

# Meer succes met soft controls

## Cultuur & Gedrag op de IAF/AC-agenda



Instituut van  
Internal Auditors  
Nederland

Intern en Overheids  
accountants

**NBA**

# Meer succes met soft controls

## Cultuur & Gedrag op de IAF/AC-agenda



## Colofon

### Titel

Meer succes met soft controls  
Cultuur & Gedrag op de IAF/AC-agenda

### Opdrachtgevers

IIA Nederland  
NBA LIO (Ledengroep Intern- en Overheidsaccountants)

### Werkgroep

Peter W. Bos (projectleider)  
Johan Scheffe (NBA LIO)  
Heiko van der Wijk (IIA NL)

Met ondersteuning van Bianca Garti, Peter Hartog, Gijs Hendrix, Giulio Ockels en Björn Walrave.



**Instituut van  
Internal Auditors  
Nederland**

© IIA Nederland, 2019

Gebruik van de tekst is toegestaan onder bronvermelding.



# Voorwoord

Dit rapport bevat de resultaten van een onderzoek naar de mate waarin Internal Auditfuncties (IAF's) onderzoek doen naar Cultuur & Gedrag (C&G), de mate waarin C&G aan de orde komt in het overleg tussen de IAF en de Auditcommissie (AC) en de ambities die de IAF's op dat vlak hebben.

C&G is een belangrijk onderdeel van de interne beheersing van organisaties. Het staat hoog op de bestuurlijke agenda. En ook de Nederlandse Corporate Governance Code (de Code) onderstreept het belang van een constructieve cultuur.

## **Principe 2.5 Cultuur**

Het bestuur is verantwoordelijk voor het vormgeven van een cultuur die is gericht op lange termijn waardecreatie van de vennootschap en de met haar verbonden onderneming. De raad van commissarissen houdt toezicht op de activiteiten van het bestuur ter zake.

Principe 2.5 van de Code definieert de verantwoordelijkheden van het bestuur en de Raad van Commissarissen (RvC) voor C&G. Een logische partij om hen daarin te ondersteunen is de IAF.

De prioriteiten van de RvC/AC beïnvloeden in sterke mate de agenda en effectiviteit van de IAF. Daarom organiseren onze beroepsorganisaties regelmatig kennisuitwisselingen met commissarissen, waaronder het jaarlijkse Commissarissen Symposium. De laatste tijd leren we van de commissarissen dat zij niet alleen meer aandacht voor C&G willen, maar ook behoefte hebben aan verdere verdieping op deze onderwerpen. Met dit rapport wordt, in dat opzicht, een belangrijke stap gezet.

De laatste jaren is al veel gepubliceerd over C&G. Deze publicatie neemt in dat geheel een unieke plaats in. Het gaat nu niet over belang, de mogelijke IAF-rol of de onderzoeksmethoden, maar over: de stand van zaken, de ambities en de handvatten om die ambities te verwezenlijken. In een zorgvuldig proces heeft de werkgroep daarvoor een praktisch theoretisch kader vastgesteld, een enquête gehouden onder Chief Audit Executives (CAE's) en de resultaten daarvan in interviews besproken met een aantal commissarissen en in een roundtable gespiegeld met deelnemende CAE's.

Het rapport bevat diverse belangrijke inzichten en handvatten die stapsgewijs zijn uitgewerkt en in een afsluitend hoofdstuk overzichtelijk zijn samengevat. Wat in de resultaten in elk geval opvalt is dat veel IAF's meer aandacht voor C&G willen, dat de IAF de belangrijkste interne leverancier van C&G-gerelateerd onderzoek is en dat de RvC/AC als een belangrijke sponsor wordt gezien. Maar ook dat een CAE daarvoor wel zelf het initiatief moet nemen en "de boer op moet".

Het rapport vormt een prima hulpmiddel om G&C (nog) meer te integreren in bestuur, audit en toezicht. Daarnaast biedt het een CAE een prima referentie om de eigen situatie en ambities te benchmarken en het gesprek met zijn of haar bestuur en RvC/AC aan te gaan. Het zou goed zijn als de publicatie ook triggert tot een verdere professionele discussie waarin ook de vraag aan de orde mag komen: Hoe kan de toenemende aandacht voor

C&G, naast effectiviteit, ook efficiëntie opleveren voor audits waarin nu nog primair op hard controls wordt gesteund?

Wij danken de werkgroep<sup>1</sup>, de respondenten en alle anderen die hebben bijgedragen aan de totstandkoming van dit onderzoeksrapport.

mr. drs. Jantien Heimel RA CFE CIA CISA, voorzitter IIA Nederland

Maureen Vermeij - de Vries RA, voorzitter NBA ledengroep Intern en Overheidsaccountants

1 Projectleider Peter W. Bos is gedragskundige en zelfstandig gevestigd auditconsultant, onderzoeker en opleider. Projectleden Heiko van der Wijk en Johan Scheffe vertegenwoordigden IIA NL en NBA LIO.

# Inhoudsopgave

Voorwoord	3
1 Inleiding	7
2 Theoretisch kader: categorieën en voorbeelden	11
3 Onderzoeksmethode	13
4 Respondenten: organisaties, IAF's en hun auditcommissies	15
4.1 De organisaties en hun IAF's	15
4.2 Contacten met de Auditcommissie	16
5 Cultuur & gedrag: IAF-onderzoek, gespreksonderwerp en ambities	19
5.1 Totaalbeeld	20
5.2 Cat.1: Cultuur & gedrag als (onderdeel van de) organisatiebrede interne beheersomgeving	22
5.3 Cat.2: Cultuur & gedrag in het kader van de beheersing van een (audit)object.	24
5.4 Cat.3: Cultuur & gedrag als verdiepend onderzoek naar een specifieke soft control	26
6 Cultuur & gedrag-onderzoek: aanleidingen, leveranciers en de AC	29
6.1 Aanleidingen en initiators van C&G-onderzoek door de IAF	29
6.2 Andere leveranciers van C&G-onderzoek	32
6.3 De AC: gedragskunde en aandacht voor cultuur & gedrag	33
7 Samenvattende conclusies en aanbevelingen	37
Bijlage I. Enquêtevragenlijst	41
Bijlage II. Organisaties die hebben bijgedragen aan dit onderzoek	44
Bijlage III. Eerdere publicaties over cultuur & gedrag door IIA en NBA	45







# 1 Inleiding

## Achtergrond en aanleiding

Het is een breed erkend gegeven dat cultuur en gedrag essentiële factoren zijn bij de sturing en beheersing van organisaties. De interesse voor deze zogeheten 'soft controls' nam de laatste decennia sterk toe, ook bij de internal audit beroepsgroep. Dit kreeg onder meer gestalte in diverse onderzoeken, publicaties, cursussen en andere bijeenkomsten.<sup>2</sup> Vragen die aan de orde kwamen, zijn onder meer:

- Wat is de betekenis en het belang van soft controls voor organisatiebeheersing?
- Moet en kan een internal auditfunctie (IAF) de 'zachte kant' van organisatiebeheersing onderzoeken?
- Welke referentiekaders en onderzoeksmethoden worden daarbij door IAF's toegepast?
- Welke andere referentiekaders en onderzoeksmethoden zouden nuttig kunnen zijn?

Eén van de partijen die invloed heeft op het werkpakket van de IAF is de Raad van Commissarissen (RvC). De RvC houdt toezicht op de besturing van de organisatie en legt daarover verantwoording af aan de stakeholders. Ook bij die toezichthoudende taak is er in toenemende mate aandacht voor cultuur en gedrag. Feitelijk hadden veel commissarissen daar al aandacht voor, maar de laatste jaren wordt het belang daarvan nog eens onderstreept door de Nederlandse Corporate Governance Code en door diverse publicaties en bijeenkomsten waarin commissarissen om hun visie is gevraagd.<sup>3 4</sup>

Wij verwachten dat de mate waarin de RvC's en vooral hun Auditcommissies (AC) aandacht besteden aan cultuur & gedrag van invloed is op de mate waarin de IAF's dat doen, en omgekeerd. Zo kunnen deze gremia de IAF verzoeken bepaalde onderwerpen te onderzoeken of daar in bredere zin aandacht voor vragen, waarna de IAF dat vertaalt in concrete onderzoeksvoorstellen. Omgekeerd kunnen de IAF's zelf ook cultuur & gedrag gerelateerde onderzoeksvoorstellen aandragen, de onderzoeksresultaten daarvan onder de aandacht van de RvC/AC brengen of bij andere gespreksonderwerpen gericht relaties leggen met cultuur & gedrag.

2 In de bijlagen staan enkele publicaties die NBA en IIA hierover uitbrachten.

3 Zie het kader in het voorwoord met daarin principe 2.5 (cultuur) van de code.

4 Zie bijvoorbeeld 'Bondgenoten in Governance 2.0' (IIA NL en NBA LIO), 'Voorkom toezicht met een dode hoek' (Janssen Groesbeek e.a.) en 'Internal auditor en rvc: waarheen?' (IIA NL en Board in Balance BV) waarin om aandacht voor cultuur en gedrag wordt gevraagd. Maar ook het jaarlijkse Commissarissen Symposium van IIA NL en NBA LIO waarin een behoefte aan verdere verdieping op deze onderwerpen werd vastgesteld.



Vanwege dit verwachte versterkend effect is het relevant om te weten welke, in welke mate en hoe cultuur & gedrag aan de orde komt in de werkrelatie tussen IAF en de RvC/AC, welke ambities men op dat vlak heeft en welke handvatten en aandachtspunten daarbij van belang kunnen zijn. Met deze informatie kan de internal audit beroepsgroep anticiperen op de ontwikkelingen en kunnen afzonderlijke IAF's in overleg met hun AC de eigen situatie benchmarken en ambities vormgeven. Dit onderzoek beoogt daaraan een bijdrage te leveren.

## Doel en doelgroep

Het doel van dit onderzoek is inzicht bieden in:

- de "plaats" van cultuur & gedrag in de IAF-onderzoeken, de AC's en het IAF/AC-overleg;
- de ambities van de IAF's op dit vlak;
- handvatten om deze ambities vorm te geven.

De onderzoeksresultaten zijn primair bedoeld voor IAF's en hun AC's, maar kunnen ook worden gebruikt door bestuurders:

- *Auditfuncties*: Auditoren kunnen de onderzoeksresultaten gebruiken om hun dienstverlening met betrekking tot cultuur & gedrag te evalueren en te verbeteren. Het onderzoek biedt een referentie waarmee de eigen situatie kan worden vergeleken, een basis om daarover te overleggen met het bestuur en de AC en handvatten om ambities nader vorm te geven;
- *Commissarissen*: Commissarissen, waaronder vooral de AC-leden, kunnen de resultaten gebruiken om hun toezicht op de organisatiebesturing en hun verantwoording daarover aan de stakeholders verder vorm te geven;
- *Bestuurders*: Bestuurders kunnen de handvatten uit het onderzoek benutten om cultuur & gedrag (nog) meer expliciet onderdeel te maken van de sturing en beheersing van de organisatie.

## Onderzoeksvraagstelling

Als onderzoeksvraagstelling is voor dit onderzoek gehanteerd:

1. Hoeveel aandacht is er voor cultuur & gedrag bij de IAF-onderzoeken?
  - a. Welke cultuur & gedrag gerelateerde onderzoeken voeren de IAF's uit?
  - b. Wie initiëren deze IAF-onderzoeken?
  - c. Wat zijn de redenen om deze onderwerpen te onderzoeken?
2. Hoeveel aandacht is er voor cultuur & gedrag bij de AC's en tijdens het IAF/AC-overleg?
  - a. Welke cultuur & gedrag onderwerpen komen in IAF/AC-overleg aan de orde?
  - b. Van wie ontvangen de AC's (onderzoeks)informatie over cultuur & gedrag?
  - c. In welke mate is gedragskundige kennis in de AC vertegenwoordigd?
3. Hoeveel aandacht willen IAF's in de toekomst hebben voor cultuur & gedrag, wat zijn hun wensen en ambities op dit vlak?
4. Wat zijn nuttige handvatten om de ambities vorm te geven en welke aandachtspunten kunnen daarbij van belang zijn?

## Globale onderzoeksaanpak en leeswijzer

Het onderzoek startte met een inventarisatie van mogelijke cultuur & gedrag gerelateerde onderwerpen en mogelijke indelingen daarvan. Op basis daarvan is een theoretisch kader vastgesteld. Vervolgens is een enquête gehouden onder een groep Chief Audit Executives (CAE's). De uitkomsten daarvan zijn verwerkt en geanalyseerd, en in interviews besproken met vier ervaren commissarissen. Tot slot is het totaalbeeld in een roundtable gespiegeld met deelnemende CAE's.

Hoofdstuk 2 bevat het theoretisch kader. In hoofdstuk 3 is een nadere beschrijving van de onderzoeksaanpak opgenomen. De onderzoeksresultaten beslaan de hoofdstukken 4, 5 en 6. Hoofdstuk 7 bevat de samengevatte conclusies en aanbevelingen. Als bijlagen zijn toegevoegd: de enquête, een overzicht van de organisaties die hebben bijgedragen aan dit onderzoek en een overzicht van eerdere publicaties van het IIA en de NBA over cultuur & gedrag.

## Afbakening en beperkingen aan het onderzoek

Het onderzoek is gericht op organisaties die in de directe en indirecte doelgroep van de Nederlandse Corporate Governance Code vallen. Dus Nederlandse beursgenoteerde ondernemingen en vergelijkbare organisaties die de code op vrijwillige basis naleven.

De enquête betreft perceptieonderzoek onder CAE's. De enquêteresultaten vertegenwoordigen dus hun beeld van de werkelijkheid. Dat is niet noodzakelijkerwijze gelijk aan die van de AC's. En ook zijn de resultaten niet vergeleken met documentatie zoals IAF-auditprogramma's en AC-verslagen. Het een en ander is ondervangen door de enquêteresultaten voor te leggen aan de eerder genoemde commissarissen en vervolgens hun reacties expliciet mee te nemen in de roundtable met de CAE's. De onderzoeksresultaten in dit rapport bevatten het uiteindelijke totaalbeeld.





