AUDIT MAGAZINE

RUBRIEKEN | 15 MEI 2023

WETENSCHAPPELIJK ONDERZOEK NAAR DE WERKING VAN SOFT CONTROLS?

Auteur: Drs. H.J.A. Vink
Beeld: Pexels - Chase Clark
Leestijd: 8 min



In de rubriek Uit de archieven herplaatst de redactie een artikel met aansluitend de actuele annotatie van de auteur om de ontwikkeling van een thema te schetsen. Dit keer Hein-Jan Vink over zijn artikel 'Wetenschappelijk onderzoek naar de werking van soft controls?' uit 2009.

Er is sinds 1999 in Nederland veel geschreven over soft controls, met name over definities en het belang van soft controls. Er is echter nog nauwelijks wetenschappelijk onderzoek gedaan naar soft controls op het gebied van interne beheersing en of controle. Wetenschappelijk onderzoek kan onderbouwd inzicht geven in de effectiviteit van de benodigde mix van verschillende controls en daarmee de professionele oordeelsvorming van de auditor funderen.

In dit artikel wordt de ideale uitgangspositie van internal auditors voor wetenschappelijk onderzoek en het belang van een helder begrip en definitie van soft controls beargumenteerd. Vervolgens wordt kort stilgestaan bij een eigen onderzoek naar de samenhang tussen informele en formele beheersmaatregelen in relatie tot compliance en een aantal

© AuditMagazine.nl

voorbeelden van mogelijke andere onderzoeksonderwerpen.

In Nederland zijn relatief veel publicaties verschenen over soft controls. Het begon met het boek van Stemmelaar en De Heus (2000), maar onder meer ook Otten en Leijtens (o.a.1999) en Van den Nieuwelaar (2007) schreven hierover. Internationaal is er minder aandacht voor het onderwerp. Alleen de bedenker van de term soft controls, Jim Roth (1998) schrijft over het onderwerp. Ook termen als social controls (o.a. Hopwood), clan controls en behavioral controls (Ouchi) leveren weinig actuele resultaten op in internationale tijdschriften van wetenschappelijk aanzien. In het redelijk recente *Handbook of management accounting research* (deel 2 dec. 2006) wordt ook geconstateerd dat het meeste empirische onderzoek gedaan wordt naar formele beheersmaatregelen.

Zonder een wetenschappelijke basis kan een audit een klant niet lang tevreden houden

Weinig aandacht voor soft controls

Waarom is er in de internationale wetenschappelijke literatuur zo weinig aandacht voor soft controls? Waarschijnlijk wordt dit in de eerste plaats veroorzaakt doordat soft en hard controls lastige termen zijn. Ze hebben een interne lading die voor meerdere uitleg vatbaar is: heeft soft nu betrekking op de werking of de controleerbaarheid van het instrument? Daarnaast bestaat vanuit de externe audit waarschijnlijk weinig behoefte aan de audit van de soft controls, omdat het (nog) geen objectiveerbare zekerheid oplevert of de jaarrekening materiële fouten bevat. Dit is een onderbouwing voor de verklaring waarom nagenoeg alle artikelen over soft controls geschreven worden door internal auditors. Ten slotte wordt de geringe hoeveelheid onderzoek naar soft controls verklaard omdat zij lastiger te onderzoeken zijn dan hard controls, omdat deze eenvoudiger waarneembaar zijn.

Wel of niet?

Wetenschappelijk onderzoek is nodig. Een auditor moet een expert zijn op het gebied van het ontwerp, de implementatie en werking van controls. Een klant verwacht daarbij dat hij zich niet louter verlaat op professionele oordeelsvorming of vakmanschap. Zijn kennis moet dus ook gebaseerd zijn op wetenschappelijk onderzoek. Verder is het voor het aanzien van het vakgebied auditing (extern en intern) van belang dat vanuit het vakgebied wetenschappelijke kennis wordt gegenereerd en niet alleen kennis wordt geleend van andere vakgebieden, met de daarbij behorende eigen contexten en beperkte geldigheid voor ons vakgebied. Verderop in dit artikel geef ik voorbeelden uit andere vakgebieden, die met enige aanpassing, na wetenschappelijk onderzoek mogelijk toe te passen zijn door auditors.

