

Oosterhout, 21 augustus 2021

Beste collega's,

Ik heb met interesse het concept van de Praktijkhandreiking voor *Het verkrijgen van inzicht in soft controls in het kader van de jaarrekeningcontrole* doorgenomen. Het lijkt mij een goede zaak om hier in de opleiding en in het kader van de PE expliciet aandacht aan te besteden.

Hieronder benoem ik een aantal aspecten die mij opvielen of wellicht ter aanvulling kunnen dienen. Het gaat mij te ver om de achtergronden en de reden van de genoemde aspecten te beschrijven, maar ik neem aan dat de lezer die zelf goed kan aangeven. Daarnaast vind je als bijlage de handreiking in PDF formaat met daarin een beperkt aantal "sticky-notes" mijnerzijds. Let op: de noten zijn geel en vallen misschien niet altijd direct op.

1. In het consultatiedocument wordt onder punt 3, het derde punt, gesproken over de inzet van gedragsdeskundigen. In de handreiking zelf wordt dit onderwerp zelf niet meer behandeld. Dit verdient m.i. toch wel enige uitwerking.
2. Ik zou in de leeswijzer (1.5) toch ook de bijlagen meenemen. Ze geven m.i. een belangrijke meerwaarde aan het document. Zonder bijlage 3 met de "red flags" zou het document incompleet zijn.
3. Is het niet handig om het geheel ook te vertalen naar een hanteerbaar concept-werkprogramma?
4. De modellen vind ik goed leesbaar en heel nuttig als basis voor het reflecteren op de soft controls. Lastiger wordt het als men bepaalde aspecten wil indelen in de gehanteerde gebieden. Dat blijkt ook uit het feit dat sommige documentatie op meerdere plaatsen voorkomt. Bij de door mij hierna genoemde missing aspects heb ik me dan ook niet beziggehouden met het feit waar die dan precies ingedeeld zouden moeten worden.
5. Missing:
6. Is er een sociaal jaarverslag? Wat is de tendens in dit verslag? Worden sterke maar met name ook zwakke/verbeterpunten benoemd. Wordt dit verslag met het personeel gedeeld of is het alleen voor de Bühne?
7. Is er een MVO-jaarverslag > Wat is de tendens in dit verslag? Worden sterke maar met name ook zwakke/verbeterpunten benoemd. Wordt dit verslag met het personeel gedeeld of is het alleen voor de Bühne?
8. Met name het ontbreken van het verkrijgen van inzicht in de omgang met milieumaatregelen en aandacht voor de circulaire economie – opgelegd dan wel vrijwillig – vind ik een gemiste kans. Wil de onderneming echt meedoen/vooroplopen of wordt er met tegenzin aan gewerkt?
9. Missing: Hoe staat de leiding tegenover de fiscaliteit? Is er een convenant met de Belastingdienst. Welke geest spreekt uit de opstelling van de leiding (maar ook van de direct betrokkenen – juristen, interne accountants, fiscaal uitvoerenden) met betrekking tot fiscale mogelijkheden c.q. ontgaan en ontwijking. Wil de top expliciet compliant zijn en is dat voldoende kenbaar bij alle betrokken personeelsleden?

Betreft: Consultatie HR Soft Controls

Respondent: Dhr. H. Gosler

Datum: 21-08-2021 (per e-mail)

10. Missing: zijn er anti-bribery maatregelen getroffen? Zowel voor het toekennen als het ontvangen van steekpenningen? Hoe worden deze regels nageleefd?
11. Missing: Wat is de rol en invloed van de Ondernemingsraad? Lees verslagen van het overleg met de leiding. Interview met betrokken personeelsleden.
12. Gedrag op de werkvloer: Zit de leiding letterlijk dicht bij de werkvloer? Komt de leiding op de werkvloer? Hoe vaak? Staat de deur van de leidinggevende open (m.a.w. is hij/zij vaak genoeg aanspreekbaar)?
13. Wordt er een clean-desk policy nagestreefd? Desk mag hier worden uitgebreid naar de floor. Is dat overal zichtbaar?
14. Veiligheid: wordt er serieus omgegaan met veiligheidsrisico's? (adequate training, goed materiaal, toezicht op het gebruik).
15. Transparantie: worden belangrijke resultaten duidelijk gecommuniceerd? Zowel intern als (indien opportuun) extern. Geschiedt dit periodiek/maandelijks online of via billboards? Voorbeelden: ongevallen, schadelijke lozingen, omzetten/ afzetten, afbreukpercentages, etc.

Met de hoop een nuttige bijdrage te hebben geleverd, met hartelijke groet,

Harold Gosler

Dit document maakt gebruik van bladwijzers

CONCEPT VERSIE

NBA-handreiking 11XX

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

Concept versie 16 juli 2021

Consultatieperiode loopt tot en met 17 september 2021

Koninklijke Nederlandse
Beroepsorganisatie
van Accountants

NBA

Concept NBA-handreiking 11XX *Het verkrijgen van inzicht in soft controls in het kader van de jaarrekeningcontrole*

NBA-handreiking nummer	Het verkrijgen van inzicht in soft controls in het kader van de jaarrekeningcontrole
Van toepassing op:	Openbare accountants die jaarrekeningcontroles verrichten
Onderwerp:	Het verkrijgen van inzicht in soft controls in het kader van de jaarrekeningcontrole
Datum:	16 juli 2021 (consultatieversie)
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
Consultatie:	NBA-handreiking nummer is nu in concept. De consultatietermijn loopt tot 17 september 2021

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 Doelstelling van deze handreiking	5
1.4 Doelgroep	5
1.5 Leeswijzer/aanpak	5
2 Modellen voor het verkrijgen van inzicht in cultuur en soft controls	6
2.1 Cultuur	6
2.2 Soft controls	7
3 Technieken	9
4 Twee praktijkuitwerkingen inzake soft controls	11
4.1 Inleiding	11
4.2 Cultuurtype van de organisatie	11
4.3 Toon aan de top	12
5 Evalueren soft controls	14
5.1 Inleiding	14
5.2 Impact op risicoanalyse en controleaanpak	14
5.3 Hard controls en soft controls	16
6 Rapportage	17
Bijlage 1 Voorbeeld werkwijze	18
Bijlage 2 Cultuurmodel Quinn & Cameron	20
Bijlage 3 Vragen inzake soft controls	24
Bijlage 4 Red flags per soft control	27

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 een belangrijke bijdrage aan dit proces. De wijze waarop mensen binnen organisaties handelen en met elkaar omgaan is een steeds essentiële factor voor de interne beheersingsomgeving.  De huidige maatschappelijke ontwikkelingen en toegenomen aandacht voor gedrag en cultuur alsmede de omgang met ethische dilemma's, maakt dat ook van de accountant wordt verwacht dat anders wordt gekeken naar de hieraan verbonden risico's. 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 en een risico-inschatting uitvoert ten aanzien van cultuur en gedrag binnen een organisatie.

In de huidige Standaard 315¹ *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten door inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving* paragraaf 14 is vermeld: 'De accountant dient inzicht te verwerven in de interne beheersingsomgeving. Als onderdeel van het verwerven van inzicht in de interne beheersingsomgeving dient de accountant te evalueren of:

- het management, onder het toezicht van de met governance belaste personen, **een cultuur van eerlijkheid en ethisch gedrag heeft gecreëerd en in stand houdt**; en
- de sterke punten in de elementen van **de interne beheersingsomgeving samen een geschikte basis vormen voor de andere componenten van de interne beheersing**, en of deze andere componenten niet door tekortkomingen in de interne beheersingsomgeving worden aangetast.'

