



Cultuur en gedrag vormen basis risicoprofiel

Joukje Janssen - Sustainability & Responsible Governance, Assurance

Aike Hoekstra - Sustainability & Responsible Governance, Assurance

Om het vertrouwen van de maatschappij verder te kunnen herstellen moet ook de accountant nadrukkelijker aandacht besteden aan cultuur en gedrag in de controle. Kennis van de cultuur en het gedrag binnen een organisatie vormt namelijk de basis voor het kunnen vaststellen van het risicoprofiel van een organisatie en helpt je om een beter inzicht te krijgen of je daadwerkelijk kunt steunen op de interne-beheersingsmaatregelen.

1. Belanghebbenden vragen de accountant om te handelen in het publiek belang

Het vertrouwen van belanghebbenden in een goedkeurende verklaring afgegeven door de (interne) accountant is niet langer vanzelfsprekend. De accountant zal meer en meer moeten bewijzen dat hij in het belang van gebruikers van de jaarrekening en de maatschappij handelt. Dat wij als beroepsgroep druk bezig zijn om hier invulling aan te geven blijkt onder meer uit de publicatie 'In het publiek belang'. In deze publicatie spreekt de beroepsgroep zich uit voor verandering en onderstreept zij de publieke taak van accountants.

Het accountantsberoep ontleent zijn bestaansrecht aan het feit dat accountants een onafhankelijk en kritisch oordeel geven over meer dan alleen de jaarrekening, bijvoorbeeld ook niet-financiële gegevens en inzicht in de strategie. Dat staat in deze discussie buiten kijf. Die behoefte aan een onafhankelijk en kritisch oordeel over meer dan alleen de jaarrekening neemt nadrukkelijk toe bij belanghebbenden, zoals blijkt uit de verschillende gesprekken met belanghebbenden en uit bijvoorbeeld de vragen van de toezichthouders. De accountant wordt ook geacht te kijken naar het onderliggende waardecreatieproces, materiële onderwerpen die voor het realiseren van de strategie belangrijk zijn en de cultuur en het gedrag binnen een organisatie. Organisaties rapporteren hier steeds nadrukkelijker over en in sommige gevallen zelfs al

integraal. Integraal betekent in dit geval dat deze onderwerpen als een geheel worden opgenomen in het directieverslag en niet in verschillende verslagen zoals een apart duurzaamheidsverslag, directieverslag, governanceonderdeel of transparantieverslag. In dit kader betekent dat ook dat de rol van de accountant verder wordt verbreed en wij dus ook over deze zaken worden gevraagd een oordeel te geven. Kortom, klanten, toezichthouders en de beroepsorganisatie verwachten van de accountant terugkoppeling over verschillende materiële onderwerpen en daar zijn cultuur en gedrag bij alle ondernemingen een belangrijk aspect van.

2. Maatschappij verwacht mening van accountant over cultuur en gedrag

De kwaliteit van de wettelijke controle is vooral afhankelijk van een goede beroepsuitoefening door de accountant. Hij moet zich professioneel-kritisch opstellen en handelen in het publiek belang. Dat is wat blijkt uit de rapportage van de toezichthouders en de beroepsgroep. Op basis hiervan zien we dat in de afgelopen twee jaar aandacht is besteed aan het verder versterken van deze professioneel kritische houding. Dit is onder meer gedaan door aan de gehele professie trainingen te geven die de beroepsbeoefenaar beter in staat moeten stellen het gesprek breder te voeren en daarin nadrukkelijk aandacht te besteden aan cultuur en gedrag. Zo heeft iedereen twee jaar geleden de training

Samenvatting

Het risicoprofiel van een organisatie wordt bepaald door verschillende factoren. Deze factoren neemt de (interne) accountant mee om te bepalen wat hij precies beoordeelt en met welke diepgang hij naar bepaalde deelgebieden gaat kijken gedurende zijn controlewerkzaamheden. Dit risicoprofiel wordt momenteel slechts impliciet bepaald door de cultuur en het gedrag binnen een organisatie. Cultuur is de zichtbare uitkomst van dat wat medewerkers belangrijk vinden en dat wat in de organisatie context gestimuleerd en mogelijk gemaakt wordt en dat bepaalt mede het risicoprofiel van de organisatie. Bij een cultuur waarin men door de tijd heen consistent en congruent in lijn met de kernwaarden handelt en acteert, zijn de risico's namelijk aanzienlijk lager.

‘Professioneel-kritische instelling’ gevolgd, waarin vooral de ‘rechte rug’ van de accountant aan de orde is geweest. En afgelopen jaar heeft de gehele beroepsgroep de training ‘Zeg wat je ziet’ gevolgd, waarin met name is geoefend met het voeren van gesprekken en het daarin direct, open en eerlijk benoemen wat je ziet. Beide trainingen zijn bedoeld om de competenties van de accountant te versterken om zo ook cultuur en gedrag binnen de organisaties te kunnen benoemen en hier observaties over te kunnen delen binnen de organisatie.

