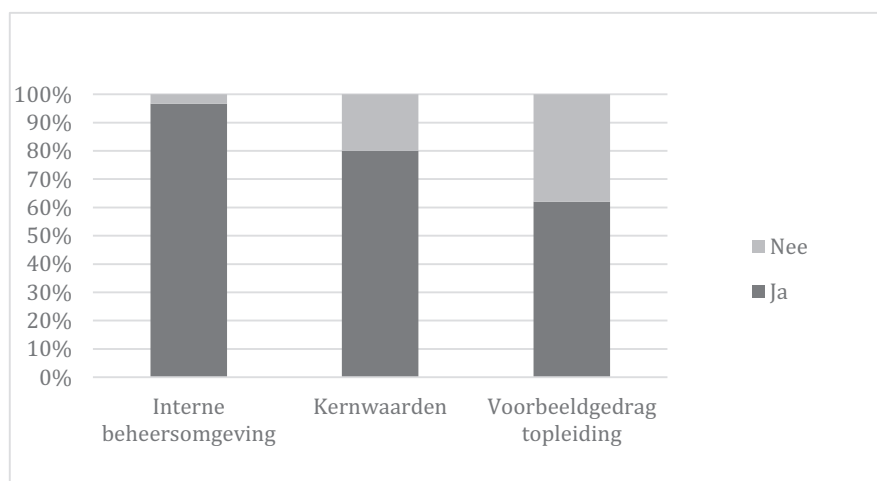
Hieronder worden de belangrijkste onderzoeksresultaten per categorie SC kort weergegeven.

Categorie 1: Soft controls als (onderdeel van de) organisatiebrede interne beheersing

De organisatiebrede beheersomgeving of control environment wordt gezien als kaderstellend voor alle bedrijfsactiviteiten en is randvoorwaardelijk voor de goede werking van controls op een lager niveau. Hierbij zijn drie subcategorieën te onderscheiden:¹⁸

- de *interne beheersomgeving* in brede zin;
- bekendheid en werking van '*kernwaarden*', al dan niet in de vorm van een gedragscode of gerelateerd aan praktijkdilemma's;
- *voorbeeldgedrag van de topleiding*, oftewel de '*tone at the top*'.

¹⁸ Deze drie subcategorieën zijn afgeleid van onder meer COSO en de Nederlandse Corporate Governance Code.

Figuur 4: SC als interne beheersomgeving: mate van soorten onderzoek**Figuur 5: SC als interne beheersomgeving: gespreksonderwerp IAF/AC-overleg**

De IAF's geven met hun onderzoeken naar de interne beheersomgeving en kernwaarden invulling aan de verwachtingen daarover in de Nederlandse Corporate Governance Code. Maar de resultaten laten zien dat dit nog wel intensiever kan, met name als het gaat om onderzoek naar de tone at the top. Ruim de helft van de IAF's doet onderzoek naar de interne beheersomgeving (57%) en kernwaarden (63%); voor *voorbeeldgedrag topleiding* is dat slechts 24%, terwijl vanuit literatuur toch bekend is hoe groot de invloed daarvan is op het gedrag. Overigens is in figuur 5 te zien dat het onderwerp wel vaker wordt besproken tussen IAF en AC.

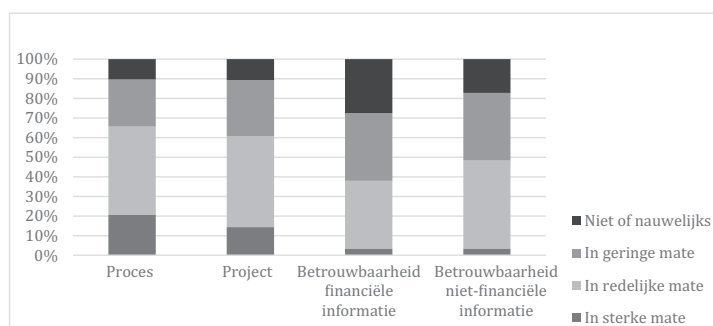
De IAF's ambiëren meer aandacht voor alle drie genoemde onderwerpen, maar vooral voor het voorbeeldgedrag (66%). Om dit vaker te onderzoeken, helpt het als de CAE's een sterke professionele relatie met de leiding hebben en daarbij senioriteit en zelfstandigheid tonen. Daarnaast wordt aanbevolen om voorbeeldgedrag te verbinden met andere vraagstukken, zoals evaluatie van exit-trajecten, kernwaarden of diversiteit. Of om voorbeeldgedrag als aspect mee te nemen in (de beoordeling van) organisatiebreed risicomanagement en de beheersing van processen, projecten en ICT. En om de effectiviteit van tone at the top zichtbaar te maken in onderzoeken naar de managementcycli op de verschillende organisatieniveaus.

Categorie 2: Soft controls in het kader van de beheersing van een (audit)object.

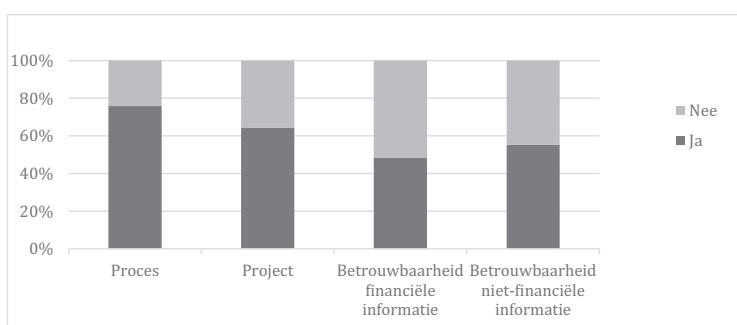
In de onderzoeken naar de beheersing van een object, waar de SC's deel van uitmaken, zijn vier objecten te onderscheiden:

- een *bedrijfsproces*;
- een *project*;
- de betrouwbaarheid van *financiële informatie*;
- de betrouwbaarheid van *niet-financiële informatie*.

