

Dit document maakt gebruik van bladwijzers

NBA-handreiking 1148

Het verkrijgen van inzicht in soft controls in het kader van de jaarrekeningcontrole

Impact van cultuur en gedrag op de risicoanalyse

8 februari 2022

Koninklijke Nederlandse
Beroepsorganisatie
van Accountants



NBA

NBA-handreiking 1148 *Het verkrijgen van inzicht in soft controls in het kader van de jaarrekeningcontrole*

| | |
|------------------------|---|
| NBA-handreiking 1148: | Het verkrijgen van inzicht in soft controls in het kader van de jaarrekeningcontrole |
| Van toepassing op: | Accountants die jaarrekeningcontroles verrichten |
| Onderwerp: | Het verkrijgen van inzicht in soft controls in het kader van de jaarrekeningcontrole |
| Datum: | 8 februari 2022 |
| Status: | NBA-handreiking, geen dwingende bepalingen. Wanneer in de tekst het woord 'dient' of een synoniem daarvan wordt gebruikt, betreft het een verwijzing naar wettelijke of overige verplichtingen. |
| Relevante regelgeving: | Met name Standaard 315, Standaard 265 en Standaard 200 |
| | |

Het verkrijgen van inzicht in soft controls in het kader van de jaarrekeningcontrole

Inhoudsopgave

| | |
|--|-----------|
| 1 Inleiding | 4 |
| 1.1 Inleiding | 4 |
| 1.2 Aansluiting met Standaard 315 en relatie tussen begrippen cultuur en soft controls | 4 |
| 1.3 Impact risicoanalyse | 5 |
| 1.4 Doelstelling van deze handreiking | 5 |
| 1.5 Doelgroep | 6 |
| 1.6 Leeswijzer/aanpak | 6 |
| 2 Aanbevolen werkwijze | 7 |
| 3 Modellen voor het verkrijgen van inzicht in cultuur en gedrag | 8 |
| 3.1 Inleiding | 8 |
| 3.2 Cultuurmodellen | 8 |
| 3.3 Soft controls gedragsmodel | 8 |
| 4 Technieken | 11 |
| 5 Toon aan de top | 13 |
| 6 Evalueren soft controls | 15 |
| 6.1 Inleiding | 15 |
| 6.2 Impact op risicoanalyse en controleaanpak | 15 |
| 7 Rapportage | 16 |
| 8 Praktijkvoorbeeld | 17 |
| Bijlage 1 Aanbevolen werkwijze | 20 |
| Bijlage 2 Vragen inzake soft controls | 22 |
| Bijlage 3 Red flags per soft control | 25 |

1 Inleiding

1.1 Inleiding

Volgens de Standaarden is een goede kennis van de organisatie van belang voor accountants. Inzicht in de cultuur en het gedrag binnen de organisatie en in de governance van een organisatie levert hieraan een belangrijke bijdrage. De wijze waarop mensen binnen organisaties handelen en met elkaar omgaan is een essentiële factor voor de organisatie en het voortbestaan daarvan.

De huidige maatschappelijke ontwikkelingen en toegenomen aandacht voor cultuur en gedrag alsmede de omgang met ethische dilemma's, maakt dat ook van de accountant wordt verwacht dat anders wordt gekeken naar risico's op dat gebied. Daarmee zijn soft controls, als belangrijke aspecten van cultuur en gedrag, een relevant onderdeel in de jaarrekeningcontrole.

1.2 Aansluiting met Standaard 315 en relatie tussen begrippen cultuur en soft controls

Bij de jaarrekeningcontrole hebben soft controls een belangrijke rol binnen de interne beheersing van de gecontroleerde organisatie. Zo wordt bij het verkrijgen van inzicht in de organisatie van de accountant -als onderdeel van de risico-inschattingswerkzaamheden- verwacht dat de accountant aandacht besteedt aan de interne beheersing en een risico-inschatting uitvoert ten aanzien van cultuur en gedrag binnen een organisatie.

In de herziene Standaard 315 *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren* is in paragraaf 21b vermeld:

'De accountant dient door het uitvoeren van risico-inschattingswerkzaamheden inzicht te verwerven in de interne beheersingsomgeving. De accountant doet dit door te evalueren of:

- *het management, onder het toezicht van de met governance belaste personen, een cultuur van eerlijkheid en ethisch gedrag heeft gecreëerd en gehandhaafd;*
- *de sterke punten in de elementen van de interne beheersingsomgeving samen een geschikte basis vormen voor de andere componenten van het interne beheersingssysteem van de entiteit gezien de aard en complexiteit van de entiteit, en*
- *tekortkomingen in de interne beheersingsomgeving de andere componenten van het interne beheersingssysteem van de entiteit ondermijnen.'*

Het is voor de accountant dus van belang om inzicht te verkrijgen in de cultuur van een organisatie en het gedrag van het management en de medewerkers. Dit kan zelfs al een rol spelen in het proces van opdrachtacceptatie en -continuering.

Cultuur en gedrag zijn brede begrippen. In deze handreiking hanteren wij de volgende omschrijving:

- **Cultuur** is een gemeenschappelijke verzameling van normen, waarden en gedragsuitingen die gedeeld worden door de leden van de organisatie.¹ Of anders gezegd: 'zo doen we dat hier'.
- **Gedrag** kan worden omschreven als een verzameling van bewuste of onbewuste, (niet-) tastbare handelingen die gestuurd worden door bijvoorbeeld natuur, overtuigingen en omgeving². Gedrag komt immers ergens vandaan; iets maakt dat een persoon zich op een bepaalde wijze gedraagt. In een organisatie is dat onder meer de organisatiecultuur.

Voor de interpretatie van de term soft controls zijn grofweg twee stromingen zichtbaar:

1. Soft controls worden enerzijds gezien als de niet-tastbare factoren die van invloed zijn op gedrag, en daarmee op de organisatiedoelstellingen. Zo kan het gedrag van bestuurders, management en medewerkers – bedoeld of onbedoeld - van invloed zijn op het opstellen van een betrouwbare financiële verantwoording. Met niet-tastbaar wordt hier bedoeld dat deze factoren van invloed zijn op percepties (en daarmee gedrag) en niet altijd direct waarneembaar zijn.
2. Soft controls worden ook wel gedefinieerd als maatregelen of instrumenten om gedrag te beïnvloeden zoals een gedragscode, klokkenluiderregeling of bewustwordingssessies. Deze zijn goed waarneembaar en hiervan is de opzet en het bestaan relatief eenvoudig vast te stellen.

¹ Daniëlle Braun & Jitske Kramer, De Corporate Tribe, Vakmedianet, 2015.

² Cora Wielenga, Handreiking over soft controls, De Compliance Officer, 2018.

Deze tweeledige uitleg van het begrip soft controls kan tot verwarring leiden. In deze handreiking wordt niet gesproken over de maatregelen die worden ingezet om de gedragsbeïnvloedende factoren te beheersen c.q. bij te stellen (punt 2). **Hier wordt gefocust op de gedragsbeïnvloedende factoren zelf, en de wijze waarop zij onderdeel uitmaken van de organisatiecultuur (punt 1).**

Naast dit algemene uitgangspunt, zal in deze handreiking de focus liggen op gedrag voor zover relevant voor de jaarrekeningcontrole om het begrip verder in te kaderen.

In de literatuur is geen eenduidige definitie van het begrip soft controls te vinden. In deze handreiking wordt onder soft controls verstaan:

“De niet-tastbare gedragsbeïnvloedende factoren in een organisatie die van belang zijn voor het realiseren van de organisatiedoelstellingen”.³

In deze handreiking gaat het om bovengenoemde (niet-tastbare) factoren die van invloed zijn op gedrag voor zover relevant in het kader van de jaarrekeningcontrole.

1.3 Impact risicoanalyse

In het kader van de algehele doelstelling ingevolge Standaard 200 paragraaf 17 is het van belang dat de accountant voldoende en geschikte controle-informatie verzamelt om het controlerisico tot een aanvaardbaar niveau te reduceren. Daarnaast dient de accountant de opdrachten met een professioneel-kritische instelling (PKI) uit te voeren en dienen de Nadere Voorschriften Controle- en overige standaarden gevolgd te worden. Zoals hiervoor vermeld hebben cultuur en gedrag daarmee ook invloed op de inschatting van dat controlerisico door de accountant.

Soft controls kunnen invloed hebben op de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen ofwel de hard controls⁴. Daarom is het van belang om inzicht te krijgen in soft controls tijdens de risicoanalysefase waarbij inzicht in de organisatie wordt verkregen. De accountant kan gericht op de risico's inspelen naarmate de risicoanalyse een verfijnder inzicht geeft in het spectrum van risico's. Goed inzicht in soft controls levert samen met de analyse van hard controls een completer beeld op van de interne beheersingsomgeving en de mogelijke effectiviteit van de genomen interne beheersingsmaatregelen. Soft controls kunnen echter ook van invloed zijn op het inherente risico. Als er invloed is op het inherente risico en/of het interne beheersingsrisico, heeft dit ook gevolgen voor het ontdekkingsrisico. Voor nadere toelichting zie hoofdstukken 2 en 6.

1.4 Doelstelling van deze handreiking

Het doel van deze handreiking is om de accountant concrete handvatten te geven bij het verkrijgen van inzicht in cultuur en gedrag binnen organisaties, alsmede in de soft controls. Dit inzicht draagt positief bij aan het signaleren van potentiële risico's op afwijkingen van materieel belang in de jaarrekening en het hier vervolgens op adequate wijze op kunnen inspelen met gerichte werkzaamheden.

Cultuur en gedrag, en inzicht in soft controls is een complexe materie, en de mate waarin de accountant hierin inzicht verkrijgt, vraagt maatwerk. De handreiking is een leidraad op basis waarvan de (effectiviteit van) soft controls kunnen (kan) worden geëvalueerd. Deze handreiking schrijft geen vaste gedetailleerde aanpak en volledige uitwerking via een werkprogramma voor. De aanpak is afhankelijk van de specifieke situatie. De accountant kan hier op verschillende manieren invulling aan geven. De professionele oordeelsvorming van de accountant is hierbij van belang.

³ Kaptein en Wallage Assurance over gedrag en de rol van soft controls: een lonkend perspectief, MAB 2010.

⁴ De termen 'hard en soft controls' komen niet voor in de controlestandaarden. Terwijl soft controls gaan over percepties van mensen wordt in de praktijk over hard controls gesproken als het gaat over interne beheersmaatregelen zoals procedures, protocollen en richtlijnen.

Deze handreiking is een eerste stap (groeimodel). Naarmate er meer ervaringen zijn opgedaan en er relevante inzichten zijn verzameld, zullen updates van deze handreiking worden ontwikkeld.

1.5 Doelgroep

De onderwerpen die in deze handreiking worden behandeld zijn primair van belang voor accountants die een controleopdracht ten aanzien van de jaarrekening verrichten omdat hierbij Standaard 315 van toepassing is. Uiteraard zal de diepgang en reikwijdte van de te verrichten werkzaamheden per organisatie verschillen. Dat is aan de professionele oordeelsvorming van de betrokken accountants. Dit neemt niet weg dat de inhoud van deze handreiking ook relevant kan zijn voor accountants die een andere opdracht dan een controle-opdracht uitvoeren. Het gaat dan niet alleen om openbare accountants, maar ook interne auditors, overheidsaccountants en accountants in business. Denk hierbij aan opdrachten waarbij (de effectiviteit van de) interne beheersing van belang is. Ook bij samenstellingsopdrachten kan dit onderwerp relevant zijn. Denk aan accountants die risicogericht willen samenstellen.

1.6 Leeswijzer/aanpak

In deze handreiking is gekozen voor bepaalde definities, modellen en technieken voor de beschouwing van soft controls in het kader van de jaarrekeningcontrole. Andere definities, modellen en technieken zijn uiteraard ook mogelijk.

De volgende onderwerpen worden nader uitgewerkt:

1. Aanbevolen werkwijze voor het verkrijgen van inzicht in cultuur en gedrag. Hoofdstuk 2 schetst de mogelijke stappen inclusief afspraken met de gecontroleerde.
2. Modellen voor het verkrijgen van inzicht in cultuur en gedrag. In hoofdstuk 3 gaat de handreiking in op de vraag hoe de accountant cultuur kan inkaderen en gedrag meetbaar kan maken.
3. Technieken voor het analyseren van soft controls. In hoofdstuk 4 komt aan bod welke technieken de accountant kan gebruiken.
4. Toon aan de top. Hoofdstuk 5 geeft aan waarom de accountant hier aandacht aan geeft en hoe de accountant dit kan doen.
5. Evaluatie. In hoofdstuk 6 wordt de analyse van de soft controls door de accountant gerelateerd aan de inschatting van het controlerisico.
6. Rapportage. In hoofdstuk 7 komt het rapporteren over soft controls aan bod.
7. Praktijkvoorbeeld. In hoofdstuk 8 is een praktijkvoorbeeld uitgewerkt.