3. Cultuur en gedrag geven inzicht in risicoprofiel onderneming

Eerder onderzoek naar het sturen op cultuur en gedrag in verschillende sectoren heeft ons geleerd dat veel organisaties het lastig vinden om hun bestaansreden duidelijk te definiëren. Bovendien vinden veel organisaties het lastig om hun bestaansreden en waarden zoals zij die definiëren te verbinden aan de belangen van de verschillende belanghebbenden. Deze laatste vragen namelijk om een duidelijke koppeling tussen de uitvoering van de activiteiten en de bestaansreden en achterliggende waarden van de organisatie. Afgelopen jaren ging dat bij veel organisaties zelfs behoorlijk mis. Wij zien dat deze elementen steeds meer onder de aandacht komen van de (interne) toezichthouders. Cultuur en gedrag vormen een essentieel onderdeel van onze controleaanpak, omdat zij inzicht geven in het risicoprofiel van de organisatie.

Het risicoprofiel van een organisatie wordt bepaald door verschillende factoren, zoals de sector waarin de organisatie acteert, de strategie en bijbehorende doelstellingen, de risk appetite van de raad van bestuur, de invloed van de belanghebbenden, de rol van de commissarissen enzovoorts. Deze aspecten neemt de (interne) accountant mee om te bepalen wat hij precies beoordeelt en met welke diepgang hij naar bepaalde deelgebieden gaat kijken. Dit risicoprofiel wordt momenteel slechts impliciet bepaald door de cultuur en het gedrag binnen een organisatie. Cultuur wordt bij zowel de meeste interne als externe controles vooralsnog slechts impliciet meegenomen en wordt gevormd door verschillende aspecten van gedrag en de medewerkers die in de organisatie werken. Gedrag vormt de basis van het uitvoeren van verschillende ‘harde’ interne-beheersingsmaatregelen. Het gedrag van medewerkers wordt bepaald door de context waarin zij opereren en de manier waarop de organisatie deze context vormgeeft en invult. Hierbij zijn drie elementen belangrijk:

- **Systemen en structuren**

Dit zijn de processen en procedures die binnen de organisatie zijn ingericht en ondersteunend of belemmerend werken om als medewerker het ‘juiste’ gedrag te kunnen laten zien.

- **Symbolen en beslissingen**

Dit zijn de keuzes die worden gemaakt wanneer het gaat om schaarste in tijd en/of geld, die een uitstraling hebben op de medewerkers.

- **‘(Voorbeeld) gedrag’**

Dit is wat je laat zien en waarop door de omgeving wordt gereageerd en geacteerd.

4. Aandacht voor de zachte kant is belangrijk

Cultuur is de zichtbare uitkomst van dat wat medewerkers belangrijk vinden en dat wat in de organisatie context gestimuleerd en mogelijk gemaakt wordt. Dit betekent dat de drie aspecten genoemd in paragraaf 3, een onderdeel moeten vormen van de controle. Ze geven immers inzicht in het (ongewenste) gedrag binnen de organisatie en dat bepaalt mede het risicoprofiel van de organisatie. Bij een cultuur waarin men door de tijd heen consistent en congruent in lijn met de kernwaarden handelt en acteert, zijn de risico's namelijk aanzienlijk lager. Dit omdat bij een consistente en congruente cultuur, mits ‘juist’ geformuleerd uiteraard, de aandacht voor de ‘softe’ interne-beheersingsmaatregelen zorgt voor de juiste borging van de harde interne-beheersingsmaatregelen waardoor we gebruik kunnen maken van deze softes interne-beheersingsmaatregelen. Daarom is aandacht voor de zachte kant belangrijk in de planning, tijdens de uitvoering van de werkzaamheden en in de rapportage. Het stappenplan in figuur 1 helpt om de elementen van cultuur expliciet in de (interne) controleaanpak te borgen.

5. Conclusie: cultuur en gedrag belangrijke elementen controleaanpak

De integratie van cultuur- en gedragsaspecten in de controle stelt de organisatie in staat tijdig de gesignaleerde cultuurrisico's te mitigeren, het eigen risicoprofiel te verlagen en het verandervermogen te verhogen. Daarnaast helpt het de (interne) accountant om de controle werkzaamheden efficiënter in te richten. Het staat dus buiten kijf dat aandacht voor cultuur en gedrag van grote waarde is voor het verbreden van de controle en daarmee een verhoogde kwaliteit oplevert. ■