# 2 Theoretisch kader: categorieën en voorbeelden

## Cultuur & Gedrag of Soft Controls?

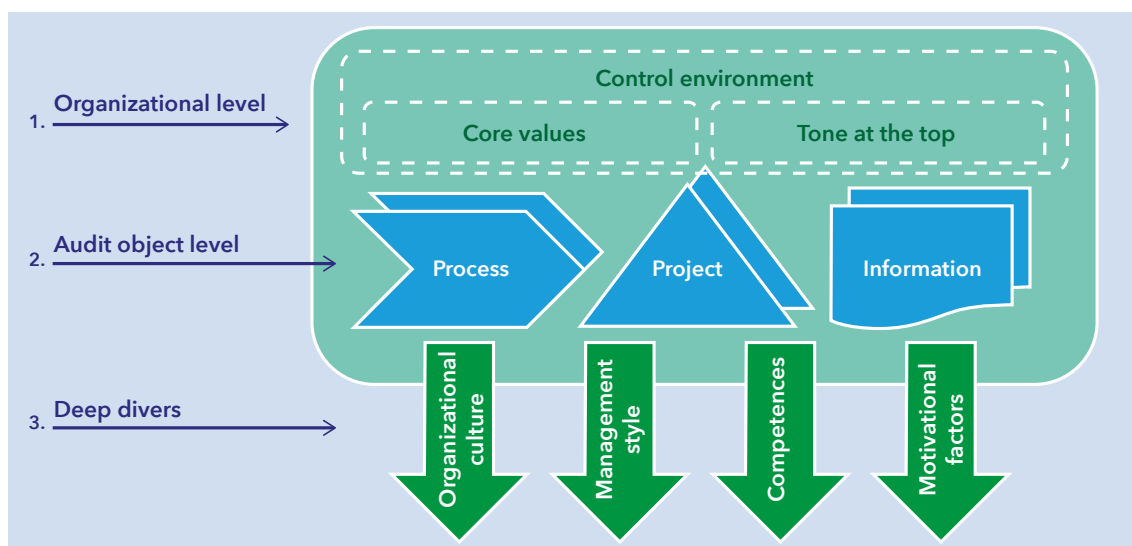
De laatste jaren wordt vaak de aanduiding 'cultuur & gedrag' gehanteerd, mede ingegeven door de wijze waarop dit in de Nederlandse Corporate Governance Code is verwoord. In de bredere theorie en spraakgebruik rondom organisatiebeheersing wordt daarentegen ook wel de term 'soft controls' of iets vergelijkbaars gehanteerd. Dit meestal als aanvulling op de zogeheten 'hard controls'.<sup>5</sup>

Vanwege de aanleiding van dit onderzoek gebruiken we in dit rapport vaak de aanduiding 'cultuur & gedrag', maar waar nuttig (ook) de term 'soft controls'.

## Categorieën soft controls, onderscheiden naar object van onderzoek

Voor ons onderzoek onderscheiden we drie categorieën onderzoeken naar cultuur & gedrag. Deze categorieën zijn gebaseerd op relevante literatuur, collegemateriaal van de Nederlandse opleidingen tot internal/operational auditor en praktische auditervaring.

Het onderscheid tussen de categorieën is gebaseerd op het object dat wordt onderzocht en worden in figuur 2.1 gevisualiseerd en daarna toegelicht.



**Figuur 2.1** Categorieën van soft controls, gebaseerd op het object dat wordt onderzocht

5 Zie bijvoorbeeld Roth (1998, 2010), Kaptein (1998), Kaptein e.a. (2005), De Heus & Stremmelaar (2000), Bos & De Korte (2008), V.d. Meulen & Otten (2013, 2014) en Lückcrath-Rovers (2010, 2011).



Toelichting per categorie:

1. **Cultuur & gedrag als (onderdeel van) de organisatiebrede interne beheersomgeving.** Dit omvat typeringen als 'een integere cultuur', 'een risicobewuste cultuur', 'een open cultuur', et cetera<sup>6</sup>, maar ook 'voorbeeldgedrag van de top' en de bekendheid en werking van 'kernwaarden', al dan niet in de vorm van een gedragscode.
2. **Cultuur & gedrag in het kader van de beheersing van een specifiek auditobject**, zoals een proces, project of informatieproduct<sup>7</sup>. In dit geval staan niet zozeer de 'soft controls' centraal, maar de objectbeheersing, waarvan de soft controls deel uitmaken. Bijvoorbeeld een audit naar de beheersing van een project waarvoor niet alleen de toepassing van een bepaalde projectmanagementmethode wordt beoordeeld, maar ook zaken als adaptievermogen en de cultuur van het veranderteam.
3. **Cultuur & gedrag als verdiepend onderzoek naar een specifieke soft control**, zoals de cultuur bij een bepaalde entiteit, de leiderschapsstijl van betrokken management of de motivatiefactoren en competenties van betrokken medewerkers. Hierbij wordt specifiek gekeken of de soft control adequaat is, bijvoorbeeld of deze past bij de strategie, de besturingsprincipes of de proceskenmerken<sup>8</sup>. Dat kan door middel van een 'gewone' audit worden onderzocht, met als onderzoeksvraag of de soft control adequaat is, maar ook als onderdeel van een Root Cause Analyse (RCA).

In het onderzoek zijn deze drie omschrijvingen gehanteerd. In hoofdstuk vijf wordt, bij de bespreking van de onderzoeksresultaten, elke categorie nader gespecificeerd.

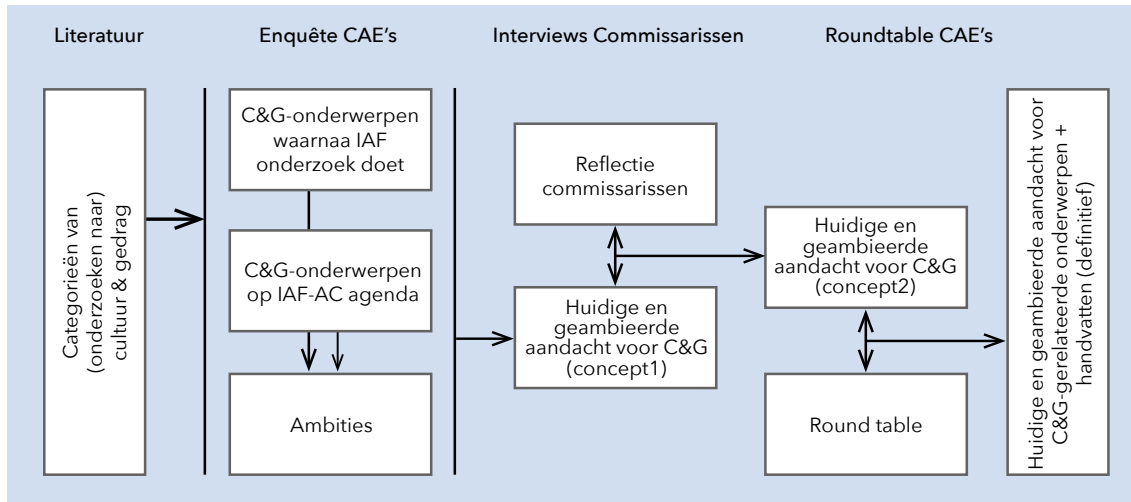
6 Wij vatten de 'interne beheersomgeving' voor het doel van dit onderzoek dus breed op. Denk hierbij aan COSO's control environment en daarop geënte toepassingen van bijvoorbeeld IIA Inc. en J. Roth, de diverse 'Risk Culture' surveys vanuit de accountancy en risk management beroepsgroepen (IFAC, NBA, IRM), maar ook toepassingen op het vlak van integriteit, vertrouwen, openheid en leervermogen.

7 Onder een informatieproduct (bij de objectgeoriënteerde benadering) verstaan we zowel financiële als niet-financiële informatie en zowel externe verantwoordingsinformatie (zoals een jaarrekening of duurzaamheidsverslag) als interne stuur- en verantwoordingsinformatie.

8 Bij verdiepend onderzoek wordt dus niet zozeer uitgegaan van een algemeen geldende ideaalsituatie, maar is de ideaalinvulling afhankelijk van de specifieke organisatiekenmerken of omstandigheden. Een voorbeeld ter verduidelijking: bij een afdeling 'Finance' zou een 'regelcultuur' passend kunnen zijn, terwijl dat bij afdeling 'Sales' veeleer een 'marktcultuur' zou kunnen zijn. Iets dergelijks geldt voor variabelen als leiderschapsstijlen, motivatiefactoren en competenties. Het verdiepende karakter houdt in dat veelal dieper dan de organisatiebrede normen moet worden gekeken; het situationele komt nadrukkelijker in beeld.

# 3 Onderzoeksmethode

Voor het onderzoek is het volgende onderzoeksmodel gehanteerd.



**Figuur 3.1** Onderzoeksmodel

Voor het in de volgende hoofdstukken beschreven praktijkonderzoek is op basis van het onderzoeksontwerp en het theoretisch kader een vragenlijst opgesteld. Vervolgens is een enquête uitgevoerd onder CAE's van Nederlandse beursgenoteerde ondernemingen en vergelijkbare organisaties die de Nederlandse Corporate Governance Code op vrijwillige basis naleven. In de enquête is eerst gevraagd naar enkele algemene kenmerken van de organisatie, de IAF en de AC. Daarna is per categorie met behulp van een aantal subcategorieën (onderwerpen) gevraagd in welke mate de IAF onderzoek doet naar het gedrag en cultuur gerelateerde onderwerp, of het onderwerp aan de orde komt in het overleg met de AC en hoeveel aandacht de IAF er in de toekomst voor zou willen hebben (ambities). Door met categorieën en keuzemogelijkheden te werken, is niet alleen zicht gekregen op de onderwerpen waaraan men al (veel) aandacht besteedt, maar ook de onderwerpen waaraan men nog weinig of geen aandacht besteedt. Tot slot zijn nog vragen gesteld over de initiators en de redenen voor de C&G-onderzoeken en de algehele aandacht die de AC, naar de inschatting van de respondenten, geeft aan cultuur & gedrag.

De enquêteresultaten zijn in getotaliseerde vorm, door middel van half-gestructureerde interviews voorgelegd aan vier ervaren commissarissen. Zij hebben op de enquêteresultaten gereageerd vanuit hun perspectief op het onderwerp. Tot slot zijn de totaalresultaten nader verklaard en verdiept in een roundtable met acht CAE's die in de enquête aangaven daaraan te willen deelnemen.<sup>9</sup> Bij zowel de commissarissen als de CAE's is ook stilgestaan bij de vraag wat nuttige handvatten zijn om de geïnventariseerde ambities vorm te geven en de aandachtspunten die daarbij van belang kunnen zijn.

9 In een enkel geval werd de CAE vertegenwoordigd door een senior medewerker.





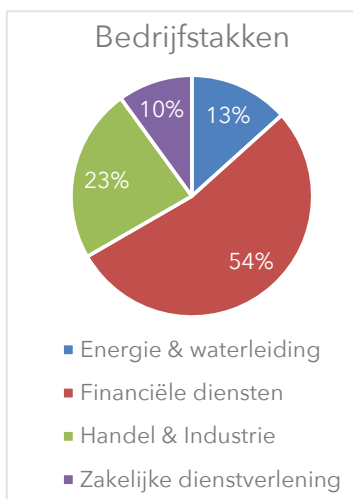
# 4 Respondenten: organisaties, IAF's en hun auditcommissies

Dit hoofdstuk bevat de kenmerken van de onderzoeksgroep. Allereerst volgen de bedrijfstakken waartoe de betrokken organisaties behoren, de grootte van die organisaties en de grootte van de IAF's. Daarna volgen de contacten tussen de IAF's en hun AC's<sup>10</sup>, waarbij we onderscheid maken tussen het door de IAF bijwonen van AC-vergaderingen en bilateraal overleg tussen de IAF en een AC-lid.

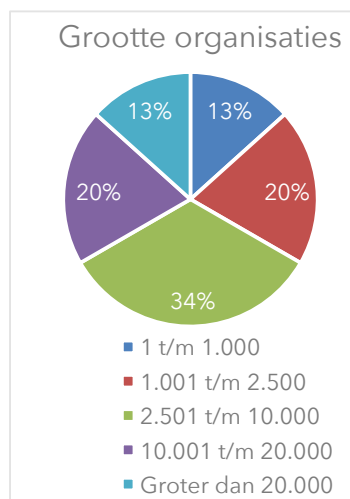
## 4.1 De organisaties en hun IAF's

Er zijn 86 CAE's benaderd. Dit heeft 30 bruikbare reacties opgeleverd. Dat is een respons van 35%. Ervaring leert dat dit voor dit soort onderzoek een redelijke score is.

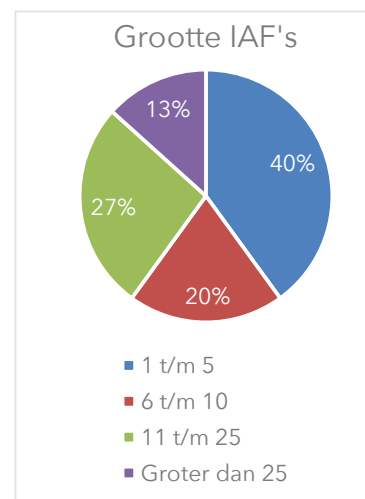
In de figuren 4.1 t/m 4.3 worden enkele kenmerken van de deelnemende organisaties getoond: de bedrijfstak, de grootte van de organisatie en de grootte van de IAF.



**Fig.4.1** Bedrijfstakken respondenten



**Fig.4.2** Grootte van de organisaties



**Fig.4.3** Grootte van de IAF's

### Toelichting

- Ruim de helft van de CAE's werkt voor een organisatie in de financiële sector. Bijna een kwart werkt voor een organisatie in de handel & industrie. De rest werkt in de zakelijke dienstverlening of bij een organisatie in de energie & waterleidingsector.
- Twee derde van de organisaties kent een omvang van meer dan 2.500 fte. De gemiddelde omvang is 13.000 fte. De kleinste organisatie heeft een omvang van 280 fte. De grootste 155.000 fte.