Voor het verkrijgen van inzicht in soft controls in het kader van de controle van de jaarrekening is in bijlage 1 een aanbevolen werkwijze in samengevatte vorm opgenomen.

In bijlage 2 is een uitgebreide beschrijving opgenomen van de te onderkennen soft controls ten aanzien van de toon aan de top.

Bijlage 3 beschrijft in detail de 'red flags' per soft control.

De bijlagen zijn geen checklists die een volledig overzicht geven, maar dienen beschouwd te worden als hulpmiddelen.

2 Aanbevolen werkwijze

In het kader van Standaard 315 verkrijgt de accountant inzicht in de entiteit. De cultuur van een organisatie en het gedrag van het management en de medewerkers hebben invloed op de interne beheersingsomgeving inclusief de bijbehorende hard en soft controls. De accountant beoordeelt in welke mate de organisatie erin slaagt om processen met betrekking tot de jaarrekening en daarmee samenhangende risico's te beheersen. Risico's ontstaan doordat de cultuur de organisatiedoelstellingen niet ondersteunt en doordat hard en soft controls niet effectief zijn. De handreiking richt zich vooral op de invloed op het interne beheersingsrisico. Er kan echter ook invloed zijn op het inherente risico. Dit komt in hoofdstuk 6 verder aan bod.

Zowel voor het verkrijgen van inzicht in cultuur als voor gedrag zijn verschillende modellen beschikbaar. Het verdient het aanbeveling om hierover afspraken te maken met de gecontroleerde organisatie. De accountant bespreekt welke cultuur- en gedragsaspecten zullen worden beoordeeld, welke modellen en technieken gebruikt worden, hoe de evaluatie zal plaatsvinden en hoe de rapportagevorm eruit zal zien. De accountant zal meewegen wat de organisatie al zelf op dit gebied heeft gedaan, zeker als er een internal audit functie en/of compliance functie is. De accountant bepaalt zelf op basis van professionele oordeelsvorming welke aspecten van cultuur en gedrag belangrijk zijn in het kader van de controle-opdracht. Een soft controls gedragsmodel, zoals in paragraaf 3.3 is uiteengezet, kan daarbij behulpzaam zijn en keuzemogelijkheden bieden.

Het verkrijgen van inzicht in soft controls kan leiden tot identificatie van tekortkomingen conform Standaard 315 en 265; in deze handreiking aangeduid als 'red flags'⁵. Het is ook mogelijk dat het verkrijgen van inzicht in soft controls leidt tot het onderkennen van versterkende elementen ('green flags'). De focus in deze handreiking ligt nog op het identificeren van de red flags (zie ook hoofdstuk 6). Wellicht dat in een later stadium 'green flags' in een update van deze handreiking zullen worden opgenomen naarmate meer ervaring is opgedaan met het verkrijgen van inzicht in soft controls. Het gaat in eerste instantie om een beter inzicht te verkrijgen in de organisatie en om tot een verfijndere risicoanalyse te komen. Dit kan invloed hebben op de controle-aanpak, maar dit zal situatieafhankelijk zijn. Het is niet op voorhand te zeggen of er minder gesteund kan worden op de interne beheersing en welke invloed er is op de risicoanalyse. Zelfs als de accountant niet van plan is om te steunen op de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen, dan is toch aandacht nodig voor cultuur en gedrag. Anders bestaat de kans dat de accountant zonder dat inzicht de gegevensgerichte werkzaamheden onvoldoende toespitst om mogelijke fouten of fraude te ontdekken, dan wel onvoldoende alert is op mogelijkheden van het doorbreken van interne beheersingsmaatregelen door het management conform Standaard 240 paragraaf 32.

In bijlage 1 is een aanbevolen werkwijze opgenomen. De accountant kan deze naar eigen inzicht verder invullen afhankelijk van de situatie.

⁵ Zie Standaard 265 paragraaf 8 en naar analogie ook Standaard 240 bijlage 1 voorbeelden van frauderisicofactoren en de publicaties *Rode vlaggen Frauderisico's ontdekken en melden* Editie 2020 en 2018 van Accountant.nl.

3 Modellen voor het verkrijgen van inzicht in cultuur en gedrag

3.1 Inleiding

Als basis voor het normenkader maakt de accountant gebruik van (referentie-) modellen. Er zijn heel veel modellen voor cultuur en gedrag beschikbaar, vooral vanuit de sociale wetenschappen. Het is daarom belangrijk dat de accountant het management en de toezichthouder (indien van toepassing) informeert welk model bij de controle-opdracht als relevant en deugdelijk wordt gezien. De accountant zal daarbij ook kennis nemen van modellen die wellicht binnen de organisatie al worden gebruikt.

3.2 Cultuurmodellen

Gedrag wordt -naast andere factoren- beïnvloed door de organisatiecultuur. En andersom beïnvloedt gedrag de organisatiecultuur. Daarmee zijn cultuur en gedrag belangrijke aspecten van risicomanagement. Risico's ontstaan als een organisatiecultuur niet meer ondersteunend is aan de strategie en doelen van een organisatie. Het is belangrijk om te weten wat de kenmerken zijn van de organisatiecultuur en de mate waarin relevante hard controls aanwezig zijn die door soft controls worden ondersteund om effectief te kunnen zijn. Cultuur is daarmee een ruimer begrip dan soft controls. De organisatiecultuur komt tot uiting in waarden en gedragsnormen en zet aan tot bepaald gedrag, hetgeen een iteratief proces is.

Vanuit de literatuur zijn er verschillende manieren om cultuur nader te concretiseren. Er zijn veel modellen beschikbaar. Enkele voorbeelden zijn:

1. De aanpak van behavioural auditing⁶, die stelt dat dataverzameling vereist is om de onderliggende aannames en mentale modellen, zoals onbewuste gedachten, overtuigingen, percepties en gevoelens inzichtelijk te krijgen.
2. De benadering van de corporate antropologie⁷. Daarin worden verschillende manieren onderscheiden om naar organisaties te kijken. Zoals door de lens van: relaties, macht, buitenstaanders, tijd, ruimte en kosmos, en beweging.
3. De Autoriteit Financiële Markten (AFM) hanteert (tot nu toe) bouwstenen als cultuurelementen die een positief effect kunnen hebben op het functioneren van de organisatie. Zoals: evenwichtige besluitvorming, rechtvaardig belonen en waarderen, en het leren van fouten. Dit is gebaseerd op basis van inzichten uit de wetenschap en toezichtspraktijk.
4. Het model 'Organisational Culture Assessment Instrument' (kortweg: OCAI) van Quinn & Cameron (2016)⁸. Het OCAI-model onderscheidt vier cultuurtypen, te weten: familiecultuur, adhocratiecultuur, hiërarchiecultuur en marktcultuur.

Andere modellen zijn ook bruikbaar, afhankelijk van de specifieke situatie. Kernvraag bij de keuze van modellen is welke geschikt zijn om voor de controle en risicoanalyse van de accountant te gebruiken. Het is aan de accountant om te bepalen welk theoretisch kader wordt gebruikt om cultuur nader te concretiseren om op basis hiervan de risicoanalyse te verrijken.

3.3 Soft controls gedragsmodel

De modellen die in paragraaf 3.2 besproken worden, zijn modellen om de organisatiecultuur in algemene zin in beeld te brengen. Deze handreiking gaat niet in op verschillende cultuurtypen van organisaties maar richt zich op de vraag hoe gedrag wordt beïnvloed door percepties van medewerkers (soft controls) en hoe de accountant hier op een structurele wijze aandacht aan kan geven in het kader van de jaarrekeningcontrole.

In deze handreiking is het model van Kaptein bestaande uit 8 typen soft controls⁹ als een voorbeeld weergegeven. Dit model is een gevalideerd model dat veel wordt gebruikt in de praktijk¹⁰. Dit model is ook goed toepasbaar bij jaarrekeningcontroles. Andere modellen zijn ook mogelijk.

⁶ Bijvoorbeeld in de uitwerking van Jan Otten, zie <https://www.behaviouralauditing.nl/>.

⁷ <https://www.leercirkel.org/wp-content/uploads/2017/04/De-corporate-tribe-van-Braun-en-Kramer.pdf>.

⁸ www.ocai-online.nl.

⁹ KPMG Acht basis soft controls 2016.

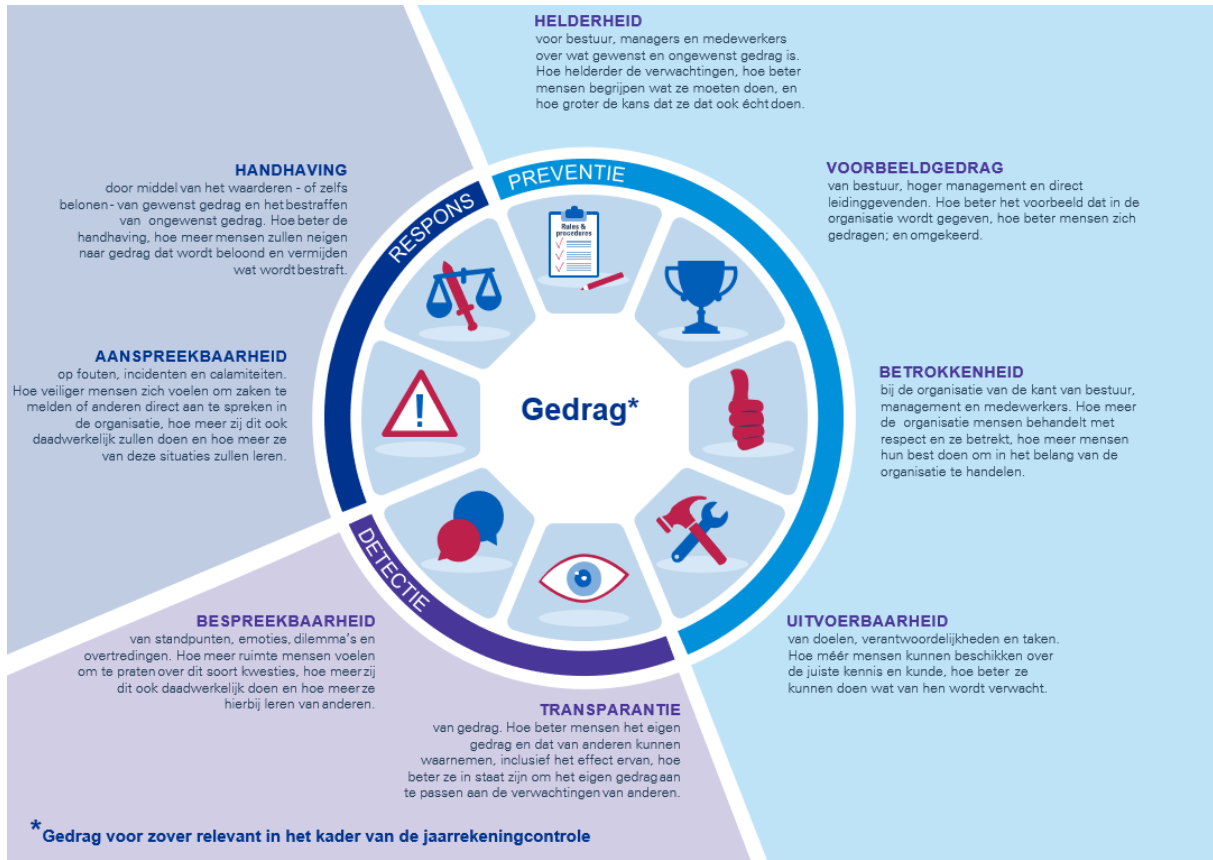
¹⁰ Zie <https://www.iaa.nl/actualiteit/nieuws/auditen-van-cultuur-en-gedrag-een-overzicht>.

