

Soft controls, object van de auditor

Peter Hartog en Ronald de Korte

Operational auditors plaatsen in praktijk de focus voornamelijk op de 'hardere' beheersmaatregelen. Soft controls, zoals de motivatie van de medewerkers, de cultuur en de stijl van leidinggeven worden nog slechts mondjesmaat beoordeeld. Wel is de belangstelling hiervoor sterk toegenomen; duidelijk is dat het integreren van deze controls de kwaliteit van het onderzoek en het oordeel vergroot. Het blijft echter lastig om de soft controls 'handen en voeten' te geven. In dit artikel wordt beschreven op welke wijze de soft controls meetbaar kunnen worden gemaakt en praktisch kunnen worden geaudit.

Inleiding

Operational Auditors geven een oordeel over de kwaliteit van de beheersing van de organisatie. Daartoe onderzoeken zij de kwaliteit van de beheersing van de meest kritische processen. Beheersing wordt daarbij veelal ruim geïnterpreteerd als het geheel van maatregelen dat moet waarborgen dat de doelstellingen zullen worden bereikt. Het verkrijgen van redelijke (additionele) zekerheid over dit laatste vormt uiteindelijk het doel van de operational audit.

In de praktijk zien we dat bij de uitvoering van een operational audit de beoordeling van 'zachte' aspecten van de beheersing vaak buiten beschouwing blijft. Deze aspecten worden vaak bestempeld als moeilijk meetbaar en daardoor leidend tot subjectieve oordelen. Daarnaast kent de auditor zelf een grote terughoudendheid, omdat hij zich onvoldoende geëquipeerd acht om dit onderzoeksgebied te betreden. Toch weet iedereen hoe sterk de 'zachte' aspecten bepalend zijn voor het goed functioneren van de organisatie. Voor de auditor betekent dit dat de kwaliteit van zijn oordeel en de relevantie daarvan voor het management zal worden vergroot als hij deze zachtere aspecten meeneemt in zijn audit.

In dit artikel wordt aangegeven hoe de auditor dit kan doen. Achtereenvolgens wordt ingegaan op: de mate waarin soft controls in de theorieën over (management) control zijn geïntegreerd;

- het relatieve belang van soft controls;
- een in de praktijk bruikbare definitie van soft controls en daarbinnen te onderscheiden aspecten;
- het meten van soft controls en de diverse invalshoeken die de auditor daarbij kan hanteren.

Control in ontwikkeling

In de traditionele opvattingen en instrumenten van management control wordt weinig tot geen aandacht besteed aan de zachte aspecten van de bedrijfsvoering. Dit geldt met name voor de benadering van control vanuit de management accounting (MA)-invalshoek. Daarentegen is er veel literatuur in de organisatiekunde die handelt over het bereiken van doelstellingen in relatie tot cultuur, motivatie van medewerkers, leiderschap, enzovoort. Dit is in auditland nog maar beperkt doorgedruppeld.

In de MA-invalshoek bestaat control met name uit het stellen van (financiële) doelen en de bewaking daarvan via periodieke rapportages. Anthony (1965) onderscheidt daarbij diverse soorten 'verantwoordelijkheidscentra', afhankelijk van de mate waarin de inputs en outputs van de eenheid kunnen worden gemeten in geld. Zo zijn er kosten-, opbrengsten-, winst- en investeringscentra. Centraal in de beheersing staan aldus de afspraken over het door de manager te beïnvloeden financiële resultaat. In de loop der tijd is de aard van de doelen en bijbehorende informatie verruimd (er dient ook te worden gestuurd op niet-financiële resultaten), maar het uitgangspunt van beheersing is nog steeds de beïnvloeding van het gedrag (zacht) via afspraken over organisatieresultaten (hard).

Terwijl de MA-invalshoek de aandacht daarmee met name richt op de beheersing via de informatievoorziening over de bereikte resultaten, richt de organisatiekundige benadering zich op de organisatorische maatregelen, inclusief het 'zachte' gebied, die moeten waarborgen dat de resultaten goed zullen zijn ofwel op de wijze van totstandkoming van die resultaten. Opvallend is dat in de modellen die vanuit de organisatieleer in auditland worden gebruikt, in sterke mate wordt uitgegaan van rationele organisaties met voorspelbaar handelende medewerkers. Control-maatregelen betreffen dan vooral de formele structuren, procedures en informatievoorziening.