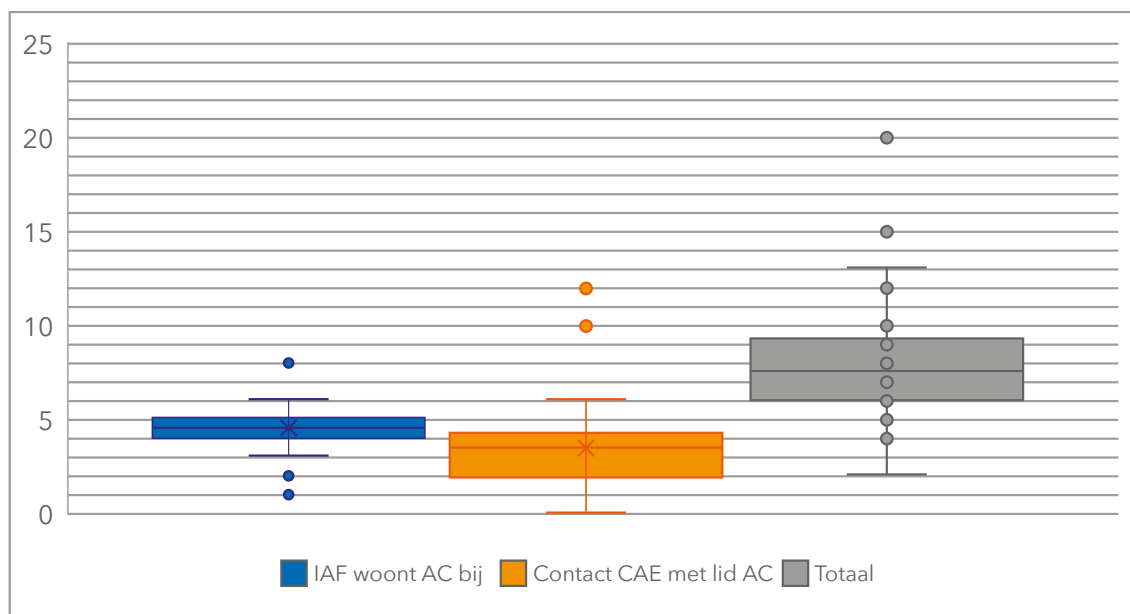
10 Vrijwel alle respondenten werken bij een organisatie met een Auditcommissie. Om die reden wordt in dit rapport geen onderscheid gemaakt tussen organisaties met en organisaties zonder een Auditcommissie.

- 40% van de IAF's betreft een kleine IAF, namelijk een IAF van maximaal 5 fte's. De gemiddelde omvang is 26 fte. De kleinste IAF heeft een omvang van 2 fte's. De grootste 300 fte's.

Uit de resultaten blijkt dat de grootte van de organisatie en de grootte van de IAF correleren met de mate waarin IAF's onderzoek doen naar de interne beheersomgeving. Dit kan worden verklaard door het feit dat grotere organisaties relatief veel behoefte hebben aan verbijzonderde aandacht voor een eenduidige, organisatiebrede interne beheersomgeving, inclusief kernwaarden en voorbeeldgedrag, en dat grotere IAF's relatief gemakkelijk over de daarvoor benodigde expertise beschikken.

## 4.2 Contacten met de Auditcommissie

Het onderzoek gaat in op het overleg tussen de IAF en de AC en de mate waarin cultuur & gedrag daarbij gespreksonderwerp is. Onder dit IAF/AC-overleg verstaan wij niet alleen de momenten waarop de IAF een vergadering van de AC bijwoont, maar ook de momenten waarop bilateraal overleg plaatsvindt tussen de IAF en een lid van de AC. Figuur 4.4 geeft, in de vorm van een boxplot (doosdiagram, kader-met-staafdiagram)<sup>11</sup>, het door de respondenten geschatte gemelde aantal overlegmomenten. Te zien zijn het gemiddelde aantal malen per jaar dat de IAF een AC-vergadering bijwoont, het gemiddelde aantal malen per jaar bilateraal overleg en het totaal van beide overlegvormen per jaar.



**Figuur 4.4** Aantal contacten per jaar met de Auditcommissie

11 Bij een doosdiagram of kader-met-staafdiagram geeft de 'staaf' de spreiding van de 'normale' scores. De 'doos' omvat daarbij het tweede en derde kwartiel, zijnde ongeveer de helft van de normale scores, met daarin ook de mediaan (streep) en het gemiddelde (kruisje) van de scores. De punten die buiten de staaf liggen, zijn uitschieters.



### **Toelichting**

De IAF's schuiven gemiddeld vier of vijf maal per jaar aan bij de AC-vergadering. Gemiddeld hebben de IAF's drie of vier maal per jaar een bilateraal overleg (bila) met een AC-lid, maar de spreiding daarin is wel groter, namelijk nul t/m zes maal per jaar, uitschieters niet meegerekend. Als we beide overlevormen bij elkaar optellen, resulteert dat in gemiddeld bijna acht maal per jaar overleg tussen de IAF en de AC.

### ***Voorbespreking ook een (belangrijk) bilateraal overlegmoment***

Een opmerking die enkele respondenten bij hun scores plaatsen, is dat een deel van hun bila's met een AC-lid eigenlijk een voorbespreking (met de AC-voorzitter) is van de AC-vergadering waaraan de IAF gaat deelnemen. Het gemiddelde totaal aantal contacten met de AC van bijna acht contacten per jaar zou vanuit dat oogpunt een enigszins geflatteerd beeld kunnen geven. Maar, tegelijkertijd heeft de IAF in een dergelijke voorbespreking gelegenheid om iets aan de orde te stellen dat niet noodzakelijkerwijze ook in het daarop volgende IAF/AC-overleg wordt besproken. Daarom zijn de voorbesprekingen toch als bilateraal overlegmoment meegeteld.



# 5 Cultuur & gedrag: IAF-onderzoek, gespreksonderwerp en ambities

Dit hoofdstuk geeft de onderzoeksresultaten weer met betrekking tot het C&G-onderzoek van de IAF, de bespreking daarvan in het AC/IAF-overleg en de gerelateerde IAF-ambities.

## Hoofdstukindeling

De indeling van dit hoofdstuk volgt de categorie-indeling zoals in het theoretisch kader in hoofdstuk 2 is geschetst:

1. Cultuur & gedrag als (onderdeel van) de organisatiebrede interne beheersomgeving,
2. Cultuur & gedrag in het kader van de beheersing van een specifiek auditobject en
3. Cultuur & gedrag als verdiepend onderzoek naar een specifieke soft control.

We starten in paragraaf 5.1. met een samenvatting van de onderzoeksresultaten op het niveau van de drie hoofdcategorieën. Het resulterend totaalbeeld bevat al enkele interessante observaties, die we daar dan ook bespreken. Maar, veel patronen worden pas na inzoomen op de subcategorieën beter zichtbaar. Die bespreken we daarom in de daarop volgende paragrafen 5.2 t/m 5.4 waarin steeds één hoofdcategorie wordt uitgediept.

## Structuur per paragraaf

De genoemde paragrafen kennen een vaste structuur:

- Introductie van de C&G-onderwerpen (de categorie en wat daar onder valt).
- Set van drie grafieken (a, b en c) met de enquêteresultaten:
  - a. de mate waarin de IAF er onderzoek naar doet;
  - b. of de onderwerpen aan bod komen in het IAF/AC-overleg;
  - c. hoeveel aandacht de IAF er in de toekomst aan wil besteden (ambitie).
- Toelichting op de enquêteresultaten.
- Reflectie n.a.v. de enquêteresultaten.

De reflectieteksten zijn gebaseerd op de reacties in de toelichtingsvelden van de enquête, de interviews met de commissarissen, de roundtable met de CAE's en analyse en synthese van het totaal aan onderzoeksresultaten, waaronder ook de aangetroffen verbanden in de enquêteresultaten.

### ***Ambities illustreren het nut van richtinggevende handvatten***

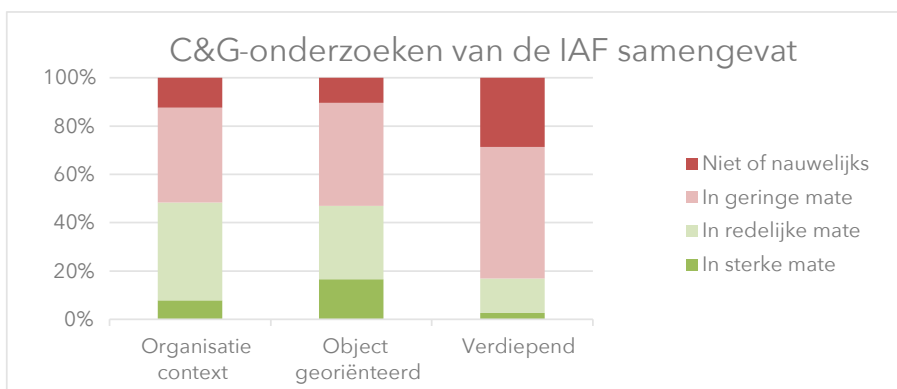
De resultaten geven aan dat veel IAF's meer aandacht voor cultuur & gedrag willen. Die ambities illustreren het nut van benchmark informatie en andere richtinggevende handvatten. Dit onderzoeksrapport levert daaraan een bijdrage.



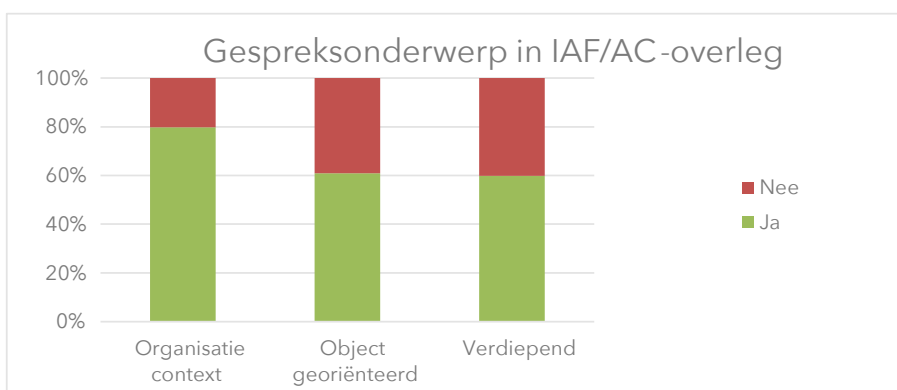
## 5.1 Totaalbeeld

Deze paragraaf presenteert de onderzoeksresultaten op het niveau van de drie hoofdcategorieën, te weten:

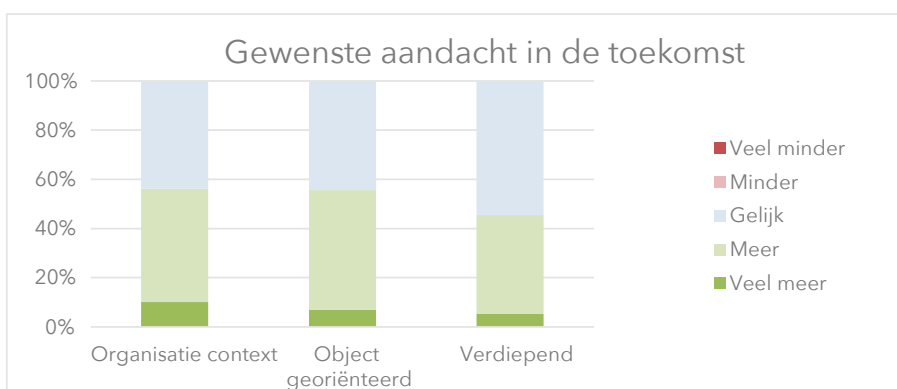
- cultuur & gedrag als (onderdeel van de) organisatiebrede interne beheersomgeving (*organisatiecontext*),
- cultuur & gedrag in het kader van de beheersing van een specifiek auditobject (*objectgeoriënteerd*);
- cultuur & gedrag als verdiepend onderzoek naar een specifieke soft control (*verdiepend*).



**Figuur 5.1a** C&G-onderzoeken van de IAF samengevat



**Figuur 5.1b** C&G als gespreksonderwerp in het IAF/AC-overleg



**Figuur 5.1c** Door IAF's gewenste aandacht voor C&G in de AC

## Toelichting

- 48% van de IAF's stelt in sterke of redelijke mate onderzoek te doen naar cultuur & gedrag als (onderdeel van de) organisatiebrede interne beheersomgeving (*organisatiecontext*). Voor cultuur & gedrag in het kader van de beheersing van een specifiek auditobject (*objectgeoriënteerd*) is dat 53%. Voor cultuur & gedrag als verdiepend onderzoek (*verdiepend*) naar een specifieke soft control is dat 17%.
- Bij 79% van de IAF's komt cultuur & gedrag als (onderdeel van de) organisatiebrede interne beheersomgeving (*organisatiecontext*) aan bod in de overleggen met de AC. Voor cultuur & gedrag in het kader van de beheersing van een specifiek auditobject (*objectgeoriënteerd*) is dat 61%. Voor cultuur & gedrag als verdiepend thema (*verdiepend*) is dat 60%.
- 56% van de IAF's ambieert (veel) meer aandacht voor cultuur & gedrag als (onderdeel van de) organisatiebrede interne beheersomgeving (*organisatiecontext*). Voor cultuur & gedrag in het kader van de beheersing van een specifiek auditobject (*objectgeoriënteerd*) is dat ook 56%. Voor cultuur & gedrag als verdiepend thema (*verdiepend*) is dat 46%. De overige IAF's willen voor deze zaken een gelijke hoeveelheid aandacht. Er zijn geen IAF's die in de toekomst met minder aandacht daarvoor tevreden zouden zijn.