Het is voor de accountant 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. Inzicht krijgen in de cultuur van organisaties is richtinggevend voor de nadere beoordeling van de relevante soft controls. Daarnaast is het in het kader van de algehele doelstelling ingevolge Standaard 200 paragraaf 17 van belang dat de accountant voldoende en geschikte controle-informatie verzamelt om het controlerisico tot een aanvaardbaar niveau te reduceren. Cultuur en gedrag hebben daarmee ook invloed op de inschatting van dat controlerisico door de accountant.

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

"De niet-tastbare gedragsbeïnvloedende factoren waar de accountant bij het verwerven van inzicht in de interne beheersingsomgeving aandacht aan besteedt".

Soft controls hebben invloed op de effectieve werking van de formele interne beheersingsmaatregelen ofwel de hard controls. 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 zijn 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 en de bijbehorende risico's. Evenals dat het verkrijgen van inzicht in opzet en bestaan van de interne beheersingsmaatregelen kan leiden tot significante tekortkomingen, kan het verkrijgen van inzicht in soft controls leiden tot identificatie van denkbare tekortkomingen ('red flags') waar de accountant aandacht aan besteedt in zijn controle vanuit Standaard 315. 

¹ In de herziene Standaard 315 die vanaf verslagperiodes beginnend op of na 15 december 2021 gaat gelden is in paragraaf 21b een soortgelijke tekst opgenomen.

1.3 Doelstelling van deze handreiking

Het onderkennen door de accountant van cultuurkenmerken bij de gecontroleerde organisatie, het gedrag van het management en de medewerkers en daarbij aanwezige soft controls kan als gecompliceerd ervaren worden. 

Het doel van deze handreiking is om de accountant concrete handvatten te geven bij het verkrijgen van inzicht in de soft controls als onderdeel van de interne beheersingsomgeving van organisaties. 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 daarmee soft controls is een complexe materie en de mate waarin de accountant hierin inzicht verkrijgt, vraagt maatwerk. Deze handreiking is geen handleiding waarmee aanwezige soft controls systematisch kunnen worden onderzocht en de impact hiervan eenduidig op de jaarrekeningcontrole kan worden bepaald. De handreiking is een leidraad op basis waarvan de (effectiviteit van) soft controls kunnen worden geëvalueerd.

1.4 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. Een voorbeeld betreft accountants die een samenstellingsopdracht uitvoeren en die het inzicht in de organisatie willen verbreden, alsmede accountants in business bij het uitvoeren van opdrachten naar de interne beheersing binnen een organisatie.

1.5 Leeswijzer/aanpak

Er is in deze handreiking 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 accountant begint zijn controlewerkzaamheden met het verkrijgen van kennis van de organisatie. Hierbij worden tevens cultuur en soft controls betrokken, omdat die van invloed zijn op het gedrag van het management en de medewerkers en daarmee op de interne beheersingsomgeving.

In deze handreiking worden de volgende onderwerpen nader uitgewerkt:

- 1 Modellen voor het verkrijgen van inzicht in cultuur en soft controls. In hoofdstuk 2 gaat de handreiking in op de vraag hoe de accountant met behulp van modellen cultuur kan inkaderen en soft controls meetbaar kan maken.
- 2 Technieken voor het beoordelen van soft controls. In hoofdstuk 3 komt aan bod welke technieken de accountant kan gebruiken.
- 3 Bepalen welke tekortkomingen in de soft controls ('red flags') aanwezig kunnen zijn. Hiervan worden ter nadere duiding twee praktijkuitwerkingen gegeven. In hoofdstuk 4.2 komt aan bod of de soft controls aansluiten bij het cultuurtype van de organisatie. In hoofdstuk 4.3 komt specifiek toon aan de top aan bod.
- 4 Evaluatie. In hoofdstuk 5 wordt de impact van de beoordeling van de soft controls door de accountant op de inschatting van het controlerisico beschreven.
- 5 Rapportage. In hoofdstuk 6 komt het rapporteren van tekortkomingen in soft controls aan bod.

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

2 Modellen voor het verkrijgen van inzicht in cultuur en soft controls

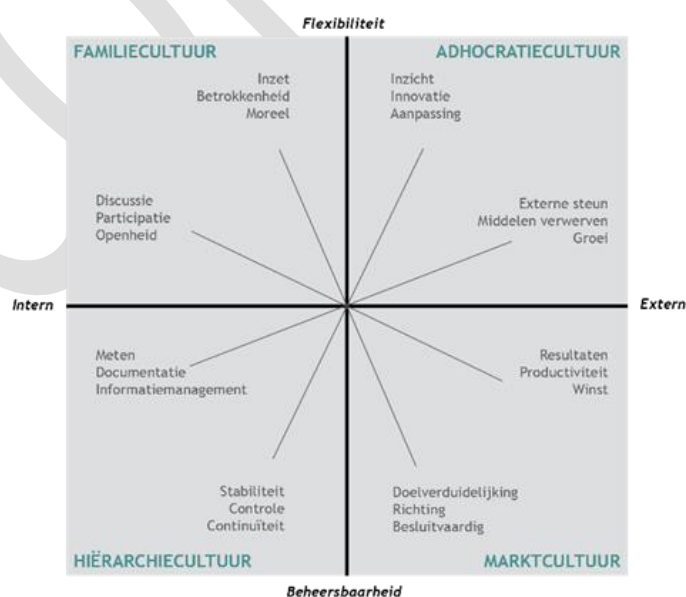
2.1 Cultuur

Het menselijk handelen binnen organisaties wordt -naast andere factoren- beïnvloed door de organisatiecultuur waarbinnen individuele personen met anderen interacties hebben. Cultuur is een belangrijk aspect van de interne beheersingsomgeving. Inzicht verkrijgen in de kenmerken van de cultuur binnen organisaties is daarmee richtinggevend voor de nadere beoordeling van de relevante soft controls. 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 en heeft daarmee invloed op de soft controls.

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

- 1 Het cultuurhuis van De Nederlandse Bank². Dit cultuurhuis beschrijft een aantal cultuurdimensies: Belangenafweging/evenwichtig handelen, Consistent handelen, Bespreekbaarheid, Voorbeeldgedrag, Uitvoerbaarheid, Transparantie en Handhaving.
- 2 De aanpak van behavioural auditing³, die stelt dat dataverzameling vereist is om de onderliggende aannames en mentale modellen, zoals onbewuste gedachten, overtuigingen, percepties en gevoelens inzichtelijk te krijgen.
- 3 De benadering van de corporate antropologie⁴. Daarin worden verschillende manieren onderscheiden om naar organisaties te kijken. Zoals door de lens van: relaties, macht, buitenstaanders, tijd, ruimte en kosmos, en beweging.
- 4 De Autoriteit Financiële Markten (AFM) hanteert (tot nu toe) bouwstenen als cultuurelementen die een positief effect kunnen hebben op 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.

In deze handreiking wordt als voorbeeld het denkmodel 'Organisational Culture Assessment Instrument' (kortweg: OCAI) van Quinn & Cameron (2016)⁵ gebruikt om meer inzicht te krijgen in de cultuur en de gedragspatronen binnen een organisatie. Dit model kan schematisch als volgt worden weergegeven:



Figuur 1: Organisational Culture Assessment Instrument (Quinn & Cameron)

² DNB Toezichtmethoden gedrag en cultuur, zie https://www.dnb.nl/toezichtprofessioneel/055_Gedragencultuur/index.jsp.