Onderkend is dat dergelijke control-systemen wellicht passend zijn in een stabiele, sterk gestandaardiseerde omgeving, maar dat zeker in de hedendaagse dynamiek met kritische succesfactoren als flexibiliteit en innovativiteit deze systemen tekort schieten. In modernere opvattingen in auditland over control zien we dan ook expliciete aandacht voor 'soft controls' ontstaan. Veel gebruikte voorbeelden hiervan zijn Simons en Merchant.

Merchant (1985) onderkent drie oorzaken van de behoefte aan control: onduidelijke doelen, persoonlijke beperkingen (in kennis of kunde) én gebrek aan motivatie. Vervolgens onderscheidt hij drie vormen van beheersing. Naast de 'bekende' result controls (specificaties van de te behalen resultaten) en action controls (procedures, taakverdeling en dergelijke) benoemt hij 'personnel and cultural controls'. Dit zijn maatregelen gericht op doelovereenstemming, waarbij het gewenste gedrag 'als vanzelf' wordt vertoond, gestimuleerd door de innerlijke motivatie dan wel de druk van de groep. Merchant geeft aan dat het management deze vorm van beheersing niet kan afdwingen, maar slechts stimuleren, bijvoorbeeld via werving en selectie en de cultuur van de organisatie. Hij merkt daarbij overigens op dat deze vorm van beheersing het goedkoopste is.

Simons (1995) zoekt expliciet naar de wijze van control van een organisatie die flexibel en creatief moet zijn ofwel naar een evenwicht tussen 'empowerment' en 'control'. Hij onderscheidt vervolgens vier 'levers of control'. Naast de traditionele diagnostic control systems zijn dat:

- Interactive control systems om (pro-actief) met strategische onzekerheden en veranderingen om te gaan en om te leren;
- Belief systems, bedoeld om de organisatie richting te geven en te stimuleren;
- Boundary systems, die onacceptabele risico's moeten voorkomen.

Bij beide zien we aldus (meer) specifieke aandacht voor de zachte aspecten van de bedrijfsvoering. Dit geldt overigens ook voor andere door veel auditors gebruikte control-modellen, zoals COSO en KAD. CoCo, de Canadese 'Criteria of Control', geeft als uitgangspunt voor haar framework: 'De control-omgeving als geheel moet bijdragen aan de sfeer van onderling vertrouwen tussen de mensen in de organisatie'. Het Nederlandse ABIB vraagt, hoewel niet normerend, voorzichtig aandacht voor open communicatie en een meer participatieve leiderschapsstijl. De modellen nemen, met het behoud van het regelkringdenken, enige afstand van de puur rationele, formele kijk op de beheersing van de organisatie. Het populaire EFQM (in Nederland beter bekend als INK) slaat naar de mening van de meeste auditors die wij daarover spreken hierin door. Waar het op niveau twee van de vijf organisatie-ontwikkelingsfasen nog 'keurig' beheersing zoekt in aantoonbare naleving van procedures, rammelt het op niveau drie al aan de duur verkregen 'controletechnische functiescheidingen' en 'raakt men het spoor bijster' wanneer op niveau vier beheersing mede mag worden gebaseerd op betrokkenheid van medewerkers, toeleveranciers en afnemers! Open met elkaar communiceren lijkt hoger te scoren dan geaccordeerde contracten!

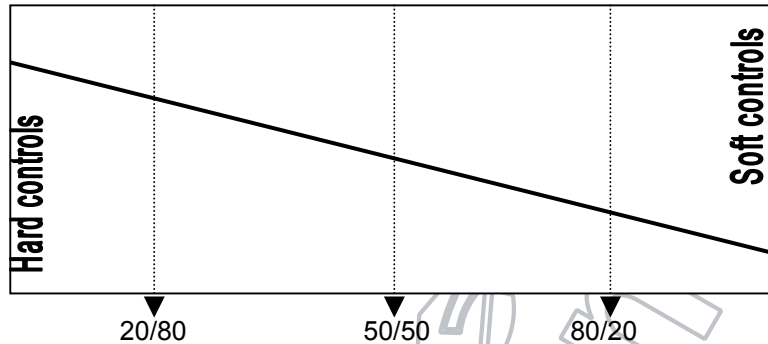
Hoewel we dus zien dat in de diverse control-modellen in toenemende mate aandacht wordt besteed aan de soft controls, is het een probleem voor de auditor dat deze modellen nog weinig zijn geoperationaliseerd. Soft controls worden benoemd en beschouwend besproken, zonder dat deze voor een specifiek proces of een specifieke organisatie worden geconcretiseerd.