### **Gesprekken zonder onderliggend IAF-onderzoek: nuttig, maar in juiste setting en in context plaatsen**

Een eerste observatie bij het totaalbeeld is dat cultuur & gedrag vaker gespreksonderwerp in het AC/IAF-overleg is dan object van IAF-onderzoek. De vraag kan daarbij opkomen of deze gesprekken voldoende gefundeerd zijn of dat daar een risico wordt gelopen door de IAF. Volgens de commissarissen is het van belang dat de IAF soms ook *indrucken* deelt, dus zonder dat daarvan alles is onderzocht en gedocumenteerd. Er kan daarbij door de IAF ook gereageerd worden op signalen van andere staffuncties zoals Compliance, Human Resource (HR) of van de externe accountant. Die ruimte moet er volgens de commissarissen zijn omdat de IAF op veel plaatsen in de organisatie komt, veel overziet en daardoor signalen soms vanuit een breder perspectief kan belichten. De CAE's bevestigen het nut er van, maar ze vinden wel dat de risico's daarvan zoveel mogelijk moet worden beperkt. Dat kan volgens hen door dergelijke informele uitwisselingen zoveel mogelijk te beperken tot de bilaterale gesprekken, daar in de AC-vergaderingen terughoudend mee om te gaan en bovenal steeds de van toepassing zijnde context duidelijk te maken.<sup>12</sup> Een bijkomend voordeel van een dergelijke inkadering is volgens de CAE's dat het aanleiding kan geven tot (door de AC ondersteund) IAF-vervolgonderzoek.

### **Verdiepend C&G-onderzoek blijft iets achter**

De IAF's doen relatief weinig verdiepend onderzoek naar aspecten als cultuur, leiderschapsstijl, competenties en motivatiefactoren van een bepaalde entiteit. Als de IAF dit wel doet, is dat veelal in de vorm van een Route Cause Analyse (RCA), blijkt uit de detailresultaten verderop. Verdere ambities op dit vlak zijn beperkt. Verklaringen hiervoor zijn dat genoemde thema's ook typisch aandachtsgebieden zijn van tweede lijnsfuncties zoals HR en Management Development (MD) en dat het nader onderzoeken en oplossen van geconstateerde verbeterpunten primair de verantwoordelijkheid van het management zelf is.

### **Bemoedigende verbanden voor ambitieuze IAF's: bekend maakt bemind**

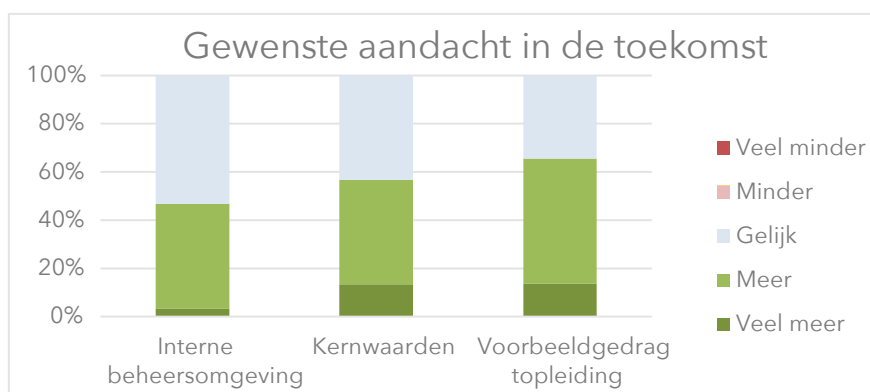
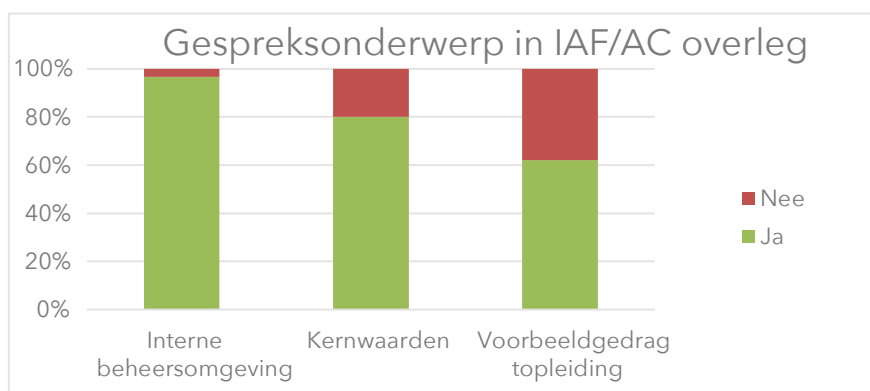
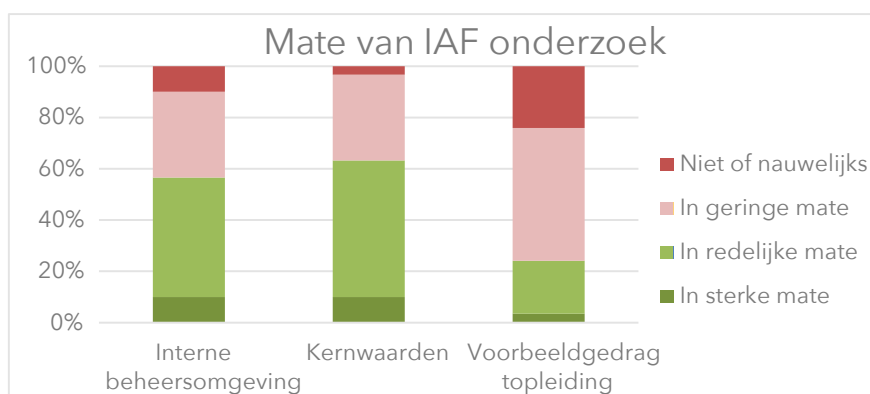
Onderzoek naar de organisatiecontext correleert met de geambieerde aandacht. En verdiepend onderzoek in de vorm van RCA (par. 5.4) correleert met alle soorten C&G-onderzoek. Deze verbanden illustreren volgens de CAE's dat bekend maakt en bemind IAF's niet terughoudend hoeven te zijn.

12 Een respondent illustreerde de bedoelde context met de opmerking: "het moet voor de toehoorder(s) duidelijk zijn dat de mening van een professional niet hetzelfde is als een professioneel oordeel".

## 5.2 Cat.1: Cultuur & gedrag als (onderdeel van de) organisatiebrede interne beheersomgeving

De eerste categorie is cultuur & gedrag als (onderdeel van de) organisatiebrede interne beheersomgeving. Deze sociaal-organisatorische context wordt gezien als kaderstellend voor alle bedrijfsactiviteiten en randvoorwaardelijk voor de goede werking van controls op lager niveau. Hierbij onderscheiden we drie subcategorieën:<sup>13</sup>

- de *interne beheersomgeving* in brede zin, waaronder ook typeringen als 'control environment', 'integere cultuur', 'risicobewuste cultuur', 'open cultuur' en 'veilige cultuur';
- bekendheid en werking van '*kernwaarden*', al dan niet in de vorm van een gedragscode of gerelateerd aan praktijkdilemma's;
- *voorbeeldgedrag van de topleiding*, ook wel aangeduid als 'tone at the top'.



**Figuur 5.2a, b en c** C&G als interne beheersomgeving: IAF-onderzoek, gespreksonderwerp IAF-AC en IAF-ambitie

<sup>13</sup> De drie subcategorieën zijn afgeleid van onder meer COSO en de NL Corporate Governance Code.



## **Toelichting**

- 57% van de IAF's geeft aan in sterke of redelijke mate onderzoek te doen naar de *interne beheersomgeving*. Voor onderzoek naar *kernwaarden* is dat 63%. En voor onderzoek naar *voorbeeldgedrag topleiding* is dat 24%.
- Bij bijna alle respondenten, namelijk 97%, komt de *interne beheersomgeving* als gespreksonderwerp aan bod in de overleggen met de AC. Voor de *kernwaarden* is dat in 79% van de gevallen. En voor het *voorbeeldgedrag van de topleiding* is dat 62%.
- 47% van de IAF's wil in de toekomst (veel) meer aandacht voor de *interne beheersomgeving*. Voor de *kernwaarden* wil 57% dat. En voor het *voorbeeldgedrag van de topleiding* wil 66% van de IAF's (veel) meer aandacht. De overige IAF's willen voor deze zaken een gelijke hoeveelheid aandacht.

## **Voldoende IAF-invulling van de Corporate Governance Code, maar kan beter**

De Nederlandse Corporate Governance Code stelt dat cultuur, inclusief kernwaarden en voorbeeldgedrag, een belangrijk onderdeel is van corporate governance. De CAE's zijn van mening dat de IAF's met hun onderzoeken in principe voldoende invulling geven aan de code. Ze merken daarbij op dat de code in algemene zin aandacht vraagt voor cultuur en gedrag en niet de IAF of een andere partij noemt als eerst verantwoordelijke functie om daarnaar onderzoek te doen. Desondanks zijn de CAE's van mening dat de invulling van de code op het vlak van cultuur & gedrag nog wel beter kan en zou het behulpzaam zijn als de AC's in dat kader hun verwachtingen van de IAF duidelijk uitspreken, bijvoorbeeld wanneer het bestuur daarin terughoudend is.

## **Vooraf meer onderzoek naar voorbeeldgedrag topleiding**

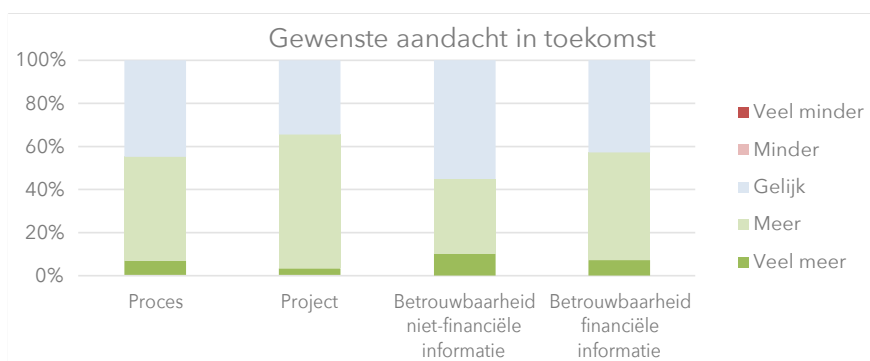
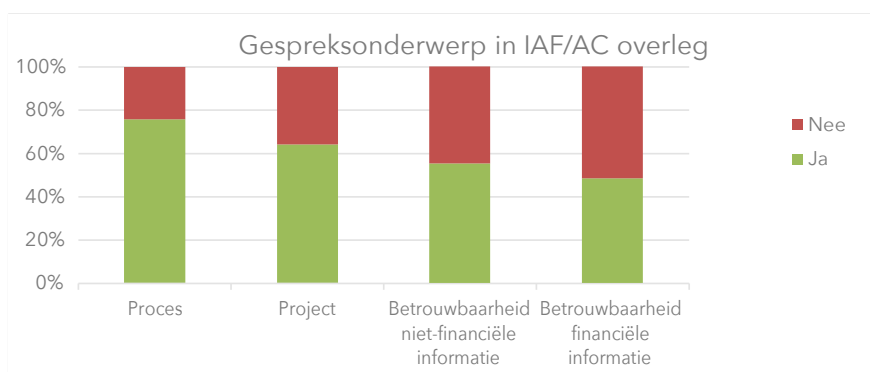
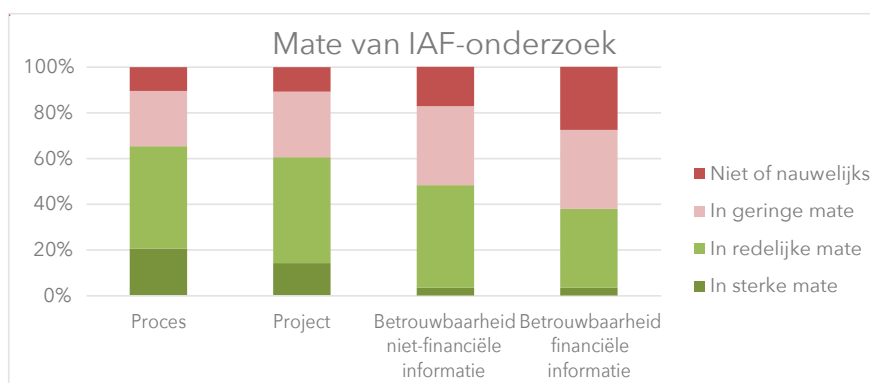
De IAF's ambiëren meer aandacht voor alle hier onderscheiden subcategorieën, maar vooral voor het voorbeeldgedrag van de topleiding. De commissarissen onderschrijven dit en moedigen de IAF's aan daarover meer te rapporteren. De IAF's moeten volgens hen zorgen dat ze de daartoe benodigde (constructieve) relatie met het bestuur hebben en daarbij senioriteit en zelfstandigheid tonen. Voor de wijze van onderzoek raden de commissarissen de IAF's aan vooral concrete zaken zoals cases en exitgesprekken te onderzoeken en zich daarbij te richten op de vraag wat daarvan kan worden geleerd. Ze tekenen daarbij overigens wel aan dat de AC hiervoor niet het enige loket is; ook andere commissies zoals de Renumeratie en de Selectie & Benoemingscommissie rekenen voorbeeldgedrag tot hun aandachtsgebied. Tot slot geven de commissarissen aan dat hun verwachtingen van de IAF's niet onbegrensd zijn; want als het voor een interne functie te "spannend" wordt, betreft de RvC/AC een externe partij.

De CAE's vullen de suggesties van de commissarissen aan doordat zij adviseren voorbeeldgedrag te verbinden met andere thema's. Denk daarbij aan de koppeling met onderzoeken naar de kernwaarden van een organisatie of een thema als diversiteit. Voorts kan 'tone at the top' als aspect worden meegenomen in (de beoordeling van) organisatiebreed risicomanagement (ERM) of de beheersing van bedrijfsprocessen en projecten. En tot slot zijn ook onderzoeken naar de consistentie tussen zaken als strategie, organisatie-inrichting, bedrijfsvoering en bijsturing, oftewel de consistentie en het functioneren van de managementcycli op de verschillende organisatieniveaus, een goede manier om de rol van voorbeeldgedrag te incorporeren.

### 5.3 Cat.2: Cultuur & gedrag in het kader van de beheersing van een (audit) object.

De tweede categorie is de objectgeoriënteerde benadering: cultuur & gedrag in het kader van de beheersing van een specifiek object. Daarbij staan niet zozeer de 'soft controls' zelf centraal, maar de objectbeheersing, waarvan de soft controls deel uitmaken. We onderscheiden vier subcategorieën, namelijk cultuur & gedrag in het kader van de beheersing van:

- een *bedrijfsproces*;
- een *project*;
- de betrouwbaarheid van *financiële informatie*;
- de betrouwbaarheid van *niet-financiële informatie*.