Het model van Kaptein gaat uit van de volgende soft controls:

1. *Helderheid*
Managers en medewerkers weten wat er van hen wordt verwacht en hebben te maken met duidelijke normen die overeenkomen met de missie en verantwoordelijkheden van de organisatie.
2. *Voorbeeldgedrag*
Goed voorbeeld doet goed volgen en slecht voorbeeld doet slecht volgen. Wat doet het management (en directe collega's) en komt dit ook over op anderen?
3. *Betrokkenheid*
Enthousiasmeert de organisatie managers en medewerkers voor de gewenste ethiek en integriteit/houding ten aanzien van interne beheersing? En worden zij gemotiveerd om de doelen met het oog op een getrouwe jaarrekening na te streven? Of zien ze dit als een bedreiging of inperking van hun professionaliteit?
4. *Uitvoerbaarheid*
Worden medewerkers voldoende ondersteund om een getrouwe jaarrekening op te stellen? Zijn de gestelde doelen realistisch? In hoeverre zetten deze de managers en medewerkers onder druk? Te hoge doelstellingen kunnen managers en medewerkers dwingen de korte bocht te nemen.
5. *Transparantie*
Transparantie verwijst naar de mate waarin gedrag van managers en medewerkers zichtbaar is binnen de organisatie. Zien managers en medewerkers de effecten van hun eigen gedrag en dat van anderen?
6. *Bespreekbaarheid*
Zijn dilemma's bespreekbaar? Waar niet gesproken wordt over grijze gebieden, dreigt de doofpot.
7. *Aanspreekbaarheid*
Zijn medewerkers en managers aanspreekbaar op hun gedrag? Is er ruimte om kritiek te uiten?
8. *Handhaving*
Duidelijke bewuste fouten en integriteitsinbreuken worden bestraft. Spreekt de organisatie waardering uit voor het integere gedrag van managers en medewerkers?

De accountant bepaalt aan welke soft controls de accountant aandacht wil geven. Afhankelijk van de situatie kunnen bepaalde soft controls meer of minder relevant zijn.

Het model van Kaptein kan als volgt schematisch worden weergegeven:



Figuur 2: het model van Kaptein met 8 soft controls

4 Technieken

Er zijn verschillende technieken om soft controls te analyseren. De keuze welke technieken worden ingezet is mede bepalend voor de effectiviteit en efficiency van de beoordeling. Het geheel blijft maatwerk. Bekende technieken zijn het houden van interviews en het uitvoeren van documentanalyse. Deze zijn relatief eenvoudig uit te voeren. Daarnaast kan bij de beoordeling van soft controls gebruik gemaakt worden van enquêtes, groepsgesprekken en gedragsobservatie, bijvoorbeeld door vergaderingen bij te wonen.

Onderstaand is -als voorbeeld- een niet-uitputtend overzicht van de technieken opgenomen, aangevuld met voorbeelden. Hieruit kan een selectie worden gemaakt van één of meerdere technieken met als doel om meer inzicht te verkrijgen in de soft controls. Een combinatie van technieken zal vaak effectief zijn. Het is ook belangrijk om de resultaten goed te interpreteren en om te vragen naar verduidelijking. Dit is met name van belang als sprake kan zijn van een bepaalde tendentie. Dit is ook afhankelijk van de validiteit van de gebruikte technieken. Indien de organisatie dit zelf al heeft onderzocht, kan de accountant de uitkomsten hiervan evalueren en hier mogelijk gebruik van maken voor zover relevant.

De accountant kan bij de uitvoering van de controleopdracht gebruikmaken van deskundigen, waarbij gedrags- of integriteitsdeskundigen zo mogelijk specifieke werkzaamheden met betrekking tot de soft controls verrichten.

| Technieken en voorbeelden ¹¹ | |
|---|---|
| Desk research | <ul style="list-style-type: none"> • Raadpleeg bestaande bronnen voor onderzoek naar en identificatie van gedragsaspecten. • Voorbeelden: verkennend onderzoek aan de hand van openbare bronnen ('internet search') naar mogelijke signalen voor niet integer gedrag, leveranciers, medewerkers tevredenheidsonderzoeken¹², cultuurmetingen, rapportages over ziekteverzuim, rapportage over de naleving van de gedragscode, rapportages van tweede en derde lijn aan directie en Raad van Commissarissen, incidentenregister, notulen van overleg binnen het toezichthoudend orgaan, het bestuur en werknemersvertegenwoordigingen, alsmede notulen van overleg tussen deze gremia, beoordelingscriteria voor medewerkers (KPI's), e.d. • Kennisnemen en inhoudelijk beoordelen van specifieke richtlijnen, beschrijvingen, handboeken, etc. (bijv. gedragscodes, klokkenluiderregelingen, etc.) die door de cliënt in dit kader zijn opgesteld. • Kennisnemen en inhoudelijk beoordelen van specifieke rapportages op het gebied van naleving van vorenstaande kaders (bijv. rapportage naleving gedragscode, meldingen van klokkenluiders, rapporten internal auditor etc.). • Voorbeelden: Hoe is het intern zichtbaar dat de gedragscodes van de organisaties worden nageleefd? Hoe omschrijf je de zichtbare actieve rol van de RvB en RvC? |
| Interview | <ul style="list-style-type: none"> • Vragen stellen om observaties uit de jaarrekeningcontrole te kunnen koppelen aan mogelijke 'red flags' in gedrag. • Gericht op (on)bewust gedrag, dilemma's, keuzes. • Interpretatie van gedragsaspecten. • Voorbeeld: bespreek met de leidinggevende de rol van de kernwaarden van de organisatie voor het realiseren van de doelstellingen van de afdeling of het proces. |

¹¹ Zie ook Instituut van Internal Auditors *Discussion paper Soft Controls – Wat zijn de aanknopingspunten voor de internal auditor?* Juni 2015.

¹² Medewerkers tevredenheidsonderzoeken (MTO) kunnen nuttig zijn als deze met andere technieken gecombineerd worden. Een MTO alleen zal vaak onvoldoende zijn om soft controls te kunnen analyseren.

| | |
|---|--|
| Groepsgesprekken of vergaderingen bijwonen | <ul style="list-style-type: none"> • Van belang voor observaties en analyse van het groepsproces. • Observeer of sprake is van evenwichtige besluitvorming, groepsdynamiek, peer pressure, blinde vlekken in de besluitvorming. • Voorbeelden: Krijgt iedereen de mogelijkheid om vragen te stellen? Wordt naar iedereen geluisterd? Zijn steeds dezelfde personen aan het woord? Wordt ook doorgevraagd? Zijn er ook stevige discussies? Hoe gedraagt de voorzitter zich? Bespreek buiten aanwezigheid van leidinggevendenden welke gedragskenmerken volgens de medewerkers bepalend zijn voor het daadwerkelijk behalen van de doelstellingen van het betreffend organisatie onderdeel of proces, dilemmasessie, etc. |
| Enquête | <ul style="list-style-type: none"> • Voordat een gerichte enquête kan worden uitgevoerd, is eerst kennis nodig van de organisatie en de specifieke vraagstelling zodat de scope en aanpak kunnen worden bepaald. • Door statistische analyse kunnen verbanden worden ontdekt en verschillen in en tussen groepen of teams zichtbaar worden gemaakt. • Voorbeelden: vragen over de mate waarin de werknemer bekend is met en handelt in overeenstemming met de kernwaarden en gedragscode van de organisatie, vragen over de mate waarin binnen teams wordt samengewerkt om tot oplossingen te komen, vragen over welke gedragsveranderingen in de ogen van de geïnterviewde noodzakelijk zijn. |
| Gedragsobservatie | <ul style="list-style-type: none"> • Observaties tijdens deelname aan vergaderingen en bijeenkomsten. • Observaties gedurende de controle door waarneming van gedrag gedurende processen etc. • Observeer gedurende een langere periode zodat de gebruikelijke situatie beter in beeld komt. • Voorbeeld: Wat zijn duidelijke gedragspatronen? Wat zijn concrete voorbeelden van de soft controls binnen de organisatie (positieve en negatieve aandachtspunten)? Zijn er naast kwantitatieve doelstellingen ook kwalitatieve doelstellingen? Wordt vooraf ook nagedacht over de onbedoelde effecten van de sterke kwantitatieve sturing van organisatiedoelen? |

Figuur 3: technieken met toelichting en voorbeelden

5 Toon aan de top

De toon aan de top is een wezenlijk onderdeel van de cultuur van een organisatie hetgeen ook benoemd wordt in de herziene Standaard 315¹³. Ook in het kader van Standaard 240¹⁴ besteedt de accountant aandacht aan het risico op het doorbreken van interne beheersingsmaatregelen door het management ('management override of controls'). Het gedrag en de houding van het management ('toon aan de top') is cruciaal in de beoordeling van de soft controls door de accountant (zie ook eerder onderzoek van de NBA¹⁵).

Voorbeeld gedrag is een belangrijke factor van interne beheersing. Dat maakt de toon aan de top voor de accountant een relevante factor om mee te wegen in de risicoanalyse. 'Red flags' die kunnen wijzen op een verhoogd risico in het kader van de jaarrekeningcontrole zijn daarmee essentieel bij het bepalen van de verdere aanpak van de controle.

In de tabel hierna worden elementen benoemd die relevant zijn bij het onderkennen van mogelijke 'red flags' rondom toon aan de top.

| Soft controls | Mogelijke vragen | Mogelijke 'red flags' |
|------------------------|---|---|
| Helderheid | Is het vanuit het management helder welk gedrag gewenst is? Zijn bijv. de procedures rondom het opstellen, vaststellen en goedkeuren van de jaarrekening helder? | Te weinig of te veel (oude) regels/normen kunnen ertoe leiden dat de helderheid afneemt met als gevolg dat medewerkers een eigen interpretatie geven van wat zij denken dat de norm is. |
| Voorbeeldgedrag | Geeft het management het goede voorbeeld ten aanzien van gewenst gedrag? Wordt het management gezien als rolmodel ten aanzien van getrouwe financiële verantwoording? | Management leeft de gewenste gedragsnormen niet zichtbaar na. Management is star in het naleven van normen of regels en heeft te weinig oog voor de 'geest' van de norm of regels. |
| Betrokkenheid | Is het management betrokken bij het opstellen van de jaarrekening? Hebben afspraken met de accountant een hoge prioriteit? | Management hecht te weinig waarde aan de jaarrekening (lage prioriteit). Management stelt de standaarden centraal en heeft geen oog voor de 'geest' (rules/ principlebased). |
| Uitvoerbaarheid | In hoeverre worden de medewerkers die zijn belast met het opstellen van de jaarrekening voldoende gefaciliteerd in de zin van: tijd, opleiding en IT middelen? | Medewerkers die de jaarrekening naast hun reguliere werk doen zonder dat rekening wordt gehouden met de behoefte aan extra capaciteit. Er wordt veel tijd ingeruimd voor het opstellen van de jaarrekening waardoor deponeringsvereisten niet worden gehaald. |
| Transparantie | In welke mate is het gedrag van de medewerkers en het management zichtbaar? | Het opstellen van de jaarrekening vindt buiten het zicht plaats van het management waardoor mogelijke onjuistheden (bijv in het jaarverslag) niet worden ontdekt. |

¹³ Zie herziene Standaard 315 paragraaf 21 en A106 e.v.

¹⁴ Zie Standaard 240 paragraaf 32.

¹⁵ NBA discussierapport *Het boegbeeld als voorbeeld*, september 2012 en NBA brochure *Accountants en Toon aan de Top*, april 2014.

| | | |
|--------------------------|---|---|
| Bespreekbaarheid | In welke mate is er ruimte om dilemma's die zich kunnen voordoen in het kader van het opstellen van de jaarrekening te bespreken? | Er is geen ruimte om dilemma's onderling te bespreken. Medewerkers voelen zich onveilig. |
| Aanspreekbaarheid | In welke mate spreekt het management elkaar en medewerkers aan op (on)ethisch gedrag en eerlijk handelen? | Medewerkers die afspraken niet nakomen in het kader van het opstellen van de jaarrekening worden niet aangesproken. |
| Handhaving | Wordt goed gedrag in het kader van interne beheersing gewaardeerd en beloond en in welke mate handhaaft het management de regels? En wordt op constructieve wijze van fouten geleerd? | Te veel handhaven zal leiden tot 'angstcultuur' en de kans op fouten verhogen. Te weinig handhaven zal leiden tot 'eigen' regels en normen. Beiden kunnen de kans op fouten verhogen. Een cultuur waarin van fouten wordt geleerd, ontbreekt. |

Figuur 5: mogelijke tekortkomingen in soft controls door de toon aan de top

Naar aanleiding van de analyse van de toon aan de top kan de accountant, al dan niet ondersteund door een deskundige, tekortkomingen signaleren die leiden tot een verhoogd risico dat het object van controle een afwijking van materieel belang bevat

In bijlage 2 is een uitgebreide beschrijving opgenomen van de te onderkennen soft controls ten aanzien van de toon aan de top.