Het relatieve belang van soft controls

Mensen hebben de motivatie en de capaciteiten om ontworpen structuren en processen te beïnvloeden en daardoor de resultaten te beïnvloeden. Dit kan zowel in positieve als in negatieve zin. We kennen allemaal de voorbeelden waar een in opzet adequaat control-systeem toch niet functioneert én situaties waarin weinig is geregeld maar alles toch goed loopt. Omgekeerd geldt ook dat het, door middel van 'harde' maatregelen, mogelijk is de motivatie en capaciteiten te beïnvloeden. Dit geldt echter slechts ten dele, vaak maar tijdelijk en soms alleen indirect.

Wij zouden willen stellen dat soft controls altijd belangrijk zijn en ook altijd 'aanwezig' zijn, bedoeld of onbedoeld. Dat wil zeggen dat de organisatie expliciete keuzes (opzet) kan maken ten aanzien van zaken als de managementstijl of cultuur, maar ook als ze dat niet doet, dergelijke controls toch altijd aanwezig zijn en het gedrag en uiteindelijk de resultaten zullen beïnvloeden.

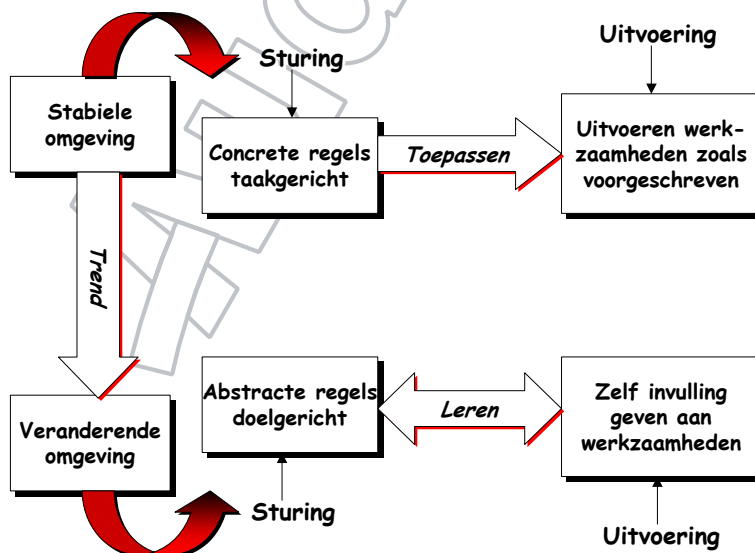
Wat is nu het relatieve belang van soft controls? Schematisch zou dat als volgt kunnen worden weergegeven:



Figuur 1: Relatief belang van hard en soft controls

Hoewel het relatieve belang van de diverse controls per organisatie verschilt, kan in het algemeen worden gesteld dat het relatieve belang van soft controls in de beheersing van de organisatie toeneemt. Dit komt door:

- sociale ontwikkelingen als het opleidingsniveau en de mate van 'empowerment';
- de toenemende complexiteit en dynamiek van de omgeving waarin organisaties opereren, waardoor het steeds minder doenlijk is om taakgerichte regelgeving vast te stellen. Voor de aansturing van de medewerkers moet worden gesteund op meer abstracte, doelgerichte uitgangspunten. Daarbinnen mogen de medewerkers zelf meer beslissingen nemen. Schematisch is dit weergegeven in onderstaande figuur 2.



Figuur 2: De relatie tussen wijze van aansturen en omgevingsdynamiek (Ottten)

Verder wordt de positie in het schema van figuur 1 bepaald door allerlei organisatiekenmerken, zoals de aard en voorspelbaarheid van de activiteiten, het type organisatie, de omvang en de kritische succesfactoren op basis waarvan de organisatie zich wil onderscheiden. Organisatie-inrichting blijft immers maatwerk.

Soft controls nader gedefinieerd

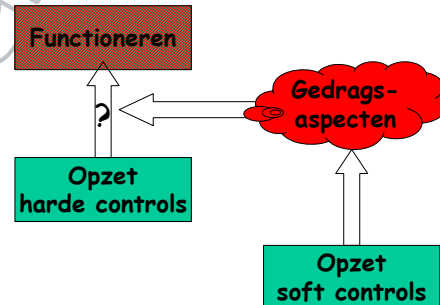
Harde en soft control

Hoewel er hiervoor al veel is gezegd, is het begrip soft controls nog steeds wat open gelaten. Zowel in de literatuur als in de praktijk bestaan verschillende definities, maar blijkt het lastig om het eenduidig en praktisch te definiëren.