Figuur 6: SC i.k.v. objectbeheersing: mate van soorten onderzoek



Figuur 7: SC i.k.v. objectbeheersing: gespreksonderwerp IAF/AC-overleg



De meerderheid van de IAF's geeft aan de SC's in sterke of redelijke mate te betrekken in de audits naar de beheersing van bedrijfsprocessen (66%) en projecten (61 %). Voor audits naar de betrouwbaarheid van informatie liggen die percentages lager (*financiële informatie* 38%; *niet-financiële informatie* 48%). Overigens geldt ook voor deze onderwerpen dat ze wel vaker worden besproken in het IAF/AC-overleg (zie figuur 7).

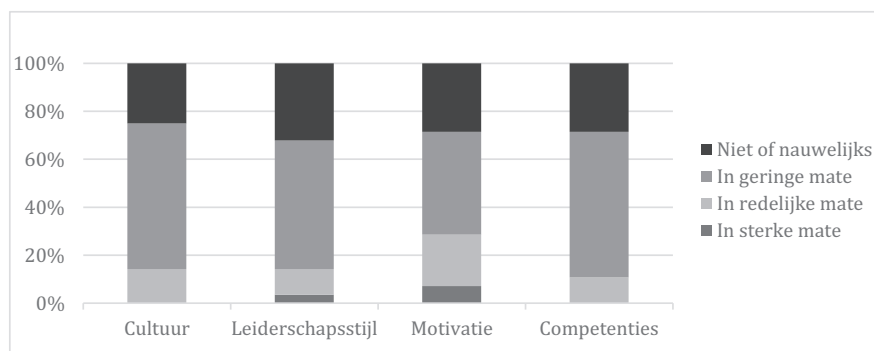
Waar bij de audits naar de beheersing van *processen en projecten* het meenemen van de SC's min of meer 'normaal' is, is dat bij de beoordeling van de betrouwbaarheid van *financiële en niet-financiële informatie* (nog) iets minder het geval. Niet alleen is de spreiding in de scores groter, maar ook de meningen over de wenselijkheid en uitvoerbaarheid lopen uiteen. Nader onderzoek en duiding vanuit de beroepsgroepen is derhalve wenselijk. De NBA werkt momenteel aan een handreiking die openbare accountants toe kunnen passen bij de controle van de jaarrekening.

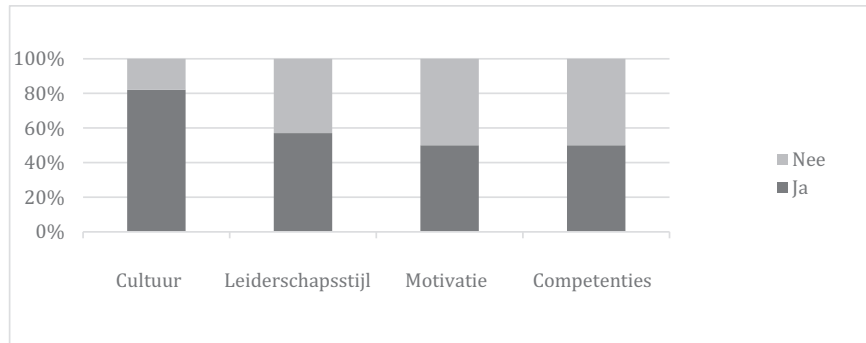
Categorie 3 Verdiepend onderzoek naar een specifieke soft control

In de verdiepende onderzoeken wordt, hetzij als 'gewone', op zichzelf staande audit, hetzij als onderdeel van een RCA, gekeken naar de volgende specifieke SC's:

- *cultuur* bij een bepaalde entiteit (bijvoorbeeld cultuur op een bepaalde afdeling);
- *leiderschapsstijl* van het betrokken management;
- *motivatiefactoren* voor betrokken medewerkers (het 'willen' van de organisatielieden);
- *competenties* van betrokken medewerkers (het 'kunnen' van de organisatielieden).

Figuur 8: SC in verdiepend onderzoek: mate van soorten onderzoek



Figuur 9: SC in verdiepend onderzoek: gespreksonderwerp IAF/AC-overleg

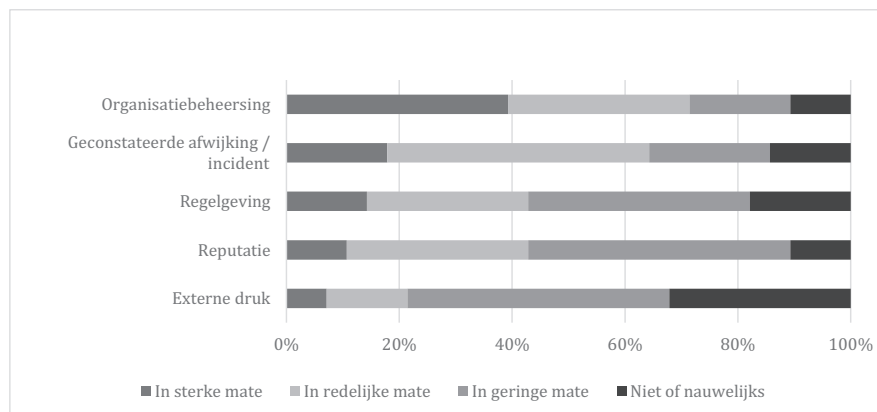
Zoals in paragraaf 4.1 al bleek doet slechts een klein deel van de IAF's verdiepend onderzoek. Als ze het doen, is dat veelal vanwege een geconstateerd beheersprobleem (dus als RCA). Toch komen deze wel bij minimaal de helft van de IAF's aan de orde in het overleg met de AC, met cultuur als uitschieter: dat wordt in 82% van de organisaties besproken.