³ Bijvoorbeeld in de uitwerking van Jan Otten, zie <https://www.behaviouralauditing.nl/>.

⁴ <https://www.leercirkel.org/wp-content/uploads/2017/04/De-corporate-tribe-van-Braun-en-Kramer.pdf>.

⁵ www.ocai-online.nl.

Dit model is een voorbeeld van een gevalideerde onderzoeksmethode om cultuurkenmerken te classificeren. Het OCAI-model onderscheidt vier cultuurtypen, te weten: familiecultuur, adhocratiecultuur, hiërarchiecultuur en marktcultuur. Bij organisaties geldt dat één cultuurtype dominant is⁶. Zie bijlage 2 voor een nadere uitleg van het model. Het is uiteraard ook mogelijk om een ander model of andere cultuurtypering te gebruiken. De organisatie kan ook een eigen cultuurmodel hebben waarbij een onderscheid gemaakt kan worden tussen de gewenste en daadwerkelijke cultuur ('soll versus ist' situatie). Bij een eigen model evalueert de accountant welke invloed dit model heeft op de interne beheersingsomgeving.

Met het verkrijgen van inzicht in het dominante cultuurtype kan de accountant gerichter bepalen welke soft controls als onderdeel van de interne beheersingsomgeving van invloed kunnen zijn op materiële posten en stromen in de jaarrekening. In hoofdstuk 4.2 is dit als praktijkvoorbeeld uitgewerkt aan de hand van de in de volgende paragraaf te onderscheiden soft controls.

2.2 Soft controls

Er zijn verschillende modellen om soft controls nader te classificeren. In deze handreiking is als voorbeeld het model van Kaptein bestaande uit 8 typen soft controls⁷ weergegeven. Dit model is een gevalideerd model⁸. Andere modellen zijn ook mogelijk.

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*
Hoe lager de kans op ontdekking, hoe hoger de kans op fouten en/of fraude. In hoeverre is er zicht op niet-integer gedrag? Zien managers en medewerkers de effecten van hun gedrag?
- 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?

⁶ http://123management.nl/0/030_cultuur/a300_cultuur_02_typering.html.

⁷ KPMG Acht basis soft controls 2016.

⁸ Zie <https://www.iaa.nl/actualiteit/nieuws/auditen-van-cultuur-en-gedrag-een-overzicht>.

Het model van Kaptein kan als volgt schematisch worden weergegeven:



Figuur 2: het model van Kaptein met 8 soft controls

3 Technieken

Het beoordelen van de soft controls binnen een organisatie door een accountant is geen doel op zich, maar is onderdeel van het verkrijgen van inzicht in de interne beheersingsomgeving in de context van de jaarrekeningcontrole. Hiervoor zijn verschillende technieken beschikbaar.

De keuze welke technieken worden ingezet is mede bepalend voor de effectiviteit van de beoordeling. Het geheel blijft maatwerk. Bekende technieken zijn het houden van interviews en uitvoeren van documentanalyse waardoor de werkzaamheden mogelijk beperkt kunnen blijven. Daarnaast wordt bij de beoordeling van soft controls gebruik gemaakt 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. Indien de organisatie dit zelf al heeft onderzocht, kan de accountant de uitkomsten hiervan evalueren en hier mogelijk gebruik van maken.

Technieken en voorbeelden ⁹	
Interview	• Vragen stellen om observaties uit de jaarrekeningcontrole te kunnen koppelen aan mogelijke 'red flags' in gedrag. • Terugkoppeling van het gesprek aan de gesprekspartner. • Gericht op onbewust gedrag, dilemma's, keuzes. • Interpretatie van gedragsaspecten. • Concreet vragen naar het proces én naar de inhoud. • 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.
Groepsgesprekken of vergaderingen bijwonen	• 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	• Voordat een gerichte enquête kan worden uitgevoerd, is eerst kennis nodig van de organisatie 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.

⁹ Zie ook Instituut van Internal Auditors 'Discussion paper Soft Controls – Wat zijn de aanknopingspunten voor de internal auditor? Juni 2015.

Gedragsobservatie	• Observaties tijdens deelname aan vergaderingen en bijeenkomsten. • Observeer gedurende een langere periode zodat de gebruikelijke situatie beter in beeld komt. • Voorbeeld: Wat zijn duidelijke gedragspatronen? Wat zijn concrete voorbeelden van de cultuur 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?
Desk research	• 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 tevredenheidsonderzoeken, 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, 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?

Figuur 3: technieken met toelichting en voorbeelden

4 Twee praktijkuitwerkingen inzake soft controls

4.1 Inleiding

In dit hoofdstuk worden twee praktijkuitwerkingen gegeven voor het evalueren van de soft controls als onderdeel van de jaarrekeningcontrole.

De eerste uitwerking in paragraaf 4.2 beschrijft de wijze waarop inzicht in het cultuurtype behulpzaam kan zijn bij de beoordeling van soft controls. Het eerder genoemde OCAI model van Quinn en Cameron kan hiervoor gebruikt worden. De voorbeeld werkwijze in bijlage 1 kan behulpzaam zijn bij deze uitwerking.

De tweede uitwerking in paragraaf 4.3 beschouwt de toon aan de top. De toon aan de top is een wezenlijk onderdeel van de cultuur van een organisatie hetgeen ook benoemd wordt in Standaard 315. 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 NBA¹⁰).

Andere benaderingen of een combinatie van beide benaderingen zijn ook mogelijk. Het beoordelen van de soft controls is geen doel op zich, maar is onderdeel van het verkrijgen van inzicht in de interne beheersingsomgeving en het identificeren van mogelijke 'red flags' daarin, in het kader van Standaard 315. Dit kan tot verhoogde risico's voor de jaarrekening leiden waar de accountant in zijn controleaanpak vervolgens rekening mee zal houden.

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

4.2 Cultuurtype van de organisatie

Het eerder beschreven OCAI model van Quinn & Cameron kan worden gebruikt om meer inzicht te krijgen in de kenmerken van de cultuur en de gedrag patronen binnen een organisatie. Het OCAI model onderscheidt vier cultuurtypen die kunnen worden geclassificeerd, te weten: familiecultuur, adhocratiecultuur, hiërarchiecultuur en marktcultuur. Bij organisaties geldt dat er één cultuurtype dominant is, hetgeen impliceert dat daar patronen herkenbaar zijn van de wijze waarop soft controls meer of minder aanwezig zijn. Afwijkingen van deze patronen kunnen helpen om 'red flags' ofwel tekortkomingen in soft controls te ontdekken.

De verschillende cultuurtypen in het OCAI model uit hoofdstuk 2 omvatten de soft controls uit het model van Kaptein, maar de accenten per cultuurtype variëren (zie de tabel hieronder). Per cultuurtype kan worden nagegaan of de soft controls goed op het cultuurtype aansluiten, of dat er sprake is van 'red flags'. Hoe sterker de soft controls aansluiten bij de gewenste cultuur, hoe krachtiger de werking ervan. Hoe meer ze afwijken, hoe groter het risico op fouten. Zie ook bijlage 2 voor een uitgebreide beschrijving van de cultuurtypen en de soft controls.