**Figuur 5.3a, b en c** C&G als objectbeheersing: IAF-onderzoek, gespreksonderwerp IAF-AC en IAF-ambitie

## Toelichting

- De meerderheid van de IAF's geeft aan in de onderzoeken naar de beheersing van bedrijfsprocessen en projecten in sterke of redelijke mate de cultuur & gedragsaspecten te betrekken. Bij de onderzoeken naar *procesbeheersing* is dat 66% en bij *projectbeheersing* is dat 61%. Bij de onderzoeken naar de betrouwbaarheid van informatie doet minder dan de helft dat. Bij onderzoeken naar de *betrouwbaarheid van financiële informatie* is dat 38%, en bij de *betrouwbaarheid van niet-financiële informatie* 48%.
- Bij een ruime meerderheid van de IAF's komen in het IAF/AC-overleg over de beheersing van processen en projecten ook de cultuur- & gedragsaspecten daarvan aan de orde. Bij *procesbeheersing* is dat 76% en bij *projectbeheersing* 64%. De cultuur- & gedragsaspecten in het kader van de betrouwbaarheid van informatie komen iets minder vaak aan de orde in het IAF/AC-overleg. Bij *financiële informatie* is dat 48% en bij *niet-financiële informatie* is dat 55%.
- 55% van de IAF's wil in de toekomst (veel) meer aandacht voor cultuur & gedrag in het kader van *procesbeheersing*. Voor cultuur & gedrag in het kader van *projectbeheersing* wil 66% dat. Voor cultuur & gedrag in het kader van de *betrouwbaarheid van financiële informatie* wil 57% van de IAF's daar (veel) meer aandacht voor in de toekomst. Voor de *betrouwbaarheid van niet-financiële informatie* wil 45% dat. De overige IAF's willen voor de genoemde zaken een gelijke hoeveelheid aandacht.

### **Betrekken van cultuur- & gedragsaspecten wordt normaal bij proces- en projectaudits**

Bij het onderzoeken van de beheersing van processen en projecten worden relatief vaak ook cultuur- & gedragsaspecten in de beoordeling betrokken. De verklaringen die we daarvoor optekenden zijn vrij eenduidig. Men vindt het meer en meer "normaal" dat bij de beoordeling van de beheersing van processen en projecten ook naar de gedragskant wordt gekeken. De IAF-stakeholders (waaronder de AC) verwachten dat in toenemende mate. De vaktechniek om dergelijk onderzoek uit te voeren is in steeds ruimere mate beschikbaar. En er worden door IAF's veel ervaringen uitgewisseld. Inmiddels stellen zelfs diverse IAF's te streven naar een situatie waarbij het betrekken van cultuur- & en gedragsaspecten bij proces- en projectaudits standaard is.

### **Maar (nog) niet bij audits naar betrouwbaarheid van informatie**

Bij de beoordeling van de betrouwbaarheid van informatie worden iets minder vaak ook cultuur- & gedragsaspecten (of: soft controls) betrokken. Maar, wat vooral opvalt is dat de scores daarbij een vrij grote spreiding vertonen en ook de verklaringen daarvoor sterk uiteen lopen. Zo is aan de ene kant van het spectrum de mening te beluisteren dat informatie, en vooral financiële informatie, "hard" moet zijn en dus ook als zodanig moet worden onderzocht en beoordeeld. En aan de andere kant dat informatie uit de bedrijfsvoering voortkomt en door de organisatie wordt gepresenteerd en dat het bij de beoordeling daarvan dus logisch en wenselijk is om ook de soft controls te betrekken. Hoe dit vaktechnisch verantwoord vorm te geven, viel buiten de scope van dit onderzoek.

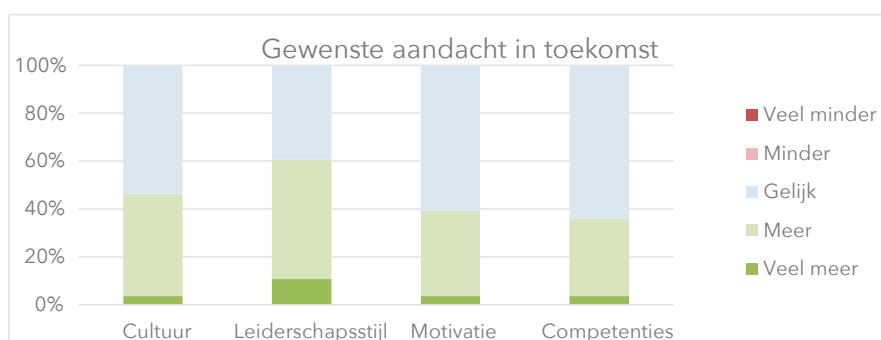
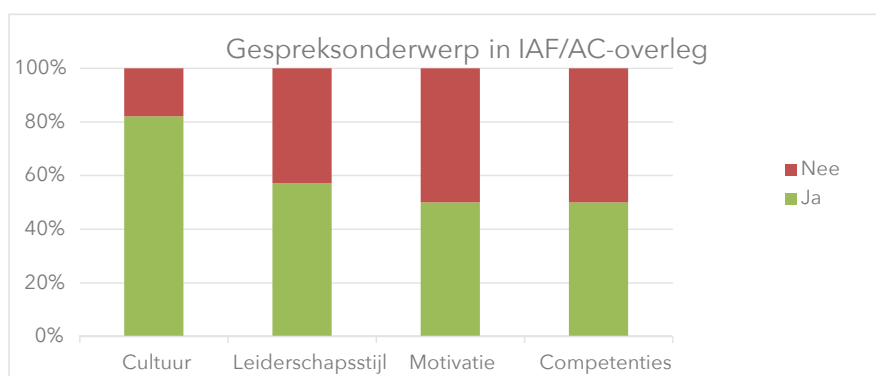
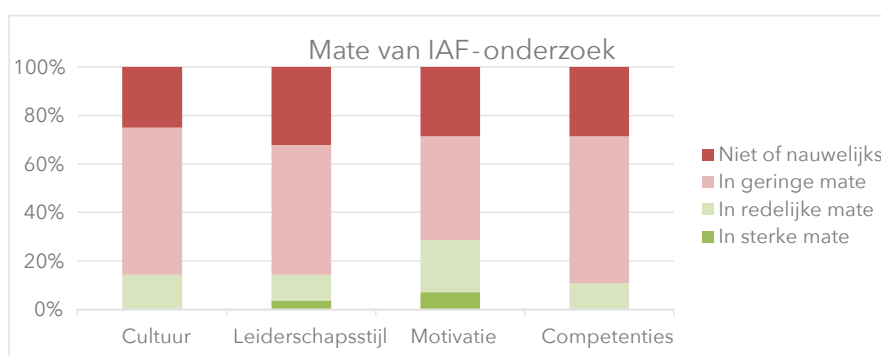
Voor de ambitieuze IAF's bevatten de onderzoeksgegevens ook op dit vlak bemoedigende inzichten. De mate waarin IAF's cultuur- & gedragsaspecten betrekken in de genoemde typen audits, correleert namelijk met de mate waarin het een bespreekpunt is in het IAF/AC-overleg. Dit verband ondersteunt het beeld dat het bij zowel de audits (althans de proces- en projectaudits) als de gesprekken daarover meer en meer normaal wordt om daarin de gedragskant te betrekken.

## 5.4 Cat.3: Cultuur & gedrag als verdiepend onderzoek naar een specifieke soft control

De derde categorie betreft cultuur & gedrag als verdiepend onderzoek naar een sociaal-organisatorisch beheersaspect, oftewel een specifieke soft control. Hierbij wordt vooral gekeken of de soft control adequaat is, bijvoorbeeld of deze past bij de concernstrategie, de besturingsprincipes of de proceskenmerken. Dat kan in een "gewone", op zichzelf staande audit, maar ook als onderdeel van een RCA, waarbij de soft control wordt onderzocht naar aanleiding (en mogelijke oorzaak) van een geconstateerd beheersprobleem.

We onderscheiden vier subcategorieën, te weten:

- *Cultuur* bij een bepaalde entiteit (bijvoorbeeld cultuur op een bepaalde afdeling);
- *Leiderschapsstijl* van het betrokken management;
- *Motivatie*factoren voor betrokken medewerkers (het 'willen' van de organisatieleden);
- *Competenties* van betrokken medewerkers (het 'kunnen' van de organisatieleden).



**Figuur 5.4a, b en c** C&G als verdiepend onderzoek: IAF-onderzoek, gespreksonderwerp IAF-AC en IAF-ambitie

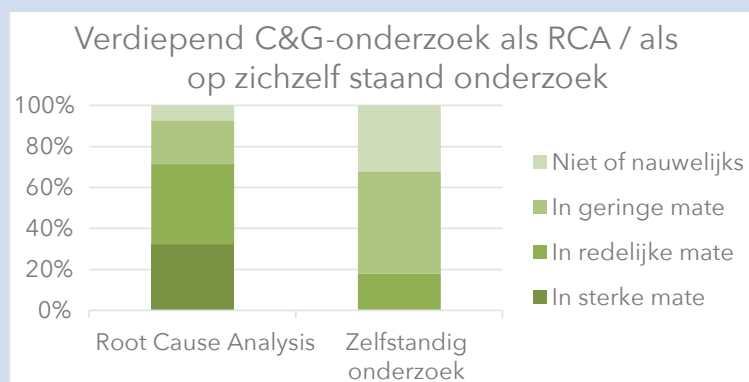


## Toelichting

- Slechts een klein deel van de IAF's stelt in sterke of redelijke mate verdiepend onderzoek te doen naar genoemde thema's, te weten: *cultuur*: 14%, *leiderschapsstijl*: 14%, *motivatie*: 29% en *competenties*: 11%.
- Bij minimaal de helft van de IAF's komen de verdiepende thema's aan de orde in het overleg met de AC. De *cultuur* van een bepaalde entiteit komt bij 82% van de IAF's aan de orde. De *leiderschapsstijl* bij 57%. En de *motivatiefactoren* en *competenties* van de medewerkers komen bij 50% van de IAF's aan de orde in het overleg met de AC.
- De ambities van de IAF's zijn op dit terrein relatief beperkt. 46% van de IAF's wil in de toekomst (veel) meer aandacht voor de *cultuur* van entiteiten, 61% wil dat voor de *leiderschapsstijl* van betrokken management, 39% voor de *motivatiefactoren* van betrokken medewerker en 36% voor de *competenties* daarvan. De overige IAF's willen een gelijke hoeveelheid aandacht.

De respondenten is ook gevraagd in welke mate de verdiepende onderzoeken 'root cause analyses' zijn vanwege geconstateerde beheersproblemen. En in welke mate het op zichzelf staande audits zijn waarbij de beoordeling van een thema / soft control centraal staat zonder een beheersprobleem als aanleiding. Omdat een onderzoek kenmerken van beide vormen kan hebben, is gevraagd op beide vormen te scoren. Figuur 5.5 toont de uitkomsten.

71% van de IAF's geeft aan dat de verdiepende onderzoeken in sterke of redelijke mate in het kader van een *Root Cause Analyse (RCA)* worden uitgevoerd. Slechts 18% geeft aan de verdiepende onderzoeken in sterke of redelijke mate als *op zichzelf staand onderzoek* uit te voeren.



**Figuur 5.5** Vorm verdiepend onderzoek: RCA en op zichzelf staand onderzoek

### **Verdiepend C&G-onderzoek: met reden beperkt, en geeft zicht op nut van samenwerking**

In paragraaf 5.1 is al besproken dat de IAF's weinig verdiepend C&G-onderzoek doen, dat het vaak in RCA-vorm is en dat de ambities beperkt zijn. Als verklaringen zijn genoemd dat het ook de aandachtsgebieden van staffuncties zoals HR en MD zijn en dat het nader onderzoeken en oplossen van constateerde problemen primair een managementverantwoordelijkheid is. De IAF komt er, met andere woorden, vaak niet aan te pas. Resumerend geven de gegevens en reflecties zicht op de volgende twee punten:

- de IAF's beperken hun verdiepend onderzoek in de regel tot onderzoeken waarvoor een concrete en voldoende zwaarwegende aanleiding is (zoals een geconstateerd beheersprobleem) en waarbij dat niet beter door anderen kan worden opgepakt;<sup>14</sup>

14 De verbanden in de onderzoeksgegevens ondersteunen het beeld dat IAF's met verdiepend onderzoek niet over één nacht ijs gaan en daarbij vaak naar belangrijke onderliggende (gedrags)patronen (RCA) kijken. De mate van verdiepend onderzoek correleert namelijk met de mate waarin het een bespreekpunt is in het IAF/AC-overleg, en de mate van RCA-onderzoek correleert met alle vormen van C&G-onderzoek.

- de IAF's moeten goede relaties onderhouden met andere staffuncties zodat er waar nodig: broninformatie kan worden ingewonnen, kan worden samengewerkt of een door de IAF geconstateerd probleem voor (verdiepende) opvolging kan worden overgedragen.

# 6 Cultuur & gedrag-onderzoek: aanleidingen, leveranciers en de AC

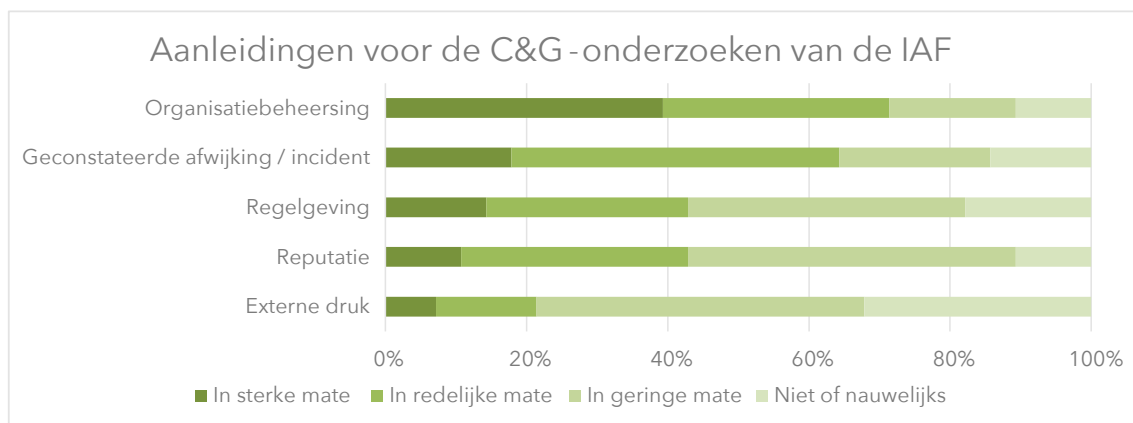
In dit hoofdstuk komen de onderzoeksvragen aan bod die niet direct aan één van de categorieën van C&G-onderzoek zijn gerelateerd. Ze zijn daaraan ondersteunend en geven een nadere context.