Stappenplan borging elementen cultuur in controleaanpak

Stap 1. Maak cultuur in je risicoanalyse onderdeel van je planning

Om ons een beeld te vormen van de huidige cultuur en de gewenste cultuur starten we met een nulmeting, die helpt bij de risicoanalyse van de organisatie. De nulmeting bestaat uit een combinatie van het Maturity Model, desk research op basis van wat al bekend is over de organisatie en een koppeling met reeds aanwezige indicatoren van de cultuur. Mogelijke indicatoren zijn bijvoorbeeld gedefinieerde ‘value drivers’, resultaten van werknemerstevredenheid, bestaand beloningsbeleid en klanttevredenheid. De uitkomsten van deze nulmeting worden besproken met het management en vormen de basis voor de verdieping in de tweede stap. Op basis daarvan stelt het controleteam prioriteiten in de controle zodat die effectiever wordt.

Stap 2. Stel een walkthrough op, gebaseerd op de initiële risicoanalyse

Leid uit opvallende punten van de nulmeting, zoals benoemd in stap 1, de thema's af die centraal staan in de verdiepende risicoanalyse. Breng deze risico's in kaart door interviews in de organisatie af te nemen rondom de thema's. Tien interviews in de tweede stap zijn voldoende om het beeld over de werkelijke cultuur verder te kunnen verduidelijken. De resultaten van de interviews vormen de basis voor de analyse in de derde stap.

Stap 3. Analyseer de organisatiecontext

Analyseer op basis van de verkregen informatie uit de eerste en tweede stap het risicoprofiel van de organisatiecultuur. Belangrijk daarbij zijn de boodschappen die medewerkers ontvangen over het gedrag dat écht gewaardeerd wordt. Om vast te kunnen stellen wat de context precies is en op welke manier deze door medewerkers wordt gepercipieerd is het belangrijk om te achterhalen welk beeld zij hebben van systemen, symbolen en gedrag binnen de organisatie. Deze boodschappen zitten in wat je zegt, wat je in de heersende werkwijze met je proces- en systeeminstelling van mensen vraagt (systeemverankering) en hoe de dagelijkse besluitvorming plaatsvindt. Inconsistenties tussen deze boodschappen brengen mogelijk risico's met zich mee die relevant zijn voor onze controlewerkzaamheden. Een voorbeeld is een organisatie waarin een angstcultuur heerst. Dit kan ontstaan door ‘feedback’ vanuit de top van de organisatie waaruit blijkt dat een kritische houding niet wordt gewaardeerd. Denk bijvoorbeeld aan mensen die hun nek uitsteken en daarvoor gestraft worden, of een top die niet openlijk durft toe te geven zelf ook fouten te maken. Dit brengt een enorm potentieel risico met zich mee, enerzijds omdat input van boven niet gechallenged wordt, anderzijds omdat men van onder niet buiten de gebaande paden durft te gaan uit angst voor reprimandes.

Stap 4. Bepaal de organisatiecontext

De laatste stap volgt uit het geïdentificeerde risico in de derde stap, dat gecategoriseerd wordt als een ‘low’, ‘medium’ of ‘high’ risico. Kijk daarbij, op basis van aanbevelingen en focusgebieden, door middel van interviews en workshops hoe de risico's gemitigeerd kunnen worden. Om het voorbeeld uit de vorige stap erbij te halen: in overleg met het team en de klant kan het bewustzijn van het risico vergroot worden en vervolgens concreet op zoek gegaan worden naar mitigerende acties. Bijvoorbeeld door samen met het management van de klant te kijken wat zijn invloed is op deze angstcultuur en wat de managementleden hier persoonlijk aan kunnen doen om deze situatie te veranderen.

De mate van betrokkenheid van de rest van het controleteam hangt af van het gewicht van het risico en de mitigerende maatregelen. Deze kunnen namelijk directe invloed hebben op de harde interne-beheersingsmaatregelen die door het controleteam worden getoetst. Een doel is namelijk ook om het team bewust te maken van het effect van cultuur en gedrag op de controle.

Stap 5. Rapporteer cultuur- en gedragsaspecten aan het management

Koppel de bevindingen uit de eerdere stappen terug naar management. De rapportage interim-bevindingen geeft veel ruimte om de voorbeelden goed uit te werken en toe te lichten. Daarnaast biedt deze rapportage een goede plek voor quotes van de gesprekken.

Wanneer key audit matters zijn geconstateerd over de cultuur, wordt de cultuur onderdeel van het accountantsverslag. En in deze gevallen is het altijd verstandig om een gesprek te voeren met de raad van bestuur. Uit ervaring is gebleken dat de cultuuraspecten ook veel aandacht krijgen van de raad van commissarissen en vanuit dit perspectief is het ook heel interessant om te kijken op welke wijze een workshop met zowel de raad van bestuur als de raad van commissarissen toegevoegde waarde kan hebben in de dialoog.