De terughoudendheid op dit gebied laat zich mede verklaren door het feit dat de genoemde thema's ook typisch aandachtsgebieden zijn van tweedelijnsfuncties zoals HR en MD en dat het nader onderzoeken en oplossen van geconstateerde verbeterpunten primair een managementverantwoordelijkheid is.

De IAF's kunnen het management en de staffuncties ondersteunen door zich bij de rapportage van geconstateerde beheersproblemen steeds af te vragen of er een verband zou kunnen zijn met onderliggende gedragspatronen en, indien dat zo is, daarvoor aandacht te vragen bij de follow up.

4.3 *Aanleiding en initiators*

Er kunnen meerdere aanleidingen zijn om onderzoek te doen naar cultuur en gedrag, zoals blijkt uit figuur 10.

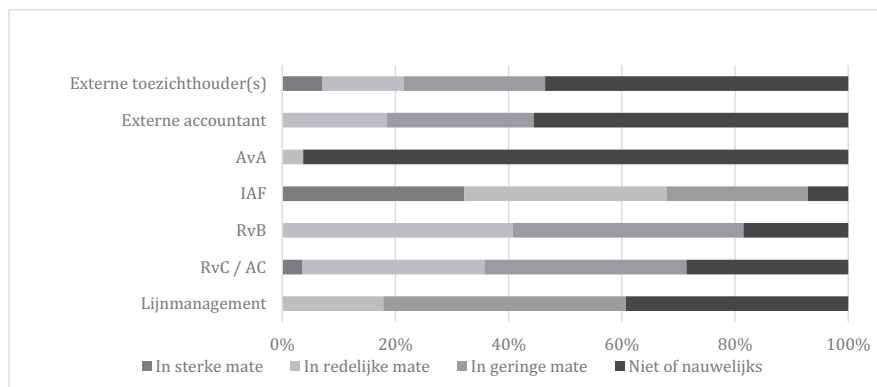
Figuur 10: Aanleidingen voor de SC-audits door de IAF

De belangrijkste redenen voor de SC's audits van de IAF zijn:

- de overtuiging dat SC's en de aandacht daarvoor middels een audit bijdragen aan *goede organisatiebeheersing* (71%) en *geconstateerde afwijkingen en incidenten* (64%);
- de verwachte bijdrage van deze audits aan conformiteit met *regelgeving* (compliance) en een goede *reputatie* (beiden 43%).

Deze uitkomsten tonen aan dat SC's in aanleg een 'interne aangelegenheid' zijn. Reputatie en externe druk spelen wel een rol, maar pas in tweede instantie. Bijvoorbeeld als misstanden voortduren, kunnen deze naar buiten komen, kan dat vervolgens de reputatie van een organisatie beïnvloeden en mogelijk zelfs leiden tot druk van externe stakeholders. Maar je kunt dit maar beter voor zijn, door de focus te leggen op de (interne) hefbomen, namelijk goede organisatiebeheersing, compliance en probleemoplossing.

Deze uitkomsten sluiten aan bij de resultaten van een andere onderzoeksvraag: wie initieert audits naar SC's? Externe stakeholders hebben hierin maar een beperkt aandeel.

Figuur 11: Initiators van de SC-audits door de IAF

De IAF's zijn zelf de belangrijkste *initiator* (68 %) van hun audits naar SC's. Zij laten zich daarbij wel voeden door anderen, waaronder het bestuur en de RvC/AC. Ook vragen de IAF's hen om support, bijvoorbeeld via een goedkeuring van hun auditjaarplan. Externe stakeholders hebben slechts een beperkt aandeel in het initiëren van soft controls audits door de IAF. Van de IAF's is 21% van mening dat de *externe toezichthouder* in sterke of redelijke mate een initiërende rol heeft. Vanuit de *externe accountant* is dat 19%. De *AvA* (Algemene vergadering van Aandeelhouders) ervaren de IAF's zelden (4%) als initiërend op dit vlak. Na de IAF zijn de *RvB* (41%) en de *RvC/AC* (36%) de belangrijkste initiators. Het *lijnmanagement* wordt door slechts 18% van de IAF's ervaren als redelijk of sterk initiërend.