Auditors moeten de normen voor hun onderzoek en oordelen ontlenen aan wetenschappelijk onderzoek. In internal en operational audit is het heel gebruikelijk om de normen overeen te komen met de klant. Zonder een op empirische onderbouwing gestoelde theorie voor de duiding van de uitkomsten van het onderzoek zijn de risico's voor ondoelmatig handelen groot. Een klant kan dan nooit lang tevreden zijn.



Elkaar aanspreken

Stel dat de leiding (om wat voor een reden dan ook) een cultuur wenst waarin men elkaar aanspreekt op verantwoordelijkheden. De auditor constateert vervolgens een verschil tussen het door de leiding gewenste niveau en de mate waarin medewerkers een organisatiecultuur van elkaar aanspreken percipiëren. Dit verschil zegt nog heel weinig. Als de auditor vervolgens adviseert hoe de organisatiecultuur te veranderen, is er een groot risico dat dit het bereiken van de organisatiedoelen niet dichterbij brengt. Het door de leiding gewenste niveau van de organisatiecultuur kan bijvoorbeeld te hoog zijn omdat zij onvoldoende middelen (tijd, geld, kennis) beschikbaar heeft gesteld. Als de auditor het verschil in door de leiding gewenste organisatiecultuur en door werknemers gepercipieerde organisatiecultuur als vertrekpunt neemt voor nader onderzoek, loopt hij het risico verkeerde relaties te leggen tussen het verschil en de oorzaak. Een wetenschappelijk onderbouwde theorie is dan behulpzaam bij het duiden van dit verschil tussen norm en meting.

Het belang van een definitie

Tot een min of meer algemeen aanvaarde definitie van soft controls zijn Nederlandse auditors in bijna tien jaar nog niet gekomen. Op een alumnibijeenkomst van de Eramus Universiteit is gediscussieerd en gestemd over verschillende definities. De uitkomst was uiteraard niet eensluidend. Sterker nog, in het vorige themanummer over soft controls stellen Peter Bos en Ron de Korte (2008) dat het ontbreken van een definitie geen probleem is.

Voor een systematische opbouw van kennis in het algemeen en voor wetenschappelijk onderzoek in het bijzonder is een definitie noodzakelijk. Een definitie zorgt voor een stabilisering van het onderwerp waardoor verschillende onderzoekers tegelijk aan soft controls kunnen werken en daardoor kennis kunnen opbouwen en delen. Onderzoekscapaciteit gaat dan ook niet verloren aan het steeds opnieuw positioneren van het onderzoek. In mijn observatie gaan de huidige artikelen over soft controls veelal niet verder dan het geven van een net iets andere definitie en het benadrukken van het belang van soft controls. Ook ik heb mij daaraan schuldig gemaakt. Maar daar komt het vakgebied niet veel verder mee!

Beheersmaatregelen

Er is weer heel veel aandacht voor de inzet van andere beheersmaatregelen dan de gebruikelijke. KPMG timmert nu aan de weg met Hypegiaphobia, waarin zij (terecht) een lans breekt voor de inzet van soft controls. Ook op mijn eigen onderzoeksterrein, de rijksoverheid, is er een grote behoefte aan de inzet van andere beheersmaatregelen dan de gebruikelijke. Binnen de rijksoverheid is er een groot verlangen om de gepercipieerde administratieve- en controlelasten

terug te dringen. Beleidsmakers hebben in dit verband hoge verwachtingen van soft controls.

Het ontbreken van een definitie leidt tot spraakverwarring in de praktijk van de auditor, met de klant en in het team. Men knikt begrijpend wanneer over de tone at the top wordt gesproken, maar men verstaat er veelal verschillende dingen onder. Zowel in de opleiding als in de praktijk is een definitie van het onderwerp dus nodig.