In paragraaf 6.1 gaan we in op de vraag wat de aanleidingen zijn voor de C&G-onderzoeken van de IAF en wie daarvoor de belangrijkste initiatiefnemers zijn, waarbij we nader ingaan op de (initiërende) rollen van bestuur en RvC/AC en hoe die rollen door de IAF optimaal te ondersteunen en te benutten. In paragraaf 6.2 onderkennen we dat in de AC ook C&G-onderzoeken van andere partijen aan bod komen. We zetten op een rij wie de leveranciers van die onderzoeken zijn en bespreken enkele consequenties daarvan voor gehanteerde referenties, werkwijzen en rolafstemming. In paragraaf 6.3 richten we het vizier nog eenmaal op de AC en gaan we in op de vraag in welke mate gedragskundige kennis is vertegenwoordigd in de AC en in welke mate de AC's (volgens de CAE's) aandacht aan cultuur en gedrag besteden, gevolgd door een reflectie op de eventuele verbanden daartussen, hoe de gedragskundige kennis bij RvC's in het algemeen kan worden bevorderd en hoe IAF's, maar ook de beroepsorganisaties, daaraan kunnen bijdragen.

De structuur van de paragrafen is dezelfde als die in de vorige hoofdstukken, namelijk: presentatie van de enquêteresultaten gevolgd door een toelichting en reflectie.

## 6.1 Aanleidingen en initiators van C&G-onderzoek door de IAF

De IAF's is gevraagd wat de inhoudelijke aanleidingen voor hun C&G-onderzoeken zijn en door wie deze C&G-onderzoeken worden geïnitieerd. Figuren 6.1 en 6.2 bevatten de resultaten.



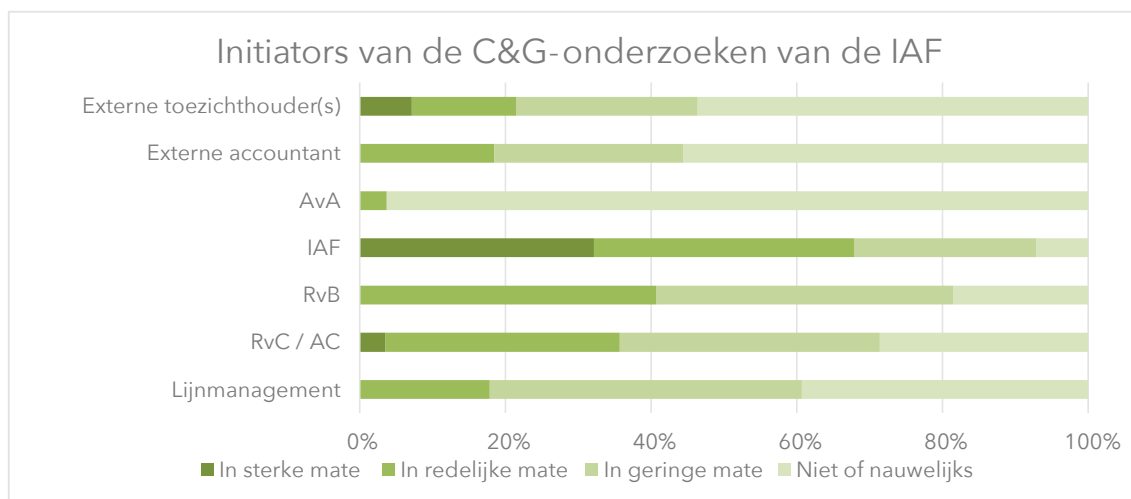
**Figuur 6.1** Aanleidingen voor de C&G-onderzoeken van de IAF

## Toelichting

Als belangrijkste redenen (scores 'in sterke mate' en 'in redelijke mate') voor de C&G-onderzoeken van de IAF worden genoemd: de overtuiging dat cultuur en gedragsaspecten en de aandacht daarvoor middels onderzoek bijdraagt aan *goede organisatiebeheersing* (71%) en geconstateerde *afwijkingen en incidenten* (64%). In iets mindere mate (namelijk beide 43%) zijn als redenen voor C&G-onderzoek genoemd: de verwachte bijdrage daarvan aan conformiteit met *regelgeving* (compliance) en een goede *reputatie*. Externe druk zoals opinies in de media is slechts in beperkte mate (21%) aanleiding voor een C&G-onderzoek door de IAF.

## Reputatie en externe druk wegen indirect mee; de 'drivers' zijn bedrijfsvoering en compliance

De uitkomsten illustreren volgens de auditors en commissarissen dat cultuur & gedrag in aanleg een 'interne aangelegenheid' is. Reputatie en externe druk spelen wel een rol, maar pas in tweede instantie. Als bijvoorbeeld misstanden voortduren, kunnen deze naar buiten komen. Dat kan vervolgens de reputatie van een organisatie beïnvloeden en mogelijk zelfs tot druk van externe stakeholders leiden. Maar je kunt externe aanleidingen maar beter voor zijn, is de gedachte. En dat doe je door de focus te leggen op de (interne) hefboomen, namelijk goede organisatiebeheersing, compliance en probleemoplossing.



Figuur 6.2 Initiators van de C&G-onderzoeken van de IAF

## Toelichting

De externe stakeholders hebben in de beleving van de IAF's een beperkt aandeel in het initiëren van C&G-onderzoek door de IAF. 21% van de IAF's ervaren dat de *externe toezichthouder* in sterke of redelijke mate een initiërende rol heeft. Vanuit de *externe accountant* is dat 19%. De *AvA* (Algemene vergadering van Aandeelhouders) ervaren de IAF's zelden (4%) als initiërend op dit vlak.

Van de interne partijen zien de IAF's vooral *zichzelf* (68%) als in sterke of redelijke mate initiërend voor de door hen zelf uit te voeren C&G-onderzoeken. Veel eigen initiatief dus. Op afstand volgen de *RvB* (41%) en de interne toezichthouder *RvC/AC* (36%) als initiators van de door de IAF uit te voeren C&G-onderzoeken. Het *lijnmanagement* wordt door slechts 18% van de IAF's ervaren als redelijk of sterk initiërend.



### ***IAF is belangrijkste initiatiefnemer, maar laat zich ook voeden en vraagt akkoord***

Opvallend is dat de IAF's zichzelf zien als de belangrijkste initiator van hun C&G-onderzoek. Zowel de auditors als de commissarissen verklaren dit door er op te wijzen dat de IAF zich laat voeden door de andere partijen, waaronder het bestuur en de RvC/AC. Vervolgens is het van belang om de voorgenomen onderzoeken aan hen voor te leggen en om support te vragen, bijvoorbeeld in de vorm van het laten accorderen van een auditjaarplan.

Veel AC's geven zelf weinig tot geen rechtstreekse opdrachten aan de IAF, maar vragen bijvoorbeeld aandacht voor een thema, zoals samenwerking of naleving van regelgeving (compliance). Het is dan aan de IAF om dergelijke signalen te vertalen in concrete onderzoeksvoorstellen.

### ***C&G-onderzoeksvoorstellen overtuigend verbinden met prioriteiten van AC***

Desondanks is er bij de IAF's behoefte aan een iets nadrukkelijker, ondersteunende rol van de AC. Oftewel een AC die zich opstelt als supporter of sponsor van (in dit geval) C&G-gerelateerde onderzoeken. De commissarissen geven aan hier niet tegen te zijn, maar stellen als voorwaarde dat de IAF's hun voorstellen overtuigend verbinden met de thema's waar AC's meestal prioriteit aan geven, zoals:

- de kwaliteit van de bedrijfsvoering in brede zin;
- naleving van de relevante regelgeving (compliance);
- voortdurende of terugkerende problemen.

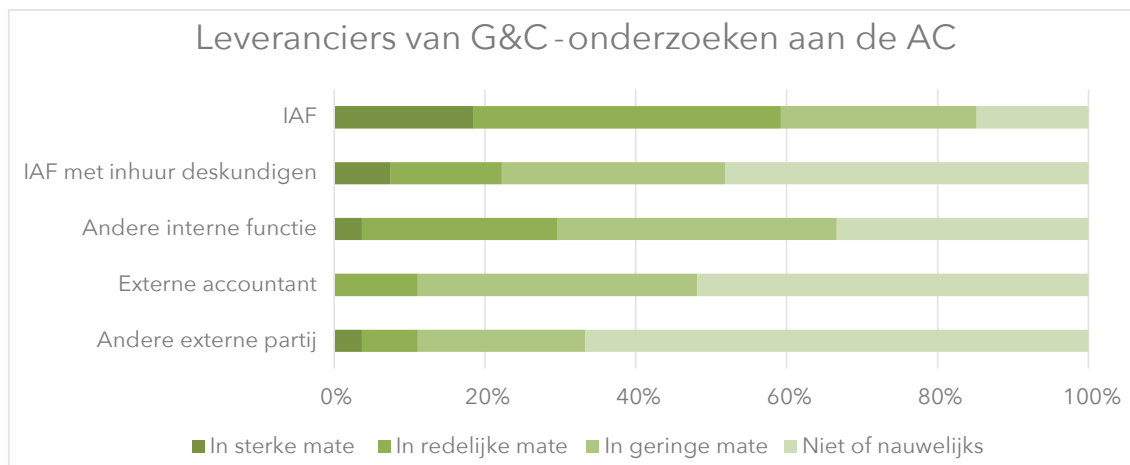
Opvallend is dat deze thema's overeenkomen met de volgens de IAF's drie belangrijkste aanleidingen voor hun C&G-onderzoeken (zie paragraaf 6.1). Hiermee geconfronteerd stellen de CAE's dat het daarom belangrijk is om de gevraagde verbinding voldoende expliciet te maken, niet alleen op het niveau van de afzonderlijke audit, maar ook bij de algehele IAF-planning (auditprogramma, auditkalender). Dit zou bijvoorbeeld kunnen door een risico-gebaseerde benadering te hanteren en daarbij vanaf het begin al cultuur & gedrag zichtbaar mee te nemen. Op die manier wordt cultuur & gedrag standaard expliciet onderdeel van de IAF-werkwijze en wordt het niet op een later moment alsnog toegevoegd, als iets aanvullends dat blijkbaar 'on top of' is en daardoor kan worden gepercipieerd als (misbare) luxe.

### ***Bekend maakt bemind, ook bij de AC's***

De onderzoeksgegevens bevatten ook op dit punt bemoedigende verbanden en inzichten. De mate van zowel objectgeoriënteerd C&G-onderzoek als verdiepend C&G-onderzoek correleren namelijk met de mate waarin het een bespreekpunt is in IAF/AC-overleg. Dus ook bij de (nog) iets achterblijvende vormen van C&G-onderzoek mogen de IAF's (in algemene zin) rekenen op de nodige betrokkenheid van de AC's en is een afwachtende houding niet nodig.

## 6.2 Andere leveranciers van C&G-onderzoek

De cultuur & gedrag-gerelateerde onderzoeken die in de AC worden besproken, worden niet alleen door de IAF, maar ook door andere partijen uitgevoerd. Daarom is, tot slot, aan de geënquêteerde CAE's gevraagd wie de leveranciers zijn van de C&G-onderzoeken die in de AC aan de orde komen. Figuur 6.3 bevat de resultaten.



**Figuur 6.3** Partijen die C&G-onderzoeken uitvoeren voor de AC

### Toelichting

Volgens 59% van de CAE's is hun IAF een belangrijke (namelijk in redelijk of sterke mate) leverancier van de C&G-onderzoeken die in de AC aan de orde komen. In 22% van de gevallen wordt aangegeven dat dit ook geldt voor onderzoeken die de IAF met inhuur van deskundigen uitvoert. Maar in de AC worden ook C&G-onderzoeken van andere interne functies besproken. 30% van de respondenten geeft aan dat dit bij hen in belangrijke mate het geval is. Voorbeelden van deze "andere interne leveranciers zijn Compliance en Ethics, maar ook P&O, HR en Communicatie.

Externe partijen zijn volgens de respondenten slechts in beperkte mate leveranciers van C&G-onderzoeken voor de AC. Zowel de externe accountant als andere externe partijen zoals externe toezichthouders, adviseurs of specialisten worden door slechts 11% genoemd als belangrijke leveranciers.

### ***Interne partijen zijn in aanleg de meest logische leveranciers van C&G-onderzoeken***

Het grote aandeel van interne leveranciers van C&G-onderzoek wordt verklaard door de eerder genoemde stelling dat cultuur & gedrag in aanleg een interne gelegenheid is, al dan niet met externe ondersteuning. Ook de door externe partijen, zoals de externe accountant, gerapporteerde C&G-issues worden vaak door interne partijen nader onderzocht. Belangrijke grens daarbij is wanneer zaken te 'spannend' worden voor een interne partij en/of een externe werking krijgen. Dan vereist dat naast expertise ook meer onafhankelijkheid en wordt in de regel een externe partij betrokken.

### ***Eenduidigheid in taal en referenties afstemmen en tegelijkertijd de eigen rol behouden***

Als er meerdere partijen C&G-onderzoeken leveren aan (onder andere) de AC, dan lijkt het wenselijk om dat onderling af te stemmen. De commissarissen bevestigen dat en roepen de IAF op om, waar nodig en mogelijk, samen te werken met andere interne partijen zoals

Compliance, Riskmanagement en Interne Controle, maar ook partijen zoals HR/P&O en Communicatie. De argumenten daarvoor zijn:

- combinatie van auditkennis en inhoudelijke kennis van bijvoorbeeld HR (win-win),
- lagere belasting voor de organisatie en
- meer eenduidige informatie naar bestuur en RvC/AC.