Cultuur	Meest ontwikkelde soft controls	Minst ontwikkelde soft controls
Familie (mensgericht)	• Transparantie • Betrokkenheid • Handhaving	• Aanspreekbaarheid • Helderheid
Hiërarchie (beheersgericht)	• Handhaving • Aanspreekbaarheid • Uitvoerbaarheid	• Betrokkenheid • Bespreekbaarheid
Adhocratie (innovatief)	• Betrokkenheid • Uitvoerbaarheid • Bespreekbaarheid	• Voorbeeldgedrag • Handhaving
Markt (resultaatgericht)	• Aanspreekbaarheid • Handhaving • Helderheid	• Betrokkenheid • Transparantie

Figuur 4: accenten in de aanwezigheid van soft controls binnen ieder cultuurtype

¹⁰ NBA discussierapport *Het boegbeeld als voorbeeld* september 2012 en NBA brochure *Accountants en Toon aan de Top* april 2014.

Uit de tabel hiervoor blijkt dat de accountant niet alle 8 soft controls, uitgaande van het model van Kaptein, hoeft te beschouwen, maar degene die het meest relevant zijn vanuit het dominante cultuurtype. 

Hieronder is een voorbeeld opgenomen van de mogelijke consequenties voor de controle door de accountant als gevolg van een 'red flag' die bij de beoordeling van het cultuurtype waargenomen zijn en de mogelijke reactie hierop in de controleaanpak.

Praktijkvoorbeeld

Situatie

Onderneming A is een zeer resultaatgedreven organisatie (marktcultuur) waarbij het behalen van doelstellingen tot norm verheven is. Het management van de organisatie spreekt de medewerkers maandelijks aan op de mate waarin de beoogde resultaten zijn behaald. Hierbij worden de resultaten ook breed gedeeld binnen de organisatie, zodat het voor iedereen duidelijk is hoe de organisatie presteert. Het management van de organisatie besteedt daarbij nagenoeg geen aandacht aan het welzijn van de medewerkers, waardoor deze zich niet betrokken voelen bij de (strategische) doelstellingen van de organisatie. Het behalen van de resultaten wordt als een doel op zich beschouwd en het niet voldoen aan de verwachtingen van het management wordt als ongewenst ervaren. Medewerkers zouden als gevolg hiervan uitwegen kunnen zoeken om aan de verwachtingen van het management te voldoen. Het risico bestaat dat medewerkers de bestaande afspraken en regels binnen de organisatie gaan overtreden. 

Consequentie controle

De accountant zal een verhoogd risico onderkennen dat medewerkers de 'spelregels' van de organisatie overtreden om aan de verwachtingen van het management te kunnen voldoen. Hierdoor is sprake van een verhoogd risico dat interne beheersingsmaatregelen worden omzeild en de accountant in mindere mate kan steunen op de werking hiervan, ondanks dat deze ogenschijnlijk lijken te voldoen. De accountant zal hier op anticiperen door gerichte werkzaamheden op te nemen in het controleplan. Bijvoorbeeld bij organisaties waar verkoopmedewerkers zelfstandig binnen bepaalde kaders kortingen of bonussen mogen verstrekken aan klanten, zal de accountant mogelijk meer detailcontroles uitvoeren op de verantwoorde kortingen en/of omzetbonussen. 

4.3 Toon aan de top

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 onderstaande tabel 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 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?	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?	Management hecht te weinig waarde aan de jaarrekening (lage prioriteit). Management stelt de standaarden

	Hebben afspraken met de accountant een hoge prioriteit?	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.
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?	Gedogen of hardvochtig

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

Naar aanleiding van de beoordeling van de toon aan de top kan de accountant tekortkomingen signaleren die leiden tot een verhoogd risico dat het object van controle een afwijking van materieel belang bevat. Hieronder is een voorbeeld opgenomen van een dergelijke tekortkomingen op welke wijze de accountant daarmee in zijn aanpak rekening houdt.

Praktijkvoorbeeld

Situatie

Aannemersbedrijf B wordt geleid door een zeer dominante directie. Tegenspraak wordt niet geduld en de wil van de directie is wet. Medewerkers voelen zich daardoor geremd om problemen of tegenvallers in onderhanden projecten te melden en die komen dan ook zelden op tafel. Tijdens het opmaken van de jaarrekening en het bespreken van de belangrijkste onderhanden projecten met de accountant is de directie zeer aanwezig om de (technische) voortgang en het verwachte resultaat op de onderhanden projecten toe te lichten. De organisaties verkeert de laatste jaren in zwaar weer en de aandeelhouders verlangen een positief resultaat.

Consequentie controle

De accountant onderkent een verhoogd risico op een onjuiste bepaling van de (technische) voortgang van projecten en het verwachte resultaat op projecten, ondanks dat de interne beheersmaatregelen in opzet en bestaan geen significante leemten laten zien. In het controleplan zorgt de accountant voor voldoende tijd en aandacht voor het verkrijgen van inlichtingen van medewerkers die direct betrokken zijn bij de projecten en niet alleen van de directie.

De accountant kan overwegen om een (technisch) specialist aan het controleteam toe te voegen teneinde aanvullende informatie te verzamelen en deze te gebruiken voor de financiële analyse van de onderhanden projecten.

In bijlage 3 is een uitgebreide beschrijving opgenomen van de te onderkennen soft controls ten aanzien van de toon aan de top.

Bijlage 4 beschrijft de 'red flags' per soft control.

5 Evalueren soft controls

5.1 Inleiding

De accountant zal niet alleen de interne beheersingsomgeving en eventuele tekortkomingen ('red flags') daarin identificeren en beoordelen, maar 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.

5.2 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 zijn 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:

$$CR = IR \cdot IBR \cdot DR$$

De observaties die de accountant doet ten aanzien van de soft controls binnen de organisatie hebben impact op het interne beheersingsrisico. De accountant kan hierdoor een verfijndere risico-inschatting maken. Er hoeft niet alleen sprake te 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. Om vervolgens op soft controls te kunnen 'steunen' zal de effectieve werking van deze maatregelen zichtbaar door de accountant moeten worden vastgesteld.

Deze handreiking richt zich alleen op die situaties waarbij sprake is van tekortkomingen die tot een verhoging van het interne beheersingsrisico leiden. Het bestaan van een bevredigende interne beheersingsomgeving kan een positieve factor zijn bij het inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang en kan het risico op fraude helpen beperken. Toch is een bevredigende interne beheersingsomgeving geen absoluut afschrikmiddel voor fraude. Omgekeerd kunnen tekortkomingen in de interne beheersingsomgeving de effectiviteit van interne beheersingsmaatregelen ondermijnen, in het bijzonder met betrekking tot fraude.

Overigens kunnen culturele aspecten van organisaties, bedrijfstakken, branches, etc. ook impact hebben op het inherente risico. 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.

Er kan ook een wisselwerking zijn tussen het inherente risico en het interne beheersingsrisico. Cultuur en gedrag hebben invloed op beide risicomponenten. Het inzicht en de inschattingen van de accountant van de interne beheersingsomgeving hebben ook weer invloed op de identificatie en inschatting van risico's op een afwijking van materieel belang.

Praktijkvoorbeelden

Situatie

Er is sprake van een dominante directie. De handelingen en het gedrag van de directie hebben een grote invloed op de cultuur van de entiteit en de houding ten aanzien van risicomanagement en interne beheersing. Medewerkers durven geen tegenspraak te geven aan de directie. Onkostendeclaraties van de directie worden zonder meer geaccepteerd en verwerkt in de administratie.

Consequentie controle

De accountant onderkent een hoger risico op de juiste verantwoording van de onkostendeclaraties van de directie en bespreekt dit met de Raad van Commissarissen.