Voorbeelden en aspecten van definities zijn:

- De Heus en Stremmelaar definiëren het onderscheid tussen harde en zachte controls op basis van de mate waarin het de persoon zelf beïnvloedt ofwel op basis van de effecten van de controls. Soft controls gaan dieper en beïnvloeden de overtuigingen of zelfs de persoonlijkheid van de medewerkers, terwijl harde controls meer zijn gericht op het gedrag en de vaardigheden.
- Soft controls worden ook wel eens onderscheiden naar de mate waarin ze kunnen worden waargenomen of zelfs 'beetgepakt'. Vooraanstaande collega's plegen te roepen dat soft controls 'hard' zijn zodra je ze 'meetbaar' hebt gemaakt!
- Of worden onderscheiden naar de mate waarin het direct het gedrag betreft.
- Nog een andere invalshoek betreft de volgende definitie: soft controls zijn alle (persoonlijke en sociale) gedragsfactoren en aspecten die bepalen of (harde) controls al dan niet effectief zijn.

Zoals al eerder vermeld, menen wij daarbij dat soft controls ook kunnen worden ontworpen. Schematisch zou dit als volgt kunnen worden weergegeven:



Figuur 3: Ontwerpen van soft controls

Eigenlijk is een precieze definitie ook minder relevant. Waar het om gaat is dat de auditor zowel harde als zachte factoren meeneemt in zijn beoordeling. Het gaat om de totaliteit van controls die bepalen of er voldoende waarborgen bestaan of de doelen zullen worden bereikt. Dat we daarbinnen het onderscheid maken, lijkt meer een gevolg van het feit dat er nu binnen het vakgebied wordt gezocht naar het toevoegen van 'nieuwe' factoren, die we, om ze te onderscheiden, maar als soft bestempelen. Het onderscheiden van harde en zachte controls heeft meer te maken met ons onvermogen om de 'control' inzichtelijk te maken. Zolang wij spreken van soft controls geven wij aan dat we nog een hele weg hebben te gaan.

Overigens kan de term soft controls ook misleidend werken. Soft wordt in auditland vaak geassocieerd met 'moeilijk meetbaar en daardoor leidend tot subjectieve oordelen'. Vanuit de organisatiesociologie

en organisatiepsychologie zijn er vele (wetenschappelijke) modellen waarmee de soft controls kunnen worden gemeten en geobjectiveerd. Om die reden geven wij de voorkeur aan de benamingen ‘technisch-organisatorische’ en ‘sociaal-organisatorische’ controls in de situatie waarin onderscheid in soorten controls als nuttig wordt ervaren. De laatste soort geeft aan dat het gaat om gedrag en menselijke relaties. In dit artikel houden we de meer ingeburgerde benaming nog even aan.

De soft controls

Wat zijn nu precies de (belangrijkste) soft controls? Waaraan zou de auditor aandacht moeten besteden in zijn onderzoek naar de beheersing van de organisatie?

Hoewel overlappend, verschillen modellen in de onderscheiden elementen. Hieronder zijn de sociaal-organisatorische aspecten uit een aantal veel aangehaalde modellen weergegeven.

Merchant	Simons	COSO
Personnel & Cultural controls - Selection and placement - Training - Job design - Codes of conduct - Group based rewards - Intra organizational transfers - Physical and social arrangements - Tone of the top	- Belief systems - Interactive control systems	Control environment - Integrity and ethical values - Commitment to competence - Management’s philosophy and operating style - HR policies and practices

CoCo	Jim Roth	INK
The human dimension of control, including: - Leadership - Teamwork - Culture - Values - Communication - Accountability - Anticipation - Flexibility - Capability	- People’s integrity and ethical values - Organizational commitment to competence - Management’s philosophy and operating style - Management’s understanding and management of risk - Communication Ontleend aan White: - Competence - Trust - Strong leadership - High expectations - Openness - High ethical standards - Shared values	- Leiderschap - Personeelsmanagement - Waardering door mede- werkers

Ongeacht de precieze keuze zijn volgens ons de volgende overwegingen belangrijk bij het opnemen van soft controls in het audit-referentiemodel:

- Er moet een onderscheid worden gemaakt tussen enerzijds doelen, vertaald in kritische succesfactoren (KSF'en), die moeten worden beheerst en anderzijds beheersmaatregelen ofwel controls, die moeten zorgen dat die KSF'en worden gerealiseerd.
- Er zijn harde en zachte KSF'en. De harde KSF'en betreffen de kenmerken van de producten of diensten waarmee de organisatie zich tracht te onderscheiden, zoals efficiency of servicegerichtheid. Zachte KSF'en hebben betrekking op de capaciteiten en motivatie van de medewerkers op zowel individueel-, groeps- als organisatieniveau.
- Zachte KSF'en zijn niet slechts randvoorwaarden van de harde KSF'en, maar kunnen ook de vertaling van autonome doelstellingen zijn.
- Zowel de harde als zachte KSF'en worden beheerst door een combinatie van harde én zachte controls. Zo wordt efficiency ook beïnvloed door de stijl van leiding geven en is de taakverdeling een belangrijke control voor de motivatie.
- De harde en zachte controls dienen in hun onderlinge samenhang en op hun consistentie te worden beoordeeld.