De auditors onderschrijven de voordelen van een betere afstemming tussen de interne partijen en geven aan dat richting afnemende partijen zoals bestuur en RvC/AC vooral de eenduidigheid van belang is, en dat de belangrijkste maatregelen voor de interne afstemming zijn:

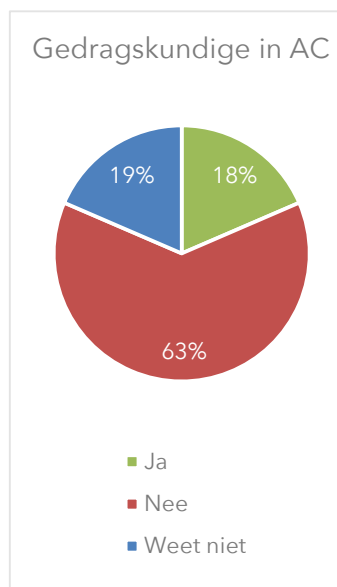
- topkaders zoals strategie en kernwaarden als gedeelde referenties hanteren en
- taalgebruik op elkaar afstemmen.

Volledigheidshalve merken de auditors nog op dat daarbij de tweedelijnsfuncties en de IAF gewoon hun eigen rol moeten behouden. Juist door een eenduidiger taalgebruik worden de afnemers beter in staat gesteld eventuele verschillen in aanpak, uitkomsten en/of conclusies te signaleren en hun afwegingen daarbij te maken.

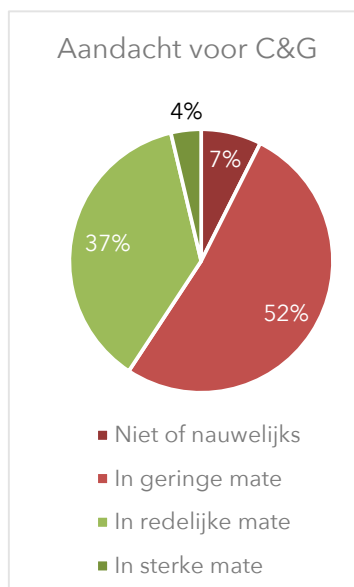
### 6.3 De AC: gedragskunde en aandacht voor cultuur & gedrag

In het onderzoek is de CAE's naar hun perceptie over enkele aspecten met betrekking tot de AC gevraagd. De resultaten staan in de figuren 6.4 t/m 6.6. Daarin wordt achtereenvolgens weergegeven:

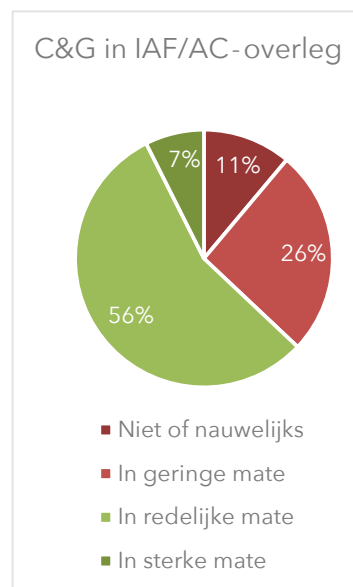
- of één of meer leden van de AC een gedragskundige opleiding heeft zoals Psychologie, Sociologie, Antropologie of Pedagogiek;
- hoeveel aandacht de AC in het algemeen aan cultuur en gedrag besteedt;
- hoeveel aandacht de AC tijdens de IAF/AC-overleggen aan cultuur en gedrag besteedt.



**Fig.6.4**  
AC-lid met gedragskundige achtergrond



**Fig.6.5**  
Aandacht van AC voor C&G in het algemeen



**Fig.6.6**  
Aandacht voor C&G in IAF/AC-overleg

## **Toelichting**

Volgens de respondenten besteedt slechts een minderheid van 41% van de AC's in sterke of redelijke mate aandacht aan cultuur en gedrag. In de overleggen tussen de IAF en de AC ervaren de respondenten hier iets meer aandacht voor, namelijk in 63% van de gevallen. Een ruime meerderheid van de respondenten geeft aan dat in de AC naar hun waarneming geen gedragskundige zitting heeft (63%) of dat men dat niet weet (19%). Slechts 18% geeft aan te weten dat van hun AC een lid met een gedragskundige achtergrond heeft.

## ***Niet perse een gedragskundige in de AC, maar wel altijd voldoende gedragskundige kennis in de RvC***

Volgens de onderzoeksgegevens correleert de aanwezigheid van een gedragskundige in de AC met de mate waarin de AC aandacht besteedt aan cultuur & gedrag in het algemeen en in het IAF/AC-overleg<sup>15</sup>. Dat betekent volgens de commissarissen en de CAE's niet direct dat er (dus) meer gedragskundige AC-leden moeten komen. Op zichzelf is het nuttig om een gedragskundige in de AC te hebben, maar er is daar behoefte aan velerlei expertises, bijvoorbeeld op het vlak van accounting, financiering, verslaglegging en ICT. Het aantal deskundigen dat in een AC zitting kan nemen, is vanwege praktische redenen beperkt. Daar staat echter tegenover dat de RvC groter is dan alleen de AC en vaak nog andere subcommissies kent. In die totale RvC moet altijd voldoende gedragskundige expertise aanwezig zijn. Maar, ook op RvC-niveau speelt een vergelijkbare afweging. Een gedragskundige in de RvC zou goed zijn, maar kan ook ondervangen worden door het feit dat veel commissarissen door hun vaak jarenlange bestuurlijke en/of toezichthoudende betrokkenheid bij vaak verschillende organisaties al veel gedragskundige inzichten hebben opgedaan. Daarnaast kan diversiteit in de RvC het gesprek over cultuur & gedrag bevorderen. Deze praktijkkennis en diversiteit zijn volgens betrokken commissarissen en auditors belangrijk, maar zouden wel ondersteund kunnen worden door cultuur & gedrag op te nemen in commissarissenprogramma's en vergelijkbare scholingsmogelijkheden.

## ***Maar, ook ondersteuning is nuttig...***

Het verschil in de scores in de figuren 6.5 en 6.6 indiceert dat, volgens de IAF's, hun aanwezigheid een positieve invloed heeft op de mate waarin de AC aandacht besteedt aan cultuur & gedrag. De commissarissen bevestigen dat ondersteuning door een deskundige interne partij behulpzaam kan zijn. Daarbij horen volgens hen dan wel twee nuanceringen en een voorwaarde. De nuanceringen zijn al eerder genoemd:

- er zijn ook andere interne partijen die ondersteuning kunnen verlenen (zie paragraaf 6.2) en
- er moet in dit verband naar de bredere RvC en haar subcommissies worden gekeken (zie alinea hierboven).

15 Daarnaast correleren deze zaken ook onderling, dus de mate waarin de AC in het algemeen aandacht besteedt aan cultuur & gedrag correleert met de mate waarin de AC dat in het IAF/AC-overleg doet.



De voorwaarde die de commissarissen aan ondersteuning door een interne partij verbinden, is dat de desbetreffende persoon daadwerkelijk voldoende deskundig en gesprekspartner op het gebied van cultuur & gedrag is. En dat hij/zij weet hoe dat op een passende wijze te onderzoeken en daarover te adviseren. De commissarissen wijzen erop dat hun gesprekspartners bij de IAF hier niet altijd aan voldoen. Volgens de auditors is het daarom goed dat IAF's medewerkers met een gedragskundige achtergrond zoals psychologen, sociologen, antropologen en pedagogen aantrekken, maar is het ook aan te bevelen dat deze gedragskundigen een aanvullende opleiding in internal auditing volgen.

***....ook door de beroepsorganisaties***

Tot slot geven de auditors nog aan dat de beroepsorganisaties een en ander kunnen ondersteunen door onder andere:

- promotie van het auditvak bij (studenten en alumni van) gedragskundige opleidingen;
- agenderen van het thema cultuur & gedrag bij de contacten met commissarissen zoals tijdens het jaarlijkse commissarissen symposium van IIA en NBA LIO;
- ondersteunen van aandacht voor cultuur & gedrag in de commissarisopleidingen.



# 7 Samenvattende conclusies en aanbevelingen

De resultaten per C&G-categorie

## **1. Onderzoeken naar interne beheersomgeving: voldoende maar kan beter, vooral t.a.v. onderzoek naar voorbeeldgedrag**

De IAF's geven met hun onderzoeken naar de interne beheersomgeving en kernwaarden invulling aan de verwachtingen daarover in de Nederlandse Corporate Governance Code. Maar het kan nog wel intensiever, vooral het onderzoek naar voorbeeldgedrag van de topleiding.

*Om voorbeeldgedrag voldoende te onderzoeken, helpt het volgens de respondenten wanneer IAF's:*

- *zorgen dat ze de benodigde professionele relatie met de leiding hebben en daarbij senioriteit en zelfstandigheid tonen.*
- *voorbeeldgedrag verbinden met andere vraagstukken, bijvoorbeeld:*
  - o *concrete cases zoals exit-trajecten evalueren, gericht op nuttige leerpunten met betrekking tot voorbeeldgedrag;*
  - o *voorbeeldgedrag verbinden aan andere thema's zoals kernwaarden of diversiteit;*
  - o *voorbeeldgedrag als aspect meenemen in (de beoordeling van) organisatiebreed risicomanagement en de beheersing van processen, projecten en ICT;*
  - o *rol van voorbeeldgedrag zichtbaar maken in onderzoeken naar consistentie tussen strategie, organisatie-inrichting, bedrijfsvoering en bijsturing, oftewel de managementcycli op de verschillende organisatieniveaus.*

## **2. Objectgeoriënteerde onderzoeken:**

*a. C&G-aspecten in proces- en projectaudits betrekken wordt normaal*

*b. meningen over toepassing bij audits naar betrouwbaarheid van informatie lopen uiteen*

Bij het onderzoeken van de beheersing van processen en projecten worden relatief vaak de cultuur & gedragsaspecten (of: soft controls) in de beoordeling betrokken. Het wordt min of meer "normaal".

Bij de beoordeling van de betrouwbaarheid van *financiële en niet-financiële informatie* is dat (nog) iets minder het geval. Niet alleen is de spreiding in de scores groter, maar ook de meningen over de wenselijkheid en uitvoerbaarheid lopen uiteen, variërend van de mening dat informatie hard moet zijn, dus de beoordeling daarvan ook, tot de mening dat informatie een product is van de (mens)organisatie, dus de beoordeling ook de soft controls zou moeten omvatten.

*Wat betreft het betrekken van soft controls bij het beoordelen van informatie is vanwege de vrij sterk uiteenlopende scores en meningen nader onderzoek vanuit de beroepsgroep wenselijk, waarbij ook aandacht voor de vraag hoe en tot in welke mate dit vaktechnisch verantwoord vorm te geven.*

### **3. Verdiepend C&G-onderzoek: gebeurt beperkt, en het is ook aandachtsgebied van 1e en 2e lijn**

De IAF's doen relatief weinig verdiepend onderzoek naar aspecten als *cultuur, leiderschapsstijl, competenties* en *motivatie* bij een bepaalde entiteit. Als ze het doen, is dat veelal vanwege een geconstateerd beheersprobleem (RCA). De terughoudendheid laat zich mede verklaren door het feit dat de genoemde thema's ook typisch aandachtsgebieden zijn van tweedelijnsfuncties zoals HR en MD en dat het nader onderzoeken en oplossen van geconstateerde verbeterpunten primair een managementverantwoordelijkheid is.

*De IAF's kunnen het management en de staffuncties ondersteunen door zich bij de rapportage van geconstateerde beheersproblemen steeds af te vragen of er een verband zou kunnen zijn met onderliggende gedragspatronen en, indien dat zo is, daarvoor aandacht te vragen bij de follow up.*

### **4. Aanleidingen, initiatiefnemers en leveranciers van C&G-onderzoek: vooral interne aangelegenheid met relevantie, support en interne afstemming als belangrijke succesfactoren**

- De belangrijkste *aanleidingen* voor C&G-onderzoeken van de IAF zijn de verwachte bijdrage aan goede organisatiebeheersing, geconstateerde afwijkingen en incidenten en regelgeving (compliance).
- De IAF's zijn zelf de belangrijkste *initiator* van hun C&G-onderzoeken. De IAF laat zich daarbij wel voeden door anderen, waaronder het bestuur en de RvC/AC. Vervolgens wordt hen ook om support gevraagd, bijvoorbeeld door het laten accorderen van een auditplan of auditjaarplan.
- De meeste C&G-onderzoeken die de AC ontvangt, zijn van de IAF en andere interne partijen zoals Compliance en Ethics, en P&O, HR en Communicatie.

Uit deze uitkomsten kan worden opgemaakt dat cultuur & gedrag in aanleg vooral een interne aangelegenheid is en dat daarbij een relevante aanleiding, support en interne afstemming belangrijke succesfactoren zijn. Deze factoren komen hierna aan bod.

## Overleg, samenwerking en support

### **5. Overlegmomenten met de RvC/AC: ook 'voorberekingen' en 'andere RvC-loketten' benutten<sup>16</sup>**

IAF's hebben jaarlijks gemiddeld acht maal overleg met de AC of een afzonderlijk AC-lid. De overlegmomenten bieden gelegenheid om C&G in diverse vormen aan de orde te stellen. Daarbij gelden wel twee nuanceringen:

16 Conclusies 4 (C&G vooral interne aangelegenheid) en 5 (contacten benutten en breder kijken dan alleen de AC) sluiten aan bij Klaassen et al. N.a.v. een survey onder commissarissen en auditors constateren zij dat commissarissen en bestuurders voorkeur hebben voor uitspraken door de IAF in plaats van de externe accountant over zaken als bedrijfscultuur en naleving gedragscode en dat commissarissen graag ook bilateraal met de IAF overleggen. En ze werpen de vraag op of de oriëntatie van de IAF zich zou moeten ontwikkelen naar een bredere scope van aandachtsgebieden, of de IAF ook uitspraken zou moeten doen over de topleiding en of de IAF (mede daarom) inniger relaties met de gehele RvC zou moeten ontwikkelen in plaats van alleen met de AC (A. Klaassen, D. Klaassen & H. Rijken, *Internal auditor en rvc: waarheen?*, Board in Balance en IIA, 2019).