Bijlage 3 beschrijft in detail de mogelijke 'red flags' per soft control.

6 Evalueren soft controls

6.1 Inleiding

De accountant zal bij de controlewerkzaamheden niet alleen de interne beheersingsomgeving en eventuele tekortkomingen ('red flags') daarin identificeren en inschatten, maar daarbij ook de andere componenten van het stelsel van interne beheersing in de oordeelsvorming betrekken. De accountant zal evalueren of de interne beheersingsomgeving risico's met zich meebrengt welke in de controleaanpak geadresseerd worden. Inzicht in soft controls kan ertoe leiden dat de werking van bepaalde hard controls als minder effectief wordt ingeschat en dus tot een minder sterke verlaging van het interne beheersingsrisico leidt. Ook de mogelijke invloed op het inherente risico komt hieronder aan bod.

6.2 Impact op risicoanalyse en controleaanpak

Relatie met algehele doelstelling

De accountant dient op grond van Standaard 200 paragraaf 17 voldoende en geschikte controle-informatie te verzamelen om het controlerisico tot een aanvaardbaar niveau te reduceren en op grond van die informatie een redelijke conclusie te kunnen trekken waarop de accountant het oordeel kan baseren. Het controlerisico wordt daarbij als een functie gezien van het inherent risico (IR), het interne beheersingsrisico (IBR) en het ontdekkings-/detectierisico (DR). Dit kan als volgt schematisch worden weergegeven:

$$CR = IR * IBR * DR$$

De observaties die de accountant doet ten aanzien van de soft controls binnen de organisatie hebben impact op het **interne beheersingsrisico**, waarbij de effectiviteit van de interne beheersingsmaatregelen als sterker of minder sterk kan worden gekwalificeerd als gevolg van de evaluatie van de soft controls. De accountant kan hierdoor een verfijndere risico-inschatting maken.

Er kan sprake zijn van een verhoging van het interne beheersingsrisico bij gesignaleerde tekortkomingen, maar er kan mogelijk ook sprake zijn van een verlaging van dat risico bij sterke soft controls. Het is dan de vraag hoe de accountant kan aantonen dat de soft controls gedurende het hele jaar ondersteunend zijn geweest aan het gewenste gedrag. Dat vraagt om nader onderzoek en ervaring. Zoals eerder gezegd in Hoofdstuk 2, richt deze handreiking zich alleen op die situaties waarbij sprake is van tekortkomingen die tot een verhoging van het interne beheersingsrisico leiden. De interne beheersingsomgeving kan de effectiviteit van interne beheersingsmaatregelen beïnvloeden. Hoewel de interne beheersingsomgeving een geschikte basis kan vormen voor het systeem van interne beheersing en kan helpen het risico op fraude te verminderen, is een geschikte interne beheersingsomgeving niet noodzakelijkerwijs een effectief afschrikmiddel tegen fraude. Omgekeerd kunnen tekortkomingen in de interne beheersingsomgeving de effectiviteit van interne beheersingsmaatregelen ondermijnen, in het bijzonder met betrekking tot fraude¹⁶.

De culturele aspecten van organisaties, bedrijfstakken, branches, etc. en het gerelateerde gedrag van de medewerkers hebben impact op het **inherente risico** in het kader van de controle. Zo is cultuur vaak sector gebonden en verschillen de soft controls van bijvoorbeeld bouwbedrijven, met die van onderwijsorganisaties, 'startups' of bedrijven die in een streng gereguleerde omgeving opereren. De accountant zal bij het beoordelen van de inherente risico's van de gecontroleerde onderneming onder meer de culturele aspecten van de organisatie, bedrijfstak, branche en gerelateerde gedrag van het management en medewerkers evalueren.

In deze handreiking kan niet eenduidig worden aangegeven welke impact de evaluatie van de soft controls op de risicoanalyse en controleaanpak heeft. Het is aan de accountant om per controle -op basis van de handvatten genoemd in deze handreiking- de impact op de risicoanalyse en vervolgens de controleaanpak te bepalen.

¹⁶ Zie herziene Standaard 315 paragrafen A96-A98, A103 en A107.

Door het verkrijgen van inzicht in de soft controls krijgt de accountant additionele inzichten die van belang zijn voor de risicoanalyse en deze kunnen impact hebben op de controleaanpak.

De accountant is zich er van bewust dat de werkzaamheden gericht op het evalueren van de soft controls zullen leiden tot andere en mogelijk extra werkzaamheden en gerelateerde vastleggingen. De impact en kwaliteit van de controle zal door inzicht te verkrijgen in de soft controls en hieromtrent te rapporteren aan de met governance belaste personen vergroot en verhoogd worden.

De accountant legt onder meer de volgende zaken in het controledossier vast:

- Een beschrijving van de specifieke werkzaamheden die de accountant heeft (laten) verricht(en) in relatie tot soft controls.
- Een beschrijving van de geïdentificeerde tekortkomingen in de soft controls van de organisatie waarvan de verantwoording wordt gecontroleerd;
- Een beschrijving van de invloed van de tekortkomingen op de weging van het inherente risico en interne beheersingsrisico alsmede het gevolg daarvan op de (voorgenomen) controle-aanpak;
- Een evaluatie van het effect van gesignaleerde tekortkomingen in de soft controls op het risico van doorbreking van de interne beheersingsmaatregelen.

7 Rapportage

De accountant overweegt of en op welke wijze over soft controls wordt gerapporteerd als onderdeel van de rapportage over de interne beheersing. Dit kan in de management letter, het accountantsverslag of wellicht zelfs in de controleverklaring in bijv. de kernpunten van de controle. Indien er sprake is van significante tekortkomingen in de interne beheersing, inclusief de soft controls, dient de accountant dit conform Standaard 265 mee te delen aan de met governance belaste personen en het management.

Soft controls worden als een gevoelig thema ervaren omdat zij meer gericht zijn op gedragingen van personen dan op procedures/hard controls. Zij hebben betrekking op het (nalaten van) handelen en de gedragingen van mensen, zoals de invulling van de leiderschapsrol. Daarnaast hebben soft controls een minder tastbaar karakter en kan worden tegengeworpen dat een eenduidige norm ontbreekt waaraan getoetst kan worden. Het is dan ook van belang dat over de uitkomsten van de analyse van de soft controls zorgvuldig en inzichtelijk wordt gecommuniceerd. De accountant zal zorgvuldig afwegen wat en hoe de accountant rapporteert over soft controls in het kader van de jaarrekeningcontrole.

Het is van belang dat het risico van niet effectief functionerende soft controls in het kader van de jaarrekeningcontrole onder de aandacht van het (top)management en de met governance belaste personen komt, en dat dit onderwerp bespreekbaar wordt gemaakt in de organisatie. Het niet goed functioneren van soft controls kan resulteren in tekortkomingen in de interne beheersingsomgeving en kan invloed hebben op andere componenten van de interne beheersing.

De accountant kan rapporteren over observaties inzake soft controls en hierbij concrete voorbeelden geven. Denk hierbij bijv. aan het overtreden van bepaalde regels die niet duidelijk zijn of niet uitvoerbaar zijn in de praktijk. De accountant kan dan aanbevelen om regels te verduidelijken en/of te vereenvoudigen.

8 Praktijkvoorbeeld

Situatieschets

Onderneming X is een middelgrote organisatie welke zich al jaren met succes bezig houdt met de bouw van luxe villa's in heel Nederland. De organisatie beschikt over vijf vestigingen in Nederland, opdat een goede landelijke dekking wordt gerealiseerd. Op iedere vestiging is een eenhoofdige directie verantwoordelijk voor de aansturing en lokale marktwerking. Naast deze directie beschikt iedere vestiging over drie projectleiders, een administratie en uitvoerend personeel. Het hoofdkantoor is gevestigd in Amsterdam, alwaar de hoofddirectie, een controller en een volwaardige backoffice organisatie aanwezig zijn. De vestigingen rapporteren maandelijks aan de backoffice van het hoofdkantoor. De hoofddirectie bepaalt de algehele strategie en de kaders waarbinnen de lokale directies moeten opereren. De omzet bedraagt € 400 miljoen euro en is de afgelopen jaren telkens met circa 15% toegenomen. In het huidige jaar zelfs met 20%. De vooruitzichten voor het volgende jaar zijn echter minder rooskleurig. De winst na belastingen is met de omzet gegroeid en bedroeg vorig jaar € 4 miljoen en zou dit jaar zelfs uitkomen op € 6 miljoen. Er is sprake van winstafhankelijke beloningen voor de hoofddirectie en de lokale directies.

Initiële risicoanalyse

Accountant Y heeft onderneming X al enkele jaren als klant. Bij de risicoanalyse onderkent Y een verhoogd risico ten aanzien van de waardering van de onderhanden projecten en dan met name de subjectieve elementen hierin, zoals de verwachtingen omtrent de winstgevendheid van projecten en de status qua voortgang. De opbrengstverantwoording uit projecten volgt direct uit deze waardebeoordeling. Gegeven de aard van de projecten, de resultaten van de afgelopen jaren en de wijze waarop de onderneming is gefinancierd, heeft Y vooralsnog geen verhoogd risico onderkend op de afgrenzing van opbrengsten uit deze projecten.

Impact risicoanalyse/aanpak:

Inherent aan projectorganisaties in de bouw is de subjectiviteit in de schatting van de voortgang en het verwachte resultaat van projecten het belangrijkste onderwerp voor de accountant. Bij de inschatting van het controlerisico voor dit deel van de verantwoording speelt dit derhalve een cruciale rol. Dit ongeacht de cultuur of kwaliteit van de interne beheersing bij projectorganisaties.

Inzicht in soft controls

Bij de risicoanalyse heeft Y dit jaar voor het eerst expliciet aandacht gegeven aan soft controls. Daarbij heeft Y gekozen om meerdere technieken in te zetten. Een van de technieken uit diens gekozen mix is het gaan verbreden van de interviews met gedragsaspecten. In dat kader heeft Y de controller bij het jaarlijkse interview ook vragen gesteld hoe deze de aanspreekcultuur binnen de organisatie ervaart, en dan specifiek ten aanzien van de bepaling van de waarde van de onderhanden projecten. Daarbij vroeg Y ook naar voorbeelden. Uit het interview kwam de accountant te weten dat de controller frequent fouten aantrof in de rapportage die van één van de vestigingen maandelijks werd ontvangen. Deze fouten werden door de controller toegeschreven aan de omstandigheid dat de betreffende administratief medewerker bij deze locatie thuis problemen had en daardoor het hoofd er niet altijd bij had. Een tijdelijke situatie volgens de controller. De fouten waren ook niet altijd dezelfde en bovendien snel opgelost. De accountant besloot, getriggerd door wat de controller vertelde, bij de selectie van de vestigingen die dit jaar bezocht zouden worden (twee in totaal) in ieder geval de vestiging ('ABC') te betrekken waar de betreffende medewerker werkzaam was.

Impact risicoanalyse/aanpak:

De accountant schat voor de vestiging ABC derhalve het interne beheersingsrisico ten aanzien van de afgrenzing van de opbrengsten uit projecten hoger in dan voor andere vestigingen en zal door middel van meer gegevensgericht werk (incl. bezoek van de vestiging en detailwerk op onderhanden projecten) het detectierisico voldoende laag willen houden om het controlerisico voor de gehele post onderhanden projecten op een aanvaardbaar niveau te behouden.

Tijdens het bezoek van deze vestiging sprak de accountant de administratief medewerker en stelde in een interview vragen over de stijl van leidinggeven binnen de vestiging, de duidelijkheid van procedures en de praktische toepasbaarheid daarvan. Ook stelde Y vragen over de werkdruk van deze medewerker en de aanspreekcultuur. Daarbij vroeg de Y ook telkens naar voorbeelden en ging het interview ook specifiek over de bepaling van de waarde van de onderhanden projecten. Door deze vragen kwam Y te weten dat de betreffende administratief medewerker het vervelend vond de afgelopen tijd fouten te maken in de rapportage over de onderhanden projecten richting het hoofdkantoor. Dit kwam doordat de medewerker veel stress ervoer om de deadline te halen. Eén van de projectleiders, Z, leverde de laatste vijf maanden structureel te laat de cijfers over de voortgang van projecten aan. Voorheen gebeurde dit nooit. Sterker nog, deze projectleider leverde altijd als eerste aan. De medewerker nam het voor lief, omdat deze projectleider bij de lokale directie als de best presterende projectleider te boek stond. Dat begreep de medewerker maar al te goed. De directie maakte duidelijk geen opmerkingen te willen horen over Z.