Om te voorkomen dat onkostendeclaraties van de directie zonder meer worden geaccepteerd en verwerkt in de administratie, zal de Raad van Commissarissen zelf controles uitvoeren op deze declaraties. De accountant zal afwegen in hoeverre deze 'compensating controls' invloed hebben op zijn werkzaamheden.

Situatie

Als gevolg van een onverwachte reorganisatie is het aantal medewerkers op de financiële administratie afgenomen. Hierdoor ontstaat een hoge werkdruk. Enerzijds doordat de capaciteit is afgenomen en anderzijds de angst om een baan te verliezen. Dit heeft impact op de interne beheersing omdat niet alle gewenste controles met de juiste diepgang kunnen worden uitgevoerd. Dit heeft consequenties voor het gedrag van de medewerkers.

Consequentie controle

De accountant signaleert dit en komt met behulp van een survey en interviews erachter dat medewerkers op de financiële administratie terughoudend zijn om elkaar aan te spreken en dat enkele medewerkers getuige zijn geweest van gedrag dat indruist tegen de kernwaarden van de organisatie. Daarnaast verkrijgt de accountant inzicht in welke periodes de druk het hoogst was het afgelopen jaar. De accountant speelt hier op in door meer detailwerkzaamheden uit te voeren in deze drukke periodes en koppelt het punt van het ongewenste gedrag terug aan de directie.

Impact op controleaanpak

Op grond van het vorenstaande kunnen tekortkomingen in soft controls leiden tot een verhoogd (of minder sterk verlaagd) inherent risico en/of intern beheersingsrisico. Afhankelijk van de risico's die de accountant identificeert en van de keuze die de accountant maakt om wel of niet te steunen op de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen, zullen tekortkomingen in de soft controls impact hebben op de uit te voeren werkzaamheden:

- De accountant bepaalt op basis van professionele oordeelsvorming welke controle-aanpak en welke mix van werkzaamheden effectief zal zijn om in te spelen op de verhoogde risico's. Dit is onder meer afhankelijk van de aard en omvang van de ingeschatte risico's (zowel waarschijnlijkheid als orde van grootte van mogelijke afwijkingen) en de effectiviteit van de interne beheersingsomgeving en andere directe of indirecte interne beheersingsmaatregelen;
- Indien de accountant door middel van systeemgerichte werkzaamheden wil steunen op de werking van interne beheersingsmaatregelen zal dit naar verwachting betekenen dat aanvullende (gegevens)gerichte werkzaamheden zullen worden opgenomen in de controleaanpak om het verhoogde interne beheersingsrisico te mitigeren. De accountant overweegt om meer op het risico gerichte werkzaamheden uit te voeren;
- Besluit de accountant niet te steunen op de werking van interne beheersingsmaatregelen dan accepteert de accountant daarmee een verhoogd intern beheersingsrisico, hetgeen ook invloed heeft op de uit te voeren werkzaamheden. Soft controls en eventuele tekortkomingen daarin zullen namelijk altijd, ongeacht of de accountant wil steunen op de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen, in ogenschouw genomen worden bij de beoordeling van het risico dat het management van de organisatie de interne beheersingsmaatregelen doorbreekt. In het kader van de toepassing van Standaard 240 zal de impact van tekortkomingen in de soft controls geëvalueerd worden teneinde aan de algehele doelstelling van de controle te kunnen voldoen.

De accountant overweegt om de volgende zaken vast te leggen:

- Een korte en bondige beschrijving opnemen in het controledossier van de 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 en 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.

5.3 Hard controls en soft controls

Bij de inrichting van de interne beheersingsmaatregelen zal de organisatie een optimale balans tussen hard en soft controls zoeken omdat gedrag veelal de effectiviteit van de interne beheersing bepaalt. De accountant zal nagaan in hoeverre de soft controls de effectiviteit van de hard controls stimuleren dan wel belemmeren.

De accountant moet zich ervan bewust zijn dat niet effectieve soft controls tekortkomingen in de interne beheersingsomgeving kunnen verhullen. Zo kan een hard control aanwezig lijken te zijn, en zelfs lijken te werken, terwijl de soft controls niet effectief zijn. Een voorbeeld is het aanwezig zijn van wachtwoorden die aan alle normen voldoen. Als deze met elkaar worden gedeeld of opgeschreven omdat ze zo complex zijn, is de ogenschijnlijk goede hard control niet effectief.

De beoordeling van de interne beheersingsomgeving waar soft controls een belangrijk onderdeel van zijn, kan leiden tot een bijstelling van de risicoanalyse. Op basis van professionele oordeelsvorming stelt de accountant passende controlewerkzaamheden vast om in te spelen op risico's op afwijkingen van materieel belang.

De accountant is alert op mogelijke aanwijzingen voor fraude/fouten. Zo bespreekt de accountant bijvoorbeeld de meldingen die ontvangen zijn via een klokkenluidersregeling, de interne onderzoeken die worden uitgevoerd rondom (fraude)risico's en/of zet de accountant gerichte data-analyse in om afwijkingen, die mogelijk het gevolg zijn van fraude of fouten, te identificeren.

Voorbeelden

De accountant kan op basis van 'red flags' besluiten om bijvoorbeeld de volgende aanvullende werkzaamheden uit te voeren:

- **Evaluatie van de continuïteitsveronderstelling:**
Er kunnen indicatoren zijn ten aanzien van de toon aan de top waardoor er twijfels zijn over het getrouwe beeld van de opgestelde jaarrekening inclusief de continuïteitsveronderstelling. Denk hierbij aan 'verkeerde' prikkels in de beloningsstructuur, grote winstuitkeringen, niet nakomen van verplichtingen, moeilijkheden inzake financiering, arbeidsconflicten, etc. Door zelfgenoegzaamheid binnen het management kunnen twijfels omtrent de continuïteit ontkend worden. De accountant zal hierop inspelen met aanvullende werkzaamheden;
- **Meer controle informatie vergaren ten aanzien van (schattings-)posten:**
Er kunnen 'agressieve' waarderingsgrondslagen met betrekking tot onderhanden werk en omzet worden gehanteerd. Als de verantwoordelijken inclusief het management hier niet op aangesproken worden, zal de accountant hierop in spelen met gerichte werkzaamheden. Andere gerichte werkzaamheden om op specifieke risico's in te spelen. Er kan onduidelijkheid zijn over de verantwoordelijkheid voor de autorisatiematrix van IT-rechten (helderheid). De accountant kan hierdoor niet steunen op functiescheidingen hetgeen invloed heeft op de controle-aanpak.
- **Diepgaandere werkzaamheden ten aanzien van fraude en het naleven van wet- en regelgeving:**
Er kan sprake zijn van onvoldoende betrokkenheid, handhaving en gebrek aan transparantie door de met governance belaste personen. Als zij geen kritische vragen aan het management stellen en niet daadkrachtig optreden als zij overtredingen van wet- en regelgeving signaleren, zal de accountant hier meer aandacht aan besteden.

6 Rapportage

De accountant overweegt of en op welke wijze over soft controls wordt gerapporteerd als onderdeel van de rapportage over de interne beheersing. 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 procedure/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 harde norm ontbreekt waaraan getoetst kan worden. Het is dan ook van belang dat over de uitkomsten van de beoordeling 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.