Toezichthouders kunnen zich beter op senior managers in plaats van partners richten

Soft controls en rechtmatigheid

Onder begeleiding van Muel Kaptein ben ik bezig met promotieonderzoek naar de samenhang tussen informele en formele beheersmaatregelen in relatie tot (non-)compliance. Uit een eerste verkennend empirisch onderzoek naar de werking van soft controls (Vink en Kaptein, 2008) blijkt het belang van soft controls om compliant gedrag te waarborgen. Aan de hand van dertig financiële onrechtmatigheden die geconstateerd zijn tijdens de accountantscontrole van het jaarverslag 2006 van diverse ministeries, is onderzocht wat hiervan de oorzaken waren.

In geen van de gevallen bleek de oorzaak gelegen te zijn in het falen van louter traditionele beheersmaatregelen (verbijzonderde interne controle, functiescheiding, procedurebeschrijvingen, et cetera). In 17 procent van de gevallen lag de oorzaak in louter falende soft controls (volgens het organisatiekwaliteitenmodel van Kaptein, zie Kaptein 2008) en in 80 procdent van de casussen in een combinatie van soft en hard controls. Op basis van het onderzoek concluderen wij dat soft controls betrokken dienen te worden in rechtmatigheidscontroles en bij de inrichting van beheersmaatregelen. Het promotieonderzoek gaat in op de wisselwerking tussen soft en hard controls en zal bestaan uit een theoretisch deel en meerdere (typen) empirische onderzoeken.

Mogelijke onderzoeksonderwerpen

Hierna volgen enkele onderzoeken die aanknopingspunten bieden voor verder onderzoek op het gebied van (interne) beheersing en auditing.

- In de sociologie is een aantal interessante onderzoeken uitgevoerd die aanknopingspunten bieden voor interne beheersing. Onder leiding van Robert Cialdini is onderzoek gedaan naar de effectiviteit van verschillende boodschappen. Hij deed dit onder meer bij een versteend bos waar veel bezoekers stukjes van meenamen. Beleidsmakers zijn geneigd om het probleem te beschrijven: ‘er wordt heel veel versteend bos meegenomen en als we zo door gaan blijft er niets over’. De theorie over sociaal gedrag leert dat een slecht (gepercipieerd) voorbeeld leidt tot navolging. Mensen krijgen de boodschap ‘iedereen neemt versteend bos mee’. Cialdini experimenteerde met verschillende bordjes bij verschillende ingangen van het versteende bos. Boodschappen die niet het probleem beschrijven, maar appelleren aan het naleven van de (sociale) norm en benadrukken dat een minderheid zich niet aan de norm houdt werken het beste.

- Drie Groningse sociologen (Keizer, e.a, 2008) onderzochten de effecten van een rommelige straat op non-compliant gedrag. In een experiment vergeleek men een straat met zwerfvuil en graffiti met een schoongemaakte straat. Aan het stuur van gestalde fietsen werd een reclamefoldertje gehangen. In de situatie van de rommelige straat gooide 69 procent die hun fiets ophaalde de folder op de grond, in de schone straat deed maar 33 procent dat. Hoe is deze situatie te vertalen naar ons werkterrein? Wat zijn de effecten van bijvoorbeeld administratieve achterstanden of het niet naleven van clean desk beleid op non-compliance?

- Ook in de psychologie zijn er aanknopingspunten voor verder onderzoek. Lawrence Kohlberg was een psycholoog

die een theorie ontwikkelde en testte over verschillende stadia van morele ontwikkeling van mensen. Hoe hoger het stadium (zes stuks) is waarin een mens zich bevindt, hoe groter de kans op ethisch handelen. Het aardige is dat ook binnen (Amerikaanse) accountantskantoren is onderzocht welke accountants zich in het hoogste stadium van Kohlbergs model bevinden. Het blijkt dat senior managers zich gemiddeld in een hoger moreel stadium bevinden dan partners van accountantskantoren. Selecteren partners alleen senior accountants die een wat lossere moraal hebben of verandert het morele kompas van een senior nadat hij geconfronteerd wordt met dilemma's van een partner? Toezichthouders kunnen zich wellicht beter richten op senior managers!