Soeters (e.a.) hebben in een onderzoek in een filiaalorganisatie gezocht naar de sociale variabelen die verklarend waren voor het verschil in performance tussen de diverse filialen. Zij kwamen daarbij tot de volgende significante variabelen:

- Managementstijl;
- Organisatiecultuur;
- Organiseatieklimaat (de wijze waarop de cultuur zich openbaart en wordt ervaren).

Dit is in lijn met de hiervoor beschreven modellen.

Vaak worden daar de organisatiecompetenties nog aan toegevoegd als belangrijke soft control.

We merken nog op dat deze controls representatief en meetbaar zijn (zie ook de volgende paragraaf). Ze zijn daarom geschikt voor de auditor om tot een vergelijking te komen. Indien met de opdrachtgever tevens tot normering kan worden gekomen, is de auditor in staat tevens een oordeel te geven.

In zichzelf zijn ze echter maar in beperkte mate direct beïnvloedbaar en daardoor moeilijk (direct) te veranderen. Dit dient te gebeuren volgens de determinanten, de bepalende factoren van de managementstijl of cultuur. Dat zijn de directe aangrijpingspunten waarlangs de auditor de verbeterpunten, die voortvloeien uit de toetsing, kan concretiseren.

Het meten van soft controls

Nu het belang alsmede de inhoud van soft controls is verduidelijkt, is de vraag aan de orde hoe de auditor hiermee in de praktijk wil omgaan. Zowel op basis van theorie als ervaringen in de praktijk wordt in deze paragraaf een aantal mogelijkheden en overwegingen beschreven voor het auditen van de soft controls.

Het doel van de 'audit'

De wijze van evalueren van de soft controls is afhankelijk van het doel. Globaal gezien kan een onderscheid worden gemaakt tussen een onderzoek gericht op het verschaffen van (additionele) zekerheid dat de doelen zullen worden gerealiseerd (een probleemgericht onderzoek) versus het onderzoek naar de belangrijkste oorzaken die de doelrealisatie in de weg staan (diagnostisch onderzoek). In het laatste geval is de volledigheid van de in beschouwing te nemen controls minder relevant. Het gaat erom de belangrijkste te definiëren. Dit past ook bij een andere benadering in de praktijk: het vrijblijvend met het management inventariseren van belangrijke verbeterpunten. Indien de probleempunten betreffende soft controls mogelijk al bekend zijn, hetgeen vaak het geval zal zijn als het management expliciet vraagt om eens naar de soft controls te kijken, kan worden overwogen om een meer faciliterende aanpak te kiezen. Daarbij wordt getracht het management bewust te maken en te helpen zichzelf te evalueren en te verbeteren. Dan treden we echter buiten de grenzen van wat wij onder 'audit' willen verstaan.

Bezien van effecten of van controls

Soft controls worden in de praktijk wel beoordeeld door te kijken naar hun effecten ('bent u tevreden met '); zo nee, wat zou daaraan moeten worden gedaan?' of direct te vragen naar de probleempunten ('wat zijn de problemen?, hoe komt dat, waar ligt dat aan?'). Dit gebeurt in auditsituaties (veelal in interviews of groepsinterviews), of georganiseerd door het management in een zelfevaluatie of Control Self Assessment (CSA).

Een dergelijke benadering waar de focus wordt gelegd op de effecten, wordt ook gehanteerd door Jim Roth, een veelvuldig aangehaalde auteur op het gebied van soft controls. Hij hanteert de volgende stappen:

1. Het definiëren van de evaluatiecriteria ofwel van de gewenste effecten.
2. Het bevragen van de manager 'how do you assure yourself that ' en mogelijk van medewerkers 'do other employees understand ' ? .
3. Vervolgens dient de auditor hiervoor 'evidence' te verzamelen.
4. Pas daarna wordt gekeken naar het onderliggende proces.