Bijlage 1 Voorbeeld werkwijze

Stap	NV COS
De aard, omvang en complexiteit van de te controleren organisatie bepalen de diepgang van de werkzaamheden 1 Cultuur van de organisatie <i>1.1 Verkrijg inzicht in de cultuur van de organisatie</i> - Bepaal welk (wetenschappelijk) model gebruikt gaat worden voor het verkrijgen van inzicht in de cultuurtypering van de organisatie. Als voorbeeld (niet leidend) in deze handreiking is het OCAI-model van Quinn & Cameron 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 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.	315.14a
2 Soft Controls als onderdeel van de interne beheersingsomgeving <i>2.1 Verkrijg inzicht in de soft controls binnen de organisatie als onderdeel van de interne beheersingsomgeving</i> - 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 welke soft controls volgens dit model op het eerder bepaalde cultuurtype het meest/sterkst ontwikkeld zijn en leg dit vast. De accountant zal ongeacht het expliciete cultuurtype tenminste inzicht dienen te verkrijgen in de 'toon aan de top'/leiderschapsstijl. In deze handreiking zijn als voorbeeld (niet leidend) aan de hand van de modellen van Quinn en Cameron en Muel Kaptein soft controls benoemd die bij cultuurtypes aan de orde kunnen zijn. - 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; <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> - Beoordeel op basis van professionele oordeelsvorming of soft controls tekort schieten in relatie tot het bepaalde cultuurtype 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 - Beoordeel of mogelijk sprake is van een ander cultuurtype binnen het onderzochte deel (of delen) van de organisatie en leg deze beoordeling vast. N.B.: een ander cultuurtype kan voor het onderzochte deel (of delen) van de organisatie passend	315.12 315.14 315.26

zijn en niet per definitie leiden tot 'red flags'; aan de andere kant kan een ander cultuurtype niet wenselijk zijn in relatie tot de te volgen strategie. <i>2.3 Bepaal wat de mogelijke invloed van de tekortkomingen in de soft controls is op de andere elementen in de interne beheersingsomgeving</i> • 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.	315.14b
3 Evalueer de 'red flags' <i>3.1 Bepaal de mogelijke impact van de geïdentificeerde 'red flags' op de jaarrekening</i> • 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; <i>3.2 Stel de aanpak van de controle vast rekening houdend met de geïdentificeerde 'red flags'</i>	315.26 330.6/7
4 Rapportages <i>4.1 Bepaal welke 'red flags' wijzen op een significante tekortkoming in de interne beheersing</i> <i>4.2 Rapporteer de significante tekortkomingen tijdig aan het toezichthoudend orgaan</i>	265.8 265.9

Figuur 6: voorbeeld werkwijze

Bijlage 2 Cultuurmodel Quinn & Cameron

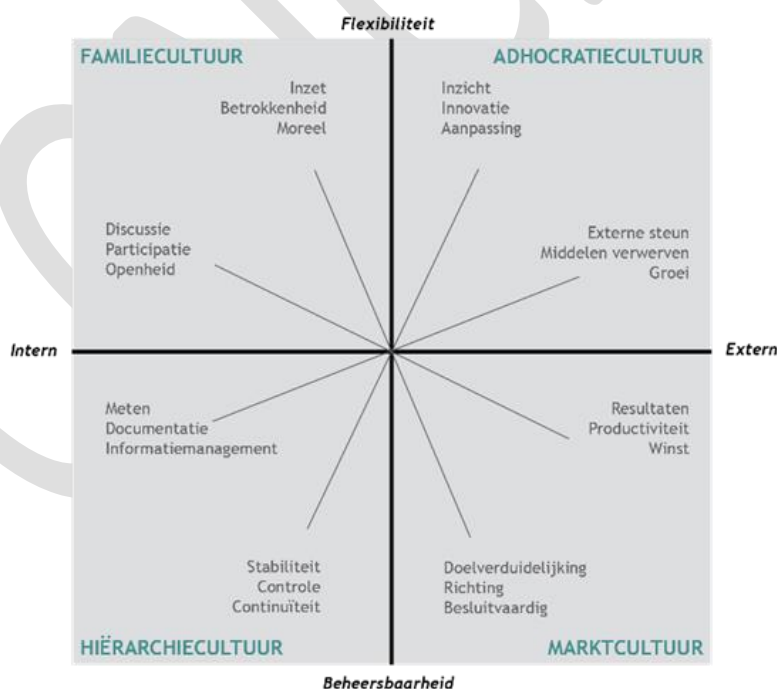
1 De impact van cultuur en gedragspatronen

Het menselijk handelen wordt beïnvloed door iets wat altijd aanwezig is, namelijk de organisatiecultuur. Cultuur ontstaat waar groepen mensen samenwerken. Er ontstaan gewoontes en gedragspatronen in het werken met elkaar. Gedragspatronen ontstaan geleidelijk en worden versterkt en in stand gehouden door interactie. Wanneer gedrag collectief een gewoonte wordt, is dit moeilijk te veranderen. Sterker nog, medewerkers hebben soms niet eens meer in de gaten dat het gedrag er is en stellen er geen vragen meer bij.

Ingesleten gewoontes en gedragspatronen hebben een grote invloed op de prestaties van een organisatie. Het beïnvloedt hoe medewerkers denken, beslissingen nemen en uiteindelijk hoe zij handelen. Risico's ontstaan als een organisatiecultuur niet meer ondersteunend is aan de strategie en doelen van een organisatie. Denk aan een sterke interne gerichtheid van medewerkers terwijl de organisatie haar externe concurrentiepositie moet verstevigen en meer focus moet hebben op wat er buiten de organisatie gebeurt. Of een organisatie die zich begeeft in een sterk gereguleerde omgeving zoals een ziekenhuis, maar waarbij medewerkers elkaar de hand boven het hoofd houden als er fouten worden gemaakt. Het is belangrijk om te weten wat de typische kenmerken zijn van de organisatiecultuur en de mate waarin hard controls en soft controls aanwezig zijn en elkaar versterken in het sturen van gewenst gedrag.

2 Cultuur typen

Om meer inzicht te krijgen in de cultuur en de gedragspatronen binnen een organisatie kan het 'Organisational Culture Assessment Instrument' (kortweg: OCAI) van Quinn & Cameron (2016) gebruikt worden. Dit is een voorbeeld van een gevalideerde onderzoeksmethode om cultuurkenmerken te classificeren. Het OCAI-model onderscheidt vier cultuurtypen, te weten: familiecultuur, adhocratiecultuur, hiërarchiecultuur en marktcultuur (zie figuur 1). De cultuurtypen zijn ingedeeld op twee dimensies, namelijk de mate van flexibiliteit in de bedrijfsvoering en de in-/externe gerichtheid die medewerkers laten zien.



Figuur 7: Verschillende cultuurtyperingen

Er is altijd een mix van vier cultuurtypen aanwezig binnen een organisatie maar voor ongeveer 70% van de organisaties geldt dat er wel één cultuurtype dominant is. Een belangrijk uitgangspunt van het OCAI-model is dat er geen 'ultieme' organisatiecultuur bestaat, elke cultuur heeft haar eigen kenmerken en kan effectief zijn.

Wel kan een specifiek cultuurtype beter passen bij de doelstellingen van de organisatie, de organisatiestrategie of de groeifase waarin de organisatie zich bevindt. Met behulp van de OCAI-vragenlijst (www.ocai-online.nl) kan snel een typering worden gemaakt van de organisatiecultuur.

Familie cultuur



Familie cultuur legt de focus op de zorg voor de werknemers en wordt gekenmerkt door gemeenschappelijke waarden en doelstellingen, onderlinge betrokkenheid, een participatieve instelling en een zogenaamd 'wij-gevoel'. Organisaties met deze cultuur lijken meer weg te hebben van uitgebreide families dan van economische organisaties. Fundamentele aannamen zijn dat de omgeving het best kan worden gemanaged door middel van teamwerk en ontwikkeling van het personeel, dat klanten het best kunnen worden beschouwd als partners, dat de organisatie zich moet bezighouden met de ontwikkeling van een menswaardige werkomgeving, en dat de belangrijkste taak van de leiding eruit bestaat de medewerkers medezeggenschap over hun werk te geven, en hun gevoelens van participatie, betrokkenheid en loyaliteit te bevorderen.