- De Belastingdienst experimenteerde onder begeleiding van hoogleraar psychologie Ab Dijksterhuis met de inzet van intuïtie bij de controle van belastingaangiften. Ervaren medewerkers van de Belastingdienst voerden bij 188 ondernemers controles uit op aangiften inkomsten- en omzetbelasting. Men voerde eerst een voorbereidend gesprek met de ondernemer. Op basis van dat gesprek gaf de belastingdienstmedewerker aan of er materiële correcties te verwachten waren. Een andere medewerker voerde vervolgens een volledige controle uit. In acht van de tien gevallen bleek de inschatting te kloppen daar waar het goede aangiften betrof en in zeven van de tien gevallen waar het foute aangiften betrof. Wat zijn de karakteristieken van een medewerker die dit goed kan? Is dit verder te trainen?

In dit artikel is het belang van en enkele mogelijkheden voor wetenschappelijk onderzoek op het gebied van interne beheersing en auditing bepleit. Het belang voor internal auditors is daarbij relatief groot. De op wetenschappelijk onderzoek gebaseerde theorieën stellen de auditor in staat effectiever en efficiënter onderzoek te doen. Dit vergroot de aantrekkelijkheid van het vak en de tevredenheid van de klant.

Annotatie van Hein-Jan Vink



Wat leuk en confronterend om het artikel uit 2009 terug te lezen! De afgelopen dertien jaar is het model van Muel Kaptein, dat in Nederland bekend staat als soft controls, maar internationaal als corporate ethical virtues (CEV) door het leven gaat, veelvuldig toegepast in zeker dertig wetenschappelijke publicaties. Wat heeft ons dat gebracht?

Het instrument is gevalideerd en meet dus echt soft controls/cultuur. CEV werkt. Het voorkomen van onethisch gedrag, stimuleren van innovatie, verbeteren van financieel beheer, materieel beheer, beter begeleiden, beter registeren, voorkomen van burn-out, et cetera, hangen samen met CEV. Dit hebben diverse wetenschappers uit diverse landen aangetoond. We weten iets beter wanneer een cultuur toereikend (welke score) is, over verschillen binnen teams, tussen processen, hoe cultuur zich ontwikkelt in de tijd, wanneer er sprake is van 'too much of a good thing'. Van al die factoren weten we nog niet genoeg, dus als jullie nog een hobby zoeken...

Mijn praktische tips aan collega-auditors: als je een cultuurmeting doet neem dan altijd een afhankelijke variabele mee (meer omzet, minder personeelsverloop, hogere klanttevredenheid, et cetera). Verschillende cultuurdimensies zullen waarschijnlijk relevant zijn voor verschillende afhankelijke variabelen. Na de meting, nu eenvoudiger dan dertien jaar geleden met Surveymonkey, en de regressie-analyse (met R) weet je welke van de acht CEV-factoren ertoe doen. Zoek dan de afdelingen, teams of functies die laag scoren.

Vervolgens probeer je door middel van (groeps)interviews vast te stellen wat de oorzaak is van de lage scores op de relevante dimensies. Stuur het management niet het bos in met alleen de uitkomsten van de enquête. Een gebrek aan

duidelijkheid bijvoorbeeld kan heel veel oorzaken hebben, en nog ook verschillen per team. Het uitvoeren van een cultuurverandering als onderdeel van mijn promotieonderzoek (ja, nog steeds mee bezig...), is mijn volgende stap.

Over
Hein-Jan Vink is hoofd van de auditafdeling van het COA. Daarvoor werkte hij bij de Algemene Rekenkamer. Vink is opgeleid tot registeraccountant.

Tags: Uit de archieven

Bron url: https://auditmagazine.nl/rubrieken/wetenschappelijk-onderzoek-naar-de-werking-van-soft-controls/