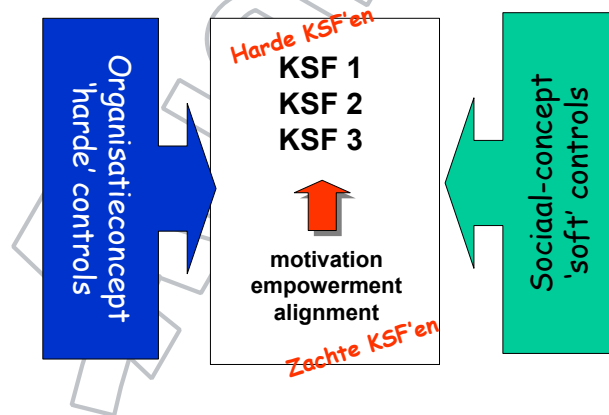
In de praktijk wordt deze benadering vaak ingevuld door de soft controls te definiëren in termen van de werking van harde controls. Voorbeelden hiervan (J. Roth) zijn:

Harde controls:	Zachte controls:
Code of conduct	Internalisatie van de normen en waarden
Programma om verbetermogelijkheden te initiëren (bijvoorbeeld ideeënbus)	Management luistert echt en staat open voor verbetermogelijkheden
Compliance Manual	Medewerkers begrijpen de richtlijnen en voelen zich verantwoordelijk

Een dergelijke aanpak is met name bruikbaar als het gaat om het definiëren van verbeterpunten. Het is echter minder bruikbaar om te komen tot een oordeel over de kwaliteit van het control-systeem in het kader van de assurance-functie. Er wordt immers meer naar resultaten gekeken dan dat het volledige control-systeem wordt geëvalueerd. In een systeemaudit is niet zozeer de vraag ‘zijn de mensen gemotiveerd?’ of ‘bent u gemotiveerd?’ belangrijk, maar meer ‘zijn er voldoende maatregelen om te waarborgen dat men gemotiveerd is?’

Apart of geïntegreerd

Zoals al eerder vermeld, pleiten wij er voor om in een audit van een control-systeem de hard en soft control geïntegreerd in beschouwing te nemen. Immers, zowel harde als zachte kritische succesfactoren worden beïnvloed door een combinatie van harde en zachte controls. Daarbij beïnvloeden beide elkaar.



Figuur 3: Beïnvloeding door harde en zachte controls

Technieken

Het meten van soft controls wordt zowel in de literatuur als in de praktijk veelvuldig geassocieerd met de technieken interviews en CSA. Niet geheel terecht wordt hiervoor vaak als argument gehanteerd dat soft controls alleen subjectief meetbaar zijn. De auditor beperkt zich tot het cumuleren en verwoorden van ‘meningen over ...’. Door het ontbreken van concrete modellen is het niet mogelijk voor de auditor om een objectief oordeel te geven. Zoals al eerder aangegeven is het probleem onzes inziens niet zozeer het ontbreken van modellen, maar meer het ontbreken van de kennis van die

modellen bij de meeste auditors. Dat is ook niet zo vreemd, gezien de achtergrond van de meeste auditors in combinatie met 'de dagelijkse beslommingen'. Het betekent wel dat organisatiepsychologen en - sociologen een verrijking voor de auditfunctie kunnen bieden.

Andere technieken, zoals het gebruik van gestructureerde vragenlijsten, groepsinterviews en observaties zijn ook bruikbaar voor het in kaart brengen en meten van soft controls. Natuurlijk heeft elke techniek zijn voor- en nadelen en moet ook hier worden gewaarschuwd voor het al te gemakkelijk gebruik van de schriftelijke enquête als gegevensverzamelingsmethode en moeten we constateren dat de voorbereiding van interviews en observaties in de praktijk veelal te wensen over laat. Voor alle technieken, inclusief de CSA, geldt dat een referentiemodel over de invulling en normering van soft controls vereist is. Dat model bepaalt immers waarnaar moet worden gekeken of gevraagd en geeft indicaties voor de vraag wanneer de controls adequaat zijn dan wel verbetering behoeven.