De accountant hield een vreemd gevoel over aan het interview. De aanname van de controller bleek niet juist en mogelijk was er meer aan de hand met de cultuur en het gedrag op de vestiging. Wat maakt dat projectleider Z voorheen altijd als eerste rapporteerde en nu structureel te laat? En, waarom zou de lokale directie zo fel zijn als zij over dit punt geïnformeerd wordt?

Impact risicoanalyse/aanpak:

Met de kennis vanuit het bezoek aan de vestiging ABC en de wijze waarop de centrale directie hier mee om is gegaan scherpt de accountant de risicoanalyse ten aanzien van de verantwoording van de opbrengsten uit projecten bij deze vestiging aan. Als gevolg hiervan identificeert de accountant toch een verhoogd risico ten aanzien van de afgrenzing van opbrengsten uit projecten. Dit betekent dat het detectierisico dusdanig verlaagd moet worden om dit verhoogde risico te kunnen mitigeren. De accountant plant daarom meer detailwerk op de afgrenzing van de opbrengsten uit projecten en zal daarbij extra nadruk leggen op het deel van de populatie aan onderhanden projecten van de specifieke vestiging die betrekking hebben op projectleider Z. De risicoanalyse en geplande werkzaamheden bij de andere bezochte vestiging blijven gelijk.

Impact soft controls op risicoanalyse en werkzaamheden

Ten aanzien van de afgrenzing van opbrengsten uit projecten had de accountant in eerste instantie een normaal risico onderkend. De overleggen met de controller en de administrateur op de vestiging deden hem echter doen besluiten om dit risico voor specifiek de betreffende vestiging bij te stellen naar een verhoogd risico. Dit leidde ertoe dat de accountant bij de gegevensgerichte werkzaamheden de scope van de werkzaamheden verbreedde. In plaats van enkel rond balansdatum de afgrenzing te bekijken, pakte Y dit op vanaf het moment waarop vertraging in de rapportages ontstond.

Uitwerking frauduleuze verslaggeving

Door deze andere mix van werkzaamheden ontdekte de accountant dat door Z zodanig met projecten in de tijd werd geschoven, dat winsten uiteindelijk voor een belangrijk deel naar een volgend jaar werden gebracht. Een jaar waarin de vooruitzichten minder rooskleuring zijn. Z had diens targets al ruimschoots halverwege het jaar gehaald.

Uitwerking onbewuste fouten

Door deze andere mix van werkzaamheden ontdekte de accountant dat Z de rapportages ongestructureerd aanleverde en ook in een ander format als door het hoofdkantoor was voorgeschreven. Uit een vervolgesprek met de administratief medewerker kwam Y te weten dat Z dit altijd al deed. Met veel inspanningen kon de administratief medewerker echter alsnog de deadline voor het hoofdkantoor realiseren. De werkwijze van Z, in combinatie met de late aanlevering de laatste tijd, frustreerde de medewerker enorm, maar bij de lokale directie kon niet worden aangeklopt.

Mondelinge rapportering

De accountant meldde diens constatering bij de lokale directie en voerde daarbij ook het gesprek over de invloed van het gedrag van de lokale directie op de administratief medewerker. De lokale directie realiseerde zich dat het signalen vanuit de eigen vestiging onvoldoende serieus nam, voornamelijk vanwege haar drive goede prestaties neer te zetten en dat daarmee de tone-at-the-top niet goed is geweest. De lokale directie heeft vervolgens passende maatregelen getroffen voor wat betreft Z, welke door Y als afdoende zijn beoordeeld. De accountant heeft nog overwogen of sprake zou kunnen zijn van 'management override' vanuit de lokale directie richting Z, maar heeft voldoende en geschikte controle informatie verkregen dat hiervan geen sprake was. Daarnaast informeerde de accountant ook de hoofddirectie, waarbij de lokale directie aansloot.

Tijdens het gesprek van de accountant met de raad van commissarissen over de jaarrekening en het accountantsverslag werd dit punt uitgebreid besproken. De raad van commissarissen realiseerde zich dat de focus op de huidige gedefinieerde targets en KPI's op gespannen voet kunnen staan met betrouwbare financiële cijfers en de gewenste integere bedrijfsvoering. Tegelijkertijd realiseerde de raad zich dat dergelijke targets en KPI's een bedrijfsmatig doel dienen. De raad heeft alles overwegend de hoofddirectie verzocht om een aantal stappen te zetten, zoals een andere duiding van de KPI's van de hoofddirectie en lokale directies, met daarin ook aandacht voor de toon aan de top, voorbeeldgedrag en aanspreekbaarheid. Daarnaast verwacht de raad dat risicobewustzijn trainingen worden verzorgd voor alle key-functionarissen binnen het bedrijf, teneinde de bewustwording van gedrag en cultuur te vergroten. Daarbij zal zij zelf ook aan deze trainingen deelnemen. De raad wil zich in zijn toezichtsrol tevens laten informeren over inzichten in de belemmerende c.q. stimulerende werking van de ondernemingscultuur en het gedrag van medewerkers op de bedrijfsvoering, ook op de verschillende vestigingen.

Schriftelijke rapportering

In het accountantsverslag heeft de accountant de volgende passage opgenomen: *“Bij onze controle hebben wij het onderwerp soft controls betrokken. Dit houdt in dat wij, meer en duidelijker dan voorheen, in onze interviews met medewerkers binnen uw organisatie gedrag en cultuur hebben betrokken, voor zover dit van invloed kan zijn op significante posten of stromen in uw jaarrekening. Zo hebben wij in onze interviews over de waardebeoordeling van onderhanden projecten ook vragen gesteld over stijl van leidinggeven, de duidelijkheid van procedures en de praktische toepasbaarheid daarvan, werkdruk en aanspreekcultuur. De interviews hebben geleid tot het naar boven bijstellen van onze initiële risico inschatting ten aanzien van de juiste afgrenzing van de onderhanden projecten bij vestiging ABC.*

Vervolg uitwerking frauduleuze verslaggeving

Uit de, als gevolg daarvan op een andere wijze ingestoken gegevensgerichte werkzaamheden is naar voren gekomen dat één van de projectleiders op deze vestiging bewust met projecten in de tijd heeft geschoven. Daarbij was het doel winsten naar een volgend boekjaar te brengen. Deze projectleider had diens targets reeds voor het huidige boekjaar behaald en wilde ook in een volgend boekjaar, waarin de vooruitzichten minder rooskleurig zijn, te boek blijven staan als de best presterende projectleider. We hebben gesproken met de lokale directie, waarna door de lokale directie passende maatregelen zijn getroffen richting deze projectleider. Uit onze werkzaamheden blijken geen zaken die duiden op 'management override', waarbij wel met de lokale directie de toon aan de top is geëvalueerd doordat zij geen gehoor gaf aan signalen van de administratief medewerker. Wij adviseren u de interne beheersing met soft controls te verrijken, opdat intern in een zo vroeg mogelijk stadium eventuele onregelmatigheden aan het licht komen en hierop kan worden geacteerd.”

Vervolg uitwerking onbewuste fouten

Uit de, als gevolg daarvan op een andere wijze ingestoken gegevensgerichte werkzaamheden is naar voren gekomen dat één van de projectleiders op deze vestiging ongestructureerd en in een ander format de projectrapportages aanlevert. We hebben gesproken met de lokale directie, waarna door de lokale directie passende maatregelen zijn getroffen richting deze projectleider. Uit onze werkzaamheden blijken geen zaken die duiden op 'management override', waarbij wel met de lokale directie de toon aan de top is geëvalueerd doordat zij geen gehoor gaf aan signalen van de administratief medewerker. Wij adviseren u de interne beheersing met soft controls te verrijken, opdat intern in een zo vroeg mogelijk stadium het niet naleven van procedures aan het licht komt en hierop kan worden geacteerd.”

Bijlage 1 Aanbevolen werkwijze

| Stap | Standaard NV COS |
|---|---|
| <p>De aard, omvang en complexiteit van de te controleren organisatie bepalen de diepgang van de werkzaamheden</p> <p>1 Cultuur van de organisatie</p> <p><i>1.1 Verkrijg inzicht in de cultuur van de organisatie</i></p> <ul style="list-style-type: none"> Bepaal of en zo ja, welk (wetenschappelijk) model gebruikt gaat worden voor het verkrijgen van inzicht in de cultuurtypering van de organisatie. Indien de keuze voor een model niet reeds door de accountantsorganisatie is bepaald, leg dan de overwegingen voor de keuze van het model vast. Bepaal aan de hand van het gekozen model het cultuurtype van de organisatie en leg dit vast. Bespreek met de leiding van de organisatie of dit cultuurtype aansluit bij de verwachting en ook past bij de strategie die de organisatie volgt/wil volgen. Leg dit vast. | <p>315.21b(i)</p> |
| <p>2 Soft Controls van invloed op de interne beheersingsomgeving</p> <p><i>2.1 Verkrijg inzicht in de soft controls binnen de organisatie die van invloed zijn op de interne beheersingsomgeving</i></p> <ul style="list-style-type: none"> Overweeg voor welk deel (of delen) van de organisatie een beoordeling van de 'soft controls' wenselijk is in relatie tot de jaarrekening en leg dit vast. N.B.: vaak zullen dit onderdelen van de organisatie zijn die leiden tot een materiële post in de jaarrekening waarop reeds een (significant) inherent risico onderkend is; Bepaal welk (wetenschappelijk) model gebruikt gaat worden voor het verkrijgen van inzicht in de soft controls. Als voorbeeld (niet leidend) in deze handreiking is het model van Muel Kaptein gebruikt. Indien de keuze voor een model niet reeds door de accountantsorganisatie is bepaald, leg dan de overwegingen voor de keuze van het model vast. Bepaal de wijze (bijvoorbeeld enquête, interview e.d.) waarop inzicht wordt verkregen in de gekozen soft controls. N.B.: de wijze die gekozen wordt, hoort passend te zijn om met voldoende diepgang risico's voor de controle van de jaarrekening te signaleren gegeven de omstandigheden. Verkrijg inzicht in de soft controls aan de hand van de gekozen werkwijze (bijvoorbeeld enquête, interview e.d.) en leg de uitkomsten hiervan vast; <p><i>2.2 Bepaal welke tekortkomingen in de soft controls aanwezig zijn die mogelijk wijzen op risico's in de verantwoording ('doorschieters' ofwel 'red flags')</i></p> <ul style="list-style-type: none"> Beoordeel op basis van professionele oordeelsvorming of soft controls tekort schieten doordat zij te veel of te weinig aanwezig zijn ('doorschieters'). Leg deze beoordeling vast. In deze handreiking zijn voorbeelden opgenomen van 'doorschieters', ten aanzien van toon aan de top/leiderschapsstijl <p><i>2.3 Bepaal wat de mogelijke invloed van de tekortkomingen in de soft controls is op de andere elementen in de interne beheersing(somgeving)</i></p> <ul style="list-style-type: none"> Beoordeel de mogelijke impact van tekortkomingen in soft controls op de andere elementen in de interne beheersingsomgeving of andere interne beheersingsmaatregelen en leg dit vast. De accountant kan tot de conclusie komen dat de tekortkomingen in de soft controls verder reiken dan het onderzochte deel (of delen) van de organisatie. De accountant hoort daarom de mogelijke invloed van de tekortkomingen breder te evalueren. | <p>315.21b(ii)</p> <p>315.21b(iii)</p> <p>315.21b(iii) 315.27</p> |

| Stap | Standaard NV COS |
|--|------------------------------|
| <p>3 Evalueer de 'red flags'</p> <p><i>3.1 Bepaal de mogelijke impact van de geïdentificeerde 'red flags' op de jaarrekening</i></p> <ul style="list-style-type: none"> Evalueer of de onderkende 'red flags' kunnen leiden tot een materiële fout in een of meerdere specifieke posten in de jaarrekening, dan wel een breder effect hebben op de getrouwheid van de jaarrekening, zoals de continuïteit van de organisatie. Bij deze evaluatie dient de interne beheersing buiten beschouwing gelaten te worden (bruto beoordeling). Leg deze evaluatie vast; <p><i>3.2 Stel de aanpak van de controle vast rekening houdend met de geïdentificeerde 'red flags'</i></p> | <p>315.28</p> <p>330.6/7</p> |
| <p>4 Rapportages</p> <p><i>4.1 Bepaal welke 'red flags' wijzen op een significante tekortkoming in de interne beheersing</i></p> <p><i>4.2 Rapporteer de significante tekortkomingen tijdig aan het toezichthoudend orgaan</i></p> | <p>265.8</p> <p>265.9</p> |