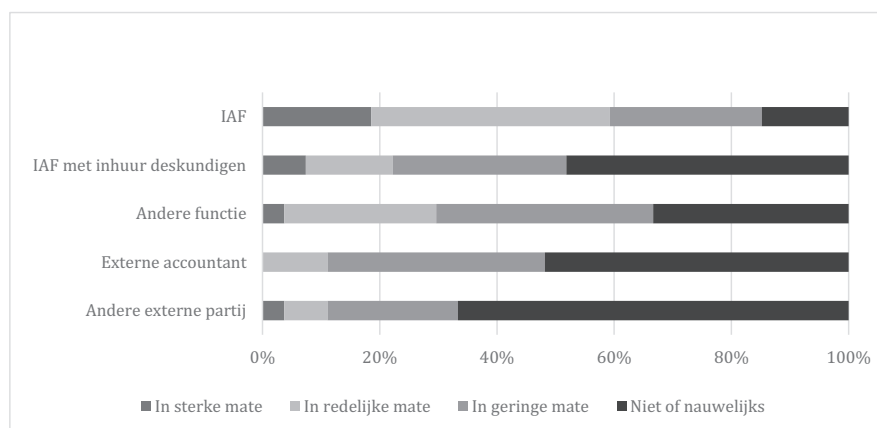
Veel AC's geven zelf weinig tot geen rechtstreekse opdrachten aan de IAF, maar vragen bijvoorbeeld aandacht voor een thema, zoals samenwerking of naleving van regelgeving (compliance). Het is dan aan de IAF om dergelijke signalen te vertalen in concrete onderzoeksvoorstellen. Er is bij de IAF's behoefte aan een iets nadrukkelijker, ondersteunende rol van de AC. De commissarissen geven aan hier niet tegen te zijn, mits de IAF's hun voorstellen nadrukkelijk verbinden met de thema's waar AC's prioriteit aan geven, zoals de kwaliteit van de bedrijfsvoering, de naleving van de relevante regelgeving (compliance) of regelmatig terugkerende problemen. Het valt op dat deze thema's overeenkomen met de drie belangrijkste aanleidingen voor de audits naar SC's.

De onderzoeksgegevens tonen bemoedigende verbanden en inzichten. De mate van zowel objectgeoriënteerde audits als verdiepende audits correleren namelijk met de mate waarin het onderwerp besproken wordt in het overleg tussen de IAF en de AC. Dus ook bij de (nog) iets achterblijvende vormen van SC-audits mogen de IAF's rekenen op de nodige betrokkenheid van de AC's en is een afwachende houding derhalve niet nodig.

4.4 Uitvoerders van soft controls onderzoeken

De onderzoeken naar SC's die in de AC worden besproken, worden voor een groot deel (59%), maar niet alleen, door de IAF uitgevoerd.

Figuur 12: Partijen die SC-onderzoeken uitvoeren voor de AC



In 22% van de gevallen huurt de IAF deskundigen in. Maar in de AC worden ook soortgelijke onderzoeken van andere interne functies besproken. 30% van de respondenten geeft aan dat dit bij hen in belangrijke mate het geval is, zoals de afdelingen Compliance en Ethics, maar ook P&O, HR en Communicatie.

Externe partijen zijn slechts in beperkte mate leveranciers van SC-onderzoeken voor de AC. Zowel de externe accountant als andere externe partijen zoals externe toezichthouders, adviseurs of specialisten zijn slechts in 11% leveranciers.

Het grote aandeel van de interne leveranciers wordt verklaard door de eerder genoemde stelling dat SC's in aanleg een interne gelegenheid zijn, al dan niet met externe ondersteuning. Ook de door externe partijen, zoals de externe accountant, gerapporteerde SC-issues worden vaak door interne partijen nader onderzocht. Wanneer zaken echter te 'spannend' worden voor een interne partij en/of een externe werking krijgen, wordt in de regel een externe partij betrokken. Dan vereist het onderzoek naast expertise ook meer onafhankelijkheid.

Indien er sprake is van meerdere leveranciers is het wenselijk om dat onderling af te stemmen. De commissarissen roepen de IAF dan ook op om, waar nodig en mogelijk, samen te werken met de andere genoemde interne partijen. Dat versterkt de kennis en belast de organisatie minder. De auditors geven aanvullend aan dat richting afnemende partijen zoals bestuur en RvC/AC de eenduidigheid van belang is, in termen van een zelfde taal(gebruik) en gedeelde referentiekaders.

4.5 *Good practices*

Op basis van hun onderzoek komen de onderzoekers tot de volgende good practices om de IAF van optimale waarde voor de AC te laten zijn op het gebied van SC's:

1. Benut de overlegmomenten.

AC's hebben jaarlijks gemiddeld acht maal overleg met hun IAF. Deze overlegmomenten bieden gelegenheid SC's in diverse vormen aan de orde te stellen.

2. Ga zorgvuldig om met de wederzijdse indrukken van de soft controls.

In de IAF/AC-overleggen worden nogal eens SC's gerelateerde indrukken gedeeld of gereageerd op onderzoeken van andere partijen, zonder dat daar een audit van de IAF zelf aan ten grondslag ligt. De IAF heeft een organisatiebreed overzicht en kan daardoor signalen vaak vanuit een breder perspectief belichten. Daarbij wordt echter wel aanbevolen om dergelijke informele uitwisselingen zoveel mogelijk te beperken tot de bilaterale gesprekken, er in de AC-vergaderingen terughoudend mee om te gaan en bovenal steeds de van toepassing zijnde context duidelijk te maken.

3. Koppel audit voorstellen aan AC prioriteiten.

Om van toegevoegde waarde te zijn, is nodig dat de IAF's hun auditvoorstellen overtuigend koppelen aan de prioriteiten van de AC, zoals de kwaliteit van de bedrijfsvoering in brede zin; de naleving van de relevante regelgeving (compliance) of regelmatig terugkerende problemen.

4. Stem intern goed af indien meerdere leveranciers van onderzoeken naar soft controls.

De IAF en de andere SC-rapporteurs zoals HR en Compliance moeten, met behoud van ieders rol, onderling eventuele SC-onderzoeken afstemmen. Naast mogelijke synergievoordelen en een lagere organisatiebelasting, kan dit bijdragen aan meer eenduidigheid voor bestuur en RvC/AC, en daarmee aan hun overzicht en slagkracht.