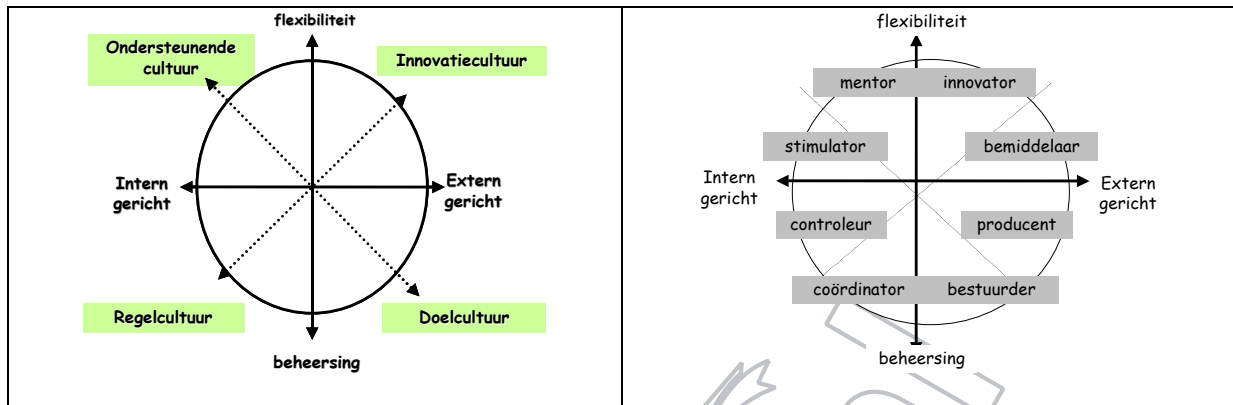
Procedurele of inhoudelijke criteria

De in de praktijk gehanteerde modellen en de daarop gebaseerde tools zoals vragenlijsten, kunnen globaal worden onderscheiden in procedurele en inhoudelijke modellen. Procedurele modellen bestaan uit criteria die sterk zijn gericht op de aanwezigheid van controls en op algemene maatregelen, die altijd aanwezig dienen te zijn. Een belangrijk voordeel van dergelijke modellen is dat ze relatief eenvoudig, breed toepasbaar zijn. Het zijn standaard checklists en derhalve beperkt in hun specificiteit. Ze zijn ook geschikt als voorbereiding op een CSA. Vaak wordt COSO als model gebruikt als basis voor dergelijke tools. Daarbij kan zowel een ja/nee-score (eventueel met toelichting) als een rating worden gehanteerd.

Voorbeelden procedurele criteria:

- Er is een code of conduct, waarvan het management het belang aangeeft
- Senior management demonstreert sterke ethische waarden
- Onze targets zijn realistisch en haalbaar
- Onze medewerkers hebben de kennis en vaardigheden om hun taken goed uit te voeren
- Onze afdeling leert van haar fouten
- Medewerkers worden eerlijk behandeld
- Management stimuleert open communicatie
-

Het alternatief is een inhoudelijk model, waarin meer inhoudelijke normen zijn opgenomen. In een dergelijk model worden relaties aangegeven tussen de diverse control-elementen. Veelal wordt de gewenste wijze van control (i.c. de gewenste stijl van leiding geven of cultuur) bepaald op basis van de aard en doelen van de organisatie. Een in de praktijk gebruikt voorbeeld van een dergelijk model is het Concurrerende waarden-model van Quinn (1991).



Figuur 4: Geïntegreerd cultuurmodel

Figuur 5: Managementrollen

Met behulp van het model van Quinn worden zowel de cultuurkenmerken als de managementstijl beschreven naar vier dimensies. Met gebruikmaking van vragenlijsten bepaalt de auditor hoe de organisatie respectievelijk manager scoort op die dimensies. Daaruit ontstaat een (gekwantificeerd) profiel.

De diverse vragen hangen aldus direct met elkaar samen; tezamen geven zij de score op de betreffende soft control.

Deze score moet, indien tot een oordeel moet worden gekomen, nog worden gerelateerd aan een norm. Quinn biedt daartoe enkele theorieën die onder meer verband houden met de volwassenheidsfase van de onderneming. In lijn met de CSA-gedachte kunnen de Quinn-vragenlijsten echter ook direct hulp bieden bij het in kaart brengen van de door de participanten gewenste cultuur, stijl van leidinggeven etc. Verder kan worden bepaald in hoeverre de cultuur en managementstijl consistent zijn met elkaar en met de kritische succesfactoren van de organisatie en andere controls. In de vragenlijsten zijn de cultuur en managementstijl 'vertaald' in allerlei gedragingen die betrekking hebben op bijvoorbeeld de wijze van besluitvorming, de wijze van communicatie, de wijze van aansturing.