Figuur 6: voorbeeld werkwijze

Bijlage 2 Vragen inzake soft controls

| 8 onderkende soft controls (model Kaptein) | Voorbeelden van vragen om inzicht te verwerven | 'Red flags' voor mogelijke verhoogde risico's (niet limitatief) | Documenten die de accountant kan gebruiken om inzicht te verwerven (niet limitatief) |
|--|---|---|--|
| Helderheid | <ul style="list-style-type: none"> In welke mate is het management in staat uit te leggen wat de belangrijkste risico's zijn in het kader van het creëren en in stand houden van een cultuur gericht op ethisch gedrag en eerlijk handelen? Op welke wijze en in welke mate heeft het management aandacht voor wat de taken en verantwoordelijkheden zijn rondom het creëren en in stand houden van een cultuur gericht op ethisch gedrag en eerlijk handelen? Is het voor het management helder welk gedrag gewenst is met het oog op het opstellen van de jaarrekening? Zijn de procedures rondom het opstellen, vaststellen en goedkeuren voor het management helder? | <ul style="list-style-type: none"> Werknemers raadplegen vaak collega's om hun taken uit te voeren. Regels ontbreken/zijn verouderd. Medewerkers weten niet waar relevant beleid is gedocumenteerd. Medewerkers hebben moeite met de interpretatie van de regels. Regels overlappen elkaar of zijn tegenstrijdig. Medewerkers nemen geen operationele beslissingen, wat hun werk soms wel vereist. Management besteedt weinig tijd en toont weinig inzet om de regels toe te lichten Management gaat niet voldoende na of de regels door de medewerkers goed begrepen worden. | <ul style="list-style-type: none"> Risicoanalyse van de organisatie. Beschrijving taken en verantwoordelijkheden rondom financiële verantwoording. Trainingsmateriaal. |
| Voorbeeldgedrag | <ul style="list-style-type: none"> In welke mate is gedrag en houding van het management passend bij de kernwaarden en de doelstellingen van de organisatie? Op welke wijze strookt de houding/het gedrag van management met de gewenste invulling van de interne beheersingsomgeving? Wordt het management gezien als rolmodel ten aanzien van getrouwe financiële verantwoording? | <ul style="list-style-type: none"> Medewerkers klagen over het bestuur of de direct leidinggevende/manager. Rolmodellen houden zich niet aan toepasselijke regels. Management spreekt een andere taal dan medewerkers. | <ul style="list-style-type: none"> Beschrijving houding en gedrag van management b.v. in een competentieprofiel; Gedragscode, incl. beoordeling naleving daarvan Bijdrage management aan interne opleidingen en trainingssessies. Jaarlijkse evaluatie functioneren management |
| Betrokkenheid | <ul style="list-style-type: none"> Op welke wijze toont management betrokkenheid bij naleven van geschreven en ongeschreven regels met betrekking tot ethisch gedrag en eerlijk handelen? In welke mate grijpt het management in bij situaties waarin het naleven van geschreven en ongeschreven regels | <ul style="list-style-type: none"> Management is zich niet bewust van de relevante regels. Management verschijnt niet op vergaderingen Management stelt geen vragen tijdens vergaderingen. Management grijpt niet in als het mis gaat Management is niet bereid te investeren in | <ul style="list-style-type: none"> Medewerker-tevredenheidsonderzoek. Risicomangement rapportages. Jaarlijkse evaluatie functioneren management. |

| 8 onderkende soft controls (model Kaptein) | Voorbeelden van vragen om inzicht te verwerven | 'Red flags' voor mogelijke verhoogde risico's (niet limitatief) | Documenten die de accountant kan gebruiken om inzicht te verwerven (niet limitatief) |
|--|---|---|--|
| | <p>m.b.t. ethisch gedrag en eerlijk handelen onder druk staat?</p> <ul style="list-style-type: none"> Is het management betrokken bij het opstellen van de jaarrekening? Hebben afspraken met de accountant een hoge prioriteit? | <p>juiste tooling/ systemen voor medewerkers.</p> <ul style="list-style-type: none"> Mensen merken op: 'waarom doen we dit?' Lange werkuren. Extra werktijd. Lange rapporten om ervoor te zorgen dat alle kwesties diepgaand worden behandeld. Micromanagement. | |
| Uitvoerbaarheid | <ul style="list-style-type: none"> In welke mate beschikt de organisatie over voldoende en capabele mensen en adequate (IT)systemen die passend zijn bij doelstellingen van de organisatie en bij het opstellen van de jaarrekening? In hoeverre zijn de door de organisatie gestelde doelstellingen realistisch? | <ul style="list-style-type: none"> Lange uren werken. Hoog aantal zieke werknemers. Hoog aantal fouten. Verkeerde prioriteiten Ontbreken van goede apparatuur/IT-systemen, dat wordt gecompenseerd door extra inzet en uren. Veel storingen in ondersteunende apparatuur/IT-systemen. De werklast wordt verkeerd ingeschat. Hoge zelfgenoegzaamheid. Geen juiste teamcompositie. Mensen klagen over ondoeltreffendheid. | <ul style="list-style-type: none"> Vastlegging van beoordelingsgesprekken en van medewerkers Ziekteverzuimcijfers Aantal en duur van openstaande auditbevindingen Medewerkerstevredenheidsonderzoek. |
| Transparantie | <p>In welke mate is het gedrag van management en de medewerkers zichtbaar?</p> | <ul style="list-style-type: none"> Onzichtbare projecten. Rapporten zijn alleen bekend bij de baas. Er worden geen leergebieden gedeeld. Overdaad aan informatie. Minder focus. Een cultuur waarin iedereen wordt gekopieerd. | <ul style="list-style-type: none"> Managementrapporten waaruit de effectiviteit van beheersmaatregelen blijken. Internal/external audit rapporten. Incidentenrapportages (bijv. klokkenluidersmeldingen). Medewerkerstevredenheidsonderzoek. |
| Bespreekbaarheid | <ul style="list-style-type: none"> In welke mate zijn de transparant gemaakte resultaten en dilemma's bij het opstellen van de jaarrekening bespreekbaar, wordt door het management ruimte gecreëerd voor een open gesprek? En in welke mate ervaren en nemen de medewerkers de | <ul style="list-style-type: none"> Dilemma's worden niet/nauwelijks gedeeld of zijn niet bekend. Mensen krijgen de schuld als ze kritisch zijn. Moeite om met tegenspraak om te gaan. Men focust op eigen verantwoordelijkheden en niet op de bedrijfsdoelen. Zinloze discussies. Komt nooit tot een punt/conclusie. | <ul style="list-style-type: none"> Notulen van bestuursvergaderingen, teambesprekingen en dag starts. Medewerkerstevredenheidsonderzoek |

¹⁷ Waar in dit overzicht wordt gesproken over 'mensen' en 'men' worden zowel het management als de medewerkers mee bedoeld.

| 8 onderkende soft controls (model Kaptein) | Voorbeelden van vragen om inzicht te verwerven | 'Red flags' voor mogelijke verhoogde risico's (niet limitatief) | Documenten die de accountant kan gebruiken om inzicht te verwerven (niet limitatief) |
|--|--|--|---|
| | <ul style="list-style-type: none"> • ruimte om een cultuur van eerlijkheid en ethisch gedrag te bespreken? | <ul style="list-style-type: none"> • Geen duidelijke focus wat er echt toe doet. • Geen executiekracht. | |
| Aanspreekbaarheid | <ul style="list-style-type: none"> • In welke mate spreekt het management elkaar en medewerkers aan op (on)ethisch gedrag en eerlijk handelen? • In welke mate is het mogelijk om dingen bespreekbaar te maken door de medewerkers? • In welke mate is het mogelijk om zaken ter discussie te stellen ('challengen')? | <ul style="list-style-type: none"> • Mensen verbergen zich. • Laag niveau van meldingsincidenten. • Weerstand om hardop te spreken. • Moeite om met tegenspraak om te gaan. • Mensen ervaren de regels als een vinkje in de box-oefeningen. • Mensen vermijden contact/ verbergen zich • Elke triviale gebeurtenis wordt besproken. | <ul style="list-style-type: none"> • Vastlegging van beoordelingsgesprekken van medewerkers • Medewerkerstevredenheidsonderzoek |
| Handhaving | <ul style="list-style-type: none"> • In welke mate handhaaft het management de geschreven en ongeschreven regels op terrein van eerlijk handelen en ethisch gedrag? • In welke mate maken medewerkers gebruik van de mogelijkheden om een bijdrage te leveren aan het handhaven van integriteit in breuken en bestraffen van ongewenst gedrag? • In welke mate beloont en waardeert het management de naleving van geschreven en ongeschreven regels op terrein van eerlijk handelen en ethisch gedrag? • In welke mate dragen medewerkers bij aan belonen en/of straffen van management en medewerkers in geval van (schending van) eerlijk handelen en ethisch gedrag? | <ul style="list-style-type: none"> • 'Wilde Westen'. • Niemand volgt de regels. • Niemand wordt gestraft • Bang om je gedachten te uiten. • Mensen zijn gedemotiveerd. • Buitenproportioneel optreden, boetes en straffen. • Hoog percentage uittreeders. • Herhaling van fouten. | <ul style="list-style-type: none"> • Internal/external audit rapporten. • Klokkenluidersregeling. • Medewerkerstevredenheidsonderzoek. |

Figuur 9: elementen van de te onderkennen soft controls vanuit perspectief van het management

Bijlage 3 Red flags per soft control

1 Helderheid

Helderheid kent twee uitersten. In een optimale situatie zorgt een organisatie ervoor dat het voor medewerkers duidelijk is wat er van hen wordt verwacht. In dat geval is de norm helder. Een goede communicatie is dan cruciaal. Op twee manieren kan een organisatie doorslaan in de communicatie. Enerzijds, als te weinig wordt gecommuniceerd. In dat geval is er sprake van “normloos”. Of anderzijds, als te veel wordt gecommuniceerd. In dat geval is er sprake van “paternalisme”.

Normloos

Medewerkers geven zelf invulling aan normen als communicatie hierover ontbreekt. Dit kan er toe leiden dat medewerkers onbewust of bewust afwijken van wat gewenst is. Bijvoorbeeld als intern accountingbeleid in de context van schattingsposten onvoldoende houvast geeft, kan dit er toe leiden dat een voorziening te laag wordt gepresenteerd waardoor de winst te hoog is. Mogelijk wordt dan ten onrechte binnen de grenzen van een bankconvenant gebleven, waardoor een gebruiker van de jaarrekening (bijv een bank in casu) risico loopt.

Het zelfde geldt overigens voor de werking van interne beheersmaatregelen. Ook dan is het de vraag hoe helder de norm is voor de uitvoerder van een control. Bijvoorbeeld zijn de normen rondom declaraties van het management helder of rondom de BTW?

Paternalisme

Soms slaan organisaties door met regulering en schiet de regelgeving het doel voorbij. In dat geval wordt het volgen van de regel een doel op zich. Het gevolg is dat medewerkers zelf stoppen met nadenken en alles rule based interpreteren. Declaratieregels waarin alle scenario's zijn uitgeschreven kunnen complex en onuitvoerbaar blijken. Dit vergroot de foutgevoeligheid.

2 Voorbeeldgedrag

Mensen kijken naar elkaar, leren van elkaar en maken gebruik van voorbeelden. Komt de intentie achter het getoonde gedrag ook zo over op anderen? Hoe beter het gewenste voorbeeld wordt getoond, hoe meer sprake zal zijn van het gewenste gedrag binnen de organisatie.

Op meerdere manieren kan een organisatie doorslaan in het gebruik van voorbeeldgedrag. Als voorbeeldgedrag wordt vertoond, maar niet het gewenste gedrag, dan werkt dit veelal ontwrichtend of ondermijnd. Anderzijds, als het voorbeeldgedrag te zwaar wordt aangezet, is er sprake van overdreven, te dominant gedrag.