5. Zorg voor gedragkundige expertise in de RvC.

Uit het onderzoek komt dat veel AC's nog niet bovenmatig veel aandacht besteden aan SC's, maar dat een gedragkundige als AC-lid dit kan bevorderen. Er blijkt een correlatie tussen de aanwezigheid van gedragkundige kennis en de omvang van de onderzoeken op dit gebied. De RvC omvat echter meer dan alleen de AC. SC's behoren ook tot het aandachtsgebied van andere commissarissen en RvC-commissies. Daarom moet niet zozeer op AC-niveau, maar wel altijd op RvC-niveau gedragkundige expertise aanwezig zijn.

6. Bekend maakt bemind.

De onderzoeksresultaten bevatten diverse verbanden tussen mate van onderzoek door de IAF en de mate van gesprek in de IAF/AC overleggen. Die correlaties duiden erop dat 'bekendheid met onderzoek naar SC's bemind maakt'. Dit is een bemoedigend inzicht om ambities om meer aandacht aan cultuur en gedrag te besteden waar te maken.

‘Gewoon doen’ dus. In de volgende paragraaf wordt ingegaan op de vraag ‘hoe’ dat te doen.

5. De wijze van onderzoek: hoe?

De ‘hoe’-vraag is met name ‘des’ internal auditors. Omdat de variatie van soorten onderzoeken, en daarmee van de aard van de resultaten, heel divers is, is het echter belangrijk dat internal auditor en bestuurder en/of toezichthouder in overleg de voor de organisatie op dat moment best passende vorm bepalen. Om dat zorgvuldig te kunnen doen, is enige kennis van het ‘hoe’ belangrijk.

In 2015 heeft het IIA¹⁹ een uitgebreide studie gedaan naar het meten van SC’s en verschillende aanpakken alsmede tools en vaardigheden in kaart gebracht. De praktijk heeft zich daarna verder ontwikkeld. Vanzelfsprekend moet het onderzoeken goed gebeuren, er moet naar de juiste dingen worden gekeken en de uitkomsten van de audits moeten deugdelijk zijn. De organisatie moet op de onderzoeksresultaten kunnen vertrouwen. Hiermee adresseren wij ook de twijfel die doorsprak in de reactie van VNO NCW²⁰ op de herziening van de Code: *“Is er een norm die aangeeft wat onder cultuur en gedrag wordt verstaan op basis waarvan gecontroleerd kan worden?”*. We zullen ingaan op de modellen die als basis voor een dergelijke norm kunnen worden gebruikt en in de praktijk ook als zodanig worden toegepast.

Daarbij zijn er verschillende soorten onderzoeksvragen en methodieken mogelijk, die leiden tot verschillende producten, qua diepgang en de mate waarin deze zekerheid dan wel juist handvatten voor verbetering geven.

Er zijn aldus diverse aspecten waar vooraf een keuze in moet worden gemaakt, door de auditor, maar ook door de toezichthouder als klant van die auditor.

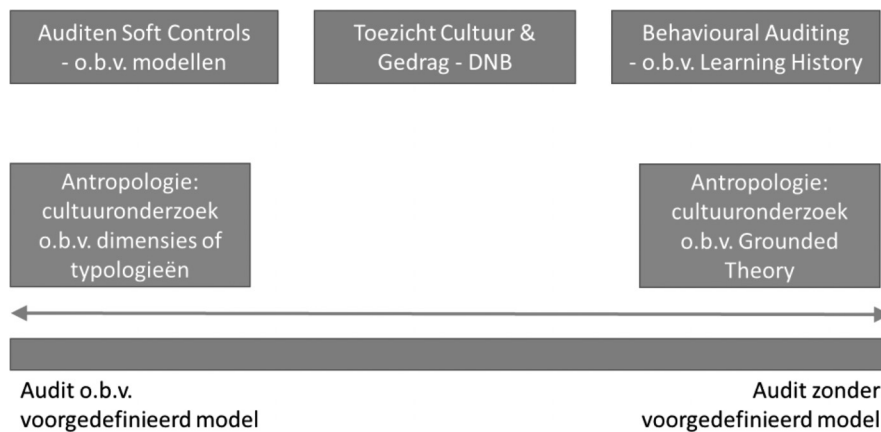
5.1 Diverse soorten onderzoeken

De meest passende wijze van het auditen van soft controls kan per organisatie of situatie verschillen. In de praktijk zien we dan ook een grote diversiteit in audits. Een algemeen kader om deze verschillen te duiden, staat in figuur 13.

19 IIA Nederland, Discussion Paper Soft Controls, Wat zijn de aanknopingspunten voor de internal auditor?, 2015.

20 Commentaar VNO-NCW op voorstellen herziening Nederlandse Corporate Governance Code d.d. 21 april 2016. <https://www.mccg.nl/?page=5405>.

Figuur 13: Auditen van cultuur en gedrag: een overzicht, IIA Nederland, juli 2018



Audits van SC's verschillen in de mate waarin vooraf wordt gedefinieerd waar de audit zich op zal richten. Aan de ene kant van het spectrum zijn er de onderzoeken waarin bij de start van het onderzoek de optiek of het normenkader al concreet wordt benoemd. In de antropologie noemt men dat het cultuuronderzoek op basis van dimensies of typologieën. Dit heeft verschillende voordelen. De auditor kan snel en gericht aan de gang, met een model dat zijn waarde al heeft bewezen. Als dit model meerdere keren (in de loop der tijd, of bij verschillende organisatie-eenheden) wordt toegepast, weet de klant direct de betekenis van de uitkomsten en wordt het ook mogelijk vergelijkingen te maken.