- Auditors rekenen voorbesprekingen van IAF/AC-vergaderingen en vergelijkbare contactmomenten vaak ook tot IAF/AC-overleg omdat daarin zaken aan de orde kunnen worden gesteld die niet noodzakelijkerwijze ook in de formele vergadering worden besproken. *Het is daarom belangrijk om 'overlegmomenten' ruim op te vatten en gericht te benutten.*
- Voor het delen/bespreken van C&G-onderwerpen is de AC binnen de RvC niet altijd de enige of meest logische gesprekspartner voor de IAF. Afhankelijk van het onderwerp kunnen ook andere RvC-leden of RvC-commissies een passend 'loket' zijn. Zo rekenen bijvoorbeeld ook de Renumeratiecommissie en de Selectie & Benoemingscommissie 'voorbeeldgedrag' tot hun aandachtsgebied. *Het is daarom belangrijk dat IAF's qua 'loket' breder kijken dan alleen de AC.*

#### **6. Het delen van 'C&G-indrukken': in juiste setting en altijd in geldende context plaatsen**

In de IAF/AC-overleggen worden nogal eens cultuur & gedrag gerelateerde indrukken gedeeld of gereageerd op onderzoeken van andere partijen zonder dat daaraan onderzoek van de IAF zelf ten grondslag ligt. De respondenten achten dit zinvol omdat de IAF een organisatiebreed overzicht heeft en daardoor signalen vaak vanuit een breder perspectief kan belichten. *Daarbij wordt echter wel aanbevolen om dergelijke informele uitwisselingen zoveel mogelijk te beperken tot de bilaterale gesprekken, daar in de AC-vergaderingen terughoudend mee om te gaan en bovenal steeds de van toepassing zijnde context duidelijk te maken. Een bijkomend voordeel van een dergelijke inkadering is dat het aanleiding kan geven tot (door de AC ondersteund) IAF-vervolgonderzoek.*

#### **7. C&G-onderzoeksvorstellen bij voorkeur relateren aan prioriteiten van AC<sup>17</sup>**

Veel IAF's hebben behoefte aan nadrukkelijker sponsorrol van de AC. Daarvoor is nodig dat de IAF's hun onderzoeksvorstellen overtuigend koppelen aan de AC-prioriteiten, zoals:

- de kwaliteit van de bedrijfsvoering in brede zin;
- naleving van de relevante regelgeving (compliance);
- voortdurende of terugkerende problemen.

Deze prioriteiten worden ook door de IAF's genoemd als de drie belangrijkste aanleidingen voor hun C&G-onderzoeken. *Beide constatering samen impliceren dat de IAF's de gevraagde verbindingen vooral voldoende expliciet en herkenbaar moeten maken, zowel bij de afzonderlijke onderzoeksvorstellen als bij de algehele IAF-planning, bijvoorbeeld door een risicogebaseerde benadering te hanteren waarin cultuur & gedrag expliciet is meegewogen.*

17 De terughoudendheid bij thematische C&G-onderzoeken zoals onderzoek naar voorbeeldgedrag (conclusie 1) en verdiepend onderzoek naar cultuur, leiderschapstijl, motivatie en competenties (conclusies 3) en de oproep om C&G-thema's te verbinden met andere thema's en prioriteiten (conclusies 1 en 7) sluiten aan bij Schein, een gezaghebbende auteur op het gebied van organisatiecultuur. Schein stelt dat cultuuronderzoek weinig waarde heeft, tenzij het gekoppeld is aan een ander, concreet vraagstuk, bijvoorbeeld de wijze waarop cultuur bijdraagt aan de doelen en de strategie van de organisatie of aan een probleem dat om een oplossing vraagt. (E.H. Schein, *De bedrijfscultuur als ziel van de onderneming*, Scriptum, 1999-2006)

## **8. Eenduidigheid C&G-onderzoeken verbeteren door onderlinge afstemming**

De IAF en de andere C&G-rapporteurs zoals HR en Compliance moeten, met behoud van ieders rol, onderling eventuele C&G-onderzoeken afstemmen. Naast mogelijke synergievoordelen en een lagere organisatiebelasting kan dit bijdragen aan meer eenduidigheid voor bestuur en RvC/AC, en daarmee aan hun overzicht en slagkracht. *Belangrijke maatregelen om de gevraagde eenduidigheid te vergroten zijn:*

- *Organisatiebrede kaders zoals strategie en kernwaarden als gedeelde referenties hanteren;*
- *het taalgebruik op elkaar afstemmen.*

## Gedragskunde in de RvC/AC en in de IAF

### **9. Gedragskundige expertise in de RvC ondersteunen**

Volgens de IAF's besteden de AC's niet bovenmatig veel aandacht aan cultuur & gedrag, maar zou een gedragskundige als AC-lid dit kunnen bevorderen. De RvC omvat echter meer dan alleen de AC. Cultuur & gedrag is ook aandachtsgebied van andere commissarissen en RvC-commissies. Daarom moet niet zozeer op AC-niveau, maar wel altijd op RvC-niveau gedragskundige expertise aanwezig zijn. *Dat kan op een aantal manieren door de volgende partijen worden ondersteund:*

- *commissarissen: cultuur & gedrag als thema opnemen in de commissarisopleidingen en het permanente educatie aanbod voor commissarissen;*
- *auditors: gerichte ondersteuning van de RvC door een gedragskundige auditor (en/of andere interne partij) die weet hoe cultuur & gedrag te onderzoeken en daarover te adviseren;*
- *auditberoepsorganisaties: promotie van het auditvak bij gedragskundige opleidingen en promotie van cultuur & gedrag bij de commissarissen en hun opleidingen.*

### **10. Bekend maakt bemind; bemoedigd inzicht om C&G-ambities waar te maken**

De onderzoeksresultaten bevatten diverse correlaties tussen mate van onderzoek, mate van gespreksonderwerp en ambitieniveau. Die verbanden duiden erop dat "bekendheid met C&G-onderzoek bemind maakt". De respondenten bevestigen dit beeld en zien het als een bemoedigend inzicht en een aansporing om ambities proactief waar te maken. Daar komt nog bij dat de meeste IAF's meer aandacht voor cultuur & gedrag willen. Ambitieuze IAF's staan er in 'auditland' dus niet alleen voor, maar kunnen ook optimaal gebruik maken van de initiatieven en ervaringen van collega-IAF's.

# Bijlage I. Enquêtevragenlijst

Deze bijlage bevat de vragenlijst. Beantwoording vond plaats door het kiezen uit antwoordencategorieën en het optioneel geven van een toelichting.

## ALGEMEEN

1. In welke bedrijfstak is uw onderneming actief?
2. Hoeveel FTE heeft uw organisatie?
3. Hoeveel FTE heeft uw internal audit functie?
4. Heeft uw onderneming een auditcommissie?

## CONTACTEN MET DE AUDITCOMMISSIE

5. Hoe vaak per jaar woont de IAF een vergadering van de auditcommissie bij?
6. Hoe vaak per jaar heeft de IAF bilateraal overleg met een lid van de auditcommissie?
7. Ruimte voor toelichting

## CULTUUR & GEDRAG ALS (ONDERDEEL VAN) DE ORGANISATIE-BREDE INTERNE BEHEERSOMGEVING

8. In welke mate voert uw IAF onderzoek uit naar cultuur & gedrag als onderdeel van de organisatie-brede interne beheersomgeving?
  - a. Interne beheersomgeving
  - b. Kernwaarden
  - c. Voorbeeldgedrag topleiding
9. Komt het onderwerp aan bod in de overleggen met de AC/RvC?
10. En hoeveel aandacht zou u er in de toekomst voor willen in de AC (ambitie)?
11. Ruimte voor toelichting

## CULTUUR & GEDRAG IN HET KADER VAN DE BEHEERSING VAN EEN SPECIFIEK AUDITOBJECT

12. In welke mate voert uw IAF onderzoek uit naar cultuur & gedrag in het kader van een audit naar de beheersing van:
  - a. een bedrijfsproces
  - b. een project
  - c. de betrouwbaarheid van bepaalde financiële informatie
  - d. de betrouwbaarheid van bepaalde niet-financiële informatie
13. Komt het onderwerp aan bod in de overleggen met de AC/RvC?
14. En hoeveel aandacht zou u er in de toekomst voor willen in de AC (ambitie)?
15. Ruimte voor toelichting

## CULTUUR & GEDRAG ALS VERDIEPEND ONDERZOEK NAAR EEN SPECIFIEKE SOFT CONTROL

16. In welke mate voert uw IAF onderzoek uit naar een specifieke soft control zoals:
  - a. cultuur bij een bepaalde entiteit?
  - b. leiderschapsstijl van het betrokken management?
  - c. motivatiefactoren voor betrokken medewerkers?
  - d. competenties van betrokken medewerkers?
  - e. anders, namelijk . . .
17. In welke mate zijn dit:
  - a. Een 'root cause analysis' waarbij de soft control mogelijk een verklarende factor van een geconstateerd beheersprobleem is?
  - b. Een audit waarbij de beoordeling van de desbetreffende soft control zelf centraal staat?
18. Komt het onderwerp aan bod in de overleggen met de AC/RvC?
19. En hoeveel aandacht zou u er in de toekomst voor willen in de AC (ambitie)?
20. Ruimte voor toelichting

## INITIATOREN EN REDENEN VAN CULTUUR & GEDRAG ONDERZOEKEN

21. In welke mate worden onderzoeken naar cultuur & gedrag geïnitieerd door onderstaande stakeholders?
  - a. IAF
  - b. RvB
  - c. Lijnmanagement
  - d. RvC / AC
  - e. AvA
  - f. Externe accountant
  - g. Externe toezichthouder(s)
22. In welke mate spelen onderliggende redenen mee in het onderzoeken van cultuur & gedrag?
  - a. vanwege regelgeving (bijvoorbeeld een governance code)
  - b. vanwege externe druk (bijvoorbeeld opinies in de media)
  - c. zorgt voor goede reputatie
  - d. vanwege een geconstateerde afwijking of incident
  - e. draagt bij aan goede organisatiebeheersing
23. Ruimte voor toelichting

## CULTUUR & GEDRAG IN DE AUDITCOMMITTEE

24. Hebben één of meer AC-leden een gedragskundige opleiding zoals Psychologie, Sociologie, Antropologie en Pedagogiek?
25. Hoeveel aandacht wordt er in het algemeen aan cultuur & gedrag besteed:
  - a. in de AuditCommittee (in het algemeen)
  - b. tijdens het IAF-AC overleg
26. In welke mate voeren onderstaande partijen de onderzoeken naar cultuur & gedrag uit die in de AC aan de orde komen?
  - a. IAF zelf
  - b. Ingehuurde interne auditors (onder verantwoordelijkheid IAF)
  - c. Andere interne functie, namelijk ..
  - d. Externe accountant die de jaarrekening controleert
  - e. Andere externe partij, namelijk ..
27. Ruimte voor toelichting



## Bijlage II. Organisaties die hebben bijgedragen aan dit onderzoek

Deze bijlage bevat de namen van de organisaties waarvan de CAE's hebben meegedaan in de enquête en/of hebben deelgenomen aan de round table.

Van de geïnterviewde commissarissen zijn alleen de organisaties genoemd waarvan de CAE's in de enquête zijn betrokken. Eventuele andere commissariaten zijn niet opgenomen.

ABN-AMRO	Eneco	Q8
Achmea	Flow Traders	Rabobank
Aegon	Fugro	TenneT
Allianz	De Goudse Verzekeringen	Triodos
ANWB	Ingka (houdster Ikea group)	VGZ
Arcadis	Mammoet	Vion Food
ASR	Menzis	Vitens
Atotech	Monuta	De Volksbank
BAM	Nuon	WoltersKluwer
Boskalis	PGGM	
Dela	ProRail	

## Bijlage III. Eerdere publicaties over cultuur & gedrag door IIA en NBA

Er zijn veel publicaties over cultuur en gedrag. Hierna volgen enkele voorbeelden van publicaties die de afgelopen jaren door de beroepsorganisaties zelf werden uitgebracht.

IIA Nederland, *Auditen van cultuur en gedrag: een overzicht*, verslag van IIA-YP-event 2018  
[www.iaa.nl](http://www.iaa.nl)

IIA Nederland & NBA LIO, *Cultuur en gedrag en de rol van de internal audit functie*, verslag commissarissen symposium 2017  
[www.iaa.nl](http://www.iaa.nl)

IIA Nederland, *Soft Controls, wat zijn de aanknopingspunten voor de interne auditor?*, Discussionpaper, 2015  
[www.iaa.nl](http://www.iaa.nl)

NBA, *Accountants en Toon aan de top, Een hulpmiddel voor accountants om de Toon aan de Top bij opdrachtgevers te bespreken*, 2014  
[www.nba.nl](http://www.nba.nl)

NBA, *Het boegbeeld als voorbeeld, accountant over de toon aan de top*, 2012  
[www.nba.nl](http://www.nba.nl)

The IIA, IPPF - Practice Guide, *Evaluation ethics-related programs and activities*, 2012  
[www.iaa.nl](http://www.iaa.nl)

The IIA, IPPF - Practice Guide, *Auditing the Control Environment*, 2011.  
[www.iaa.nl](http://www.iaa.nl)

IIA Nederland, *Auditing Social Controls - Handvatten voor het meten van Entity level social controls*, 2011.  
[www.iaa.nl](http://www.iaa.nl)



Instituut van  
Internal Auditors  
Nederland

Burgemeester Stramanweg 102a  
1101 AA Amsterdam  
[www.ia.nl](http://www.ia.nl)  
[iaa@ia.nl](mailto:iaa@ia.nl)  
Tel.: 088 00 37 100

Intern en Overheids  
accountants

**NBA**