Ongewenst voorbeeldgedrag: geen duidelijk voorbeeldgedrag

Degenen die de richting bepalen in de organisatie, doen dat op een wijze waarmee de strategische doelstellingen van de organisatie niet worden gehaald. Dat gebeurt bijvoorbeeld door gedrag te vertonen dat niet op het niveau ligt dat door de organisatie als integer gedrag is gedefinieerd. Denk daarbij aan het zelf niet nakomen van gemaakte afspraken, of zelfs contrair handelen aan gemaakte afspraken, interne afspraken aan de laars lappen ('die gelden voor de organisatie, maar niet voor mij'). Gevolgen: dit ongewenste gedrag sijpelt door naar de organisatie, wordt gekopieerd door medewerkers/managers op lagere echelons. Medewerkers op lagere echelons verschuilen zich achter 'de baas'. Uitgevaardigde instructies worden niet uitgevoerd, medewerkers wachten eerst af hoe serieus de instructies worden gehandhaafd voordat ze deze uitvoeren. Deze onduidelijkheid vergroot de onzekerheid en vergroot de kans op fouten binnen de organisatie. Als slecht voorbeeldgedrag b.v. niet strookt met de interne normen/ethisch besef van de medewerkers, zal tevens het respect voor de manager worden ondermijnd. Wat leidt tot wantrouwen en verhoogde risico's binnen de organisatie, door het bijvoorbeeld niet naleven van instructies. Theoretisch zou je kunnen steunen op de beschreven interne beheersingsomgeving, echter in de praktijk worden de instructies anders uitgevoerd.

Ongewenst voorbeeldgedrag: te dominant voorbeeldgedrag

Als de voorbeeldrol te stevig wordt ingestoken, kan bij medewerkers het gevoel ontstaan, dat zij hun werk alleen goed doen als zij exact volgens het voorbeeld werken. Er lijkt dan geen ruimte te zijn voor (kleine) afwijkingen, zelf nadenken wordt niet gewaardeerd, de lijn wordt stevig en te dominant van hogerhand opgelegd.

Dit voorbeeldgedrag leidt tot een patroon waarbij medewerkers alles rule based interpreteren, en zeer terughoudend zijn in zelf nadenken en handelen. Tegenspraak wordt niet gewaardeerd. Door het ontbreken van tegengeluid is er geen verbinding met medewerkers. Dit creëert een gering verantwoordelijkheidsgevoel, waarbij het management niet (tijdig) wordt aangesproken op mogelijke relevante risico's voor de organisatie. Instructies worden uitgevoerd op basis van de persoonlijke visie van te dominante leider, ook als deze afwijken van de beschreven instructies voor de gewenste invulling van de interne beheersingsomgeving.

3 Betrokkenheid

Integer gedrag binnen een organisatie hangt echter niet alleen af van de mate waarin medewerkers weten wat gewenst is (helderheid en voorbeeldgedrag) en dat kunnen volgen (uitvoerbaarheid), maar ook van de mate waarin zij gemotiveerd zijn om te doen wat gewenst is zijnde betrokkenheid.

De mate waarin medewerkers zich betrokken voelen bij het beleid is van invloed op het gedrag van deze medewerkers. Zijn alle medewerkers inclusief het management loyaal en verbonden bij de organisatie en de doelen? Bestaat er wederzijds vertrouwen tussen de medewerkers en het management? Zien medewerkers inclusief het management veranderingen als kans in plaats van als bedreiging?

Onderzoek toont aan dat naarmate een organisatie de medewerkers met meer respect bejegt en meer betreft bij de besluitvorming, dit tot een grotere integriteit van medewerkers leidt.

In een optimale situatie zijn medewerkers en management betrokken bij de organisatie en haar beleid en doelstellingen. Echter wanneer er sprake is van teveel of te weinig betrokkenheid, kan dit leiden tot bedreigingen en een ongewenste situatie.

Teveel betrokkenheid

Teveel betrokkenheid kan leiden tot medewerkers die zich bemoeien met taken welke niet tot het takenpakket horen en waarbij de betreffende medewerker niet over de benodigde competenties beschikken. Overbetrokken medewerkers kunnen veelal niet omgaan met kritiek en zijn als gevolg van teveel betrokkenheid minder goed aan te sturen, met het risico op ongewenst gedrag. En daarnaast een hogere kans op fouten wanneer medewerkers buiten hun competenties handelen.

Te weinig betrokkenheid

Medewerkers die onvoldoende betrokken zijn bij de organisatie, voelen zich veelal minder gecommitteerd om bestaande regels en richtlijnen en normen en waarden te volgen. Bij het ontbreken van deze commitment bestaat het risico dat regels en richtlijnen niet gevolgd worden en interne beheersingsmaatregelen doorbroken worden, waarmee de kans op bewuste en onbewuste fouten hoger is.

4 Uitvoerbaarheid

Zijn de gestelde doelen, verantwoordelijkheden en taken realistisch uitvoerbaar? In hoeverre zetten deze de managers en medewerkers onder druk? Te hoog gegrepen doelstellingen kunnen managers en medewerkers dwingen de korte bocht te nemen. Hoe méér mensen beschikken over de juiste kennis en kunde, hoe beter ze kunnen doen wat van hen wordt verwacht;

Uitvoerbaarheid gaat over de vraag of:

1. de taken, doelstellingen en verantwoordelijkheden realistisch zijn geformuleerd. En zo ja:
2. voldoende mensen beschikbaar zijn voor de uitvoering hiervan;
3. deze mensen ook goed zijn gekwalificeerd, over de juiste kennis en kunde beschikken;
4. deze mensen voldoende tijd krijgen om hun taak te realiseren; en of
5. zij daarvoor de juiste tools en middelen ter beschikking hebben.

Op twee manieren kan een organisatie doorslaan met betrekking tot het onderwerp uitvoerbaarheid. Als medewerkers ten aanzien van bovengenoemde niet (voldoende)gefaciliteerd worden, is sprake van schaarste. Anderzijds, als bovenstaande elementen ruimschoots aanwezig zijn, is sprake van overvloed. Beide varianten bergen risico's in zich.

Ongewenste uitvoerbaarheid: schaarste

Van schaarste is sprake als de taken, doelstellingen en verantwoordelijkheden niet realistisch uitvoerbaar zijn doordat:

1. de werkzaamheden worden uitgevoerd met te weinig mensen;
2. de mensen wel beschikbaar zijn maar niet goed zijn gekwalificeerd, dus niet beschikken over de juiste kennis en kunde;
3. er niet voldoende tijd beschikbaar is voor de uitvoering van de werkzaamheden;
4. de mensen niet de juiste of niet voldoende tools en middelen ter beschikking hebben, beschikbare tijd, tools en middelen sluiten niet aan bij de gestelde doelstellingen en opgelegde verantwoordelijkheden.

Als gevolg daarvan neemt de druk op medewerkers toe, met als risico dat medewerkers de korte bocht nemen teneinde toch het doel te bereiken. Hierdoor ontstaat een toenemend risico op (bewuste en onbewuste) fouten. Als niet goed wordt gekeken naar behoefte aan kennis en kunde in breder verband, ontstaat bij medewerkers de neiging om op elkaars stoel te gaan zitten; taken worden toegeëigend door een collega, b.v. omdat de ander niet voldoende tijd heeft en toch een besluit moet worden genomen.

Mogelijke gevolgen/risico's: snelle besluitvorming, niet (voldoende) onderbouwd, niet door personen genomen op juiste kennisniveau, geen goede feitenverzameling, inzicht en overzicht door gebrek aan tools en middelen, etc.

Ongewenste uitvoerbaarheid: overvloed

Aan de andere kant van het spectrum zit de situatie van overvloed. In die situatie zijn de taken, doelstellingen en verantwoordelijkheden niet realistisch uitvoerbaar doordat:

1. de werkzaamheden worden uitgevoerd met teveel mensen, waardoor tijd over is om zich te bemoeien met andermans taken en verantwoordelijkheden, het team gaat verzanden in details en zich niet meer tot de kern van de zaak kan beperken;
2. de medewerkers zijn overgekwalificeerd, met als mogelijk gevolg dat elke taak complexer wordt gemaakt dan mogelijk noodzakelijk of gewenst is;
3. er een overvloed aan tijd beschikbaar is, met als gevolg dat de medewerkers mogelijkheden zoeken om hun tijd te vullen, of taken worden erbij genomen die er niet horen, waardoor risico ontstaat dat dingen dubbel worden gedaan, er verwarring en/of rolvermenging ontstaat, hetgeen kan leiden tot onjuiste beslissingen (niet op het goede niveau en door de juiste mensen);
4. een overvloed aan tools en middelen maakt dat de focus komt te liggen op de 'gadgets' i.p.v. op de content en de uitvoering van het werk. Ook kan het voorkomen dat medewerkers niet meer goed weten welke tools ze horen in te zetten voor welke taak; medewerkers worden niet uitgedaagd en het leervermogen daalt.

5 Transparantie

Transparantie is een vereiste om fouten en/ of fraude in het kader van het opstellen van de jaarrekening te kunnen ontdekken en corrigeren. Ongewenst gedrag, fouten of fraude signaleren is alleen mogelijk als deze zichtbaar zijn. Andersom geldt dat hoe meer diffuus, schimmig of troebel een proces of afdeling is, hoe groter de kans is dat medewerkers zich ongezien wanen en hun eigen principes volgen. Dit kan afwijken van de normen van de organisatie. Onethisch gedrag of onzorgvuldigheid ligt dan op de loer.

Op twee manieren kan een organisatie doorslaan in transparantie. Enerzijds doordat er te weinig transparantie is, dan wordt gedrag onzichtbaar en anderzijds als juist alles zichtbaar wordt, dan is sprake van oververantwoording. Beiden hebben een negatief effect op gedrag en dus op de beheersing van (financiële verantwoordings) risico's. De accountant zal tijdens de jaarrekeningcontrole oog hebben voor de hierna beschreven red flags.

Onzichtbaar

De kans dat fouten en/ of fraude niet aan het licht komen neemt toe naarmate de transparantie afneemt. Signalen die daar op wijzen zijn:

- complexe organisatie structuren of processen;
- accountant wordt verrast door bevindingen die al langer speelden;
- management rapportages ontbreken, zijn niet actueel of zijn onvolledig;
- zeer beperkte controle informatie in de vorm van bijvoorbeeld formele vastleggingen aanwezig;
- geen initiatieven om sentiment onder medewerkers te meten;
- bestuur, management of (internal audit) medewerkers die te laat worden geïnformeerd of worden verrast;
- resultaten van werkzaamheden, projecten of verandertrajecten worden niet met de medewerkers gedeeld.

Oververantwoording

Soms slaan organisaties door met transparantie en dan sneeuwt de organisatie onder met informatie. Onder het motto 'als ik mijn collega's maar informeer zijn zij net zo verantwoordelijk als ik' waardoor niemand zich echt verantwoordelijk voelt. Signalen die daar op wijzen zijn:

- overvloed aan rapportages;
- hoge mate van detail in de rapportages;
- iedereen wordt meegenomen in de 'cc';
- voor elke besluit wordt goedkeuring gevraagd;
- veel mensen aanwezig tijdens meetings terwijl de reden onduidelijk is;
- veelheid aan KPI's, dashboards etc.

6 Bespreekbaarheid

Bespreekbaarheid helpt medewerkers om binnen organisaties geschreven en ongeschreven regels juist te interpreteren. Zonder regels en normen te bespreken kan onwetendheid ontstaan of worden (ongeschreven) regels onjuist geïnterpreteerd en toegepast. Dit kan – ook volledig onbedoeld – leiden tot ongewenst gedrag of fouten die gevolgen hebben voor de verantwoording. De accountant zal zich bijvoorbeeld af vragen of en op welke wijze dilemma's en fouten met elkaar gedeeld worden. Voelen medewerkers zich voldoende vrij om dilemma's te delen? Zijn leidinggevenden bereid naar dilemma's te luisteren of wuiven zij problemen weg?

Als een medewerker bijvoorbeeld niet op de hoogte is dat richtlijnen bestaan voor de wijze waarop de medewerker geacht wordt een inschatting te maken van een risico ten aanzien van de waardering van de voorraad (incourantheid), en dit niet wordt besproken met de collega's en/of het management, is de kans groot dat dit niet goed gebeurt. In de jaarrekening kan dit tot een foutieve weergave van de post voorraden leiden. Door deze (ongeschreven) regels juist te bespreken binnen organisaties kan bewerkstelligd worden dat medewerkers ten alle tijde op de hoogte zijn van gewenst gedrag.¹⁸

Ten aanzien van de soft control bespreekbaarheid kunnen organisaties op twee manieren doorslaan. Enerzijds doordat een cultuur en sfeer binnen organisaties is gecreëerd waar nagenoeg niets besproken kan en/of mag worden en waarbij ook het management op geen enkele wijze tegenspraak duldt. Medewerkers zullen zich in dergelijke situaties schikken en zullen belangrijke dilemma's, maar ook innovatieve ideeën voor zich houden. Dan is sprake van onderbelichting.