Omdat je vooraf definieert waar je wel (en dus ook *niet*) naar kijkt, is de keuze van het model wel erg belangrijk. Er zijn heel veel modellen voor cultuur, stijl van leiding geven, etc. beschikbaar, vooral vanuit de sociale wetenschappen. Dat betekent dat er dus geen algemeen aanvaard 'best model' is. Overigens geldt dit ook voor de 'harde' controls; ook daarvan bestaan vele modellen en is er niet één algemeen geaccepteerd en gevalideerd model. Het risico is dat je niet alle relevante aspecten in beschouwing neemt.

Dat risico wordt juist voorkomen aan de andere kant van het spectrum, waarin de auditor 'zo open mogelijk door het veld loopt'. In deze onderzoeken zonder vooraf vastliggende normenkaders wordt vanuit de gestelde vraagstelling meer diepgaand ingezoomd op het gedrag én op de achtergronden daarvan. Dit kennen we als de traditionele antropologie, en is ook de aanpak van behavioural auditing.²¹ Een

²¹ Otten & Van der Meulen, Behavioural auditing: het onderzoeken van gedrag in organisaties, *AuditMagazine*, 2014.

bekend voorbeeld van een dergelijke aanpak was het onderzoek naar de cultuur in de Londense bankwereld door Joris Luyendijk.²²

Dergelijke onderzoeken gaan dieper, door ook te kijken naar de oorzaken van bepaald gedrag, naar de overtuigingen en (vaak impliciete) veronderstellingen die daaraan ten grondslag liggen. Daarmee worden ook gericht handvatten voor verbetering aangedragen. Op zijn beurt kent deze ‘open’ aanpak ook zijn risico’s en nadelen. Het risico dat de auditor na veel tijd met ongestructureerde gegevens zit, waardoor het trekken van een deugdelijke conclusie wordt bemoeilijkt. Daarbij zijn deze onderzoeken en de uitkomsten specifiek, zodat het maken van een vergelijking tussen onderzoeken bij verschillende organisatieonderdelen niet mogelijk is.

Overigens is een combinatie van beide aanpakken tot op zekere hoogte ook mogelijk. Bijvoorbeeld DNB (2015, 2018) hanteert een mengvorm van beide benaderingen. Men beziet zowel de vraag ‘*Welke paden bewandelen de mensen?*’ als de vraag ‘*En welke triggers en drives liggen hieraan ten grondslag?*’.

Afhankelijk van de specifieke situatie en behoeften, dient in overleg tussen bestuurder, toezichthouder en auditor aldus een keuze te worden gemaakt over het type onderzoek, ofwel over de scope, diepgang en functie.

5.2 *Gebruik van modellen*

Als basis voor het normenkader voor zijn onderzoek, maakt de auditor gebruik van (referentie-) modellen. Er zijn heel veel modellen voor cultuur, stijl van leiding geven, etc. beschikbaar, vooral vanuit de sociale wetenschappen. Bekend zijn bijvoorbeeld het concurrerende waarden-model van Quinn en Cameron, dat zowel cultuurstijlen als stijlen van leidinggeven duidt, het situationeel leiding geven van Hersey en Blanchard, het teamrollen-model van Belbin en de vertrouwensscan van Vos. Vaak zijn dergelijke modellen ook al uitgewerkt in (gevalideerde) vragenlijsten. Maar ook wordt vaak gebruikt van het in ‘control- en auditland’ ontwikkelde COSO-model, waarin met name onder de component ‘control environment’ zachte aspecten van beheersing worden benoemd.

Het is dus belangrijk in overleg tussen bestuurder, toezichthouder en auditor een relevant en deugdelijk model te kiezen. Dit vereist een zorgvuldige keuze, waarbij ook wordt gekeken naar modellen die wellicht binnen de organisatie al worden gebruikt in cultuur- en/of management (development) programma’s.

We willen hier twee modellen concreet benoemen, omdat deze in de praktijk van internal audit vaak worden gebruikt, te weten Kaptein en Simons.

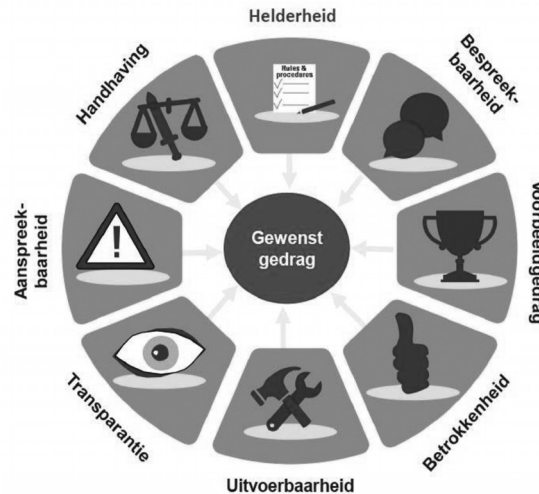
22 Luyendijk, J., *Dit kan niet waar zijn, onder bankiers*; Atlas Contact, 2017.