Voorbeelden inhoudelijke criteria (op basis van FOCUS, gerelateerd aan Quinn):

- Hoe kenmerkend in onze organisatie is:
 - elkaar begrijpen
 - duidelijke doelen
 - eenheid van gezag
 - openstaan voor kritiek
 -
- Hoe vaak
 - worden prestaties gemeten
 - tonen managers belangstelling voor persoonlijke problemen van medewerkers
 - zijn er harde criteria op basis waarvan prestaties worden gemeten
 - laat managers vrijheid in het werk toe
 -

Het voordeel van een dergelijk model is dat het een meer diepgaande analyse mogelijk maakt, die meer is afgestemd op de specifieke situatie. Het model is zelfstandig te gebruiken of als inhoudelijke aanvulling op de eerder genoemde meer procedurele modellen.

Tegenover dit voordeel staat dat er meer voorbereiding wordt gevraagd, met name in het specificeren van de norm, van de gewenste situatie. In beginsel is dit de stijl respectievelijk cultuur die door de organisatie zelf als meest gewenst is aangegeven.

De auditor kan, indien het model deze consistenties of onderlinge afhankelijkheden in zich heeft, beoordelen of de beleidsuitgangspunten consistent zijn met andere controls. Bijvoorbeeld: Past de gewenste managementstijl bij de verdeling van taken, verantwoordelijkheden en bevoegdheden?

Tenslotte

Het geven van een oordeel over de mate waarin een organisatie 'in control is' vereist onder meer transparantie in de gehanteerde norm, scope, diepgang en terminologie. Waar Quinn in zijn spinnenwebdiagram 'beheersing' plaatst tegenover 'flexibiliteit', spreken wij van 'beheersing' indien aan de onderkende voorwaarden voor doelrealisatie wordt voldaan. In een snel veranderende omgeving is flexibiliteit niet alleen een van die voorwaarden, maar zelfs van levensbelang. Beheersing inclusief flexibiliteit derhalve!

Die laatste vorm van beheersing bereiken we niet met handboeken, procedures en richtlijnen alleen. En nadere 'regelgeving' leidt tevens tot gedrag dat te kenmerken is als het 'zoeken naar de mazen in het net'.

Hard controls kunnen niet zonder soft controls. En andersom. Alle reden om ons vakgebied te verrijken met inhoudelijke theorieën, bijvoorbeeld uit de organisatiesociologie.

Mede door de instroom van auditors met andere dan bedrijfseconomische (voor)opleidingen, is onze verwachting dat we over enkele jaren voldoende ervaring hebben opgedaan en 'feeling' hebben met 'soft' controls. Ogenschijnlijk tegenstrijdig zal dat gepaard gaan met het verdwijnen van het issue 'soft' controls. Het gebruik van de term 'control' (sec) zal de volwassenheid van ons vakgebied aankondigen.

Literatuur

- Anthony, R., Planning and Control Systems, Harvard, 1965
- Hartog, P.H., en H. Leijtens: Social auditing; de harde invloed van soft controls, De Operational auditor, 1999
- De Heus, R.S., en M.T.L. Stremmelaar: Auditen van Soft Controls, 2000, Serie: Auditing in de praktijk nr. 8
- FOCUS: www.acs-nederland.nl/instrumenten/FOCUS
- Merchant K.A., Control in business organizations, Pitman, 1985
- Muijen J.J. van, P.L. Koopman, Organisatiecultuur en organisatieklimaat; de ontwikkeling van een internationaal bruikbaar meetinstrument op basis van het competing values model, Amsterdam, 1992
- Otten, J.H.M., Alignment audit, De Operational auditor, januari 2002
- Quinn R.E., Beyond Rational Management, San Francisco, 1991
- Roth, J., How to Evaluate Soft Controls, Seminar IIA Nederland, 2002

- Roth, J., Soft, dangerous, essential: an interview with Jim Roth, www.auditrends.com/JR.htm
- Simons R., Control in an Age of Empowerment, Harvard Business Review, maart 1995
- Soeters, J., B.A.S. Koene en A.L.M. Vogelaar: Sociale variabelen als succesfactoren voor de prestaties van organisaties, MAB, december 1998

Auteurs

Drs. Peter A. Hartog is senior consultant bij Auditing en Consulting Services (ACS) en onder meer docent Operational Auditing aan de Hogeschool Brabant.

Ronald W.A. de Korte RA RE RO CIA is onderzoeker en plv. Program Director van de postdoctorale opleiding Internal / Operational Auditing van EURAC te Rotterdam, Coördinator van de Operational auditcursussen van de stuurgroep IT & Assurance (VERITAS) van de Commissie Voortgezette Educatie Registeraccountants (VERA) en als audit-consultant gerelateerd aan ACS te Driebergen.