Anderzijds kan in extreme zin sprake zijn van een cultuur waarin medewerkers zeer frequent en over allerhande zaken in gesprek gaan. Werkelijk over elk detail wordt met de medewerkers overlegd, waarbij soms meerdere keren over dezelfde zaken wordt gesproken. Dit kan worden geduid als besluiteloosheid en leidt tot gebrek aan eigenaarschap en daadkracht. Beide hebben een negatief effect op gedrag en dus op de beheersing van (financiële verantwoordings-)risico's. De accountant zal tijdens de jaarrekeningcontrole oog hebben voor de hierna beschreven red flags.

Naast de mate waarin (ongeschreven) regels binnen organisaties onderling tussen medewerkers besproken worden, is ook de ruimte die gegeven wordt om dergelijke zaken te bespreken een

¹⁸ Dit voorbeeld kan ook worden gebruikt bij het onderwerp helderheid. Het komt vaker voor dat onderwerpen elkaar raken of gedeeltelijk overlappen, waarmee ook het belang wordt onderstreept van goed en gestructureerd ingrijpen.

belangrijk onderdeel van de soft control bespreekbaarheid. In organisaties waar geen ruimte aanwezig is of wordt gegeven om dilemma's met elkaar te bespreken of problemen bespreekbaar te maken (geen ruimte voor tegenkracht of tegenspraak) is de kans wellicht groter dat problemen ontstaan dan in organisaties waar dit wel in voldoende mate mogelijk is. Anderzijds kan een te overheersende overlegcultuur binnen organisaties verlamdend werken op de besluitvaardigheid en wendbaarheid van organisaties. In dergelijke organisaties zal zeer frequent vergaderd worden, waarbij dergelijke vergaderingen beperkt tot besluitvorming leiden.

Onderbelichting

De kans dat fouten worden gemaakt in organisaties of dat doelstellingen niet worden gerealiseerd neemt toe naarmate medewerkers minder de vrijheid voelen om zaken met elkaar te bespreken of dilemma's en innovatieve ideeën kenbaar te maken bij de leiding van organisaties. Signalen die daar op wijzen zijn:

- problemen/dilemma's binnen de organisatie worden door medewerkers niet gedeeld met collega's of leidinggevenden; men trekt zich terug, evt. in kleiner teamverband of silo's (groepsvorming). Nadat problemen zich hebben voorgedaan durven medewerkers zich wel uit te spreken ('ik had het nog zo gezegd');
- leidinggevenden dulden geen tegenspraak en maken vanuit zichzelf dilemma's niet bespreekbaar, dan wel vragen medewerkers niet naar mogelijke problemen of knelpunten;
- rapportages over het functioneren van de organisatie (bijv. management letter van de accountant) worden heftig bekritiseerd bij bevindingen en rapportages worden niet of met grote moeite geaccepteerd;
- geen structureel/periodiek overleg aanwezig tussen personeelsvertegenwoordiging, leiding van de organisatie en het toezichthoudend orgaan. Of wel structureel/periodiek overleg maar alleen over feiten of operationele onderwerpen; overleg verloopt stroef en niet in open, transparante sfeer;
- rechtstreeks contact tussen het toezichthoudend orgaan en medewerkers binnen de organisatie wordt belemmerd door de leiding van de organisatie (achterkamertjesoverleg);
- als medewerkers om een of andere reden niet bij overleggen betrokken zijn, wordt dit zwaar opgenomen;
- bij vragen wordt de accountant door diverse medewerkers doorverwezen naar andere collega's, zonder dat daarbij relevante informatie wordt verstrekt ('kastje naar de muur'). Uiteindelijk zal de accountant zich wenden tot het management van de organisatie.

Besluiteloosheid/overbelichting

Soms slaan organisaties door met bespreekbaarheid dan worden zaken oeverloos besproken, zonder dat dit leidt tot actie of handelingen. Signalen die daar op wijzen zijn:

- hoge vergaderfrequentie, waarbij vergaderingen niet leiden tot actie- of besluitenlijsten; vergaderingen lijken op Poolse landdagen;
- besluitvorming neemt veel tijd in beslag en veel medewerkers zijn betrokken bij het besluitvormingsproces;
- zaken worden tot in het kleinste detail onderling besproken. Hierbij wordt geen focus aangebracht in de te bespreken onderwerpen;
- veel besluiten worden onnodig ter goedkeuring voorgelegd aan het toezichthoudend orgaan;
- tussen het toezichthoudend orgaan, het management van de organisatie en/of de medewerkers vindt veelvuldig overleg plaats;
- als medewerkers om een of andere reden niet bij overleggen betrokken zijn, wordt dit zwaar opgenomen;
- bij vragen wordt de accountant door diverse medewerkers doorverwezen naar andere collega's, zonder dat daarbij relevante informatie wordt verstrekt ('kastje naar de muur'). Uiteindelijk zal de accountant zich wenden tot het management van de organisatie.

7 Aanspreekbaarheid

De mogelijkheid om elkaar in een organisatie aan te spreken is vooral belangrijk om gewenst gedrag te bevorderen. Aanspreekbaarheid bevordert daarom in sterke zin de interne beheersing waar het gaat over het volgen van procedures en richtlijnen. Juist deze soft control kan onregelmatigheden boven water halen die voor de organisatie of accountant niet direct zichtbaar zijn.

Aanspreekbaarheid versterkt controls bijvoorbeeld indien iemand in een systeem goedkeuring geeft terwijl de controle feitelijk niet is uitgevoerd, of als wachtwoorden worden gedeeld.

Aanspreken op gedrag heeft te maken met het gevoel van veiligheid bij medewerkers. Hoe veiliger zij zich voelen met het melden van onregelmatigheden, of met het direct aanspreken van anderen in de organisatie, hoe meer medewerkers dit ook daadwerkelijk zullen doen en hoe meer de organisatie van deze situatie leert. Het aanspreken van medewerkers op elkaars gedrag is naast het zich veilig kunnen voelen ook een vaardigheid die per persoon verschilt en waarin door de organisatie geïnvesteerd kan worden.

Op twee manieren kan een organisatie doorslaan in aanspreekbaarheid. Enerzijds doordat een omgeving wordt gecreëerd waarin het elkaar aanspreken op onregelmatigheden niet wordt getolereerd of niets oplevert. Dan is sprake van insubordinatie dan wel onverschilligheid. Anderzijds kan in extreme zin sprake zijn van een cultuur waarin medewerkers elkaar overal en altijd op onregelmatigheden aanspreken. Dit kan worden geduid als bemoeizucht. Beide hebben een negatief effect op gedrag en dus op de beheersing van (financiële verantwoordings-)risico's. De accountant zal tijdens de jaarrekeningcontrole oog hebben voor de hierna beschreven red flags.

Insubordinatie dan wel onverschilligheid

De kans dat fouten en/ of fraude niet aan het licht komen neemt toe naarmate medewerkers minder de vrijheid voelen elkaar aanspreken en dat als gevolg daarvan niet doen. Signalen die daar op wijzen zijn:

- leidinggevendenden zijn niet gediend van tegenspraak ('one way – my way'), dan wel horen opmerkingen aan en leggen die naast zich neer. Bij het eerste heerst een duidelijke angstcultuur, terwijl bij het tweede alles kan en mag;
- frequente en heftige discussies tussen accountant en leidinggevendenden over bevindingen in de controle, dan wel bevindingen van de accountant worden klakkeloos aangenomen maar leiden niet tot opvolging. In de eerste situatie worden rapportages van de accountant net zolang aangepast, totdat deze geen belangrijke aandachtspunten meer bevatten. In de tweede situatie worden rapportages marginaal bekeken en is men het er snel mee eens;
- management rapportages laten zien hoe goed er wel niet wordt gepresteerd, dan wel laten aandachtspunten zien die telkens terugkomen;
- er is geen ruimte voor initiatieven, procedure is procedure, dan wel in de organisatie worden veel uitzonderingen gemaakt ('die de regel bevestigen');
- elkaar naar de mond praten/geen tegengeluid;
- weinig diversiteit/zelfde achtergrond;
- nauwelijks verloop op de afdeling.

Bemoeizucht

Soms slaan organisaties door met aanspreekbaarheid en dan heeft iedereen wel ergens een mening over hoe 'het zou moeten'. Signalen die daar op wijzen zijn:

- trage besluitvormings- en/of rapporteringsprocessen;
- betrokkenheid van veel medewerkers/afdelingen bij besluitvormings- en/of rapporteringsprocessen;
- uitgebreide rapportages;
- veel aanpassingen in procedures en richtlijnen;
- helderheid over procedures en richtlijnen;
- veel autorisatie benodigd.

8 Handhaving

Consequenties verbinden aan het niet-naleven van afgesproken regels, normen en waarden. Het opleggen van sancties of toekennen van beloningen zorgt voor bekrachtiging van de norm en het beleid. Naast financiële beloningen kan ook gedacht worden aan niet-financiële beloningen. Een voorbeeld hiervan is het vergroten van de verantwoordelijkheid en beslissingsbevoegdheid van medewerkers

Duidelijke integriteitsinbreuken en ongewenst gedrag wordt bestraft en gewenst gedrag wordt gewaardeerd en beloond. Spreekt de organisatie waardering uit voor het integere gedrag van managers en medewerkers? Hoe beter de handhaving, hoe meer mensen zullen neigen naar wat wordt beloond en vermijden wat wordt bestraft.

De mate van handhaving is van invloed op het gedrag van de medewerkers.

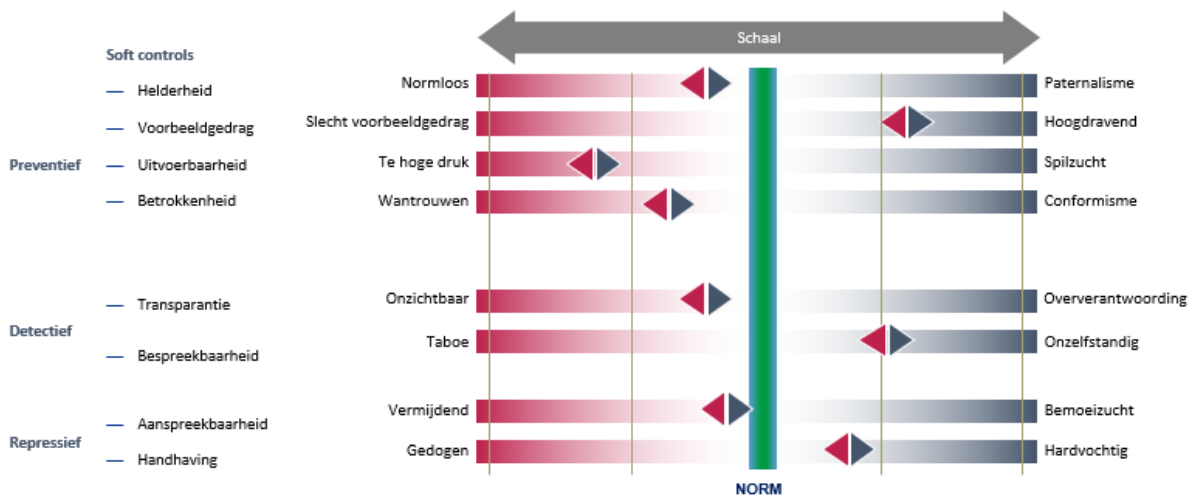
In een optimale situatie van handhaving zullen medewerkers de afgesproken regels en normen en waarden volgen om gezamenlijke de doelstelling van de organisatie te realiseren . Echter wanneer er sprake is van te veel handhaving of te weinig handhaving, kan dit leiden tot ongewenste situaties voor de organisatie en voor de jaarrekening.

Te veel handhaving

Te veel handhaving zal leiden tot overgevoeligheid bij medewerkers; waardoor medewerkers hun gedachten niet meer te durven te uiten, mensen gedemotiveerd raken, zich niet uitspreken. Met het risico op ongewenst gedrag en een hoog percentage van ongewenste uittreders, waarmee de kans op bewuste en onbewuste fouten relatief hoog is.

Te weinig handhaving

Te weinig handhaving zal leiden dat afgesproken regels, normen en waarden worden overschreden. Niet-naleving wordt niet gestraft , bestaande regels en richtlijnen worden niet gevolgd en interne beheersmaatregelen worden doorbroken. Deze tolerantie zal leiden tot een 'Wild Westen' aan 'eigen' regels en normen, waarmee de kans op bewuste en onbewuste fouten relatief hoog is.



Figuur 10 voorbeeld schematische uitwerking

Koninklijke Nederlandse
Beroepsorganisatie
van Accountants



Postbus 7984
1008 AD Amsterdam
Antonio Vivaldistraat 2-8
1083 HP Amsterdam
T 020 301 03 01
nba@nba.nl
www.nba.nl