Kaptein

Kaptein benoemt, op basis van onderzoek naar de oorzaken van 150 'ontsporingen', zeven dimensies van het integriteitsklimaat,²³ later uitgewerkt in acht soft controls,²⁴ ofwel aspecten die het gedrag van mensen in organisaties het meest beïnvloeden. Hoe prominenter deze zogenoemde soft controls in een organisatie aanwezig zijn, des te groter is de kans op gewenst gedrag en des te kleiner de kans op incidenten. Deze aspecten zijn (figuur 14):

- **helderheid**: er zijn heldere verwachtingen richting medewerkers;
- **bespreekbaarheid**: conflicterende verwachtingen, grijze gebieden, onduidelijke regels, etc. worden besproken;
- **éénduidigheid / voorbeeldgedrag**: de eisen worden aan iedereen gesteld; management geeft goede voorbeeldgedrag;
- **betrokkenheid**: de organisatie motiveert, er is draagvlak gecreëerd;
- **uitvoerbaarheid**: de verwachtingen zijn haalbaar;
- **zichtbaarheid / transparantie**: er is zicht op al dan niet realiseren verwachtingen;
- **aanspreekbaarheid**: men uit kritiek en spreekt elkaar aan;
- **handhaving / sanctioneerbaarheid**: er wordt beloond respectievelijk gestraft bij wel resp. niet realiseren verwachtingen.

Figuur 14: Model van Kaptein (Bron: Kaptein, KPMG²⁵)



²³ Kaptein, Rozekrans en De Groot, Integriteit als auditobject, *MAB*, 2005.

²⁴ Vink en Kaptein, Soft controls bij de rijksoverheid, de oorzaken van rechtsmatigheidsfouten onderzocht, *MAB*, 2008.

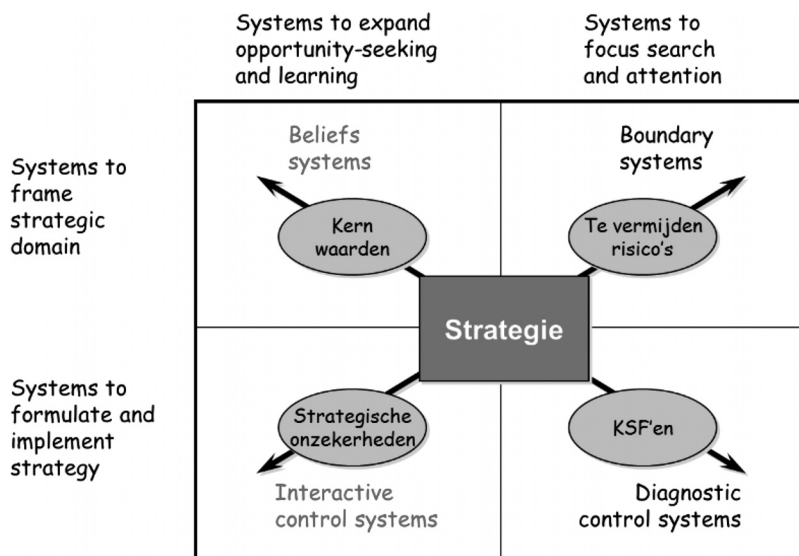
²⁵ <https://www.iaa.nl/SiteFiles/Nieuws/YP%20Event%20Soft%20Controls%20Muel%20Kaptein%20Huck%20Chuah.pdf>.

Het model wordt vaak uitgewerkt in een survey en is in verschillende soorten onderzoeken toepasbaar. Zo kun je bijvoorbeeld voor een hard control als een set van procedures kijken of is voldaan aan de dimensies uit het model, die essentieel zijn om de betreffende hard control effectief te laten werken. Het model stelt als het ware ‘regels aan de regels’ om die effectief te laten werken. Of je kunt de unieke bedrijfswaarden van een organisatie vertalen naar de SC-dimensies en vervolgens een op maat gemaakt referentiemodel opbouwen. Zo wordt een audit naar cultuur en gedrag concreet gemaakt.

*Simons: Levers of Control*²⁶

In het model van Simons staat de volgende vraag centraal: *wat is een adequate beheersing in organisaties die flexibel, innovatief en creatief moeten zijn?*. Het model van Simons (figuur 15) gaat niet specifiek over SC's, maar geeft eigenlijk een combinatie van zachtere en hardere controls, die nodig zijn om succesvol te zijn. De precieze verhouding tussen beide kan verschillen, afhankelijk van de aard van de organisatie en producten, haar omgeving en strategie. Het biedt de auditor aldus een kapstok om de diverse soorten controls in samenhang te bezien.

Figuur 15: Four levers of control, Simons



De zachtere aspecten betreffen vooral:

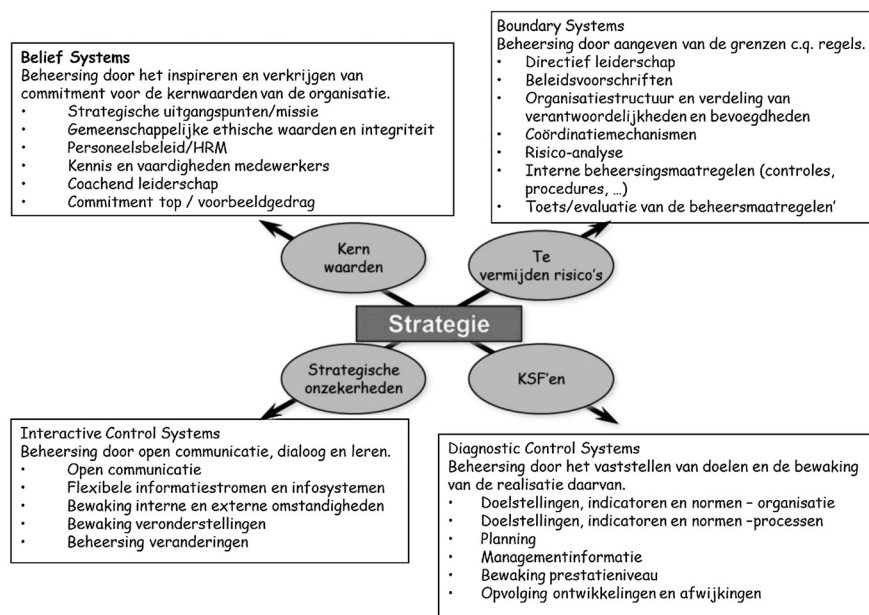
- de ‘belief systems’: het expliciteren en communiceren van de (richtinggevende en inspirerende) normen en kernwaarden van de organisatie;

²⁶ Simons, R., Control in an age of empowerment, *Harvard Business Review*, 1995.