- typische gedrag patronen van medewerkers: inzet laten zien, betrokkenheid tonen, handelen vanuit moreel besef, discussie opzoeken, samenwerken, openheid van zaken geven;
- type leider: stimulator, mentor, vaderfiguur;
- effectiviteitscriteria: cohesie, moreel, ontwikkeling van human resources;
- managementtheorie: participatie bevordert inzet en betrokkenheid;
- strategie om kwaliteit te verhogen: empowerment, teamvorming, betrokkenheid personeel bevorderen, Human resource ontwikkeling, open communicatie;
- herkenbare voorbeelden: MKB tot een bepaalde omvang, zorginstellingen.

Adhocratie cultuur

Adhocratie cultuur heeft als veronderstellingen dat innovatie en pionierende initiatieven tot succes leiden, dat organisaties voornamelijk nieuwe producten en diensten ontwikkelen en zich op de toekomst voorbereiden. Organisaties handhaven overeenstemming met de omgeving. De belangrijkste taak van de leiding bestaat uit ondernemerschap en creativiteit te bevorderen, evenals activiteiten die zijn gericht op het verkrijgen en behouden van een voorsprong op de rest van het veld. Men gaat ervan uit dat aanpassing en vernieuwing, nieuwe bedrijfsmiddelen opleveren en de winstgevendheid bevorderen, en dus komt de nadruk te liggen op toekomstvisies, georganiseerde anarchie en gedisciplineerde verbeeldingskracht.

- typische gedrag patronen medewerkers: nieuwsgierig naar het onbekende, inzicht willen creëren, energie krijgen van vernieuwing, aanpassingen (durven) doen in het bestaande, (externe) steun en middelen verwerven voor nieuwe ideeën, groei tot stand brengen;
- type leider: innovator, ondernemer, visionair;
- effectiviteitscriteria: nieuwste van het nieuwste produceren, creativiteit, groei;
- managementtheorie: vernieuwingsgezindheid bevordert het aanboren van nieuwe bronnen;
- strategie om kwaliteit te verhogen: verrassing en plezier, nieuwe normen creëren, behoeften voorzien, voortdurende verbetering, creatieve oplossingen bedenken;
- herkenbare voorbeelden: Apple, Tesla, Google, Facebook, jonge ICT-bedrijven, toonaangevende architectenbureaus, nichespelers.

Hiërarchie cultuur

Hiërarchie cultuur is afgeleid van een algemene zorg hoe een organisatie gestructureerd en georganiseerd moet worden en wordt gekenmerkt door een geformaliseerde en gestructureerde werkplek. Procedures bepalen wat de mensen doen. Effectieve leiders zijn goede coördinatoren en organisatoren. De instandhouding van een soepel draaiende organisatie is belangrijk. De lange termijn zorgen betreffen stabiliteit, voorspelbaarheid en efficiëntie. Regels en procedures houden de organisatie bijeen. Deze cultuur komt voornamelijk voor bij grotere bedrijven en de meer overheid-gereguleerde bedrijven, wat blijkt uit de grote aantallen standaardprocedures, vele hiërarchische niveaus en de nadruk op naleving van de regels.

- typische gedrag patronen medewerkers: controleren van werkzaamheden, vastleggen en documenteren van zaken, aandacht besteden aan informatiemanagement, stabiliteit creëren, controle houden, continuïteit waarborgen;
- type leider: coördinator, bewaker, organisator;
- effectiviteitscriteria: efficiëntie, tijdigheid, soepel functioneren;
- managementtheorie: beheersbaarheid bevordert de efficiëntie;

- strategie om kwaliteit te verhogen: foutenopsporing, meting, procesbeheersing, systematische probleemoplossing, kwaliteitsinstrumenten;
- type organisaties: grote bedrijven (MKB, multinationals), accountantskantoren, ziekenhuizen, provincies, gemeenten en overheids- en toezichthoudende instanties.

Markt cultuur

Markt cultuur kenmerkt zich doordat het net zo functioneert als de markt zelf, het is voornamelijk gericht op wat er in de omgeving gebeurt. Centrale waarden zijn concurrentiegerichtheid en productiviteit. De fundamentele veronderstellingen zijn dat de externe omgeving centraal staat, dat klanten waarde wensen, dat de organisatie haar marktpositie moet versterken, en dat de leiding als belangrijkste opdracht heeft de organisatie te sturen in de richting van resultaten. Cijfers, een sterke positie in de markt, ambitieuze doelstellingen en 'klant centraal' zijn de belangrijkste doelstellingen van de organisatie. Een organisatie moet niet alleen voldoen aan de huidige eisen van de omgeving, maar moet ook kunnen plannen en aanpassen aan toekomstige eisen.

- typische gedragspatronen medewerkers: gericht zijn op het realiseren van resultaten, productiviteit als leidend beschouwen, opbrengst van werkzaamheden inzichtelijk maken, duidelijkheid creëren over doel en richting, slagvaardig optreden;
- type leider: opjager, concurrent, producent;
- effectiviteitscriteria: marktaandeel, doelen bereiken, concurrenten verslaan;
- managementtheorie: concurrentie bevordert de productiviteit;
- strategie om kwaliteit te verhogen: meting van voorkeuren klant, productiviteitsverbetering, partnerschappen aangaan, concurrentievermogen vergroten, klanten en leveranciers mede betrekken;
- herkenbare voorbeelden: Ryanair, Microsoft, netwerkorganisaties, zorggroepen, particuliere instellingen zoals Bergman.



3 Gedrag sturen middels soft controls

Soft controls beïnvloeden gedragspatronen tussen mensen. We onderscheiden acht verschillende soft controls.

Er is balans nodig tussen hard- en soft controls om gewenst gedrag te bevorderen. Hard controls bieden kaders, en geven aan 'wat' van medewerkers wordt verwacht. Soft controls geven richting aan gedrag; de wijze waarop regels worden nageleefd. Als soft controls de hard controls optimaal ondersteunen, dan worden doelen makkelijker behaald en worden risico's kleiner.

De neiging die organisaties hebben, is om medewerkers nóg meer regels op te leggen als gedrag van medewerkers afwijkt van wat is afgesproken. Meer regels dragen op een gegeven moment niet meer bij aan duidelijkheid. Ze kunnen zelfs contraproductief gaan werken, waardoor de kans op het maken van fouten groter wordt. In plaats van een toenemende regeldruk is het wenselijk om de werking van soft controls te versterken. Maar hierbij moet wel aandacht zijn voor het type organisatie en de typische cultuurkenmerken van de organisatie. In de verschillende cultuurtypes die hiervoor besproken zijn komen de acht soft controls allemaal voor, maar de accenten liggen anders per cultuurtype (zie tabel 2). Hoe sterker de soft controls aansluiten bij de gewenste cultuur, hoe krachtiger de werking ervan. Hoe meer ze afwijken, hoe groter het risico op fouten.

Cultuur	Meest ontwikkelde soft controls	Minst ontwikkelde soft controls
Familie (mensgericht)	• Transparantie • Betrokkenheid • Handhaving	• Aanspreekbaarheid • Helderheid
Hiërarchie (beheersgericht)	• Handhaving • Aanspreekbaarheid • Uitvoerbaarheid	• Betrokkenheid • Bespreekbaarheid
Adhocratie (innovatief)	• Betrokkenheid • Uitvoerbaarheid • Bespreekbaarheid	• Voorbeeldgedrag • Handhaving
Markt (resultaatgericht)	• Aanspreekbaarheid • Handhaving • Helderheid	• Betrokkenheid • Transparantie

Figuur 8: accenten in de aanwezigheid van soft controls binnen ieder cultuurtype

In een familie cultuur:

- ✓ Transparantie is belangrijk omdat men het eigen gedrag wil aanpassen om tot een constructieve samenwerking te komen.
- ✓ Betrokkenheid is belangrijk omdat medewerkers elkaar vanuit wederzijds respect wensen te benaderen.
- ✓ Handhaving is belangrijk omdat medewerkers zich erkent en gewaardeerd willen voelen. Handhaven ziet o.a. toe op waardering van elkaar.
- ✗ Aanspreekbaarheid is minder zichtbaar in een familiecultuur omdat medewerkers omwille van de relatie confrontaties met elkaar uit de weg gaan.
- ✗ Helderheid is niet het voornaamste waar men op gericht is. Immers, hoe strakker de regels en de sturing hoe minder men het gevoel heeft dat er gewerkt wordt vanuit onderling vertrouwen. En dat is juist belangrijk in een familiecultuur.



In een hiërarchie cultuur

- ✓ Handhaven is belangrijk omdat medewerkers willen weten wat goed en fout is. Binnen een hiërarchie cultuur zoeken mensen deze duidelijkheid.
- ✓ Aanspreekbaarheid is een vanzelfsprekendheid omdat er strak op beheersing wordt gestuurd naar elkaar.
- ✓ Uitvoerbaarheid zit in het streven om foutloos te werken. Medewerkers helpen elkaar om de juiste kennis, middelen en competenties te verwerven om het samen 'goed' te doen.
- ✗ Betrokkenheid is in een hiërarchische cultuur minder zichtbaar omdat zakelijkheid naar elkaar overheerst. Organisatiebelangen prevaleren nog weleens boven relationele aspecten.
- ✗ Bespreekbaarheid heeft minder focus omdat medewerkers erop gericht zijn om foutloos te werken. Open het gesprek aan gaan over zaken waar men onzeker over is, is niet een vanzelfsprekendheid, dit voelt als falen.

In een adhocratie cultuur:

- ✓ Betrokkenheid biedt de creatieve geesten die met elkaar producten en diensten ontwikkelen, een gezamenlijk doel.
- ✓ Uitvoerbaarheid is belangrijk omdat medewerkers vanuit bekwaamheid invulling geven aan de ontwikkeling van nieuwe diensten en producten.
- ✓ Bespreekbaarheid is belangrijk omdat men zich veilig genoeg wil voelen om te experimenteren met nieuwe manieren van werken, nieuwe producten.
- ✗ Voorbeeldgedrag naar elkaar is minder aanwezig omdat men juist uniciteit wil zien van elkaar. Anders denken dan anderen leidt tot nieuwe denkbeelden, ideeën en innovatie. Elkaar nadoen, hoort daar minder bij.
- ✗ Handhaving heeft sterk te maken met het creëren van een kader waarin goed en fout helder is omschreven. In een innovatieve omgeving moet ruimte zijn om te experimenteren en werkt het niet als men continu door elkaar wordt teruggefloten.

In een markt cultuur:

- ✓ Aanspreekbaarheid zet mensen op scherp om doelgericht afspraken na te komen en targets te halen.
- ✓ Handhaving is belangrijk omdat een marktgerichte oriëntatie vaak samenhangt met een gevoeligheid voor belonen van prestaties.
- ✓ Helderheid geeft een duidelijk kader waarbinnen mensen zelfstandig kunnen werken.
- ✗ Betrokkenheid is minder zichtbaar in een marktcultuur vanwege de competitie die voelbaar is om tot resultaten te komen. In een marktcultuur is meer individualisme dan in de andere culturen.
- ✗ Transparantie is gezien het individualisme minder hoog. De werkomgeving is wat 'harder', medewerkers gaan voor hun eigen gewin en kunnen dan nog weleens voorbijgaan aan de behoeften van anderen.

Bijlage 3 Vragen inzake soft controls

8 onderkende soft controls (uit 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	- 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?	- 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.	- Risicoanalyse van de organisatie. - Beschrijving taken en verantwoordelijkheden rondom financiële verantwoording. - Trainingsmateriaal.
Voorbeeldgedrag	- 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?	- Medewerkers klagen over het bestuur of de direct leidinggevende/manager. - Rolmodellen houden zich niet aan toepasselijke regels. - Management spreekt een andere taal dan medewerkers.	- 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	- 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 m.b.t. ethisch gedrag en	- 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	- Medewerker-tevredenheidsonderzoek. - Risicomangement rapportages. - Jaarlijkse evaluatie functioneren management.

	eerlijk handelen onder druk staat? Is het management betrokken bij het opstellen van de jaarrekening? Hebben afspraken met de accountant een hoge prioriteit?	juiste tooling/ systemen voor medewerkers. - 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	- 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?	- 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 werklust wordt verkeerd ingeschat. - Hoge zelfgenoegzaamheid. - Geen juiste teamcompositie. - Mensen klagen over ondoeltreffendheid.	- Vastlegging van beoordelingsgesprekken en van medewerkers - Ziekteverzuimcijfers - Aantal en duur van openstaande auditbevindingen - Medewerkerstevredenheidsonderzoek.
Transparantie	In welke mate is het gedrag van management en de medewerkers zichtbaar?	- 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.	- Managementrapporten -ges waaruit de effectiviteit van beheersmaatregelen blijken. - Internal/external audit rapporten. - Incidentenrapportages (bijv. klokkenluidersmeldingen). - Medewerkerstevredenheidsonderzoek.
Bespreekbaarheid	- 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 ruimte om een cultuur van eerlijkheid en ethisch gedrag te bespreken?	- Dilemma's worden niet/nauwelijks gedeeld of zijn niet bekend. - Mensen¹¹ 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. - Geen duidelijke focus wat er echt toe doet. - Geen executiekracht.	- Notulen van bestuursvergaderingen, teambesprekingen en dag starts. - Medewerkerstevredenheidsonderzoek
Aanspreekbaarheid	In welke mate spreekt het management	Mensen verbergen zich.	Vastlegging van beoordelingsgesprek-

¹¹ Waar in dit overzicht wordt gesproken over 'mensen' en 'men' worden zowel het management als de medewerkers mee bedoeld.

	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')?	• 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.	ken van medewerkers • Medewerkerstevredenheidsonderzoek
Handhaving	• 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 integriteitinbreuken en bestraffen van ongewenst gedrag? • In welke mate belooft en waardeert het management de naleving van geschreven en ongeschreven regels op terrein van eerlijk handelen 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?	• '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 uittreiders. • In beloningsgebouw wordt zichtbaar rekening gehouden met cultuur en gedrag aspecten. • Complimenten worden uitgedeeld, en daar wordt ook open over gecommuniceerd. 	• Internal/external audit rapporten. • Klokkenluiders-regeling.  • Medewerkerstevredenheidsonderzoek.

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

Bijlage 4 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 ondermijnend. 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 de 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.¹²

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 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.

¹² 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.

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 leidinggevendenden; 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');
- leidinggevendenden 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 uittrekers, 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.

CONCEPT

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