- de ‘interactive control systems’: het bewaken van strategische onzekerheden en zoeken naar nieuwe strategische mogelijkheden, middels interactie en dialoog met alle betrokkenen.

Hierbij wordt opgemerkt dat het model van Simons relatief beschouwend van aard is en voor het gebruik als normenkader nader geconcretiseerd dient te worden. Figuur 16 toont daarvan een voorbeeld.

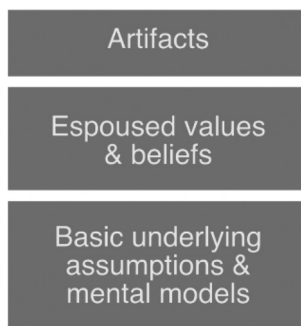
Figuur 16: Geconcretiseerd referentiemodel o.b.v. Simons



5.3 Gebruik ‘behaviorial auditing’ en grounded theory

Behaviorial auditing is sterk gebaseerd op het model van Schein²⁷ (figuur 17). Schein zegt “It is not about studying the organization as it is intended, but the organization as it is.” Boven het oppervlak heb je ‘artefacts’. Dit zijn de zichtbare structuren, processen, systemen, etc. in de organisatie. Daaronder liggen de waarden en normen die worden nageleefd, zoals de strategie, doelstellingen, beleid en gedragscode. Waar het echter bij audits van SC’s om draait, is de laag daar weer onder: de onderliggende aannames en mentale modellen, zoals onbewuste gedachten, overtuigingen, percepties en gevoelens. Wat de auditor moet doen is die naar boven halen en helder krijgen.

²⁷ Schein, E.H., Organizational Culture and Leadership, 1992.

Figuur 17: Schein (1992)

Een dergelijk auditproces kent de volgende voor de kwaliteit belangrijke kenmerken:

- In de voorbereiding worden, bijvoorbeeld op basis van documentonderzoek, sensitizing concepts²⁸ vastgesteld. Deze bieden een denkkader dat het vertrekpunt is voor het onderzoek; ze geven richting zonder de weg voor te schrijven en dienen als hulpmiddel ter oriëntatie.
- Data worden verzameld via focus (groeps-)interviews en gedragsobservatie. In de interviews wordt gestart met de feitelijke gebeurtenissen en gaat de auditor steeds dieper om de achtergronden van het feitelijke gedrag te leren kennen.
- De rapportage van een dergelijk onderzoek vereist een validatieworkshop met de belangrijkste betrokkenen. Hierin worden de resultaten, met illustratieve quotes van de geïnterviewden en verdiepende vragen van de onderzoekers teruggelegd en besproken. Daarmee wordt gecontroleerd of het verhaal klopt en kan er betekenis aan worden gegeven. Op basis hiervan wordt het uiteindelijke auditrapport geschreven, met een oordeel dat overeenkomt met de betekenis die in de validatieworkshop is gegeven.

6. Afsluiting

Samengevat, het toezicht op onderzoeken van SC's kent vele gezichten en facetten. Wij hopen met dit hoofdstuk te hebben bijgedragen aan de overtuiging dat het auditen van en toezicht op de SC's niet alleen belangrijk is, maar dat het ook goed mogelijk is. En dat de IAF daarmee een belangrijke ondersteuning kan zijn voor een gedegen toezicht hierop door bestuurders en commissarissen. Ondersteund door de aandacht in opleidingen, kan de senior auditor, vanuit zijn onafhankelijke

28 'Sensitizing concepts' staan tegenover 'definitive concepts'. De laatste zijn door middel van hun attributen, duidelijk gedefinieerde objecten, die direct onderzocht kunnen worden (ofwel auditvariabelen en hun criteria). Bij een sensitizing concept ontbreekt een dergelijke specificatie, omdat de situatie te complex is; het geeft richting, maar geen 'checklist'. Het concept krijgt steeds meer invulling – of wordt zelfs gewijzigd – aan de hand van het onderzoek. Zie meer hierover in Bowen, Grounded Theory and Sensitizing Concepts, International Journal of Qualitative Methods 5 (3), September 2006.

positie en helikopterblik over de gehele organisatie, bestuurder en toezichthouder op dit gebied goed ondersteunen. Auditor, bestuurder en toezichthouder dienen in overleg de voor de organisatie op dat moment best passende vorm te bepalen. Hopelijk biedt dit hoofdstuk daarvoor praktische handreikingen.

Kijkend naar de toekomst verwachten wij dat de aandacht voor cultuur en gedrag, en dus SC's, alleen maar zal toenemen. De VUCA-wereld zal blijven bestaan en steeds meer is de overtuiging dat de echte onderliggende factoren van feitelijk gedrag liggen in de zachtere, sociologische en psychologische aspecten. Analyse daarvan is daarmee belangrijk om meer zekerheid te verkrijgen over het functioneren van de organisatie. Daarbij volgt uit het beschreven onderzoek dat 'bekendheid met onderzoek naar SC's bemind maakt'. Dit is een bemoedigend inzicht om de ambities om meer aandacht aan SC's te besteden, waar te maken. 'Gewoon doen' dus.